### ЛЕКЦИЯ 14. ТЕМА 11. МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

**План**

1. Налоги и международная торговля.
2. Подходы при разработке механизма международного налогообложения
3. Правила защиты налоговых прав государства.
4. Характеристика международного налогообложения в Казахстане

**1 вопрос. Налоги и международная торговля**

Налоги — одно из наиболее эффективных средств государственного регулирования в сфере международных экономических отношений. Этому способствует рост влияния транснациональных корпораций (ТНК) на мировую экономику, углубление и интенсификация специализации и кооперации производства в международном масштабе, всеобщий процесс интернационализации экономической жизни в развитых странах. Поэтому изучение и анализ налоговых факторов в международных отношениях приобретают все большее значение с точки зрения реализации и повышения эффективности внешнеэкономических связей каждого государства.

Международное налогообложение во многом обязано деятельности транснациональных компаний, работающих в двух и более странах. Общепризнанно, что ТНК стали на современном этапе основной и движущей силой процесса интернационализации [мировой экономики](http://www.grandars.ru/student/mirovaya-ekonomika/mirovaya-ekonomika.html) как вширь ([глобализация](http://www.grandars.ru/college/sociologiya/globalizaciya.html)), так и вглубь (регионализация). Это означает, что господство в мировой экономике нескольких сотен крупнейших ТНК определяет основные пропорции мирового производства и сбыта. Это же означает, что ТНК оказывают существенное влияние на вопросы налогообложения разных стран.

Благодаря вывозу капитала ТНК в настоящее время образуют наиболее динамичный сектор мировой экономики. Их инвестиции растут в два раза быстрее экспорта товаров. Преимущественной формой вывоза капитала становятся прямые иностранные инвестиции (ПИИ), поскольку право собственности на инвестированный капитал делает возможным контроль инвестора над предприятием, в которое он инвестировал.

Значимость производственной деятельности ТНК в мировом хозяйстве усиливается, это особенно заметно в наиболее технологичных, наукоемких производствах. Например, в области технологии на операции между головными компаниями и их зарубежными филиалами приходится, по оценкам, 68,6%-70% глобальных выплат роялти и иных платежей.

Указанные плюсы ТНК делают их деятельность привлекательной для многих стран, стремящихся к экономическому прогрессу.

К усилению ТНК в мировой экономике очень внимательно относится мировая общественность. Дело в том, что ТНК могут привносить в мировую экономику, а особенно в экономику принимающих стран, как позитивные, так и негативные последствия. Возможности для осуществления транзакций у ТНК значительно выше, и следовательно, возможности для ухода от налогов, то же выше.

С целью оптимизации налогообложения ТНК используют определенные методы, которые классифицируют на две группы: 1) организационные и 2) экономические .

К экономическим методам оптимизации налогообложения принадлежат:

концентрация доходов корпоративных финансовых компаний, расположенных в странах с льготным налогообложением финансовых операций, льготным режимом избежания двойного налогообложения или в офшорных зонах; использование корпоративных (трансфертных) цен в расчетах между зарубежными структурными подразделами ТНК; инвестирование через собственную инвестиционную компанию в структуре ТНК; кредитование с использованием собственных финансовых структур или кредитование филиалов под гарантии ТНК; трансферт активов ТНК через лицензионные соглашения; транспортное обслуживание операций ТНК через собственные транспортные и судоходные компании, зарегистрированные в офшорных зонах.

К организационным методам оптимизации налогообложения относят:

экспорт товаров и услуг специальными средствами, например без фактического пересечения границы, на основе «толинга», что означает временный вывоз сырья и комплектующих на таможенную территорию и их переработка на готовую продукцию со следующим экспортом; операций за границей на основе агентских соглашений, партнерства или общей инвестиционной деятельности по местными компаниями без создания юридического лица; создание зарубежного представительства, а не филиала, который дает возможность декларировать прибыли в стране их происхождения, где действует представительство, а не в стране базирования материнской компании; создание специальных дочерних компаний в странах с благоприятным или льготным налогообложениям или в офшорных зонах; передача части зарубежных филиалов и дочерних предприятий под контроль специальной холдинговой компании, зарегистрированной в стране с благоприятным налогообложением операций с капиталом и репатриации дивидендов.

Определению налоговых условий деятельности ТНК принадлежит особое место в финансовой политике корпорации. Это связано с тем, что ТНК действуют в разных налоговых системах. Налоговые системы стран расположения структурных подразделов ТНК и страны национальной принадлежности материнской компании отличаются за многими параметрами, в частности за налогами на доходы и уровнем налогов.

