

УДК 341.2

**ПРАКТИКА УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОРПОРАЦИЙ В УСЛОВИЯХ
ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО
ПРАВА**

Лоторев Евгений Николаевич,

*канд. юрид. наук, доцент кафедры теории и истории государства и права
Московского университета имени С.Ю. Витте,
e-mail: lotoreff2010@yandex.ru,
г. Москва,*

Гарипов Айдар Рафаэльевич,

*магистрант 2 курса обучения
Российского государственного социального университета,
e-mail: agaripov@gmail.com,
г. Москва*

В работе исследуются проблемы уклонения транснациональных компаний от уплаты налогов. Масштабы международного феномена уклонения от налогов, степень влияния международных производственно-торговых операций и цепочек поставок на мировую экономику ставят этот вопрос в центр внимания исследователей.

Ключевые слова: налогообложение, транснациональная корпорация, юрисдикция, аффилированное лицо, трансфертное ценообразование, эффективная ставка, роялти, лицензиат

DOI 10.21777/2587-9472-2018-2-10-13

Глобальное налогообложение на настоящий момент является темой, обладающей элементами научной новизны и практической значимости, что обусловлено сложившимся механизмом принятия решений на глобальном уровне. В настоящее время большинство прямых иностранных инвестиций и глобальных финансовых операций напрямую связаны с особенностями правового регулирования налогообложения в отдельных странах мира. Кроме того, объемы финансовых транзакций на внутрифирменном уровне транснациональных корпораций в 2016 г. превысили 10 триллионов долларов, именно транснациональная корпорация принимает решение о том, какие показатели она продемонстрирует в своем экспортном счете. Общие «эквивалентные» контрольные измерители отсутствуют.

В США от 2,1 до 3 триллионов долларов США накопленной прибыли филиалов иностранных компаний не были репатрированы обратно в родную страну. Приводятся оценки следующего характера. Из миллиона дочерних компаний или зарубежных филиалов [3] всех транснациональных корпораций, перечисленных в базе данных Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД) в 2015 год, от 300000 до 400000 хозяйствующих субъектов являются компаниями-оболочками, которые не ведут экономическую деятельность. Фирма представляет собой кабинет с бухгалтером и юристом, работающими неполный рабочий день. Вся статистика притока прямых иностранных инвестиций крупнейших экономик, таких как Китай или Индия, связана с «маскировкой» местных инвестиций, под иностранные.

Исследователи международного бизнеса сталкиваются с ключевой дилеммой – противоречием между миром, разделенным на 190 государственных, территориальных и налоговых юрисдикций, и стремлением руководителей транснациональных корпораций воспринимать мир как единое экономическое пространство внутри которого бизнес оптимизируется путем перенесения налогооблагаемой прибыли, операций и финансов из одной страны в другую. Осведомленность о международных механизмах уклонения от уплаты налогов растёт, следствием чего являются законодательные попытки противодействия данному негативному явлению.

Так Европейский Союз принял в 2016 году «пакет налогового предупреждения» [2], а в США раздаются резкие голоса, обозначающие корпоративные инверсии как «пагубные» для финансовой системы США [3]. Левые представители политического истеблишмента, (например, Берни Сандерс), называют подобные схемы уклонения от уплаты налогов «мошенничеством». Однако руководители транснациональных корпораций утверждают, что их фидуциарная обязанность максимизировать акционерную стоимость, используя все преимущества положений и лазейки, доступные в соответствии с законами разных стран.

Анализируя методы уклонения от уплаты налогов и их относительное значение, следует сказать, что они в целом легальны, поскольку используют законодательство и лазейки в нем, предоставленные участвующими государствами.

Так, например, с 2000 года и по настоящее время в Соединенных Штатах Америки неоднократно (около 50 случаев – *прим. авт.*) использовался метод «инверсии». Суть данного метода заключается в использовании процедуры слияния. Компания переводит свою корпоративную штаб-квартиру из страны с высоким уровнем налогообложения (США имеют предельный корпоративный налог в размере 35 процентов) путем слияния с номинальной фирмой, расположенной в юрисдикции с более низким уровнем налогообложения, такой как Ирландия (ставка налога в этой стране составляет всего лишь 10–12,5 процента).

С апреля 2016 года администрацией экс-президента США Барака Обамы были введены новые корпоративные правила, закрывшие эту лазейку. Об этом свидетельствует провал планируемого 150-миллиардного слияния между нью-йоркским офисом фармацевтического «гиганта» «Pfizer» и компанией аналогичного направления деятельности «Allergan» из Дублина.

Хотелось бы привести несколько методов уклонения от уплаты налогов, которые являются, на настоящий момент, наиболее распространенными.

