

ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

На правах рукописи

Хаванова Инна Александровна

**ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И ПРЕДОТВРАЩЕНИЕ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В УСЛОВИЯХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ
НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО ПРАВА**

Специальности: 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право;
12.00.10 — Международное право; Европейское право

Диссертация на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Научный консультант:
заслуженный юрист РФ,
доктор юридических наук,
профессор И. И. Кучеров

Москва — 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
Глава 1. Теоретико-правовые основы регулирования	
межгосударственных отношений в сфере налогообложения.....	23
§ 1. Понятие и признаки налогового суверенитета	23
§ 2. Юрисдикция в сфере налогообложения и проблемы разграничения налоговых юрисдикций	40
§ 3. Взаимодействие национального и международного регулирования налоговых отношений.....	65
§ 4. Международный договор как источник регулирования налоговых отношений.....	89
Глава 2. Избежание и устранение двойного налогообложения	
в правовом механизме разграничения налоговых юрисдикций.....	116
§ 1. Международное двойное налогообложение: причины возникновения и правовые способы избежания	116
§ 2. Модельные налоговые конвенции и формирование международных налоговых правил.....	131
§ 3. Договоры об избежании двойного налогообложения доходов в механизме разграничения налоговых юрисдикций.....	142
§ 4. Правовые методы устранения юридического двойного налогообложения.....	152
Глава 3. Структура и содержание договоров об избежании	
двойного налогообложения.....	164
§ 1. Понятие налога в контексте национального и международного права	164
§ 2. Действие договоров по кругу лиц и принцип резидентства.....	174
§ 3. Территориальная сфера действия норм налогового права	189

§ 4. Юридическая конструкция постоянного представительства.....	204
§ 5. Особенности правового режима налогообложения ассоциированных предприятий	221
Глава 4. Правовые средства обеспечения надлежащего применения конвенционных норм и предотвращения уклонения от налогообложения	230
§ 1. Юридическая конструкция бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход) в контексте национального и международного налогового права	230
§ 2. Проблемы правового обеспечения надлежащего применения договоров об избежании двойного налогообложения налогоплательщиками	255
§ 3. Правовые механизмы межгосударственного обмена информацией и содействия при взимании налогов	272
Глава 5. Толкование конвенционных норм для целей регулирования налоговых отношений.....	282
§ 1. Конвенционная терминология и теоретические основы толкования международных налоговых договоров Российской Федерации	282
§ 2. Многоязычные налоговые договоры и правила их толкования.....	315
§ 3. Особенности применения модельных документов международных организаций при толковании договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения	334
Заключение	360
Библиографический список	368
Перечень сокращений, принятых в диссертации	414

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Глобальные внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной активного использования налогоплательщиками различных способов минимизации налоговых обязательств с применением инструментов международного налогообложения. Как отмечается в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов¹, «для России такие внешние вызовы усугубляются введенными санкциями, необходимостью мобилизовать ресурсы для существования в имеющемся экономическом окружении». Вследствие этих вызовов Россия участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения² (далее — План действий по борьбе с размыванием налоговой базы), который был одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» (G20) на саммите 2013 г. под председательством Российской Федерации.

Наряду с этим актуальность избранной темы в значительной степени предопределили изменения, происходящие и в самой системе межгосударственных налоговых отношений. В настоящее время сеть двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения от налогообложения, насчитывающая более 3 тыс. соглашений, подвергается наиболее активной критике за недостижение своих целей. Мероприятия вышеуказанного Плана предполагают в том числе создание

¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD : сайт. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 01.05.2016).

многостороннего регуляторного инструмента (документа) для модификации системы двусторонних договоров³. Все это требует объективной научной оценки имеющегося у Российской Федерации правового регуляторного потенциала в контексте взаимодействия национального и международного налогового права.

Одной из задач, также обуславливающих востребованность проблематики диссертационного исследования на современном этапе, является необходимость выработки правовых решений для деофшоризации российской экономики, на необходимость которой обращается внимание в Указе Президента РФ В. В. Путина от 31.12.2015 № 683 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации»⁴.