Налогообложение влияет на такие основные сферы политики ТНК, как:

иностранное инвестирование; форма организации структурного подраздела за границей; форма финансирования и кредитование; стратегия переводов денежных средств; стратегия управления валютными рисками.

Названные сферы политики ТНК особенно реагируют на такие основные налоги, как налог на: прибыль; добавленную стоимость; капитал и дивиденды; доходы работников; социальные налоги.

В определении налоговых условий деятельности транснациональных компаний учитываются такие аспекты: национальные или глобальные подходы применяются к налогообложению прибылей в отдельных странах; система основных налогов и процедура их уплаты; сравнительный уровень налогообложения основных операций и результатов деятельности; отличия в режимах и условиях налогообложения в отдельных странах; избежание двойного налогообложения при проводке трансграничных операций; наличие или отсутствие налоговых льгот, кредитов и зачетов относительно операций ТНК и т. п.

Развитие международной торговли сопровождается введением различного рода ограничений и барьеров, применяемых разными странами для зашиты своих интересов. В развитых странах существуют сложные и многоступенчатые системы на­логов, от которых в значительной степени зависит эффективность внешнеэкономической деятельности этих стран. Если влияние таможенных пошлин на торговлю оценить довольно просто, то для учета финансовых последствий от применения таких косвенных налогов, как налог на добавленную стоимость (действующий в большинстве западноевропейских стран), требуется более тонкий анализ. А для выявления и оценки потерь при уплате подоходных и поимущественных налогов, многие из которых выступают в скрытой форме и маскируются в общей массе издержек при определении цены товара или стоимости сделки, необходимо не только досконально знать налоговое за­конодательство, но и уметь правильно истолковывать и применять существующие в нем нормы, скидки, льготы, исключения и т. д. Не случайно в состав всех крупных международных ком­паний входят службы, которые занимаются вопросами международного налогового планирования (т.е. разрабатывают направления и методы деятельности данной компании, минимизирующие общую сумму налоговых обязательств).

Налоговая юрисдикция государства основывается в первую очередь на его суверенитете на национальную территорию. Каждое государство в пределах своих национальных границ обладает полным и безраздельным правом установления и применения любых законов и норм, определяющих правила поведения граждан и предприятий. Структура системы налогообложения, размеры налоговых платежей, порядок их взимания определяются каждым государством и обязательны для выполнения на всей его территории.

Объектом обложения могут служить сделка, торговая операция, ссудное соглашение, импорт или экспорт товара (когда налог определяется с валовой суммы), доход, полученный от сделки (причем налог обычно устанавливается как доля чистого дохода (прибыли) от данной сделки), или имущество (капитал), используемое в торговом обороте. Кроме того, ввоз и вывоз товаров подлежат обложению специфическим видом косвенного налога — импортными и экспортными таможенными пошлинами. Таким образом, все торговые сделки, осуществляемые на территории данного государства, имущество (капитал), используемое в этих сделках, и доходы от них облагаются налогами в данной стране.

2 вопрос. Подходы при разработке механизма международного налогообложения

При разработке механизма налогообложения обычно используют два подхода.

Первый основан на концепции так называемой *территориальной привязки.* Согласно этому подходу каждая страна облагает налогами только те доходы (объекты обложения), ко­торые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее терри­тории. Доходы, извлекаемые гражданами и фирмами этой страны за пределами ее территории, к налогообложению в этой стране не привлекаются и в состав облагаемых доходов граждан и фирм не включаются. Вместе с тем при практической реали­зации этого подхода возникают серьезные трудности, которые в первую очередь заключаются в выборе разных критериев (в разных государствах) для определения территориальной при­вязки отдельных видов международной коммерческой деятель­ности и доходов, которые с ней связаны.

Второй подход берет за основу *резидентство* ("национальность") налогоплательщика. Исходя из этого подхода всякий налогоплательщик, признаваемый резидентом (постоянным жителем) данной страны, подлежит обложению в ней по всем своим доходам из всех источников, в том числе и зарубежных. Статус резидента устанавливается законодательством определенной страны по нормам, различающимся в отношении граждан (физических лиц) и корпораций (юридических лиц). Если первые обычно получают статус резидента в той или иной стране в соответствии со своим гражданством (по паспорту), по месту своего постоянного проживания или по другим подобным критериям, то для юридических лиц их "национальность", как правило, определяется исходя из места их регистрации, места осуществления основной деятельности, местонахождения руководящего органа или других подобных критериев.

При таком подходе возможность возникновения коллизий между странами также достаточно велика: во-первых, разные страны могут пользоваться (и реально пользуются) раз­ными критериями определения "национальности" налогопла­тельщиков; во-вторых, каждая страна неизбежно "залезет в карман" других стран, проводя обложение "всемирных" до­ходов (и деятельности) "своих" налогоплательщиков — в части доходов, получаемых на территории этих других стран.

