

МЕЖДУНАРОДНЫЕ КОММЕРЧЕСКИЕ СДЕЛКИ

РАЗДЕЛ «ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ КОММЕРЧЕСКИХ СДЕЛОК»

ТЕМА 1. Понятие и виды налоговых отношений с иностранным элементом

Создание эффективной системы налогообложения международных коммерческих сделок является важным условием поступательного развития международных экономических отношений в целом.

Расширение международного экономического сотрудничества повлекло возникновение *правовых отношений в налоговой сфере с иностранным элементом*. В качестве иностранного элемента может выступать как плательщик налога (иностранное лицо), так и объект налогообложения (доход, возникший за границей; имущество, находящееся за рубежом).

Налоговое законодательство каждого государства определяет правовой режим налогообложения результатов коммерческой деятельности, осуществляемой субъектами иностранного права на его территории и, напротив, деятельности, которую национальные субъекты (налоговые резиденты) ведут на территории иностранных государств. При этом каждая из стран стремится к максимальному расширению налоговой базы, в результате чего возникает конкуренция налоговых систем.

Одним из негативных факторов в данной области является международное двойное налогообложение, возникающее как результат распространения налоговой юрисдикции двух (и более) государств в отношении одного объекта налогообложения и многократно увеличивающее налоговую нагрузку. *Устранение двойного налогообложения* следует рассматривать в качестве приоритетной задачи в сфере налогообложения международных коммерческих сделок. Это необходимо для создания благоприятных условий осуществления иностранных инвестиций, репатриации доходов, полученных за рубежом, расширения границ международного экономического сотрудничества в целом.

Вторая важная задача в области правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом, приобретающая особое значение в последние несколько лет, – *противодействие уклонению от уплаты налогов*. Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) объявила План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base erosion and profit shifting, BEPS)¹. План BEPS излагает 15 мер по устранению пробелов и коллизий налогового законодательства, позволяющих скрывать полученную прибыль или перемещать ее в юрисдикции, где реальная деятельность осуществляется в незначительном объеме или вовсе не осуществляется, а налоги низки. План BEPS основан на принципах

¹ Base erosion and profit shifting/ OECD Centre for Tax Policy and Administration. [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> – Date of access: 15.02.2015.

согласованности и прозрачности налогообложения международных коммерческих сделок, нацелен на фундаментальные изменения международных налоговых стандартов и широко дискутируется в научной литературе².

Значительное развитие на протяжении всего XX века получили *международные налоговые соглашения*. Они заключаются в целях координации полномочий в сфере налогообложения, минимизации дублирования и негативного влияния налогообложения на трансграничные виды экономической деятельности. Под эгидой международных организаций, таких как ОЭСР и ООН, разработаны модели налоговых конвенций³ (далее – МНК), которые в настоящее время положены в основу налоговых соглашений во всем мире. МНК являются результатом деятельности рабочих групп, включающих в себя представителей научного сообщества, налоговых органов и бизнеса, и представляют собой систему рекомендательных норм, использование которых в налоговых соглашениях наиболее последовательно может отражать международную налоговую политику соответствующих государств. МНК в современных научных исследованиях рассматриваются в качестве источников «мягкого права»⁴, которое определенным образом дополняет существующие правовые нормы путем отсылок, интерпретаций либо прямого воспроизведения мягко-правовых положений в официальных источниках международного права⁵.

Налоговые отношения с иностранным элементом весьма разнообразны. Следует различать отношения, в которых в качестве иностранного элемента выступает *налогоплательщик*, и отношения, в которых иностранным элементом

² Давыдова, С. А. Wanted: конечные бенефициары / С.А. Давыдова, С.Ю. Яковлев // *Налоговед.* – 2014. – № 5. – С. 47 – 53; *Wilkie, J.S. Policy Forum: BEPS One Year In- Taking Stock / J. S. Wilkie // Canadian Tax Journal.* – 2014. – Vol. 62. – Issue 2. – P. 455 – 475; *Ross, J. A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: the OECD BEPS Action Plan/ J. Ross, M. Herrington // International Tax Journal.* – 2013. – Vol. 39. – Issue 5. – P.15 – 66; *Van den Berg, J.P.; The OECD BEPS Action Plan and the Dutch Tax Climate / J.P. Van den Berg, N. Huisman // International Tax Journal.* – Sep/Oct 2013. – Vol. 39. – Issue 5. – P. 59 – 64; *Popa, O. Hybrid Entity Payments – Extinct Species after the BEPS Action Plan / O. Popa // European Taxation.* – 2014. – Vol. 54. – Issue 9. – P. 408 –413; *D'Ascenzo, M. BEPS: Thinking inside or outside the box? / M. D'Ascenzo // Australian Tax Review.* – 2014. – Vol. 43 – Issue 2. – p. 75-85; *Vann, R. Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project—Preserving the International Corporate Income Tax? / R. Vann // Canadian Tax Journal.* – 2014. – Vol. 62. – Issue 2. – P. 433 – 441; *Wilkie, J. S. Waiting for BEPS .Canada "Appears" / J. S. Wilkie // International Tax Journal.* –Sep/Oct2014. – Vol. 40. – Issue 5. – P. 5-12; *Fuller, J. US Inbound: The US position on BEPS / J. Fuller, D. Forst // International Tax Review.* – Dec2013/Jan2014. – Vol. 24. – Issue 10. – P. 59; *Gilleard, M. Corporate tax: The impact of BEPS and beyond/ M. Gilleard // International Tax Review.* – 2013. – Vol. 24. – Issue 9. – P. 15.

³ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014/ OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en – Date of access: 04.02.2015; United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries // United Nations Department of Economic and Social Affairs Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html> – Date of access: 04.02.2015.

⁴ *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties / Ed. Michael Lang, Pasquale Pistone, Claus Staringer – Cambridge: Cambridge University Press, 2012. – 1190 p. – P. 2.* <http://ebooks.cambridge.org/ebook.jsf?bid=CBO9781139095686>

⁵ *Дёмин, А.В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения / А.В. Дёмин // Государство и право.* – 2013. – № 2. – С.63 – 71.– С.64.

является *объект* налогообложения. При этом необходимо учитывать, что в налоговом праве традиционно выделяют три группы налогов: *территориальные, резидентские, смешанные*. Применительно к элементам налогообложения территориальных налогов иностранный элемент может возникнуть в качестве субъекта иностранного права (плательщика налога); в отношении резидентских налогов – в качестве объекта налогообложения; в смешанных налогах иностранный элемент может проявляться двояко (и как налогоплательщик, и как объект налогообложения).

Например, налог на недвижимость и земельный налог – территориальные, они уплачиваются только в связи с наличием на территории определенного государства объектов налогообложения (зданий, сооружений, земельных участков и др.). Иностранным элементом в отношении по уплате этих налогов могут быть только субъекты, т.е. иностранные резиденты, владеющие на праве собственности или ином вещном праве определенным недвижимым имуществом. В резидентских налогах плательщиками могут быть признаны только резиденты, следовательно, иностранный элемент в отношении по уплате таких налогов появляется в виде дохода, полученного из источника в иностранном государстве. Примером может служить единый налог с индивидуальных предпринимателей или аналогичные налоги. Смешанные налоги, в частности, налог на прибыль, подоходный налог с физических лиц, предполагают наличие иностранного элемента либо в качестве субъекта, либо в качестве объекта налогообложения. Так, плательщиками подоходного налога могут выступать иностранные лица (нерезиденты), получающие доходы из источника в государстве, взимающем подоходный налог. И напротив, резиденты могут получать доход из источника за рубежом и, таким образом, вступать в международные налоговые отношения.

Субъектами налоговых отношений с иностранным элементом выступают государства и государственные органы; международные организации; юридические и физические лица, являющиеся плательщиками налогов, налоговыми агентами и иными уполномоченными лицами.

Рассматривая налоговые отношения с иностранным элементом в широком смысле, можно выделить следующие их группы⁶:

- отношения между государствами по поводу заключения и исполнения международных налоговых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств;
- налоговые отношения между государствами и физическими лицами, организациями других государств по поводу уплаты налогов, принудительного исполнения налогового обязательства;
- отношения публичного характера между организациями и (или) физическими лицами различных государств, например, по поводу удержания налоговым агентом налога с дохода иностранного лица у источника выплаты.

⁶ Налоговое право: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с. – С. 335.

ТЕМА 2. Источники правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом

Источник правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом как *разновидность общего понятия источника права* – официально признанный способ внешнего и внутреннего (содержательного) выражения правил поведения в сфере международных налоговых отношений, обеспечивающий их общеобязательное значение в качестве правовых норм. Классификация источников возможна на основании своеобразия способа выражения (формирования) права. Согласно этому критерию выделяются следующие виды источников: нормативный правовой акт, правовой обычай, юридический прецедент, нормативный договор, юридическая доктрина.

Налоговые системы государств формируются на основе национальных норм налогового права, закрепленных в налоговых кодексах, иных законодательных, подзаконных актах и актах, принятых уполномоченными местными органами. Однако в силу развития процессов интернационализации финансовых отношений и расширения международного сотрудничества государства теряют изолированность друг от друга при формировании своих налоговых систем; возрастает удельный вес и значение источников международного правового регулирования, основу которого составляют двусторонние договоры (конвенции) в отношении налогов на доходы и капитал⁷. Отдельные функции и полномочия передаются государствами международным структурам, которые получают надгосударственные функции и полномочия. Если впоследствии эти организации, действующие на основании заключенных международных договоров, устанавливают обязательность решений, принятых в рамках деятельности организации, имеет место ограничение суверенитета в результате подчинения ее правилам⁸.

Виды международных налоговых договоров по вопросам налогообложения, по мнению С.Г. Пепеляева, включают⁹:

- собственно налоговые соглашения;*
- международные договоры, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы.*

Также этот автор выделяет в качестве отдельной группы *международные акты, устанавливающие общие принципы налогообложения*. Такими актами,

⁷ Дёмин, А.В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения / А.В. Дёмин // Государство и право. – 2013. – № 2. – С. 63 – 71. – С. 63, 64.

⁸ Бирюков, М. М. Современное развитие Европейского Союза: международно-правовой подход: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.10/ М.М. Бирюков.– М., 2004. – С. 139; Кривых, И.А. Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01/ И.А. Кривых. – Екатеринбург, 2009. – С. 44. Шахматъев, А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов: [Монографическое исследование] /А.А. Шахматъев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 216 с. – С. 44.

⁹ Налоговое право: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.– С. 249 – 252.

полагаем, являются Договор о функционировании Европейского союза¹⁰, Договор о Евразийском экономическом союзе¹¹, Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве¹² определивший три этапа экономической интеграции – таможенный союз, единое экономическое пространство, евразийский экономический союз.

В группу *собственно налоговых соглашений* входят:

- *общие налоговые соглашения*, соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество;
- *специальные* (ограниченного действия) соглашения об избежании двойного налогообложения в определенных сферах;
- соглашения *о сотрудничестве и взаимной помощи* по вопросам соблюдения налогового законодательства;
- соглашения *о принципах взимания косвенных налогов* во взаимной торговле;
- соглашения *о сотрудничестве и обмене информацией* в области борьбы с нарушениями налогового законодательства;
- *иные соглашения*, содержащие отдельные нормы, регулирующие налоговые отношения с иностранным элементом.