Важным направлением межгосударственного экономического сотрудничества является разграничение налоговых юрисдикций государств, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран⁵. Как следствие, наука налогового права нуждается в комплексных теоретико-правовых разработках в области налогового суверенитета и разграничения налоговых юрисдикций, в том числе в силу включения в данную сферу новых пространств (континентальный шельф, исключительная экономическая зона и др.). Такие исследования формируют научную повестку как текущего, так и перспективного характера.

Актуальность темы диссертации подтверждают и тенденции судебной практики по спорам, предметом которых является разное представление налогоплательщика и налогового органа о содержании норм международного налогового договора. Начиная с 2010-х гг. наблюдается увеличение количества таких споров в судах, поскольку налоговые органы все активнее

³ См.: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties // OECD iLibrary : сайт. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1464613318&id=id&accname=guest&checksum=BE459A70FD57062D024608062A23256A> (дата обращения: 01.05.2016).

⁴ См.: СЗ РФ. 2016. № 1 (Ч. 2). Ст. 212.

⁵ Такой вывод сделан в Постановлении КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского» (см.: ВКС РФ. 2015. № 5).

оспаривают схемы трансграничного характера, чему способствует интенсификация межгосударственного обмена налоговозначимой информацией⁶. При этом выводы судебных актов часто демонстрируют недостатки методологии толкования положений Налогового кодекса Российской Федерации⁷ (далее — НК РФ) во взаимосвязи с нормами международного права. Рассматривая толкование как стадию, на которой проявляется взаимодействие норм национального и международного налогового права, следует констатировать потребность в разработке проблем интерпретации конвенционных положений с включением специфики толкования многоязычных договоров.

Также отметим постоянное расширение круга входящих в сферу международного публичного права вопросов, которые «нельзя решать лишь с точки зрения одноименной науки. Здесь не только желательны, но и неизбежны “выходы” в различные научные отрасли внутригосударственного права»⁸. Поиск новых регуляторных идей на фоне усиления значения международных договоров, усложнение решаемых с их помощью задач предъявляют все более высокие требования к данным юридическим актам, что придает особую значимость исследованию положений теории международного налогового договора применительно к наиболее важной для реализации налогового суверенитета Российской Федерации сфере отношений — избежание двойного налогообложения доходов и капитала и противодействие уклонению от налогообложения.

Степень научной разработанности темы необходимо оценивать с учетом новизны постановки научной проблемы, поскольку в контексте

⁶ С 1 июля 2015 г. для Российской Федерации вступила в силу многосторонняя Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.) (см.: Keepeek : сайт. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1 (дата обращения: 01.04.2016).

⁷ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Там же. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁸ Закон: стабильность и динамика : материалы заседания Международной школы-практикума молодых ученых-юристов / отв. ред. Т. Я. Хабриева. М. : Контракт, 2007. С. XXV.

взаимодействия национального и международного налогового права избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения на монографическом уровне в отечественной юридической литературе ранее не исследовались.

Современная доктрина международного налогового права сформирована в трудах зарубежных (Р. Ави-Йона, М. Авила, Р. Джеффери, М. Лэнг, Д. Ли, Р. Марта, П. Пистоне, Т. Риксен, Д. Ринг, А. Скаар, Б. Терра, Д. Уорд, К. Фогель, В. Хеллерштейн, Ф. Энгелен и др.) и отечественных (И. И. Кучеров, Е. Я. Сорокина, А. А. Шахмаматьев, Р. А. Шепенко и др.) ученых. Наиболее значимым исследованием в области европейского налогового права остается монография Г. П. Толстопятенко.

Общетеоретические аспекты финансового и налогового права разработаны такими учеными, как: Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, С. В. Запольский, Н. М. Казанцев, А. Н. Козырин, В. Е. Кузнеченкова, Н. П. Кучерявенко, Е. В. Порохов, Д. А. Смирнов, А. А. Ялбулганов и др. Вопросам теории международного финансового права, международного экономического права и международного налогового права посвящены работы Д. В. Винницкого, В. И. Лисовского, Г. В. Петровой, В. М. Шумилова и др. В разработке проблем толкования конвенционных норм диссертант опирался на труды В. И. Евинтова, И. С. Перетерского, А. Н. Стоянова, А. Ф. Черданцева и др.