И первым из них следует назвать освобождение или отсрочку иностранного дохода аффилированного лица. Большинство экономически развитых стран обычно облагают налогом хозяйственную деятельность транснациональных корпораций у себя на родине, но не распространяют данное правило на иностранные филиалы компаний [5]. Другие, включая США, относятся к мировому доходу транснациональных корпораций как к налогооблагаемому.

Тем не менее, США предлагают в данном конкретном случае существенную лазейку: после уплаты налогов в каждой из стран дополнительный налог США на прибыль иностранных филиалов американских транснациональных корпораций может быть отложен на неопределенный срок (возможно, навсегда) простым способом, не возвращая эту прибыль обратно в США. Вместо этого средства направляются в налоговые офшоры, такие как Бермудские острова, или реинвестируются в другие иностранные операции.

Трансфертное ценообразование является вторым по значимости способом уклонения от уплаты налогов. В международных производственно-сбытовых цепочках поставок товаров и услуг транснациональными корпорациями, стоимость данных товаров и услуг, определяется самой компанией, которая, безусловно, учитывает необходимость минимизации налоговых выплат.

Рассмотрим две фирмы, А и В, которые принадлежат одной и той же транснациональной корпорации. Фирма А экспортирует 1000 единиц в год в фирму В, по цене, определенной на уровне 1,30 \$ США за каждую единицу. Но если счет выставлен в размере 1,80 \$ США за каждую единицу товара, фирма В будет переплачивать более 500 долларов ежегодно. Таким образом, прибыль фирмы А увеличилась, а В снизилась; но транснациональная корпорация в целом увеличит свой доход после налогообложения с 2250 \$ до 2325 \$. Идея достаточно проста: платить более высокие суммы аффилированным лицам, где налоги ниже, и показывать более низкие значения прибыли там, где налоги и/или тарифы выше.

Никаких реальных изменений не произошло, за исключением одного – нажатием клавиши клерк при наборе счета-фактуры вместо «1,30» вводит «1,80».

Все вышеизложенное является лишь одним примером. Миллионы отгрузок производятся ежегодно, где экспортер и импортер являются представителями той же самой транснациональной корпорацией, и могут самостоятельно определять стоимость счета в зависимости от разницы в налогах между странами импорта и экспорта. Внутрифирменная торговля занимает большие объемы, она составляет от 42 до 55 процентов мировой торговли (около 23 триллионов долларов). Кроме того, сами производственно-торговые цепочки в международной торговле достаточно длинны и включают множество

этапов, а в промежуточных продуктах имеют место быть уникальные конструкции и встроенные технологии, защищенные патентами – поэтому сравнительная оценка стоимости не возможна. Кроме того, сами транснациональные корпорации заявляют стоимость доставки своей продукции [4].

В приведенном выше примере, если ставка налога в стране Фирмы А была выше, чем у фирмы В, или если страна фирмы А взимала импортный тариф, тогда ситуация кардинально меняется и у транснациональной корпорации возникает соблазн недооценить стоимость перевозки, чтобы уменьшить сумму налоговых и таможенных платежей.

Еще одним способом уклонения от уплаты налогов являются межфирменные платежи – роялти. И происходит это из-за трех фактов, имеющих существенное значение:

1 Как правило, транснациональные корпорации осуществляют выпуск высокотехнологичного продукта, и большую часть их стоимости составляют запатентованные технологии или нематериальные активы.

2 Даже если затраты на исследования и разработки были понесены фирмой А (например, страной происхождения транснациональной корпорации), действующие правила позволяют передавать патенты или бренды в холдинговую компанию или дочернюю компанию (в стране с низким уровнем налогов, например, Ирландию) или компанию-оболочку (в стране с нулевым налогом, например в Бермудских островах), которая затем взимает роялти в штаб-квартире и других филиалах [1].

3 Большинство правительств допускают отчисления на выплату роялти, что уменьшает налоговые обязательства лицензиата, даже если лицензиат является частью одной и той же транснациональной корпорации, и даже если НИОКР были проведены в стране лицензиата.

Приведем простой пример того, как межфирменные роялти уменьшают налоговые обязательства. Японская компания, проведя свои исследования и разработки в Японии, создает дочернее предприятие в США. В сценарии № 1 американское дочернее предприятие не выплачивает роялти за японскую технологию. В сценарии № 2 ничего не изменилось, за исключением того, что японский «родитель» подписал дополнительное побочное соглашение со своей дочерней компанией в США, которая затем выплатит 5 % роялти своему «родителю». Согласно американским правилам, несмотря на то, что компания в США является полностью «дочерним» предприятием по отношению к её японскому «родителю», выплаты роялти являются вычитаемыми расходами. Налоговое обязательство компании в США благодаря вышеуказанным действиям сократилось с 90 до 75 \$ США. И общий денежный перевод (после уплаты налогов) в Японию увеличивается с 210 до 225 \$.