Общие налоговые соглашения преимущественно основаны на МНК ОЭСР 1977 г. (в настоящее время действует в редакции 2014 г.)¹³. В некоторых государствах подобные соглашения заключаются на основе национального модельного акта¹⁴, что можно признать положительным, модельное Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества было утверждено и в СНГ¹⁵. Попытки заключения *многосторонних налоговых соглашений* осуществлялись неоднократно, но в целом их вряд ли можно признать удачными. Примером одного из последних таких соглашений выступает Соглашение Восточно-Африканского сообщества (East African Community Double Taxation Agreement), целью которого является устранение двойного налогооб-

¹⁰ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union // Official Journal C 115, 09.05.2008. – P. 47 – 200.

¹¹ Договор о Евразийском экономическом союзе, г. Астана, 29 мая 2014 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

¹² Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве, г. Москва, 26 февр.1999 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

¹³ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014/ OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. – 2014. – Mode of access: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en – Date of access: 15.02.2015.

¹⁴ О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество: Постановление Правительства Российской Федерации, 24 февраля 2010 г. № 84 // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2015.

¹⁵ Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества: Протокол стран СНГ, 15 мая 1992 г. «Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2015.

ложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов на доходы между Угандой, Бурунди, Руандой и Объединенной Республикой Танзании¹⁶. Тем не менее, только Республика Руанда на сегодняшний день ратифицировала договор, несмотря на то, что Совет министров Восточно-Африканского сообщества Министров утвердил договор в 2010 году.

Учитывая наблюдающуюся во всем мире тенденцию вытеснения ограниченных налоговых соглашений общими соглашениями по вопросам налогообложения, отметим, что к группе *специальных (ограниченных) соглашений* относится лишь небольшое число актов. Ограниченные налоговые соглашения распространяются на конкретный вид налога, конкретный вид плательщика и т.п. В частности, это соглашения об устранении двойного налогообложения в области перевозок, платежей по авторским вознаграждениям и др.

Важную роль играют соглашения *об оказании административной помощи по налоговым вопросам*. Они регулируют вопросы взаимодействия компетентных органов договаривающихся государств по оказанию взаимной помощи в борьбе с налоговыми правонарушениями посредством предоставления документации, передачи информации, проведения расследований, обмена опытом.

К группе международных договоров, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы, относят следующие виды договоров.

□ *Соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами*, в которых закрепляются основы сотрудничества стран, в том числе и экономической сфере; в частности, стороны обязуются создавать благоприятные условия для деятельности своих юридических и физических лиц на двусторонней и многосторонней основе, а также осуществления взаимных инвестиций.

□ *Договоры о дипломатических и консульских сношениях между государствами* устанавливают налоговые льготы в виде освобождения дипломатических и консульских работников, а также самих представительств государств от установленных принимающей стороной налогов, сборов и пошлин (налоговый иммунитет). Так, Венская конвенция о дипломатических сношениях¹⁷ предусматривает налоговые льготы в отношении вознаграждений и сборов, взимаемых представительством при выполнении своих официальных обязанностей (ст.28), освобождает от всех налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных дипломатических агентов (ст. 34) и членов его семьи (ст. 37); последние могут продолжать пользоваться налоговыми льготами и в случае смерти сотрудника представительства (ст. 39).

¹⁶ Birungyi, Cephas K. The EAC Double Taxation Treaty explained / C. Birungyi // International Financial Law Review. – 2015 – № 1/5. – P.1.

¹⁷ Венская конвенция о дипломатических сношениях, 18 апреля 1961 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

Венская конвенция о консульских сношениях¹⁸ устанавливает, что консульские помещения и резиденции штатного главы консульского учреждения, владельцем или нанимателем которых является представляемое государство или любое лицо, действующее от его имени, освобождаются от всех государственных, районных и муниципальных налогов, сборов и пошлин, за исключением тех, которые представляют собой плату за конкретные виды обслуживания (ст. 32). Суммы, собираемые в форме сборов и пошлин консульскими учреждениями, освобождаются в государстве пребывания от всех налогов, сборов и пошлин (ст. 39). Консульские должностные лица и консульские служащие, а также члены их семей, проживающие вместе с ними, освобождаются от налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных (ст. 49). Налоговые изъятия установлены в отношении наследственного имущества работников консульского учреждения и членов их семей (ст. 51).

□ *Торговые договоры.* Предусматривают режим наибольшего благоприятствования по отношению к товарам, ввозимым из страны-партнера, и по отношению к оказываемым в этом государстве услугам. Они предписывают сторонам предоставить друг другу режим наибольшего благоприятствования во всех областях, в том, что касается: а) любых таможенных пошлин и сборов, применяемых в отношении импорта и экспорта, включая способы взимания таких пошлин и сборов; б) правил и процедур, связанных с импортом и экспортом, включая правила и процедуры таможенного оформления, транзита, хранения и перегрузки; в) налогов и любых других внутренних сборов, применяемых прямо или косвенно в отношении импортированных товаров; г) продажи, закупки, транспортировки, распределения, хранения и использования импортированных товаров на внутреннем рынке; д) платежей, связанных с торговлей товарами.

Основным видом международных договоров, имеющим значение для налогообложения международных экономических сделок, являются двусторонние налоговые соглашения в отношении налогов на доходы и капитал. Наименование международных договоров может различаться (договор, конвенция, соглашение) но с правовой точки зрения это существенного значения не имеет, поскольку все они обладают необходимой юридической силой, хотя и относятся к правовым актам различного вида¹⁹. Использование в конкретной ситуации при оформлении международных договоренностей акта того или иного вида зачастую обусловлено лишь устоявшейся практикой. Например, ноты и протоколы, обычно, служат для уточнения или дополнения отдельных положений соглашений и конвенций.

¹⁸ Венская конвенция о консульских сношениях, 24 апреля 1963 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

¹⁹ Кучеров, И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник/ И.И. Кучеров. – М.: ЗАО «ЮрИрфоР», 2007. – 452 с. – С. 71.

Одной из целей двусторонних налоговых соглашений в отношении налогов на доходы и капитал является устранение двойного налогообложения. Это достигается посредством урегулирования коллизий национальных норм при определении понятия «резидент», при разрешении конфликта «резидент» – «источник дохода» (когда один и тот же доход подлежит налогообложению на основании разных критериев; как отмечается в литературе – это наиболее распространенный случай возникновения двойного налогообложения²⁰) и конфликта «источник дохода» – «источник дохода»²¹. В последнем случае может возникнуть как двойное налогообложение, так и двойное отсутствие налогообложения. Причиной служит разная квалификация дохода или налогоплательщика. Так, фонды могут выступать самостоятельными юридическими лицами-плательщиками (Бельгия, Дания), а могут таковыми не являться (Австрия). Таким образом, при условии, что участники фонда являются нерезидентами, может возникать вопрос о том, в какой стране получен доход и кто имеет право удержать налог у источника выплаты дохода.

США в таких случаях стремятся уточнить нормы двусторонних налоговых соглашений, принимая соответствующие протоколы. Так, принят Протокол к международному налоговому соглашению между США и Канадой в связи с различным толкованием понятия «limited liability company, LLC» (общество с ограниченной ответственностью) в национальных налоговых законодательствах²². С точки зрения Канады LLC не являются корпорациями, и на них, таким образом, не могут распространяться положения действующего двустороннего налогового соглашения, предоставляющего налоговые льготы. В США эти компании рассматриваются как партнерства, и, в определенных случаях – как корпорации, если они выбрали соответствующий режим налогообложения согласно положениям национального законодательства²³. Согласно Протоколу отдельные участники (партнеры) таких компаний могут пользоваться преимуществами соглашения, если они отвечают требованиям, предъявляемым к категории «лица, охватываемые сферой действия соглашения». При этом идет дальнейшая работа по совершенствованию норм двустороннего соглашения, поскольку в данной редакции имеет место различие в налогообложении инвестиций, осуществляемых через LLC юридическими и физическими лицами США. Последние в настоящее время испытывают дискриминацию в связи с невозможностью использовать льготу по канадскому налогу на филиалы (canadian branch tax), в то время как корпорации, инвестирующие в Канаду через LLC,

²⁰ Абакова, Р.Ш. Основные проблемы двойного налогообложения / Р.Ш. Абакова // Финансы и кредит. – 2014. – № 2 (578). – С. 52 – 55. – С. 54.

²¹ Вахтинская, Е. Проблемы в международном налоговом праве / Е.Вахтинская // Налоговый вестник. – 2013. – №.4. – С. 88 – 92.

²² United States Income Tax Treaties - A to Z [Electronic Resource] // Internal Revenue Service. – Mode of access: <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/United-States-Income-Tax-Treatie-A-to-Z>. – Date of access: 15.02.2015.

²³ US Treasury regulations, §301.7701-3 [Electronic Resource] // Internal Revenue Service. – Mode of access: <http://www.irs.gov/Retirement-Plans/Treasury-Regulations-2>. – Date of access: 15.02.2015.

могут претендовать на обложение этим налогом по сниженным ставкам²⁴. Это свидетельствует о необходимости дальнейших изменений действующего Соглашения.

Тема 3. Правовое регулирование налогообложения по принципу резидентства и у источника образования доходов

3.1. Налогообложение по принципу резидентства

Все применяемые в мире механизмы налогообложения основаны на двух основных принципах: принципе резидентства и принципе налогообложения у источника образования доходов. Принцип резидентства (residence principle) в международном налоговом праве заключается в распространении налоговой юрисдикции государства на все доходы своих налоговых резидентов, в том числе на доходы, полученные за границей. Второе название этого принципа – глобальный принцип налогообложения (global principle), так как он предполагает обложение глобального (совокупного) дохода, образующегося во всех странах получения дохода²⁵. Принцип налогообложения у источника (source principle), напротив, состоит в том, что государство облагает налогами только те объекты, которые связаны с деятельностью на территории данного государства; следовательно, доходы, полученные за его пределами, налогообложению не подлежат²⁶. В специальной литературе отмечается, что большинство государств сочетают принципы резидентства и налогообложения у источника, применяя оба налоговых режима в отношении резидентов и нерезидентов соответственно²⁷. Эти страны реализуют право облагать налогами все доходы, полученные их налоговыми резидентами, как из источников в своей стране, так и за ее пределами, в то время как нерезиденты облагаются только по доходам, полученным из источников в данной стране. Налогообложение же доходов, полученных нерезидентами из других источников, выходит за рамки компетенции такого государства²⁸. Таким образом, в зависимости от содержания закрепленного в действующем налоговом законодательстве понятия «резидент» определяется тот круг субъектов, которые обязаны уплачивать налоги в государстве.

²⁴ Turner, C. Continued Problems for US Resident Members of LLC Seeking Treaty Benefits of Canadian Source Income – Canadian Branch Tax / C. Turner, A. Leither // International Tax Journal. – 2013. – November-December. – P.17-20, 69–70.

²⁵ Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: Учебник/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 384 с. – С. 108.

²⁶ Киреева Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: Учебное пособие./ Е.Ф. Киреева. – Мн.: БГЭУ, 2006. – С. 41.

²⁷ Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНТИ, 1999. – 608 с. – С. 54; Перов, А.В. Налоги и международные налоговые соглашения России / А.В. Перов. – М.: Юрист, 2000. – 656 с. – С. 215; Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков / Д.Л. Ушаков. – М.: Юрист, 1999. – С. 122 – 123.

²⁸ Парыгина В.А., Финансовое право: учебник. Изд 2-е, перераб. и доп./ В.А. Парыгина, А.А. Тедеев – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – С. 471.

Законодательство различных государств по-разному определяет статус резидента для целей налогообложения. Наиболее распространенными в мире критериями для определения резидентства являются: постоянное пребывание; место нахождения постоянного жилища; гражданство; центр жизненных интересов.