Вопросы правового регулирования в сфере избежания двойного налогообложения нашли отражение в исследованиях С. А. Баева, Е. Д. Кастановой, В. Г. Климентьевой, М. А. Лабоськина, И. А. Ларютиной, А. А. Шакирьянова и др. Отдельные институты международного налогового права рассмотрены в работах следующих правоведов: Б. Я. Брука, К. Е. Викулова, В. В. Еременока, М. Е. Крашенинниковой, К. А. Непесова, А. И. Савицкого, Н. Г. Скачкова, А. В. Фокина и др.

Тем не менее следует отметить, что комплексной разработки проблем, рассматриваемых в диссертации, как самостоятельного объекта изучения в

отечественной науке налогового права не предпринималось; ранее обстоятельно не исследовался вопрос о разграничении налогового суверенитета и налоговой юрисдикции, налоговых юрисдикций государств, не разрабатывались проблемы идентификации лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициарных владельцев), не предпринималось системных попыток выработки методологии толкования международных налоговых договоров РФ.

Объектом исследования выступают общественные отношения, связанные с избежанием двойного налогообложения и предотвращением уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного налогового права.

Предмет исследования включает в себя акты законодательства о налогах и сборах, иные нормативные правовые акты по теме исследования, положения международных налоговых договоров, доктринальные источники, материалы судебной и правоприменительной практики, модельные документы.

Целью диссертационного исследования является решение значительной научной проблемы, касающейся всестороннего анализа правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения во взаимодействии национального и международного права. Для достижения сформулированной цели представляется необходимым решение следующих **задач**:

- разработать целостную концепцию правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения во взаимодействии национального и международного права;

- разграничить понятия налогового суверенитета и налоговой юрисдикции (юрисдикции в сфере налогообложения);

- исследовать вопросы избежания и устранения двойного налогообложения в правовом механизме разграничения налоговых юрисдикций;

- определить содержание и основные черты международного договора РФ об избежании двойного налогообложения доходов и капитала и о противодействии уклонению от налогообложения;

- осуществить анализ современных форм регуляторов в сфере налоговых отношений, в том числе в целях разрешения проблем применения модельных документов международных организаций в процессе толкования международных налоговых договоров РФ;

- разработать основы юридической конструкции лица для целей международного налогового договора, включая вопросы идентификации лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициарных владельцев);

- выявить современные правовые средства обеспечения надлежащего применения конвенционных норм и предотвращения уклонения от налогообложения, включая вопросы обмена информацией и сотрудничества государств во взыскании налоговых платежей;

- сформулировать научные положения, применимые при решении проблем толкования норм национального и международного налогового права, в том числе особенности толкования многоязычных международных налоговых договоров.

Методологическая основа исследования включает: общенаучный диалектический метод познания; универсальные методы (формально-логический, системный, сравнение, анализ, синтез, обобщение, сопоставление и др.); специально-юридические методы (юридико-догматический, правового моделирования, структурно-функциональный).

Теоретическую основу исследования составили доктринальные источники по общей теории права, теории международного налогового права, налоговому праву, иным отраслевым юридическим наукам.

Среди ученых, заложивших общетеоретическую базу диссертации, следует назвать С. С. Алексеева, А. Б. Венгерова, Н. А. Власенко, В. В. Лазарева, С. В. Липеня, А. С. Пиголкина, Б. И. Пугинского, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриеву, Р. О. Халфину, А. Ф. Черданцева, Л. С. Явича и др.

При подготовке работы использованы труды представителей науки международного права (А. Н. Вылегжанин, А. Я. Капустин, И. И. Лукашук, Т. Н. Нешатаева, Б. И. Осминин, О. И. Тиунов, Г. И. Тункин и др.), международного частного права (Н. Г. Доронина, Л. А. Лунц, И. С. Перетерский, Н. Г. Семилютина, И. О. Хлестова и др.).