На практике большинство стран в своей налоговой политике сочетают оба подхода: облагают "своих" (национальных) физиче­ских и юридических лиц по всей совокупности их доходов (на ос­нове неограниченной налоговой ответственности) и облагают лю­бые доходы и деятельность иностранных физических и юридиче­ских лиц, если эти доходы и деятельность реализуются на их территории (на основе ограниченной налоговой ответственности).

**3 вопрос. Правила защиты налоговых прав государства.**

Таким образом, для защиты своих налоговых прав в сфере внешнеэкономической деятельности страна должна определить свои правила по следующим важнейшим позициям:

- порядок определения "национальности" налогоплательщи­ков — физических и юридических лиц (возможные крите­рии перечислены выше);

- порядок определения "национальности" коммерческой деятельности (обычно выделяют три разных режима: деятельность через деловое учреждение, независимого агента и по контрактам, заключенным с местными фирмами на территории данной страны);

- порядок определения "национальности" дохода (или источника дохода). Применяемые обычно подходы: по местонахождению покупателя товара или потребителя услуги, по месту заключения сделки, по месту передачи товара или осуществления услуги и т. д.;

- что, претендуя на обложение "всемирных" доходов своих  
(национальных) налогоплательщиков, всякая страна, практикующая такой подход, вынуждена считаться с приоритетным правом любого другого государства облагать налогом на своей территории любую деятельность и любые доходы, в том числе деятельность и доходы "чужих" для нее юридических и физических лиц. Признание этого права может осуществляться или в форме вычета иностранного налога из предъявляемых своим налогоплательщикам налоговых платежей (в форме так называемых налоговых кредитов), или путем включения уплаченных за рубежом налогов в вычитаемые расходы при определении налогооблагаемой базы налогоплательщика, или путем полного исключения зарубежных доходов из налоговых обязательств налогоплательщиков;

- правила регулирования в налоговых целях так называемых трансфертных цен.

Без применения такого регулирования вся система на­логообложения международной деятельности превратилась бы в фикцию: чтобы избежать налогов в какой-либо стране, достаточно было бы организовать посредническую фирму в одной из безналоговых стран и "качать" туда прибыли за счет соответствующего занижения или завышения кон­трактных цен. Порядок подобного регулирования может ос­новываться на "правиле независимого агента", сравнении с ценами по сделкам между не связанными между собой партнерами, путем установления так называемых справоч­ных цен и т. д.

Разумеется, по всем перечисленным позициям каждая страна стремится зарезервировать для себя максимально широкие права с тем, чтобы защитить свои финансовые интересы и обеспечить прочную исходную базу при регулировании спорных ситуаций с налоговыми властями других стран. Эти права формулируются и закрепляются или в соответствующих разде­лах обычных налоговых законов (как в Великобритании), или в налоговом кодексе (как в США), или в специальных законах (как в Германии и Франции). Спорные ситуации, возникающие при применении налоговых законов разных государств, прихо­дится решать путем заключения временных или постоянных, двусторонних или многосторонних налоговых соглашений.

В большинстве развитых стран закон определяет наиболее общие основания для привлечения иностранных лиц и компа­ний к налогообложению, которые затем конкретизируются в инструкциях исполнительных органов, решениях судов, обыча­ях и т. Д.

В общей позиции стран по этой проблеме можно выделить два основных подхода: при первом за основу принимается критерий наличия (или отсутствия) на территории данного го­сударства *постоянного делового учреждения* или *деловой базы,* в которых или через которые иностранцы осуществляют свою деятельность; второй непосредственно ориентируется на факт осуществления (или неосуществления) *деятельности* в данной стране. Первый подход характерен для стран континен­тальной Европы, второй — для англосаксонских стран.

Критерий деятельности меньше поддается формализации, чем критерий постоянного делового учреждения (для которого можно установить определенный набор признаков, ограничить размеры, сроки и т. д.), поэтому в странах, пользующихся кри­терием деятельности, наряду с законодательством большое зна­чение имеют административная практика, судебные прецеден­ты, сложившиеся обычаи и т. д.

**4 вопрос. Характеристика международного налогообложения в Казахстане**

Казахстан при установлении своей налоговой юрисдикции использует смешанный принцип налогообложения, распространяя действие своих налоговых законов как на резидентов РК, независимо от места получения ими доходов (принцип резидентства), так и на нерезидентов РК, осуществляющих свою налогооблагаемую деятельность в РК через постоянное учреждение либо получающих доходы из источников в РК (принцип территориальности). Подобный принцип построения представляет собой хотя и экстенсивный, но очень эффективный механизм расширения совокупной налоговой базы за счет иностранного элемента.