Постоянное пребывание предполагает физическое присутствие лица в границах определенной фискальной территории, соответствующее установленному национальным законодательством минимально возможному сроку или превышающее этот срок. Согласно законодательству Республики Беларусь, Венгрии, Дании, Ирландии, Норвегии, Польши, Португалии, Украины физическое лицо-налоговый резидент – это лицо, пребывающее на территории государства более 183 дней в календарном году²⁹. В ряде государств (Казахстан, Российская Федерация, Румыния, Финляндия, Швеция) критерий постоянного местопребывания предполагает нахождение на территории государства как минимум 183 дня в течение любых последовательно избранных 12-ти календарных месяцев. В Германии физическое лицо признается резидентом на основе местожительства или местопребывания внутри страны более 183 дней в календарном году, а также резидентами дополнительно признаются служащие немецких учреждений за границей³⁰.

Постоянное пребывание – один из наиболее часто используемых критериев для определения резидентства физических лиц. Это подчеркивается и в экономической литературе. Резидент (от латинского «residens» – сидящий, остающийся на месте) – это экономический агент, имеющий постоянное местопребывание в данной стране³¹. Однако в государствах, где пограничный контроль не является тотальным, зачастую возникают сложности с предоставлением доказательств постоянного местопребывания на определенной территории. Поэтому могут применяться иные критерии.

Место нахождения постоянного жилища предполагает, что налогоплательщик официально зарегистрирован по определенному адресу. Постоянным жилищем может быть как собственный дом, квартира, так и арендуемое жилье и даже гостиничный номер, снимаемый на длительный срок³². В Германии, Швейцарии, Нидерландах именно такой критерий избран для определения резидентства. Многие страны признают оба критерия, и в таком случае либо постоянное пребывание, либо наличие жилища образуют резидентство физического лица (Австрия, Латвия, Люксембург, Финляндия).

Критерий гражданства, широко использовавшийся в 19 – начале 20 века и утративший актуальность в наше время, означает, что независимо от места

²⁹ Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – С. 32.

³⁰ Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНТИ, 1999. – С. 440.

³¹ Экономическая энциклопедия/ Науч.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; Гл. ред. Л.И. Абалкин. – М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1999. – С. 668.

³² Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. Учебник. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – С. 110.

жительства граждане обязаны уплачивать налоги в стране своего гражданства. Немногими государствами (США, Болгария, Филиппины) использован данный подход в международном налоговом регулировании. Несмотря на критику критерия гражданства в правовой литературе, следует отметить, что его применение ограничивается существенными условиями. Так США, с одной стороны, признают налоговыми резидентами всех граждан своей страны, а также лиц, в течение 10 лет с момента утраты ими гражданства США, но в то же время предоставляют для резидентов США, имеющих постоянное место жительства за рубежом и работающих за границей, значительные суммы – до \$ 70 000 – налоговых вычетов, не подлежащих налогообложению в США³³.

Центр жизненных интересов в качестве критерия для определения резидентства означает, что именно к данной фискальной территории «привязаны» личные и экономические интересы. Например, проживание членов семьи, родственников, знакомых (личный интерес), а также наличие приоритетных источников доходов, банковских счетов, имущества (экономический интерес). Используется во Франции, Бельгии. В Италии «центр жизненных интересов» выступает в качестве дополнительного критерия при определении резидентства лиц, не проживающих 183 дня в календарном году. В Испании физическое лицо является резидентом, если оно имеет в этой стране свои основные экономические интересы, осуществляет основную коммерческую или профессиональную деятельность или находилось на территории Испании в отчетном календарном году на протяжении более 183 дней³⁴.

Приведем пример из судебной практики, иллюстрирующий применение критерия «центр жизненных интересов» в качестве дополнительного критерия при определении резидентства³⁵. Дело П. было рассмотрено в 1998 году налоговым судом первой инстанции в Модене (Италия) по обвинению в сокрытии доходов от налогообложения в течение нескольких лет. Господин П. был убежден, что формально является резидентом княжества Монако: он проживал в этом государстве, имел в собственности квартиру. Но налоговые органы Италии доказали наличие у данного налогоплательщика резидентства Италии на основании того, что именно в этом государстве находится центр жизненных интересов лица. Недвижимость (15 строений, окруженных парком, которая используется для совместного проживания с супругой и детьми), сельскохозяйственные угодья, центр верховой езды, вилла с садом); наличие банковских счетов, денежных и страховых депозитов в итальянских банках. Не только экономические, но и личные интересы налогоплательщика были сосредоточены в Италии, где он проживал долгое время, где родились его дочери и где жила его новая семья. Формальное резидентство в Монако не было принято во внимание в силу того, что ритм жизни налогоплательщика (оперный певец) не позволял

³³ Doernberg, Richard L. International taxation in a nutshell / Richard L Doernberg – 2nd ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1993. – P.130.

³⁴ Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНТИ, 1999. – С. 323.

³⁵ Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. Учебник. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – С. 114 – 116.

считать, что его domicilio находится именно в этой стране. Наличие двойного налогообложения (между Италией и Монако не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения) не имело значения, т.к. Монако изначально не претендовало на налогообложение доходов своих резидентов. Доход был увеличен на 1 326 989 долларов США (в эквиваленте лирам) – оказание услуг и еще на более 3 000 долларов – доходы от капитала. Обязательство по уплате индивидуального подоходного налога увеличилось на 635 тыс. долларов; дополнительно был взыскан штраф.

Наиболее широкие основания для определения резидентства физических лиц установлены в Великобритании³⁶. Резидент – это лицо, находящееся в Великобритании 183 дня и более в налоговом году (налоговый год длится с 6 апреля по 5 апреля следующего года)³⁷. Согласно Финансовому акту 2008 года налоговыми резидентами также признаются лица с момента их прибытия в Великобританию, если они намереваются жить в стране два и более года. Британское налоговое право также содержит понятия «обычный резидент» (*англ.* – ordinarily resident). Физическое лицо обладает статусом обычного налогового резидента, если прожило в Великобритании три года и более, либо при прибытии в страну заявило о намерении проживать там более трех лет. Даже если физическое лицо обычно работает за рубежом, но посещает Великобританию в течение четырех лет подряд со сроком пребывания не менее 91 дня в год, оно признается обычным резидентом³⁸.

Особенностью налогового законодательства Великобритании является учет при налогообложении domicilia физического лица. Лицо приобретает domicilio (*англ.* – domicile) Великобритании по рождению от отца; если в момент рождения родители не состояли в браке, domicilio ребенка определяется domici-лем матери. По наступлении совершеннолетия физическое лицо имеет право изменить domicilio; как правило, он определяется местом нахождения постоянного жилища лица.

Концепции резидентства, обычного резидентства и domicilia в совокупности применяются в Великобритании в целях определения режима налогообложения физических лиц.

3.2. Налогообложение у источника образования доходов

Принцип налогообложения у источника образования доходов предусматривает обложение налогами в определенном государстве всех доходов, получаемых из источников, находящихся в данной налоговой юрисдикции. Для об-

³⁶ *Леценко С.К.* Европейское налоговое право. Часть 1: учеб. пособие / под ред. Х. Херрманна, С.А. Балашенко, Т. Борича. – Минск: Зорны Верасок, 2010. – 144 с. – С.116.

³⁷ *Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина.* – М.: Финансы, ЮНТИ, 1999. – С. 242-243.

³⁸ Residence, Revenue and the Remittance Base// HM Revenue and Customs [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf> – Date of access: 15.02.2015.

ложения доходов нерезидентов по принципу «налогообложения у источника образования доходов» достаточно одного из двух оснований³⁹:

□ наличие в государстве постоянного представительства иностранного юридического лица;

□ получение иностранными резидентами (юридическими или физическими лицами) доходов из т.н. «пассивных источников», т.е. дивидендов, процентов, роялти.

В современных правовых исследованиях международных налоговых отношений имеет место научная дискуссия относительно терминов «налогообложение по принципу территориальности» и «налогообложение у источника образования доходов». Известный немецкий специалист в области международного налогового права К. Фогель четко разграничивает названные термины⁴⁰. Этой же позиции придерживаются российские ученые М.А. Денисаев⁴¹, А.И. Погорлецкий⁴². Другие исследователи, в частности, Е.Ф. Киреева⁴³, отождествляют данные понятия. Полагаем, что первая точка зрения более верна. Принцип территориальности налогообложения состоит в распределении на определенную фискальную территорию исключительных прав государства-налогового суверена. Это означает не только налогообложение доходов всех резидентов и нерезидентов, которые образовались в границах данной налоговой юрисдикции, исходя из применения принципа налогообложения доходов у источника их образования, но и налогообложение иных доходов плательщиков, которые связаны с данной фискальной территорией. Иными словами, принцип территориальности представляет собой комбинацию принципа резидентства (глобального принципа налогообложения) и принципа обложения доходов у источника их образования.

Концепция постоянного представительства. Понятие «постоянное представительство» используется исключительно для целей налогообложения, его следует отграничивать от гражданско-правового понятия «представительство юридического лица». Концепция постоянного представительства имеет целью определить случаи, когда государству предоставлено право облагать налогом предприятия другого государства. Это определенная деятельность нерезидента, с которой связана необходимость уплаты налога на прибыль (корпоративного подоходного налога, *corporate income tax*) в иностранном государстве.

В теории налогового права применяются критерии для оценки налогового статуса деятельности в иностранном государстве. Деятельность организации

³⁹ Погорлецкий, А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорелицкий. – Санкт-Петербург: Михайлов В. А., 2006. – 382 с. – С. 121.

⁴⁰ Цит. по: Terra, B. European Tax Law / B. Terra, P. Wattel. – Fifth edition. – Netherlands: Kluwer Law International, 2008. – 862 p.

⁴¹ Денисаев, М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / М. А. Денисаев; ответственный редактор Е. Ю. Грачева. – Москва: Юриспруденция, 2005. – 143 с. – С. 15 – 22.

⁴² Погорлецкий, А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорелицкий. – Санкт-Петербург: Михайлов В. А., 2006. – 382 с. – С. 123.

⁴³ Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: учебное пособие/ Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2006. – 231 с.

приводит к образованию постоянного представительства и подлежит налогообложению при наличии в иностранном государстве *имущественной базы, временной и пространственной определенности*. Не является постоянным представительством иностранной организации деятельность по хранению или демонстрации товаров собственного производства, закупка товаров для иностранного юридического лица; сбор или распространение информации для иностранной организации; осуществление деятельности подготовительного или вспомогательного характера.

Понятие постоянного представительства содержится в национальном налоговом законодательстве. Так, под постоянным представительством иностранной организации, расположенным на территории другого государства, может пониматься⁴⁴:

а) обособленное структурное подразделение (учреждение), через которое осуществляется предпринимательская и иная деятельность иностранной организации на территории другого государства;

б) организация или физическое лицо, осуществляющие деятельность от имени иностранной организации и (или) в ее интересах и (или) имеющие и использующие полномочия иностранной организации на заключение контрактов или согласование их существенных условий.

Имущественная база постоянного представительства может включать: место управления; филиал; контору; фабрику и др. При этом не имеет значения, используются ли она исключительно для деятельности иностранного предприятия или нет, а также принадлежат ли эти помещения предприятию на праве собственности (ином вещном праве) или не принадлежат. Для признания наличия у иностранного предприятия имущественной базы достаточно факта осуществления деятельности на предприятии, находящемся в другом государстве. Место деятельности иностранной организации должно быть фиксированным, находиться в пределах налоговой юрисдикции другого государства.