Современный подход к раскрытию содержания суверенитета государства наиболее полно изложен в работах С. Н. Бабурина, Б. М. Клименко, Е. Т. Усенко, Н. А. Ушакова, С. В. Черниченко.

Доктринальную основу исследования составили труды таких специалистов финансового и налогового права, как: О. А. Борзунова, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, О. О. Журавлева, С. В. Запольский, М. Ф. Ивлиева, А. Н. Козырин, В. Е. Кузнеченкова, И. И. Кучеров, В. А. Мачехин, С. Г. Пепеляев, Н. А. Поветкина, В. В. Попов, Е. В. Порохов, И. В. Рукавишникова, Д. А. Смирнов, Э. Д. Соколова, И. Н. Соловьев, А. С. Титов, Г. П. Толстопятенко, Д. В. Тютин, Н. И. Химичева, А. И. Худяков, И. В. Цветков, А. А. Шахмаметьев, Н. А. Шевелева, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, А. А. Ялбулганов и др.

В рассмотрении ряда проблем были полезны работы специалистов в области конституционного права: Н. С. Бондаря, Г. А. Гаджиева, В. Д. Зорькина и др.

При проведении исследования также использованы разработки зарубежных специалистов в области международного экономического права (П. Жюйар, Д. Карро), финансового и налогового права (М. Веральский, П. Годме, А. Раскольников, Д. Ринг, А. ла Скала, В. Туроньи, К. Фогель,

Ф. Энгелен и др.), международного права (Э. Х. де Аречага, Я. Броунли, А. Фердросс и др.).

Важное значение для диссертационного исследования имели труды представителей экономической науки: А. В. Аронова, Л. И. Гончаренко, В. А. Кашина, Л. П. Павловой, М. Р. Пинской, А. И. Погорлецкого, Л. В. Полежаровой, Б. А. Хейфеца, Д. Г. Черника, С. Д. Шаталова и др.

Нормативную основу исследования составляют положения Конституции Российской Федерации, федеральные законы и иные нормативные правовые акты, в том числе утратившие силу, а также международные налоговые договоры, преимущественно заключенные Российской Федерации и СССР (более 100 соглашений), и иные международные договоры. В ходе работы над диссертацией также анализировались модельные документы ОЭСР и ООН.

Эмпирическая база исследования включает официальные разъяснения Минфина России, материалы судебной практики, проекты нормативных правовых актов по исследуемой теме.

Научная новизна исследования. Анализ наработанных в общей теории права и в отраслевой науке подходов и доктрин позволил, разграничив понятия «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция», сформировать авторскую концепцию юрисдикции в сфере налогообложения (налоговой юрисдикции). К числу научных достижений может быть отнесена разработка принципов осуществления налоговой юрисдикции на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, в космическом пространстве. Одновременно в работе во многом по-новому представлены проблемы определения налоговой территории.

Впервые в отечественной юридической науке предпринято комплексное монографическое исследование теоретических и практических проблем, порождаемых взаимодействием национального и международного права при регулировании налоговых отношений в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения.

С учетом последних тенденций в сфере противодействия размыванию налоговой базы раскрыты новые грани нормативной регламентации, включая содержащиеся элементы новизны положения о возможностях и правовых последствиях перехода от действующей системы двусторонних международных договоров к многостороннему документу (соглашению).

Вкладом в отечественную науку налогового права стали комплексный анализ системы международных налоговых договоров РФ (более 100), выявление тенденций ее развития и направлений совершенствования, а также разработка на монографическом уровне конструкции лица для целей указанных договоров.

В диссертации сформулированы понятия «налоговый суверенитет», «налоговая юрисдикция», «международный налоговый договор Российской Федерации». В преломлении к налоговым отношениям обогащается представление о понятии бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход) в контексте взаимодействия положений НК РФ и международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Впервые в отечественной науке налогового права предпринято системное исследование вопросов методологии толкования международных налоговых договоров, включая специфику интерпретации многоязычных соглашений.