Таким образом, инвестиционная прибыль перераспределяется благодаря данным операциям между юрисдикциями США и Японии. Побочное соглашение о роялти имеет смысл, если эффективная ставка налога в Японии (скажем, 20 процентов) меньше ставки налога в США (30 процентов).

Что еще более важно (с точки зрения агрессивного налогообложения), японская транснациональная корпорация должна передать патентные права своей дочерней компании в стране с более низким налогообложением, например в Ирландии. Сделав ирландскую фирму лицензиатом и собирая роялти, они будут облагаться по еще более низкой ставке налога на прибыль – возможно, до 10 процентов вместо ставки японского налога, скажем, 20 процентов [6].

Патенты и бренды могут быть переданы и в «дочерние» компании на Бермудских островах (такое практикует «Shell») или Каймановых островах (Google, Apple, многие фармацевтические фирмы), приносящие прибыль в условиях почти нулевых налоговых обязательств.

Завершая анализ практики уклонения транснациональных корпораций от уплаты налоговых платежей, следует отметить, что в крупных транснациональных корпорациях не принимаются решения без оценки налоговых последствий. Масштабы международного феномена уклонения от налогов, степень влияния международных производственно-торговых операций и цепочек поставок на мировую экономику ставят этот вопрос в центр внимания органов государственной власти. Безусловно, актуальна данная проблема и для Российской Федерации. В крупных отечественных компаниях руководители выстраивают стратегию развития бизнеса с учетом факторов минимизации налогообложения.

Глобальные внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной активного использования налогоплательщиками различных способов минимизации налоговых обязательств с применением инструментов международного налогообложения.

В настоящее время сеть двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения от налогообложения, насчитывающая более 3 тыс. соглашений, подвергается активной критике за недостижение своих целей. Предполагается создание многостороннего регуляторного инструмента (международно-правового акта) для модификации системы двусторонних договоров. В свою очередь, это требует объективной научной оценки имеющегося у Российской Федерации правового регуляторного потенциала в контексте взаимодействия национального и международного налогового права.

Возможности для уклонения от уплаты налогов предоставляет сама структура современных международных отношений. Нет мирового правительства или наднационального налогового органа. Мир, фрагментированный на более чем 190 юрисдикций суверенных государств, противоречив, систему межгосударственных отношений охватил кризис, и транснациональные корпорации используют возникающие возможности, перемещая и совершая налоговые операции именно там, где это им наиболее выгодно.

Список литературы

1. *Dischinger, M., Riedel, N.* (2008) Corporate taxes, profit shifting and the location of intangibles within multinational firms, Munich Discussion Paper, No. 2008–11 // URL: <https://www.econstor.eu/handle/10419/73378> (дата обращения: 12.10.2017).
2. European Commission, Taxation and Customs Union: Anti Tax Avoidance Package, January 2016 // URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (дата обращения: 05.10.2017).
3. Fortune: Why Washington Is Tackling the Tax Inversion Problem All Wrong. Chris Matthews, November 25, 2015 // URL: <http://fortune.com/2015/11/25/why-republicans-democrats-tax-plans-inversion-problem> (дата обращения: 18.09.2017).
4. *Lanz, R., Miroudot, S.* (2011) Intra-firm Trade: Patterns, Determinants and Policy Implications, OECD Trade Policy Working Paper No. 114 // URL: https://www.researchgate.net/publication/241764228_Intra-Firm_Trade_Patterns_Determinants_and_Policy_Implications (дата обращения: 21.09.2017).
5. *Markle, K.* (2015) A Comparison of the Tax-Motivated Income Shifting of Multinationals in Territorial and Worldwide Countries, Contemporary Accounting Research // URL: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12148/full> (дата обращения: 12.10.2017).
6. *Mutti, J., Grubert, H.* (2009) The effect of taxes on royalties and the migration of intangible assets abroad, in International trade in services and intangibles in the era of globalization by Reinsdorf, M. & Slaughter, – M., University of Chicago Press. 111–137 // URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/26669/1/599571306.PDF> (дата обращения: 01.10.2017).

THE PRACTICE OF TAX EVASION BY TRANSNATIONAL CORPORATIONS IN THE CONTEXT OF INTERACTION BETWEEN NATIONAL AND INTERNATIONAL LAW

Lotorev E.N.,

*PhD of Law, Associate Professor of the Department of Theory and History of State and Law,
e-mail: lotoreff2010@yandex.ru,
Moscow Witte University, Moscow,*

Garipov A.R.,

*master student of 2 course,
e-mail: agaripov@gmail.com,
Russian State Social University, Moscow*

The paper explores the problems of tax evasion by transnational companies. The scale of the international phenomenon of tax evasion, the degree of influence of international production and trade operations and supply chains on the world economy pose this issue in the center of attention of researchers.

Keywords: Taxation, transnational corporation, jurisdiction, affiliated person, transfer pricing, effective rate, royalties, licensee