Для образования постоянного представительства должен быть соблюден критерий временной определенности, что означает деятельность на постоянной, регулярной основе. Критерии постоянства деятельности устанавливаются в национальном законодательстве. Например, если иностранная организация выполняет работы и (или) оказывает услуги, место выполнения работ, оказания услуг иностранной организации рассматривается как постоянное представительство, если указанная деятельность осуществляется в течение *90 дней* непрерывно или в совокупности в течение одного календарного года.

Дополнительным критерием является характер дохода и его относимость к деятельности в иностранном государстве. Деятельность должна быть коммерческой, благотворительная деятельность или деятельность, связанная с удовлетворением личных потребностей, не образует постоянное представительство. Доход должен извлекаться через место деятельности.

⁴⁴ *Лещенко, С.К.* Европейское налоговое право. Часть 1: учеб. пособие / С.К. Лещенко; под ред. Х. Херрманна, С.А. Балашенко, Т. Борича. – Минск: Зорны Верасок, 2010. – 144 с. – С. 112.

При соблюдении всех вышеперечисленных критериев деятельность иностранной организации признается осуществляемой через постоянное представительство; доходы от такой деятельности подлежат обложению налогом в государстве расположения постоянного представительства.

Формой налогооблагаемого присутствия иностранного налогового резидента на территории государства является *получение этим лицом доходов из т.н. «пассивных источников»*. Пассивные доходы не связаны с наличием у их основного получателя постоянного представительства в данной налоговой юрисдикции. Как отмечает А.И. Погорлецкий, они могут представлять собой доходы от долевого участия в иностранном предприятии в форме портфельных инвестиций, когда владелец соответствующих ценных бумаг не обладает контрольным пакетом акций. В пассивные доходы включаются доходы от кредитования и лицензирования, проценты, дивиденды и роялти.

Государство, на территории которого образуются данные доходы, пользуется своим налоговым суверенитетом и взимает с них особые налоги на распределение прибыли в пользу иностранного инвестора (т.н. налоги на репатриацию), которые удерживаются из дохода по месту его образования. Далее проценты, дивиденды и роялти перечисляются за границу основному получателю за вычетом удержанного у источника выплаты доходов налога.

Для признания за данным государством права на налогообложение у источника образования доходов используется категория «налогооблагаемое присутствие» в налоговой юрисдикции. На основании территориальной привязанности субъекта внешнеэкономической деятельности соответствующее государство получает право на налогообложение доходов, образующихся из источников в его границах.

В отношении правового регулирования резидентов и нерезидентов может существовать определенная разница в налогообложении их доходов. Как правило, резиденты обладают большим количеством налоговых льгот (более низкие налоговые ставки, дополнительные налоговые вычеты). Нерезиденты, в свою очередь, могут быть освобождены от уплаты некоторых видов налогов (чаще – местных) в данной юрисдикции.

Рассмотрим некоторые виды пассивных доходов. Согласно статье 10 МНК ОЭСР «*дивиденды*» – доходы от акций, распоряжения акциями или правами на них, акций горнодобывающих компаний, учредительских акций и других прав, не являющихся долговыми требованиями, предусматривающих участие в прибыли, а также доход от иных корпоративных прав, который подлежит такому же налоговому режиму, как доходы от акций, в соответствии с законодательством того государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль.

«*Проценты*» (ст. 11 МНК ОЭСР) – доходы от долговых требований любого вида вне зависимости от ипотечного обеспечения и владения правом на участие в прибылях должника и, в частности, доход от правительственных ценных бумаг и доход от облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по этим ценным бумагам, облигациям или долговым обязательст-

вам. Штрафы за несвоевременные выплаты не рассматриваются в качестве процентов.

«Роялти» (ст. 12 МНК ОЭСР) – платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинофильмы, любого патента, торговой марки, чертежа или модели, плана, секретной формулы или процесса, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.

ТЕМА 4. Международное двойное налогообложение и способы его устранения

4.1. Понятие и сущность международного двойного и многократного налогообложения

Международное юридическое многократное (двойное и более) – обложение одного и того же плательщика сравнимыми налогами в двух и более государствах в отношении одного объекта налогообложения за один и тот же налоговый период. Вопросы двойного налогообложения и способов его устранения достаточно глубоко исследованы в научной литературе.⁴⁵

В теории налогового права называют три основных причины возникновения двойного налогообложения.

⁴⁵ *Баев, С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С. А. Баев. – Москва: Волтерс Клувер, 2007. – 180 с.; *Гусева, Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева; под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 400 с.; *Дернберг, Р.Л.* Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ./ Р.Л. Дернберг. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.; *Козырин, А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. – М.: Манускрипт, 1993. – 152 с.; *Коннов, О. Ю.* Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / О. Ю. Коннов; Под ред. С. Г. Пепеляева; Академический правовой университет. – М.: МЗ Пресс, 2002. – 152 с.; *Кучеров, И.И.* Международное налоговое право (Академический курс): Учебник/ И.И. Кучеров. – М.: ЗАО «ЮрИрфоР», 2007. – 452 с.; *Лещенко, С.К.* Международное двойное налогообложение: понятие и способы устранения / С.К. Лещенко // Российский ежегодник международного налогового права. – 2009. – № 1. – С. 52 – 66; *Лещенко, С.К.* Правовой механизм устранения двойного налогообложения / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 3. – С. 64 – 75; *Петрыкин, А. А.* Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения / А. А. Петрыкин. – Москва: Вершина, 2005. – 182 с.; *Шепенко, Р.А.* Международные налоговые правила : [в 2 частях] / Р. А. Шепенко. - Москва : Юрлитинформ, 2012. – Ч. 2 . – 526 с.; *Шепенко, Р.А.* Международные налоговые правила : [в 2 частях] / Р. А. Шепенко. – М.: Юрлитинформ, 2012. – Ч. 1 . – 510 с.; *Полежарова, Л. В.* Основные аспекты устранения международного двойного налогообложения / Л. В. Полежарова // Финансы. – 2010. – № 5. – С. 47–56; *Шакирьянов, А. А.* Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: на примере России и государств ЕС: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.14/ А. А. Шакирьянов. – М., 2006. – 18 с.; *Шахмаматьев, А А.* Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения / А. А. Шахмаматьев // Финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 25–30; *Graetz, M.* Foundations of International Income Taxation / M. Graetz. – New York: Foundation Press, 2003. – 541 p.; *Isenberg, J.* International Taxation (Concepts an Insights). 3ed edition. – New York: Foundation Press, 2009; *Lissambo, F.* Taxation of International Business Transactions. – Bloomington: iUniverse, 2009.

Во-первых, двойное резидентство, т.е. признание особой экономической связи одного и того же лица сразу с двумя государствами, что дает право каждому из государств подвергать налогообложению все доходы, получаемые данным лицом. Статус резидента для целей налогообложения определяется государствами по разным критериям, в частности в зависимости от места постоянного пребывания, места нахождения постоянного жилища, гражданства и др. Таким образом, физическое лицо, постоянно пребывающее в государстве, т.е. находящее в нем более 183 дней в календарном году, и поэтому являющееся резидентом, одновременно может быть признано налоговым резидентом Германии, Швейцарии или Нидерландов на основании того, что обладает какой-то из названных стран постоянным жилищем, а также, например, резидентом США, если является гражданином этого государства.

В отношении организаций случаи двойного резидентства также являются типичными. Признание налогового резидентства организаций (корпораций), происходит, как правило, с использованием двух основных критериев: инкорпорация и местонахождение органов управления и контроля. Факт инкорпорации состоит в создании юридического лица в соответствии с национальным законодательством определенного государства и занесении ее в коммерческий регистр⁴⁶. Этот подход к определению резидентства юридических лиц характерен для следующих стран: Болгария, Венгрия, Кипр, Латвия, Литва, Нидерланды, Словакия, США, Украина, Финляндия, Чехия, Швеция, Эстония, Япония и др. Местонахождение в налоговой юрисдикции органов управления и контроля компании является определяющим фактором для признания юридического лица резидентом в таких странах, как Аргентина, Бельгия, Великобритания, Ирландия, Испания, Италия, Португалия, Корея, Румыния, Норвегия и др. Некоторые страны используют комбинацию названных критериев. В частности, для признания резидентной компании в Германии достаточно соблюдение одного из вышеперечисленных условий. Такой же подход характерен для Австрии, Бразилии, Дании, Израиля, Канады, Люксембурга, Мексики, Швейцарии и ряда других стран.

Таким образом, наличие разных подходов в национальном налоговом законодательстве для определения статуса налогового резидента выступает одной из причин двойного налогообложения.

Двойное налогообложение может возникать также в случае, если лицо является резидентом одного государства, а получает доход в другом государстве. Государство-источник выплаты имеет приоритет в налогообложении дохода, полученного на его территории; в то же время государство резидентства налогоплательщика обладает правом облагать все доходы резидента независимо от места их получения.

⁴⁶ *Погорлецкий, А.И.* Международное налогообложение: Учебник/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 384 с. *Погорлецкий, А.И.* Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 320 с.

Третий случай международного двойного налогообложения связан с ситуацией, когда место получения дохода рассматривается налоговым законодательством государств по-разному. Как следствие, несколько государств подвергают налогообложению одно и то же лицо, не являющееся их резидентом, на основании того, что рассматривают доход как полученный на своей территории. Эта проблема приобрела особое значение в последние годы в связи с развитием электронной коммерции и оказания услуг посредством Интернет.

Учитывая негативный характер двойного (многократного) налогообложения, проявляющегося в создании неравной фискальной ситуации для лиц, вовлеченных в международные налоговые отношения, в сравнении с иными лицами, а, следовательно, замедляющего процессы развития международных экономических отношений, налоговое законодательство содержит специальное положение, закрепляющее однократность налогообложения. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. Данная норма создает правовую основу формирования механизма устранения двойного налогообложения.

Двойное (многократное) юридическое налогообложение следует отграничивать от двойного (многократного) экономического налогообложения. Оно заключается в обложении налогом одной и той же налоговой базы сравнимыми налогами у разных лиц. Экономическое двойное налогообложение возникает в случае распределения прибыли организации, ранее подлежавшей налогообложению, в форме выплаты дивидендов. Первоначально налогом на прибыль уплачивает организация, а затем налог на прибыль (или налог на доходы, подоходный налог) уплачивают акционеры, получившие дивиденды.

4.2. Способы устранения двойного налогообложения

В процессе правового регулирования международных налоговых отношений государства стремятся достичь экономической нейтральности налогов, т.е. минимизировать влияние налогов на процесс принятия решений в международном бизнесе, на межстрановые трансферты капиталов и доходов, осуществляемые по налоговым соображениям, на международную миграцию трудовых ресурсов⁴⁷. Существует три основных метода устранения двойного налогообложения: метод налоговых вычетов, метод исключения, налоговый зачет (кредит).

Метод налоговых вычетов является правовым механизмом, облегчающим, но не устраняющим двойное налогообложение полностью. Он состоит в том, что налоги, уплаченные в зарубежной юрисдикции - источнике доходов, вычитаются из налоговой базы при подсчете налоговых обязательств в государстве резидентства налогоплательщика. Из ведущих стран мира только Франция использует данный метод, что объясняется особенностью применяемого в данной стране принципа налогообложения юридических лиц (как резидентов, так и

⁴⁷ Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: Учебник/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 384 с. – С. 16.

нерезидентов) – удержание доходов у источника их образования⁴⁸. В ряде государств метод налоговых вычетов используется в дополнение к налоговому кредиту и действует в отношении тех налогов, уплаченных в зарубежных странах, которые не являются аналогами налогов, уплачиваемых в государстве резидентства налогоплательщика.