На защиту выносятся следующие итоговые выводы и положения:

1. В рамках разработки теоретических основ налогового суверенитета делается вывод о том, что принцип налогового суверенитета лежит в основе международного налогового права. Сформулировав тезис о его отличии от налоговой юрисдикции (юрисдикции в сфере налогообложения), диссертант отмечает, что налоговая юрисдикция может распространяться за пределы государственной территории (пределы территориального верховенства), определяя и обосновывая принципы ее осуществления (персональный, территориальный, функциональный). Тем самым в диссертации выявлены

черты общемировой тенденции правового регулирования налоговых отношений.

2. Налоговая юрисдикция (юрисдикция в сфере налогообложения) определяется как основанное на суверенитете полномочие государства по учреждению и изъятию налогов на соответствующей территории в отношении субъектов и объектов, связанных с ней, однако не ограниченных ею. Выявляя природу такой связи, диссертант опирается на принцип экономического основания налога. Применительно к сфере международных отношений налоговая юрисдикция выступает как власть создавать правила налогообложения обязательного для указанных в них субъектов — резидентов и нерезидентов — характера, которые признаются другими государствами как действительные.

3. Определены особенности налогово-правовой трансформации признанных в международном праве персонального и территориального принципов осуществления юрисдикции соответственно в принципы налогового резидентства и государства источника дохода. По результатам анализа законодательства отдельных государств в сфере стимулирования субъектов частного права к добыче ресурсов в космическом пространстве делается вывод об актуальности разработки вопросов осуществления там налоговой юрисдикции с предложением в качестве возможного решения при налогообложении доходов использования принципа налоговозначимого освоения в сочетании с принципом справедливого распределения доходов (выгоды). Их реализация, по мнению диссертанта, возможна на основе международного соглашения государств.

4. Правила разграничения налоговых юрисдикций государств, содержащиеся в международных договорах об избежании двойного налогообложения, не имеют эффекта ограничения налогового суверенитета. Нормы таких договоров, закрепляющие права налогоплательщиков — резидентов одного или обоих договаривающихся государств, обладают как международно-правовым, так и национально-правовым содержанием. Они не

могут быть реализованы в отсутствие национального законодательного регулирования в данной сфере отношений как материальной основы налогообложения в силу конституционного принципа, согласно которому налоги устанавливаются только законом. В своем международно-правовом аспекте нормы обеспечивают разграничение налоговых юрисдикций, их национально-правовое содержание обеспечивает реализацию и защиту прав налогоплательщиков, признанных лицами для целей договоров.

5. Международный налоговый договор РФ определен как международный договор, который заключен Россией с иностранным государством (государствами) и предметом которого является установление принципов и правил в сфере налогообложения. В работе обосновывается позиция о возможности регулирования при определенных условиях внутригосударственных отношений (между государством и налогоплательщиком) на основе положений международного налогового договора РФ.

6. Анализ современных форм взаимодействия национального и международного права позволил сделать вывод о тенденции к налогово-правовой гармонизации, реализуемой посредством документов модельного типа. Частным случаем таких документов является модельная налоговая конвенция, которая представляет собой юридическую конструкцию, понимаемую как идеальная модель особого построения нормативного материала, отражающая сложную структуру основанных на налоговом суверенитете отношений государств в следующих областях: разграничение налоговых юрисдикций; создание налогово-правовых механизмов экстраюрисдикционного действия; формализация юридических фактов, влекущих спроектированный экономико-правовой эффект в налоговой сфере; формулирование налогово-правовых конструкций. Модельная налоговая конвенция призвана обеспечить действие координационных связей между правовыми системами государств, способствуя оптимальному достижению целей правового регулирования (избежание двойного налогообложения доходов, противодействие уходу от налогообложения и др.).

7. Международные налоговые отношения, имея сложную структуру, охватывают как отношения между физическими и юридическими лицами — резидентами договаривающихся государств и самими договаривающимися государствами, так и между договаривающимися государствами непосредственно. Специфика международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов (с учетом двухаспектного содержания понятия «доход») позволяет выявить в них: отношения первого порядка — между суверенами по вопросам разграничения государственных доходов налоговой природы; отношения второго порядка — между суверенами и налогоплательщиками — резидентами в отношении их налогооблагаемых доходов. Наряду с этим формируются отношения публично-правовой природы опосредованного характера — между налогоплательщиком и налоговым агентом по удержанию (с учетом содержания конвенционных норм) и перечислению налога в бюджет государства — стороны договора, основанные на властном подчинении налогового агента данному государству.

