

ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ: ПРАВОВЫЕ МОДЕЛИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

И. А. Хаванова

*Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации (ИЗиСП), г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д.34, fin@izak.ru*

В статье рассмотрены последствия приостановления действия соглашений об избежании двойного налогообложения доходов, в которых предусмотрены только правила денонсации. Автор раскрывает специфику приостановления действия отдельных положений международных налоговых договоров Российской Федерацией и Республикой Беларусь, сравнивая правовые модели приостановления.

Ключевые слова: налог; международный налоговый договор; денонсация, приостановление действия международных налоговых договоров; Венская конвенция праве международных договоров.

SUSPENSION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES: LEGAL MODELS OF THE RUSSIAN FEDERATION AND THE REPUBLIC OF BELARUS

I. A. Khavanova

Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation. B. Cheremushkinskaya street, bldg. 34, 117218, Moscow, Russian Federation, fin@izak.ru

The article examines the consequences of suspending the operation of agreements on the avoidance of double taxation of income, which only provide for denunciation rules. The author reveals the specifics of the suspension of certain provisions of international tax treaties by the Russian Federation and the Republic of Belarus, comparing the legal models of suspension.

Keywords: tax; tax treaty; denunciation; suspension of tax treaties; Vienna Convention on the Law of Treaties.

Интерес к проблеме приостановления и среди практиков, и в академической среде возник, когда Латвийская Республика уведомила о приостановлении с 16 мая 2022 г. действия соглашения с Российской Федерацией 2010 года об избежании двойного налогообложения. Россия Ука-

зом Президента РФ от 26 сентября 2022 г. № 668 также приостановила действие этого договора. Причем была использована чрезвычайная процедура, предусмотренная п. 4 ст. 37 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»: действие международного договора РФ может быть приостановлено Президентом РФ в случаях, требующих принятия безотлагательных мер, с незамедлительным информированием Совета Федерации и Государственной Думы и внесением в Государственную Думу проекта соответствующего федерального закона.

В феврале 2023 г. был принят не только закон о приостановлении действия соглашения, но и закон о его денонсации. В результате соглашение с Латвией прекратило действие с 1 января 2024 года. При денонсации Россия действовала согласно ст. 31 договора: любое Договаривающееся Государство может прекратить действие соглашения, направив по дипломатическим каналам письменное уведомление о прекращении действия не позднее чем за 6 месяцев до окончания любого календарного года после истечения 5 лет с даты вступления соглашения в силу. Такое правило характерно для соглашений, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР и/или Модельной налоговой конвенции ООН, а вот правил приостановления действия договоров в них нет, что, впрочем, является «ахиллесовой пятой» и международных договоров в целом. Преобладающей реакцией на латвийскую инициативу было неприятие экспертами самой правовой модели приостановления действия договора, в котором нет правил приостановления. Тем более, что и причина была озвучена Латвией политическая, мало относящаяся к данному договору непосредственно.

На этом примере была апробирована правовая модель приостановления действия налоговых соглашений, реализованная впоследствии в Указе Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» (далее – Указ № 585). Было приостановлено действие 38 налоговых соглашений России, «исходя из необходимости принятия безотлагательных мер в связи с совершением рядом иностранных государств недружественных действий в отношении РФ, ее граждан и юридических лиц». Приостановление затронуло статьи, в которых содержатся правила разграничения налоговых юрисдикций в отношении конкретных видов доходов, однако оно не коснулось правил определения терминов, разрешения коллизий налогового резидентства, информационного обмена, взаимосогласительных процедур, устранения международного двойного налогообложения.

Отсутствие в соглашениях об избежании двойного налогообложения порядка приостановления действия (при наличии правил о денонсации) не является безусловным основанием считать таковое неправомерным. Это мнение мы высказывали, опираясь на принцип *in plus stat minus*, который считал уместным применять Э. Х. де Аречага, однако, – и это важно, – приостановление не должно быть запрещено договором и не может быть несовместимо с его объектом и целью. Что касается частичного приостановления, возможность которого также ставится под сомнение, то содержание и структура налоговых конвенций, основанных на модельных налоговых конвенциях ОЭСР и/или ООН, допускает (при соблюдении определенных условий) делимость договорных положений по критерию вида дохода, на который распространяются дистрибутивные правила.

Республика Беларусь также отдала предпочтение модели частичного приостановления действия налоговых договоров. С 1 июня 2024 года начало применяться предусмотренное п. 2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 7 марта 2024 года № 164 «О вопросах налогообложения» (далее – Постановление № 164) приостановление исполнения (до 31 декабря 2026 г.) статей 27 международных договоров, которые регулируют налогообложение дивидендов, процентов и доходов от отчуждения имущества. Согласно положениям пункта 2 Постановления № 164 с 1 апреля 2024 г. по 31 декабря 2026 г. установлена ставка налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в размере 25 процентов по доходам, указанным в подп. 1.4 п. 1 статьи 189 Налогового кодекса Республики Беларусь (это – дивиденды и приравненные к ним доходы), при возникновении обязательств по уплате данного налога в отношении иностранных организаций, местом нахождения которых является государство, включенное в перечень иностранных государств, совершающих недружественные действия в отношении белорусских юридических и (или) физических лиц, определенный постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 6 апреля 2022 года № 209.

В России в декабре 2023 года был принят Закон о приостановлении действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения. А немногим менее месяца ранее – закон, направленный на смягчение последствий приостановления действия налоговых соглашений. Так, ст. 310 НК РФ была дополнена п. 3 согласно которому при выплате налоговым агентом видов доходов, которые облагались налогом в России по пониженным ставкам согласно международным налоговым договорам РФ до дня принятия Указа № 585,

иностранным организациям, расположенным на территориях иностранных государств, действие отдельных положений международных налоговых договоров РФ с которыми приостановлено Указом № 585, исчисление и удержание суммы налога с таких доходов производятся по соответствующим пониженным ставкам. Таким образом, законодателем была реализована необычная конструкция, при которой величина налоговой ставки определяется приостановленными положениями международных налоговых договоров России. Правила НК РФ, направленные на смягчение последствий приостановления соглашений, применяются по 31 декабря 2025 года включительно в отношении доходов, выплаченных с 8 августа 2023 года.

Неоднородное отношение к последствиям приостановления действия международных налоговых договоров России продемонстрировала не только правовая доктрина, но и реакция иностранных государств: применение положений СИДН (Финляндия); позиция о неправомерности приостановления договора в одностороннем порядке (Великобритания); отложенное решение (Греция, Польша, Румыния), «зеркальный» эффект, взаимное приостановление (США, Франция, Чехия). Начало «зеркального» приостановления СИДН с Россией в иностранных государствах неидентично: Франция – с 8 августа 2023 года, Чехия – с 11 августа 2023 года, США – с 16 августа 2024 года и т.д.

В условиях кардинальных изменений системы налоговых соглашений очевидна необходимость в адаптации физических и юридических лиц к изменению правил налогообложения доходов по трансграничным операциям. Решение состоит не в спасении системы подоходного налогообложения XX века от проблем XXI века, а в реализации возможностей, которые предоставляет реальность. Среди новых явлений в российской политике – переориентация на государства-партнеры, инвентаризация международных обязательств – с приостановлением или отказом от договоров, которые уже не соответствуют экономическим интересам страны. Так, 8 июня 2023 г. было заключено соглашение с Султанатом Оман, 7 мая 2024 г. Россия подписала налоговый договор с Абхазией, а 17 мая 2024 г. – с Малайзией. Подписанием последнего договора заканчивается история правопреемства Российской Федерации в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных СССР.