Метод исключения (иногда он называется методом освобождения) позволяет вовсе не облагать налогом те доходы, которые были получены за рубежом. Фактически государство резидентства плательщика не претендует на его зарубежные доходы. Несомненным преимуществом данного метода является простота администрирования: налогоплательщику нет необходимости предоставлять в налоговый орган документы, подтверждающие величину и структуру своих зарубежных доходов, достаточно лишь подтвердить факт уплаты налога за рубежом. Это обеспечивает нейтральность импорта капитала, так как отечественные хозяйствующие субъекты, осуществляющие деятельность за рубежом, будут испытывать равное налоговое бремя с иностранными резидентами, ведущими деятельность в той же фискальной юрисдикции. В то же время налоговые исключения ограничивают налоговые поступления в бюджет государства и, при определенных условиях, такой метод не всегда может препятствовать уводу капиталов в страны с низким уровнем налогообложения, так называемые «налоговые гавани». В качестве противодействия утечке капиталов применяется *метод исключения с прогрессией*. Он состоит в фиксации прогрессивной ставки налога страны резидентства на основе совокупного дохода; но при этом данная ставка применяется только к той части дохода, которая была получена в своей стране; зарубежный доход от налогообложения освобожден⁴⁹.

Налоговый зачет (кредит) заключается в том, что государство позволяет уплаченные за рубежом налоги засчитывать (вычитать) из суммы налога, исчисленного в данном государстве. Чаще всего данный метод применяется в форме *налогового зачета с ограничением*⁵⁰. Если сумма налога, уплаченная за рубежом, превышает сумму налога, подлежащую уплате в стране налогоплательщика, то «излишне выплаченные» налоговые платежи не возвращаются налогоплательщику и не засчитываются в счет предстоящих платежей. Напротив, когда ставки налогов в иностранном государстве меньше, чем аналогичные ставки в государстве резидентства плательщика, «недоплаченный» за рубежом налог будет восполнен суммой налога, которая подлежит уплате на родине. Исследователи отмечают, что налоговые кредиты обеспечивают нейтральность при экспорте капитала⁵¹. В соответствии с концепцией неухудшения фискального положения налогоплательщика резиденты, имеющие доходы из зарубеж-

⁴⁸ Там же, с. 58.

⁴⁹ Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: учебное пособие/ Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2006. – 231 с. – С. 109.

⁵⁰ Doernberg, R. International taxation in a nutshell – 2nd ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1993. – 394 p. – P.151.

⁵¹ Полежарова, Л.В. Механизм решения проблемы международного двойного налогообложения / Л.В. Полежарова // Налоговый вестник. – 2007. – № 5. – С. 21 – 27. – С.9.

ных источников, поставлены в равные условия с теми резидентами, чьи доходы образуются исключительно на внутреннем рынке⁵². Однако налоговый кредит с ограничением обладает и отрицательными чертами. Если в налоговые ставки для доходов за границей оказываются выше, чем в стране резидентства, то двойное налогообложение не устраняется полностью; если же ниже, то страна резидентства, по сути, отменяет в одностороннем порядке налоговые привилегии, гарантированные в зарубежной юрисдикции с более высоким уровнем налогообложения. В результате налогоплательщик уплачивает налог по максимальной ставке как в стране-источнике дохода, так и в стране резидентства.

Сравнительный анализ налогового законодательства зарубежных стран показывает, что наиболее распространенными в мире методами избежания двойного налогообложения выступают метод налогового зачета (кредита) и метод исключения. В национальных налоговых актах большинства стран налоговые кредиты или освобождения используются в комбинации, при этом континентальные европейские страны преимущественно следуют методу исключений, а США, Япония, Великобритания – методу налогового кредита⁵³.

ТЕМА 5. Налоговые соглашения в отношении доходов и капитала. Модельные налоговые конвенции: понятие и виды

Избежание двойного налогообложения необходимо не только для плательщиков налогов, но и для государств, стремящихся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности экономики в целом⁵⁴. Достижение однократности налогообложения доходов происходит как посредством применения государствами односторонних мер, так и в ходе заключения ими международных налоговых договоров⁵⁵. Последний способ признан более эффективным в силу того, что позволяет определить взаимный баланс интересов договаривающихся стран в распределении налоговых поступлений между ними, снижает вероятность уклонения от уплаты налогов и предотвращает необоснованные потери в доходной части государственных бюджетов⁵⁶.

Как правило, двусторонние налоговые соглашения (конвенции) в отношении доходов и капитала разрабатываются на основе МНК, которые представляют собой международно-правовые акты рекомендательного характера. В

⁵² Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: Учебник/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 384 с. – С. 56 – 57.

⁵³ Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2nd ed. – New York, NJ: Aspen Publishers, 2004. – 477 p. – P. 357.

⁵⁴ Перов, А.В., Толкушкин, А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – С. 110.

⁵⁵ Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юрист, 1999. – С. 123.

⁵⁶ Лещенко, С.К. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал = Model OECD Convention with respect to Taxes on Income and on Capital: учеб.-практич. пособие / С.К. Лещенко, И.Н. Шпаковская – Минск, БГУ, 2012. – 38 с.

настоящее время наиболее часто используемыми модельными конвенциями являются Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала Организации экономического сотрудничества и развития (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) и Модельная конвенция ООН об устранении двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)⁵⁷.

МНК ОЭСР 1977 года была принята в результате длительной работы, начатой Лигой наций в 20-х годах XX века. В 1928 году были одобрены четыре модели конвенций, которые положили начало сотрудничеству государств в налоговой сфере: об избежании двойного налогообложения в отношении прямых налогов, об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на наследства, об административной помощи по вопросам налогообложения, о помощи во взыскании налогов. Впоследствии была создана универсальная типовая конвенция ОЭСР, первый текст которой был опубликован в 1963 году. Обобщение практики ее применения позволило учесть недостатки, в том числе вызванные недостаточно комплексным характером модельного акта, и в 1977 году была принята новая конвенция об устранении двойного налогообложения доходов и капитала ОЭСР, которая действует в настоящее время и получила в литературе название Модельной конвенции ОЭСР 1977 г.⁵⁸ МНК ОЭСР неоднократно изменялась и дополнялась. Действующая редакция была утверждена Комитетом ОЭСР по бюджетно-налоговым вопросам 26 июня 2014 г. и Советом представителей стран 15 июля 2014 г.

МНК ООН была принята в декабре 1979 г.; текст этой конвенции, рекомендации и комментарии экспертов были распространены между государствами – членами ООН в 1980 г. Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения США разработана на основе МНК ОЭСР 1977 г. с учётом традиций американского национального налогового законодательства. В 1996 г. была опубликована новая редакция МНК США, применяемая в настоящее время. Разработкой и актуализацией МНК США занимается Казначейство США, это же орган разрабатывает и официальные комментарии (технические пояснения) к ней.

МНК ОЭСР, ООН и США построены по единому принципу, одинаковы по структуре, но различаются по содержанию.

Основная особенность МНК ОЭСР состоит в том, что она придерживается глобального принципа налогообложения (принципа резидентства) как осно-

⁵⁷Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014/ OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en – Date of access: 04.02.2015; United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries // United Nations Department of Economic and Social Affairs Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html> – Date of access: 04.02.2015.

⁵⁸ *Баев, С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С. А. Баев. – Москва: Волтерс Клувер, 2007. – 180 с. – С.15.

вополагающего. В соответствии с подобной установкой *страна-источник либо отказывается от налогообложения на своей территории определенных видов доходов иностранных резидентов, либо существенно снижает предусмотренную для них налоговую ставку*. В том случае, если страна-источник удерживает на своей территории определённые налоги (к примеру, налог на доходы постоянных представительств), страна резидентства налогоплательщика гарантирует облегчение бремени двойного налогообложения через предоставление налоговых кредитов либо налоговых освобождений. *МНК ОЭСР отвечает в первую очередь интересам развитых стран, являющихся юрисдикциями резидентства транснациональных компаний и персонифицированных носителей капитала (т. е. учитывает интересы стран-экспортеров капитала)*⁵⁹.

Для отношений между развитыми и развивающимися государствами МНК ОЭСР подходит в меньшей степени, поскольку страна-источник (импортер капитала) в добровольном порядке *ограничивает свою налоговую юрисдикцию применительно к иностранным инвесторам*. Основное же различие налоговых систем развитых и развивающихся стран состоит в том, что первые построены на приоритете принципа резидентства, вторые на преимущественном удержании налогов у источника образования доходов вне зависимости от налогового резидентства субъектов внешнеэкономической деятельности. И если следовать МНК ОЭСР, то транснациональные компании – резиденты развитых стран, оперирующие в развивающихся государствах, должны облагаться преимущественно у себя на родине, что ущемляет интересы развивающихся стран в сборе налогов на своей территории. Поэтому ООН создала собственную модельную налоговую конвенцию, рекомендуемую к подписанию между развитыми и развивающимися странами.

МНК ООН базируется на расширенной концепции налоговой базы страны – источника доходов, что предполагает классификацию практически всех видов активности на иностранной фискальной территории как деятельности, *приводящей к образованию постоянного представительства*. К тому же расширение прав страны-источника в связи с тем, что не снижаются ставки налогов на доходы нерезидентов, полученные последними на ее территории и не связанные с деятельностью их постоянных представительств (т.е. на так называемые «пассивные доходы»). И если для устранения бремени двойного налогообложения МНК ОЭСР в равной степени использует как метод налоговых освобождений, так и метод налоговых кредитов, то МНК ООН метод налоговых освобождений исключает, отводя весь *приоритет налоговым кредитам*, применяемым страной резидентства экспортеров капитала⁶⁰.

МНК США основывается на МНК ОЭСР, но имеет ряд существенных отличий. При определении места постоянного пребывания в модели ОЭСР используется критерий «место фактического управления компанией», а в модели

⁵⁹ Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: Учебник/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 384 с. – С. 148.

⁶⁰ Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие/ А.И. Погорлецкий. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006. – 320 с. – С. 66 – 67.

США – «место регистрации». Закреплены *более жесткие ограничения на использование предоставляемых льгот с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов*⁶¹.

Преследуя одинаковые цели и стремясь обеспечить контроль над налоговой базой и повысить налоговые поступления в свой бюджет, развитые страны отстаивают преимущество использования в налогообложении принципа резидентства, а развивающиеся – места источника дохода. Аргументы развитых стран сводятся к тому, что материальная основа инвестиций, направляемых в развивающиеся страны, создана на их территории, благодаря их экономической системе. Развивающиеся страны указывают на то обстоятельство, что возникновение потенциального налогооблагаемого дохода становится возможным благодаря их экономике⁶².

МНК ОЭСР предлагает для избежания двойного налогообложения в стране резидентства два альтернативных метода – налоговых освобождений и налоговых кредитов (зачетов). В то время как МНК ООН предусматривает только последний.

Как отмечают американские исследователи⁶³, государства-члены БРИКС (Бразилия, Россия, Индия, Китай, Южная Африка), как и другие государства-источники получения доходов, в настоящее время вовлечены в судебные процессы со многими транснациональными корпорациями относительно защиты собственной налоговой базы. Эта группа стран активно возражает против того, чтобы продолжалось применение норм Модельной конвенции ОЭСР, не направленных на защиту государств-источников дохода инвесторов.