8. В нормотворческой практике государств отмечена тенденция развития экстерриториального действия налогового законодательства. Одно из главных направлений — завуалированная экстерриториальность, которая создается в том числе за счет расширения привязки для целей налогообложения. К примеру, в отношении территориальной привязки этот правовой эффект может достигаться в результате изменения объема понятия «место совершения операции», в отношении субъектной — за счет расширения состава налогоплательщиков лиц (введение современных мобильных критериев установления резидентства (место управления), включение новых субъектов в сферу регулирования налоговых отношений (контролируемые иностранные компании). Основным необходимым условием для правомерного достижения данного эффекта является отсутствие прямого противоречия национального законоположения с нормами международного права.

9. В результате проведенного анализа договорной системы РФ утверждается, что наиболее распространенными международными налоговыми договорами являются двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Координация прав государств в таких договорах предполагает обращение к категориям «государство источника дохода» и «государство резидентства». Любое из государств может выступать как в том, так и в другом качестве, и в этом смысле договор не несет ограничений для конкретного государства, хотя договаривающиеся стороны осознают, какая из них и в отношении каких именно доходов будет наиболее часто выступать в соответствующем качестве (государства источника или государства резидентства).

10. В налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резидентства. Поскольку национальные законы не исключают международное двойное налогообложение, его избежание и устранение достигаются, главным образом, посредством международных налоговых договоров. Признание налогового законодательства государств несостоятельным исключительно в силу способности приводить к международному двойному налогообложению расширило бы, по мнению диссертанта, возможности для ухода от налогообложения.

11. Разработана конструкция лица для целей международных договоров об избежании двойного налогообложения. Таковыми выступают субъекты, которые признаются налогоплательщиками сразу в нескольких государствах, в силу этого вопросы их налогообложения решаются на международно-правовой основе. Характеризуя статус резидента, наука налогового права конструирует понятие, охватывающее совокупность прав и обязанностей субъекта, подчиняющегося правотворческой власти конкретного государства; международный налогово-правовой статус индивида обусловлен суверенитетом и юрисдикцией в области налогообложения.

Лицом для целей международного налогового договора субъект частного права становится не в силу статуса гражданина или резидента либо факта регистрации в договариваемом государстве в качестве юридического лица, а вследствие того, что договорные нормы наделяют его правами (при удовлетворении установленным критериям), создавая тем самым конструкцию лица для целей договора, признаваемого в качестве такового обоими государствами. Каждое из них берет на себя обязанности по отношению к нему в части предоставления льгот, устранения двойного налогообложения и т. д. Права данного лица гарантированы международным налоговым договором.

12. В целях реализации правового принципа защиты национальной налоговой базы государства, в том числе от недобросовестной налоговой конкуренции со стороны офшорных юрисдикций, обосновывается правомерность введения дополнительных критериев при оценке субъекта налоговой выгоды. Обосновано, что в отношении субъекта, признанного лицом для целей международного налогового договора, могут выдвигаться требования, в частности, о наличии фактического права на доход (концепция бенефициарного владельца). Отмечено, что используемые в различных отраслях права подходы к установлению бенефициарного владельца неидентичны, выявлены различия понятий бенефициарного владельца и конечного бенефициара.

13. Одним из принципиальных положений международных налоговых договоров являются нормы, направленные на противодействие их ненадлежащему применению. С точки зрения специфики ограничения льгот (в самостоятельных статьях) международные договоры РФ об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения разделены на следующие группы: 1) по объему правового воздействия: а) статьи, которые распространяют действие на весь договор; б) статьи, которые распространяют действие на определенные положения (отдельные статьи) договора; 2) по наличию критериев нарушающего

поведения: а) без заданных критериев (применение ограничений по итогам взаимосогласительной процедуры компетентных органов); б) с указанием на негативные критерии (например, когда основная или одна из основных целей резидентства в договариваемом государстве — получение выгод договора); в) с указанием критериев, дающих основания для применения льгот, несмотря на иные обстоятельства (позитивные критерии, например, критерий существенной предпринимательской деятельности).