Для этих целей действует ст. 189 НК РК, конкретизирующее понятие «налогового резидентства», ст. 191 Налогового кодекса РК - понятие «постоянного учреждения нерезидента в Казахстане» и ст. 192 НК РК переченьдоходов из источников в РК.

Физическое лицо признается постоянно пребывающим в Республике Казахстан для текущего налогового периода, если оно находится в Республике Казахстан не менее ста восьмидесяти трех календарных дней (включая дни приезда и отъезда) в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде.

В налоговом кодексе подробно расписано правой статус нерезидентов, хорошо проведена граница между фактом основания постоянного учреждения нерезидента и нерезидента, не основывающего в Казахстане постоянного учреждения, с точки зрения налогообложения. Так, нерезиденты не образующие постоянного учреждения в Казахстане облагаются налогами у источника выплаты, в то время, как нерезиденты, основывающие постоянное учреждение в Казахстане практически облагаются в таком же порядке, что и резиденты, имея право на соответствующие вычеты из доходов, т.е. в итоге выплачивают налоги в меньшем размере при одинаковых условиях получения доходов, по сравнению с первыми.

Если брать во внимание установленные ставки, то их размер, по нашему мнению, носит в себе вполне щадящий размер. Согласно статьи 194 Налогового кодекса РК определены следующие ставки налогообложения нерезидентов, не образующих постоянное учреждение.

Доходы нерезидента, осуществляющего деятельность без образования постоянного учреждения, из источников в Республике Казахстан подлежат налогообложению у источника выплаты по ставкам, приведенным в таблице 1.

Таблица 1 - Налоговые ставки на доходы нерезидента, осуществляющего деятельность без образования постоянного учреждения, из источников в Республике Казахстан

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи дохода | Ставки |
| доходы, определенные статьей 192 настоящего Кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 2) - 6) настоящей статьи Налогового кодекса | 20 процентов |
| доходы, указанные в подпункте 4) пункта 1 статьи 192 Налогового кодекса | 20 процентов |
| страховые премии по договорам страхования рисков | 15 процентов |
| страховые премии по договорам перестрахования рисков | 5 процентов |
| доходы от оказания услуг по международной перевозке | 5 процентов |
| доходы от прироста стоимости, дивиденды, вознаграждения, роялти | 15 процентов |

Cоставлено на основании Налогового кодекса РК

Юридическое лицо-нерезидент, осуществляющее деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, при определении суммы корпоративного подоходного налога, подлежащей уплате в бюджет, уменьшает сумму исчисленного в соответствии со статьями 139 и 199 Налогового кодекса корпоративного подоходного налога на 100 процентов в случае, если не менее 90 процентов полученных доходов в совокупном годовом доходе такого юридического лица-нерезидента составляют доходы перечисленные в статье 198 НКРК. При этом чистый доход юридического лица-нерезидента от деятельности в Республике Казахстан через постоянное учреждение облагается корпоративным подоходным налогом на чистый доход по ставке 15 процентов.

Такое деление налогообложения нерезидентов двух категорий делает предпочтительным образование постоянного учреждения в РК.

В Налоговом кодексе уделено особое внимание регулированию налогообложения в соответствии с международными договорами в области налогов.

В частности в Налоговом кодексе предусмотрена обширная глава 26, которая специально регламентирует основные положения налогообложения, возникающие при существовании международных договоров. Так статья 206 определяет условия применения международных договоров в области налогообложения, которые касаются вопросом двойного налогообложения, а статья 207 порядок применения международных договоров.

Следует отметить, что рассматриваемая глава Налогового кодекса достаточно полно раскрывает все возможные аспекты налогообложения, устраняет имеющиеся правовые коллизии между Налоговым кодексом РК, международными договорами и налоговым законодательством страны нерезидента Казахстана в области налогообложения нерезидентов в Казахстане.

**Контрольные вопросы**

1. Назовите основной положение (закон, нормативно-правовой акт), регулирующее международное налогообложение в Республике Казахстан.

2. Каким образом происходит налогообложение доходов юридических лиц нерезидентов Республики Казахстан?

3. Что согласно Налоговому Кодексу РК является объектом налогообложения по НДС юр. лиц, осуществляющих импорт?

4. Где происходит обложение индивидуальным подоходным налогом физических лиц резидентов РК, имеющих объекты налогообложения за пределами Республики Казахстан?

5. Эффективна ли на Ваш взгляд действующая система международного налогового планирования?