Меры, принимаемые развивающимися государствами, зачастую направлены на расширение налоговой базы и взимание налогов в одностороннем порядке, без учета негативных последствий (двойное налогообложение), которые могут наступить для инвестора. Они отстаивают свое право на налогообложение всех доходов у источника их выплаты в полном объеме. В этих условиях развитые страны вынуждены менять свою налоговую политику. В частности, *в США активно обсуждается возможность введения территориального принципа налогообложения, сущность которого состоит в исключении из налоговой базы тех доходов резидентов США, которые были получены вне территории данного государства*. При этом должностными лицами Казначейства был подписан документ, который содержит рекомендации о том, что любая существенная налоговая реформа должна быть нацелена на *борьбу с размыванием налоговой базы*⁶⁴.

⁶¹ Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 336 с. – С 126.

⁶² Шахмаматьев, А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения. – 2014. – 824 с. – С.565.

⁶³ Wells, B. Tax Base Defence: Time to Update the Model Treaties / B. Wells, C. Lawell // International Tax Journal. – 2013. – January-February. – P.5–10, 50. – P.5.

⁶⁴ Turner, C. Continued Problems for US Resident Members of LLC Seeking Treaty Benefits of Canadian Source Income – Canadian Branch Tax / C. Turner, A. Leither // International Tax Journal. – 2013. – November-December. – P.17-20, 69–70.

Таким образом, дальнейшее совершенствование содержания Модельных конвенций, и, прежде всего МНК ОЭСР, видится в изменении ее направленности в сторону *большей защиты налоговой базы развивающихся государств* и более точного определения пределов налогового планирования со стороны транснациональных корпораций, осуществляющих инвестиции.

Тема 6. Содержание модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала

6.1. Структура и сфера действия Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала

МНК ОЭСР содержит следующие главы и статьи.

Глава I. «Сфера применения конвенции»: лица, к которым применяется Конвенция (ст. 1), налоги, к которым применяется Конвенция (ст. 2).

Глава II. «Определения»: общие определения (ст. 3); резидент (ст. 4); постоянное представительство (ст. 5).

Глава III. «Налогообложение доходов»: доходы от недвижимого имущества (ст. 6); прибыль от предпринимательской деятельности (ст. 7); морские, внутренние водные и воздушные перевозки (ст. 8); ассоциированные предприятия (ст. 9); дивиденды (ст. 10); проценты (ст. 11); роялти (ст. 12); прирост капитала (ст. 13); доходы от работы по найму (ст. 15); гонорары директоров (ст. 16); артисты и спортсмены (ст. 17); пенсии (ст. 18); доходы от государственной службы (ст. 19); студенты (ст. 20); другие доходы (ст. 21).

Глава IV. «Налогообложение капитала»: капитал (ст. 22).

Глава V. «Методы устранения двойного налогообложения»: метод освобождения (ст. 23А); метод зачета (кредита) (ст. 23 В).

Глава VI. «Специальные положения»: недискриминация (ст. 24), взаимосогласительная процедура (ст. 25), обмен информацией (ст. 26), помощь во взимании налогов (ст. 27); сотрудники дипломатических миссий и консульских учреждений (ст. 28); территориальное распространение (ст. 29).

Глава VII. «Заключительные положения»: вступление в силу (ст. 30); прекращение действия (ст. 31).

Как указывается в специальных исследованиях⁶⁵, в МНК и основанных на ней налоговых соглашениях *можно выделить четыре части*: в первой перечисляются виды налогов и круг лиц, охватываемых соглашением; во второй содержится описание конкретных режимов налогообложения; третья включает порядок устранения двойного налогообложения тех доходов, обложение которых сохраняется за обоими государствами-сторонами соглашения, в четвертой части определяются механизмы реализации соглашения.

⁶⁵ Перов, А.В., Толкушкин, А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – С. 115.

Сфера применения Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал определяется применительно к лицам и налогам, на которые распространяется ее действие.

Согласно ст. 1 Конвенция применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств. Резидентский статус определяется национальным налоговым законодательством (см. раздел 9.1.4. настоящего учебного пособия). Согласно ст. 4 МНК «резидент одного Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местопребывания, места управления или любого другого аналогичного критерия и также включает это Государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти. Этот термин, однако, не распространяется на любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве только в отношении доходов из источников в этом Государстве или находящегося в нем капитала.

Определенные сложности могут возникать при применении налоговых соглашений к партнерствам (простым товариществам или участникам договоров о совместной деятельности ((англ. – partnerships))). В одних государствах партнерства считаются субъектами налогообложения, в то время как в других странах принят подход, который можно назвать «налоговой прозрачностью»⁶⁶ или «налоговой транспарентностью»: в соответствии с этим подходом для целей налогообложения партнерство игнорируется, и каждый партнер самостоятельно платит налоги со своей доли дохода в доходах партнерства, т.е. налогообложение переносится на уровень партнеров.

Если партнерство рассматривается как юридическое лицо или облагается налогом в таком же порядке, как юридическое лицо, то оно в соответствии с пунктом 1 статьи 4 Конвенции является резидентом Договаривающегося государства и, таким образом, вправе пользоваться преимуществами, предоставляемыми Конвенцией. Напротив, если партнерство рассматривается как транспарентное, к нему не будут применяться положения Конвенции, за исключением случаев, когда двустороннее соглашение содержит специальные положения о партнерствах. При этом соглашения могут применяться непосредственно к партнерам, если они обладают статусом налогового резидента.

Национальное налоговое законодательство государств содержит разные критерии для определения статуса налогового резидента. В связи с этим может возникнуть ситуация, когда одно и то же лицо является одновременно резидентом обоих Договаривающихся государств. Например, одно государство в отношении физического лица применяет критерий постоянного местонахождения на территории государства более 183 дней в календарном году, а другое – более 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде.

⁶⁶ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшонов, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «Делерой», 2010. – 380 С. – с. 41 – 43.

Статья 4 МНК «Резидент» определяет порядок устранения двойного резидентства. Если физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся Государств, его статус определяется следующим образом:

а) оно считается резидентом только того Государства, в котором оно располагает постоянным жилищем, доступным для него; если оно располагает постоянным доступным для него жилищем в обоих Договаривающихся Государствах, оно считается резидентом только того Государства, в котором оно имеет более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

б) если Государство, в котором находится центр жизненных интересов физического лица, не может быть определено или если физическое лицо не располагает постоянным жилищем, доступным для него, ни в одном из Государств, оно считается резидентом только того Государства, в котором оно обычно проживает;

с) если лицо обычно проживает в обоих Государствах или если оно обычно не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом только того Государства, гражданином которого оно является;

д) если каждое Государство считает физическое лицо своим гражданином или если лицо не является гражданином ни одного из них, то компетентные органы Договаривающихся Государств решают вопрос по взаимному согласию.

При этом под постоянным жилищем понимается дом или квартира, принадлежащие физическому лицу или арендуемые им, которое предназначено для постоянного использования в любое время. Не является постоянным такое жилище, которое используется для целей временного пребывания, например, в связи с туристической или деловой поездкой.

Центр жизненных интересов означает, что с определённым государством лицо имеет более тесные личные или экономические связи. Значение имеют семейные или социальные отношения, место предпринимательской деятельностью, место, из которого происходит управление собственностью и др. Все обстоятельства изучаются в совокупности, но особое внимание должно быть уделено личным связям физического лица, которые имеют «большой вес», нежели экономические связи. Например, если лицо, создавая новое жилище в другом государстве, тем не менее, сохраняет прежнее жилище, где находятся его семья и собственность, то этот факт в сочетании с другими обстоятельствами может свидетельствовать о том, что центр жизненных интересов не перемещен.

Привычное место проживания (обычное место проживания) определяется по критерию «где лицо находится чаще». При этом учитывается его нахождение не только в постоянном жилище, но и в любом другом месте в этом государстве. Значение имеют интервалы, с которыми лицо посещает то или иное государство.

Двойное резидентство юридических лиц и иных организаций может возникнуть если одно государство для определения резидентства использует критерий «место регистрации», а другое – «место осуществления фактического управления». Двойное резидентство устраняется следующим образом. Лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся

Государств, считается резидентом только того Договаривающегося Государства, в котором расположено место его фактического управления. Согласно п. 24 Комментария к статье 3 МНК ОЭСР⁶⁷ местом фактического управления является место, в котором по факту осуществляется ключевое руководство и принимаются коммерческие решения, необходимые для ведения предпринимательской деятельности организации в целом. Во внимание принимаются все относящиеся к делу факты и обстоятельства. Организация может иметь более одного места управления, но в каждый момент времени она обладает только одним местом фактического управления.

Для иллюстрации названных положений приведем пример из судебной практики, который является классическим в международном налоговом праве⁶⁸. Компания De Beers (*Дэ Бирс*) – общество с ограниченной ответственностью, зарегистрированное в Южно-Африканской республике, занималось добычей, обработкой и продажей алмазов. Головной офис находился в Кимберли. Менеджмент и контроль над компанией был сосредоточен в руках трех постоянных директоров и шестнадцати обычных директоров. Собрания директоров проходили в Южно-Африканской республике и Великобритании (Лондон), где проживало большинство директоров. Налоговые службы сделали вывод, что управление компанией осуществляется именно в Лондоне, по следующим основаниям. На собраниях директоров, которые проводились в Лондоне, решались все важные вопросы деятельности компании, лондонский менеджмент контролировал заключение всех контрактов с алмазными синдикатами, в Лондоне принимались решения о разработке новых шахт и мест добычи алмазов, принимались решения о распределении прибыли. Следовательно, Великобритания была признана государством резидентства компании De Beers.

Конвенция применяется к налогам на доходы и имущество, взимаемым от имени договаривающихся государств, их политических подразделений или местных органов власти, независимо от способа их взимания. Налогам на доходы и имущество считаются все налоги, взимаемые с общей суммы дохода, общей стоимости имущества или отдельных элементов дохода или имущества, включая налоги на доходы от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общие суммы заработной платы, выплачиваемой предприятиями, а также налоги на прирост стоимости капитала.

В тексте соглашений, основанных на МНК ОЭСР, называются те налоги, в отношении которых применяются положения соглашения.

Действие конвенции распространяется и на любые аналогичные налоги, если они установлены после даты подписания соглашения в дополнение или вместо указанных в нем налогов. Компетентные органы государств должны уведомлять друг друга о любых существенных изменениях, которые вносятся в их налоговые законы.

⁶⁷ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшоков, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «Делерой», 2010. – 380 С. – с.76

⁶⁸ Source Versus Residence in International Tax Law / Ed. H-J Aigler, W.Loukota. – Wien, Lind, 2005. – p.24 – 26.

6.2. Налогообложение отдельных доходов согласно Модельной налоговой конвенции ОЭСР

В Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала используется *три правила распределения доходов между государствами* (distributive rules):

□ точно указывается на государство, которому принадлежит право обложения определенного вида дохода;

□ указывается, что оба государства могут облагать один и тот же доход; в таком случае для устранения двойного налогообложения необходимо обращаться к специальной норме статьи 23 А или 23 В. Они закрепляют метод освобождения (exemption method) и метод кредита (зачета) (credit method) в качестве механизмов устранения двойного налогообложения;

□ указывается на возможность взимания налога обоими государствами, но при этом государство-источник выплаты дохода ограничено в возможности взимать налог (применяется пониженная ставка налога у источника выплаты дохода).

В Модельной конвенции и основанных на ней соглашениях об избежании двойного налогообложения нет определенной систематичности в изложении норм о налогообложении отдельных видов доходов и капитала. Следует обратить внимание на *соотношение общих и специальных норм*. В частности, ст. 8 «Морские, внутренние водные и воздушные перевозки» является специальной нормой по отношению к норме, изложенной в ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности»; при их применении используется правило «Lex specialis derogat generali» (специальный закон отменяет общий закон). Ст. 17 «Артисты и спортсмены» является специальной нормой по отношению к норме ст. 15 «Доходы от работы по найму», а в определенных случаях – и к ст. 7.