14. Понятийный аппарат международного договора об избежании двойного налогообложения, основанного на принципе налогового суверенитета, не может быть однолинейным и однозначным в отношении содержания терминов, здесь неизбежен ряд параллельных понятийных систем, формируемых в национальном праве. Тем самым обеспечивается развитие предмета договора в рамках изменяющихся временных циклов. Развитие познания и его нормативное оформление достигаются двояким образом: посредством правовых регуляторов модельной природы (изменения в модельной конвенции и официальных комментариях к ней), средствами самого международного налогового договора (допуск обращения к национальному законодательству, толкование в ходе взаимосогласительных процедур).

15. Специфика толкования международных договоров об избежании двойного налогообложения по сравнению с нормами российского налогового законодательства объяснена следующими факторами: 1) указанные договоры — соглашения двух суверенных государств (распространяются на них и на лиц, признаваемых таковыми для целей договора); 2) исключение в связи с двусторонней природой преобладания толкования одной из сторон вне контекста договора; 3) модельный принцип нормотворчества и, как следствие, более широкое использование внешних материалов, применение международной налоговой терминологии; 4) многоязычность; 5) высокая продолжительность действия норм без изменения текста, что обуславливает

потребность в гибкости толкования при верности содержанию, соблюдении баланса интересов сторон договора.

16. Впервые в отечественной науке налогового права предложен сложносоставный подход при определении правовой природы Официального комментария ОЭСР к Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁹ (далее — МК ОЭСР), положения которой взяты за основу при заключении международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения, в качестве одного из основных либо дополнительного средства толкования, определены основания и условия такого разграничения.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Научная значимость диссертации состоит в разработке целостной концепции правового регулирования налоговых отношений в сфере избежания двойного налогообложения и противодействия уклонению от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права, которая может выступить в качестве самостоятельного направления развития научной дисциплины «Налоговое право». Материалы диссертации могут служить доктринальной основой для совершенствования налогового законодательства и системы международных налоговых договоров РФ, выработки отдельных методических рекомендаций участникам налоговых правоотношений.

Результаты исследования могут использоваться в процессе преподавания курсов «Налоговое право», «Международное налоговое право», «Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности», специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации, а также в ходе учебной работы с аспирантами отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (далее — ИЗиСП).

⁹ См.: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) // OECD iLibrary : сайт. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> (дата обращения: 01.04.2016).

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Диссертационное исследование выполнено в ИЗиСП, где проводилось его рецензирование, обсуждение и одобрение на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки России. В 2016 г. диссертантом подготовлена монография «Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения»¹⁰.

Материалы диссертации апробированы автором также в процессе преподавания курсов «Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности», «Налоговые споры», «Арбитражная практика рассмотрения налоговых споров» в Финансовом университете при Правительстве РФ.

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались при подготовке правовых заключений на проекты законов в рамках основной деятельности соискателя ученой степени. Также отдельные результаты работы использованы автором в его экспертной деятельности при подготовке показателей «Уплата налогов» (раздел «Российская Федерация») исследования Всемирного банка (*Doing Business — 2012*).

Основные выводы и результаты исследования были представлены в докладах на различных конференциях и форумах: на Международной научно-практической конференции «V Евразийский антикоррупционный форум» (г. Москва, 20–21 апреля 2016 г.); научно-практической конференции «Основные тенденции развития российского финансового права», проведенной в рамках III Московского юридического форума (Кутафинских чтений) (г. Москва, 6–9 апреля 2016 г.); Международной научно-практической конференции, посвященной 150-летию со дня рождения

¹⁰ См.: Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения / под ред. И. И. Кучерова. М. : ИЗиСП, 2016.