Особенностью обладает налогообложение пассивных доходов. При получении доходов в виде дивидендов, процентов, роялти, доходов от недвижимого имущества применяются нормы статей 10, 11, 12, 6 Конвенции соответственно, и не используются нормы статьи 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности». Исключение составляют случаи, когда такие доходы получены через постоянное представительство.

Рассмотрим налогообложение некоторых видов доходов.

Прибыль от предпринимательской деятельности. Прибыль облагается налогом только в государстве резидентства предприятия, при условии, что это предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве через расположенное там постоянное представительство (ст. 7 МНК ОЭСР). Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, то прибыль, которая относится к постоянному представительству, может облагаться налогом в государстве его нахождения.

Прибыль, относящуюся к деятельности постоянного представительства, можно определить как прибыль, которую оно могло бы получить при осуществлении сделок с другими подразделениями предприятия, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью в таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание выполняемые функции, используемые активы и предполагаемые риски предприятия, действующего через постоянное представительство и через другие подразделения предприятия.

Когда предприятие одного государства занимается коммерческой деятельностью в другом государстве, необходимо решить два вопроса⁶⁹: имеет ли предприятие постоянное представительство в другом государстве? Если да, то в отношении какой части прибыли постоянное представительство должно уплачивать в этом государстве налог на прибыль (корпоративный подоходный налог)?

Для определения наличия постоянного представительства следует обратиться к статье 5 МНК. «Постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия. Термин «постоянное представительство» включает, в частности: место управления; отделение; контору; фабрику; мастерскую; рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов. Строительная площадка, строительный или монтажный объект образуют постоянное представительство, если они существуют более 12 месяцев.

В качестве постоянного представительства иностранной организации может рассматриваться т.н. «зависимый агент» – юридическое или физическое лицо, которое действует от имени предприятия и имеет и обычно использует в Договариваемом Государстве полномочия заключать контракты от имени предприятия. При этом предприятие не рассматривается как имеющее постоянное представительство лишь на том основании, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной профессиональной деятельности.

Для определения той части прибыли, которая относится к деятельности постоянного представительства, необходимо представить постоянное представительство как отдельное предприятие, действующее независимо в таких же или аналогичных обстоятельствах. В теории налогового права этот подход именуется «принцип вытянутой руки» (arm's length).

Морские, внутренние водные и воздушные перевозки. Прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках облагается налогом только в том государстве, где расположено место фактического управления предприятием. В аналогичном порядке определяется государство, где подлежит налогообложению прибыль от эксплуатации судов в перевозках

⁶⁹ Петрыкин, А.А. Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения /А.А. Петрыкин. – М.: Вершина, 2005. – С. 70.

по внутренним водным путям. Это же правило применяется к прибыли от участия в пуле, совместной деятельности или международном транспортном агентстве.

Если место фактического управления судоходным предприятием или транспортным предприятием, осуществляющим перевозки по внутренним водным путям, располагается на борту морского или речного судна, то считается, что оно расположено в том государстве, в котором находится порт приписки морского или речного судна. При отсутствии такого порта приписки – в государстве, где управляющий морским или речным судном является резидентом.

Статья 8 МНК ОЭСР точно указывает то государство, в котором подлежат налогообложению доходы от перевозок, следовательно, двойное налогообложение устраняется немедленно и нет необходимости обращаться к специальной норме – статье 23 МНК «устранение двойного налогообложения».

Доходы от работы по найму. Заработная плата и другое подобное вознаграждение, получаемые резидентом государства за работу по найму, облагаются налогом только в государстве резидентства этого физического лица. Однако если работа по найму осуществляется в другом государстве, вознаграждение может облагаться налогом и в этом другом государстве при следующих условиях: а) получатель вознаграждения находится в данном государстве в течение 183 дней и более (непрерывно или в совокупности) в любом двенадцатимесячном периоде, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем налоговом году, б) вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, который является резидентом другого государства или расходы по выплате вознаграждения несет постоянное представительство, которое наниматель имеет в данном государстве.

Особенности установлены для налогообложения вознаграждения, полученного в связи с работой по найму, которая осуществлялась на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемых в международных перевозках. Вознаграждение физического лица в этом случае может облагаться в том государстве, где расположено место фактического управления этим предприятием.

Налогообложение дивидендов. Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного государства, резиденту другого государства, могут облагаться налогами в этом другом государстве. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогами в том государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, в соответствии с законодательством этого государства. При этом если подлинный владелец дивидендов является резидентом другого государства, ставки налога, взимаемого у источника выплаты дивидендов, снижаются. Взимаемый налог не превышает: а) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если подлинным владельцем является компания (иная, чем партнерство), которая непосредственно владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды б) 15 процентов общей суммы дивидендов во всех других случаях.

Компетентные органы государств по взаимному согласию устанавливают способ применения этих ограничений. Норма о снижении ставок налога по ди-

видендам не должна влиять на налогообложение компании, из прибыли которой уплачиваются дивиденды.

Формула «могут облагаться налогами» в тексте статьи означает, что для устранения возникающего двойного налогообложения следует обращаться к статье 23 Соглашения, закрепляющей механизм освобождения или налогового зачета (кредита).

Положения статьи 10 МНК, устанавливающей порядок налогообложения дивидендов, не должны применяться, если подлинный владелец дивидендов, будучи резидентом одного государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве через расположенное там постоянное представительство и участие в капитале. В таком случае применяются положения статьи 7 МНК о налогообложении доходов от предпринимательской деятельности. Условия применения ст. 7: компания, выплачивающая дивиденды, является резидентом государства, и дивиденды действительно относятся к такому постоянному представительству.

Налогообложение процентов. Проценты, возникающие в одном государстве и выплачиваемые резиденту другого государства, могут облагаться налогами в этом другом государстве.

Однако такие проценты могут также облагаться налогами в том государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства. Но если подлинный владелец процентов является резидентом другого государства, взимаемый налог не превышает 10 процентов от общей суммы процентов. Компетентные органы обеих стран по взаимному согласию устанавливают способ применения этого ограничения.

Положения статьи 11 МНК, устанавливающей порядок налогообложения процентов, не применяются, если подлинный владелец процентов, будучи резидентом одного государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве (в котором возникают проценты), через расположенное там постоянное представительство. При этом долговое требование, на основании которого выплачиваются проценты, действительно связано с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения статьи 7 МНК о налогообложении доходов от предпринимательской деятельности.

Считается, что проценты возникают в определенном государстве, если плательщиком является резидент этого государства. Если, однако, лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом или нет, имеет в государстве постоянное представительство, в связи с которым возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и расходы по выплате этих процентов несет такое постоянное представительство, то считается, что такие проценты возникают в том государстве, где расположено постоянное представительство.

Если по причине особых отношений между плательщиком и подлинным владельцем или между ними обоими и каким-либо третьим лицом сумма процентов, относящаяся к долговому требованию, на основании которого они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между платель-

щиком и подлинным владельцем при отсутствии таких отношений, то положения настоящей статьи применяются только к последней указанной сумме. В таком случае избыточная часть платежа по-прежнему облагается в соответствии с законодательством каждого государства с учетом других положений МНК ОЭСР.

6.3. Механизмы противодействия уклонению от уплаты налогов в Модельной налоговой конвенции ОЭСР

Одной из целей двусторонних налоговых соглашений, заключаемых на основе МНК ОЭСР, наряду с устранением двойного налогообложения, является предотвращение от уплаты налогов. МНК ОЭСР 1963 г. и 1977 г. в названии содержали указание на эту цель. Соглашения назывались «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов». Эта ссылка в названии была исключена в 1992 году в связи с тем, что современные МНК имеют множество целей, в том числе соблюдение принципа недискриминации и административное сотрудничество.

В параграфе 7 Комментария ОЭСР к ст. 1 МНК указывается «Основная цель конвенций об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы содействовать обмену товарами и услугами и перемещению капитала и лиц посредством устранения международного двойного налогообложения. Также они предназначены для того, чтобы предотвращать избежание и уклонение от уплаты налогов»⁷⁰.

Современная концепция предотвращения уклонения от уплаты налогов исходит из того, что во всех договорах, основанных на МНК ОЭСР, должно быть *предусмотрено обложение дохода налогом по крайней мере один раз в одном из Договаривающихся государств*. Таким образом, если государство, являющееся источником выплаты дохода, отказывается от налогообложения определенных видов дохода, ожидается, что в государстве резидентства плательщика этот доход будет подлежать налогообложению. В противном случае соглашение становится договором для избежания всякого налогообложения⁷¹.

В начале 80-х специальная группа экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах определила злоупотребление налоговыми соглашениями как использование выгод и преимуществ, предусмотренных этим международным договором лицами, для которых международный договор не был разработан⁷². Получение налоговых преимуществ, предусмотренных двусторонним налоговым договором лицом, которое не является налоговым резидентом государств, заключивших данный договор, получило в теории международного налогового права название «*трети шоппинг*». Это транслитериро-

⁷⁰ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшоков, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «Делерой», 2010. – 380 С. – с. 52.

⁷¹ М. Shah. Trends in the application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties // Tax Treaty Policy and Development, ed. M.Stefaner, M.Zuger. – Wien: Linde, 2010. – 536p. – P.151 – 175. – P.153.

⁷² Шепенко, Р.А. Международные налоговые правила : [в 2 частях] / Р. А. Шепенко. - Москва: Юрлитинформ, 2012. – Ч. 2. – 526 с.– С. 351.

ванный термин от английского «treaty shopping», не имеющего прямого перевода на русский язык и означающего, как указывает А.В. Фокин, «получение налоговых преимуществ и льгот, предусмотренных двусторонним налоговым договором, заключенным между двумя государствами, налоговым резидентом третьего государства»⁷³. Налоговый резидент третьего государства создает юридическое лицо в государстве, которое имеет действующий двусторонний договор и стремится воспользоваться налоговыми преимуществами такого договора, которыми резиденты третьего государства не обладают. Например, дивиденды перечисляются не напрямую конечному получателю дивидендов, а изначально т.н. «транзитной компании» и затем – конечному получателю дивидендов что позволяет избежать или существенно снизить налог у источника выплаты дивидендов.

Негативными последствиями «трети шоппинга» выступают: уменьшение поступления налога в бюджет и ухудшение договорных позиций стран, имеющих налоговое соглашения, при заключении новых договоров. Действительно, если преимуществами налогового договора имеют возможность воспользоваться резиденты третьих стран, то третьим странам нет необходимости стремиться к заключению соответствующих двусторонних соглашений, поскольку им придется на условиях взаимности предоставлять налоговые преимущества и, соответственно, снижать поступления в свой бюджет.

Механизмы противодействия «трети шоппингу» содержатся как в национальном налоговом законодательстве, так и в положениях двусторонних налоговых соглашений. При этом во всех соглашениях, заключенных на основе МНК США, начиная с 1981 года, имеется статья «Ограничение льгот» (limitation of benefits, LOB). В результате использовать налоговые преимущества соглашения могут только уполномоченные резиденты договаривающихся стран, а именно имеющие существенные и истинные связи с договаривающимся государством. На остальных лиц, даже если они формально являются резидентами, соглашение не распространяется. В отношении МНК ОЭСР аналогичная норма разрабатывается.

Статья «Ограничение льгот», в частности, содержит следующие положения: «Компетентные органы Договаривающегося Государства могут отказать в предоставлении льгот в соответствии с настоящим Соглашением любому лицу или в отношении любой сделки, если, по их мнению, предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению настоящим Соглашением с точки зрения его целей». «На юридическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося Государства и получает доход из источников в другом Договаривающемся Государстве, не будут в этом Договаривающемся Государстве распространяться преимущества Соглашения, если более 50 процентов участия в этом лице принадлежит прямо или косвенно любой комбинации одного или более лиц, не являющихся резидентами первого указанного Договаривающегося Государства.

⁷³ Фокин, А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (проценты, дивиденды, роялти): американский опыт/ А.В. Фокин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 198 с. – С. 134.

Однако это положение не применяется, если такое лицо осуществляет в Договариваемом Государстве, резидентом которого оно является, значительную предпринимательскую деятельность, за исключением простого владения ценными бумагами или другими активами либо простого осуществления вспомогательной, подготовительной или любой другой подобной деятельности в отношении других связанных с ним лиц»⁷⁴.

Последние инициативы ОЭСР в области противодействия «трети шопингу» отражены в Плане действий этой организации по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base erosion and profit shifting, BEPS)⁷⁵. Проблема злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения включена в список вопросов, обсуждаемых в рамках BEPS (Action 6), этот доклад вышел в марте 2014 года и стал результатом работы ОЭСР по следующим направлениям⁷⁶. 1) Рекомендации о введении национальных норм по защите от злоупотребления льготами, предоставляемыми международными договорами в ситуации, когда лица злоупотребляют положениями самих соглашений об избежании двойного налогообложения, а также при злоупотреблениях положениями национального налогового законодательства с использованием положений международных договоров. 2) Разъяснение того, что целью налоговых соглашений не является двойное налогообложение. 3) Определение ориентиров налоговой политики, которые государство должно учитывать при заключении международного налогового соглашения с другим государством.

ОЭСР в своем докладе предлагает использовать следующие способы борьбы с «трети шопингом».

□ Рекомендуется включать в заголовок и предисловие налогового договора разъяснение, что государства, вступая в соглашение, обозначают намерение предотвратить уклонение от уплаты налогов, и, в частности, упразднить возможности налогового шопинга. Это имеет важное значение, т.к. при толковании положений соглашения согласно ст. 31 Венской конвенции о праве международных договоров необходимо учитывать предмет и цели заключения договора.

□ В текст соглашений рекомендуется включать норму, направленную на противодействие уклонению от уплаты налогов, которая основана на положении об ограничении льгот.

□ Для борьбы с другими формами злоупотребления положениями соглашений ОЭСР рекомендует добавить в договоры более общее правило, препятствующее уклонению от уплаты налогов. «Льготы не должны быть

⁷⁴ О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество: Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 // Консультант Плюс: Версия Проф [Электронный ресурс] – М., 2015.

⁷⁵ Base erosion and profit shifting/ OECD Centre for Tax Policy and Administration. [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> – Date of access: 15.02.2015.

⁷⁶ Милоговор, Н.С. Ограничение льгот как способ борьбы с налоговым шопингом // Налоговед. – 2014. – № 9. – С. 20 – 25.

доступны, если одной из основных целей сделки является сохранение налоговых преимуществ, которые предоставляются таким договором и получение которых в данных обстоятельствах противоречит соответствующим положениям соглашения».

В МНК ОЭСР содержится *ряд специфических механизмов, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов*. Среди них:

- Концепция бенефициарного собственника (beneficial owner), которая была дополнена в 2014 году в целях большего противодействия уклонению от уплаты налогов (ст. 10, 11, 12 МНК ОЭСР);
- Правила недостаточной капитализации (thin capitalization rules);
- Нормы об отчуждении акций компаний, владеющих недвижимым имуществом (alienation of shares of immovable property companies) (п. 4 ст. 13);
- Налогообложение компаний, созданных «звездами» (star companies) (п. 2 ст. 17).
- Правила трансфертного ценообразования (transfer pricing rules) (ст. 9).

Реализация названных и иных мер позволит реализовать основополагающий принцип МНК ОЭСР: *налоговые льготы по соглашению об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в случае, если основной целью заключения определенной сделки является обеспечение благоприятного налогового статуса, при этом получение данного статуса противоречит целям и задачам соответствующих норм соглашения*⁷⁷.

Тема 7. Международное налоговое администрирование

7.1. Административное сотрудничество в налоговой сфере согласно положениям Модельной налоговой конвенции ОЭСР

В процессе налогового администрирования компетентные органы государств могут иметь заинтересованность в получении информации о плательщике налога от зарубежных органов. МНК ОЭСР предусматривает возможность предоставления информации на основе запроса, автоматический обмен информацией и самостоятельное предоставление информации компетентному органу другого государства-члена (ст. 26).

Двусторонние соглашения могут содержать один из двух подходов к определению объема информации, предоставляемой компетентным органам другого государства. *Широкий подход* заключается в возможности передачи сведений, в том числе в отношении налогов, которые не охватываются сферой действия соглашения. Пункт 1 ст. 26 МНК ОЭСР и официальный комментарий к

⁷⁷ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшоков, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «Делерой», 2010. – 380 С. – с. 53.

МНК ОЭСР⁷⁸, допускают обмен информацией в отношении не только тех налогов, которые стали непосредственным предметом соглашения, но также в отношении всех видов налогов, взимаемых в обоих государствах, его подписавших, даже если к ним определенные статьи соглашения не применяются. В то же время в ряде соглашений, основанных на МНК ОЭСР, применен *узкий подход*; объем предоставляемой информации ограничен только сведениями о налогах, которые охватываются соглашением. В этом случае возможности по обмену информацией могут быть расширены соглашениями об административном сотрудничестве.

Специальные требования предъявляются к конфиденциальности предоставляемой информации. Любая информация, полученная от зарубежных компетентных органов согласно нормам соглашения, считается конфиденциальной таким же образом, как и информация, полученная в рамках национального законодательства этого государства. Она может быть сообщена только лицам либо органам (включая суды и административные органы), связанным с исчислением или взиманием налога, его принудительным взысканием, а также лицам в связи с осуществлением уголовного или административного процесса, осуществлением надзора. Названные лица и органы используют эту информацию только для таких целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытых судебных заседаний или при принятии судебных решений.

В 2014 году ст. 26 МНК ОЭСР была дополнена новой нормой, позволяющей более широко использовать полученную от зарубежного органа информацию. Информация, полученная государством, может быть использована для других целей, если это допускается в соответствии с законодательством и обоих государств и компетентный орган, предоставивший информацию, разрешает такое использование.

Если информация запрашивается одним государством, другое государство принимает установленные законодательством собственные меры для получения запрашиваемой информации, даже если ему может и не понадобиться такая информация для собственных целей. Таким образом, невозможно отказаться от предоставления информации в силу отсутствия заинтересованности в ее получении.

При возникновении вопроса о соотношении норм двусторонних налоговых соглашений об обмене информацией с нормами многосторонних международных договоров, предусматривающих обмен информацией о плательщиках, следует руководствоваться следующим правилом. Если двусторонним соглашением, основанным на МНК ОЭСР, предусмотрен более широкий круг налогов или органов, имеющих право получать информацию о налогоплательщиках других стран, эти нормы имеют большую юридическую силу в сравнении с нормами иных договоров. Например, в Европейском союзе применительно к

⁷⁸ OECD Commentary on the Model Conventions of 1977 and 1992 (incorporating the changes) // Kees van Raad. Materials on International and EC Tax Law. – Sixth Edition. – Vol.1. – International Center Leiden, 2006. – 1378 p. – p. 360–361.

соотношению положений двусторонних налоговых соглашений и Директивы Совета ЕС 2011/16/ EU⁷⁹ (а также прежде действовавшей Директивы 77/799/ЕЕС), эта позиция поддерживается и последовательно отражается в практике Суда Европейского союза⁸⁰.

Помощь во взимании налогов. МНК ОЭСР в ст. 27 содержит положение об оказании помощи в исполнении требований об уплате налогов. Поскольку это положение было внесено в Модельную конвенцию в 2003 году, очень немногие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения содержат такую норму, однако предполагается, что эта ситуация изменится в будущем⁸¹.

Помощь в исполнении требований об уплате налога не ограничена перечнем налогов, на которые распространяет действие двустороннее соглашение; его сфера действия может быть расширена по взаимному согласию компетентных органов сторон. Соглашение охватывает суммы задолженности по налогам, установленным от имени государства или его местных органов власти, проценты, административные штрафы и расходы по взиманию либо наложению обеспечительных мер, относящиеся к такой сумме.

Помощь в исполнении требований об уплате налогов может быть оказана в двух формах: исполнение требования о взыскании налога; наложение мер обеспечения исполнения требования о взыскании налога.

В первом случае условиями оказания помощи являются:

- требование об уплате налога подлежит принудительному исполнению согласно законодательству государства, выступающего инициатором оказания помощи в исполнении;
- должником по требованию является лицо, которое не может, согласно законодательству этого государства, предотвратить его исполнение.

Государство, получившее запрос об оказании помощи, принимает требование для целей исполнения. Требование должно быть исполнено в соответствии с положениями национального законодательства этого государства, применимыми к принудительному исполнению и взиманию его собственных налогов (как если бы требование об уплате налога было требованием об уплате налога этого государства).

Помощь в исполнении требований об уплате налогов в форме наложения мер обеспечения исполнения требования о взыскании налога оказывается при условии, что в отношении этого требования в государстве, выступающем инициатором оказания помощи, разрешено использовать обеспечительные меры с

⁷⁹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // *OJ*. – 2011. – L 64. – P. 1–12.

⁸⁰ ECJ 11 October 2007, C-451/05, *Elisa*, paras. 42 – 48 // EUR-Lex [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005J0451:EN:HTML> – Date of access: 6.02.2015.

⁸¹ Schilcher, Michael. The Directives on the Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation / Michael Schilcher // Introduction to European Tax Law on Direct Taxation; Ed: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch. – Wien: Lind, 2008. – 186 p. – P. 172.

целью его исполнения. При этом не имеет значения, что должник имеет право предотвратить его исполнение.

Государство, получившее требование иностранного государства об уплате налога, по запросу компетентного органа этого государства, принимает его для целей наложения обеспечительных мер компетентным органом. Обеспечительные меры применяются на основании законодательства государства, их применяющего, как если бы это требование об уплате налога было требованием этого государства.

В процессе исполнения требования другого государства об уплате налога нельзя оспорить в суде или в административном порядке существование, действительность или сумму требования об уплате налогов.

МНК ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал предусматривает механизм отзыва или приостановления действия запроса. Отзыв может быть реализован в любой момент после запроса, и до того, как требование об уплате налога не исполнено и соответствующая сумма не переведена государству-инициатору запроса. Основания для отзыва (приостановления) – отпадение вышеуказанных условий оказания помощи.

Существуют ограничения на оказание помощи (ст. 27 (8)):

- государство не может проводить административные мероприятия, противоречащие законодательству и административной практике;
- государство не может проводить мероприятия, которые противоречили бы государственной политике (*ordre public*);
- государство не может оказывать помощь, если другое государство не предприняло всех разумных мероприятий по исполнению или, в зависимости от обстоятельств, наложению обеспечительных мер, доступных согласно его законодательству или административной практике;
- государство не может оказывать помощь в тех случаях, когда административные издержки очевидно непропорциональны выгоде, которую извлечет другое государство.