профессора Е. В. Васьковского «Современные проблемы толкования права» (г. Москва, ИЗиСП, 29 февраля 2016 г.); Международной научно-практической конференции «Финансовая деятельность в сфере публичных и частных финансов: современное состояние и перспективы развития» (г. Москва, Российский государственный университет правосудия, 27 ноября 2015 г.); налоговом форуме «Белые ночи — 2015» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 25–26 июня 2015 г.); XII Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ» (г. Москва, 17–18 апреля 2015 г.); круглом столе «Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации», проведенном в рамках X Всероссийского налогового форума «Налоговый маневр — 2014: взгляд бизнеса и власти» (г. Москва, Торгово-промышленная палата РФ, 28 ноября 2014 г.); научной конференции «Правовая политика России и ее влияние на современные экономические отношения» (г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 26 ноября 2014 г.); Международной научно-практической конференции (IX научные чтения, посвященные памяти профессора С. Н. Братуся) «Государство и бизнес в системе координат» (г. Москва, ИЗиСП, 22 октября 2014 г.); форуме «Интеграция финансовых рынков стран ЕЭП: стратегия и тактика» (г. Москва, Евразийская экономическая комиссия, 20 марта 2014 г.); VII Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» (г. Москва, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, 18 октября 2013 г.); Девятом Казахстанском налоговом форуме (г. Алматы, 29–30 мая 2013 г.) и др.

Кроме того, отдельные выводы исследования были изложены в научных докладах на секции публичного права Ученого совета ИЗиСП по следующим темам: «Фискальный суверенитет в условиях глобализации» (2013 г.), «Состояния взаимозависимости и подконтрольности лиц как основание для особых режимов налогообложения» (2015 г.), «Международное налоговое

право и национальное законодательство о налогах и сборах: проблемы и тенденции взаимодействия» (2016 г.).

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, включающих 19 параграфов, заключения и библиографического списка.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖГОСУДАРСТВЕННЫХ ОТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Понятие и признаки налогового суверенитета

Право государства налагать налоги традиционно признается в доктрине одним из проявлений суверенитета¹¹, его качественным состоянием, неотъемлемым атрибутом¹². При этом, как обоснованно замечает Д. Ринг, никакая существенная проблема в области международного налогообложения не может быть решена без обращения к теме суверенитета¹³. Отмечая, что процесс экономической глобализации изменил традиционные юридические категории и проблемы в области налогообложения, П. Пистоне тем не менее высказывается в пользу того, что «первая волна глобализации не привела к ограничению национального налогового суверенитета, а, скорее расширила его»¹⁴. Государства стали облагать налогом не только доход и имущество, полученные или находящиеся на их территории, но и расположенные вне ее, однако принадлежащие их резидентам.

В Российской Федерации данный подход наиболее отчетливо проявился при введении в 2014 г. правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний¹⁵.

¹¹ См.: *Годме П.М.* Финансовое право. М., 1978. С. 371; *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 188–199; *Terra B., Wattel P.* European Tax Law. 5th ed. 2008. P. 8–9.

¹² См.: *Beale J.* Jurisdiction to tax // Harvard Law Review. 1919. Vol. 32. № 6. P. 587–633.

¹³ См.: *Ring D.* What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State // Virginia Journal of International Law 49. 2008. P. 55–234.

¹⁴ *Пистоне П.* Некоторые вопросы международного налогового права в сфере отношений между Европейским Союзом и Российской Федерацией // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 30.

¹⁵ Соответствующие дополнения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». В соответствии со ст. 25.13 НК РФ в целях НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям: 1) организация не признается налоговым резидентом РФ; 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ. Контролируемой

Суверенитет и равенство государств составляют, как указывает Я. Броунли¹⁶, основной принцип международного права¹⁷. Суверенитету присущи две взаимосвязанные стороны: внутренняя и внешняя. Верховенство государственной власти было бы неполным, – пишет Б.Л. Манелис, – если бы не существовало ее независимости от других государств. Вместе с тем «независимость государства от других государств была бы беспредметной, эфемерной, нереальной, если бы государственная власть не обладала бы верховенством внутри страны»¹⁸.

С одной стороны, принцип суверенитета в рассматриваемом нами контексте предполагает, что каждое государство «может регулировать налоговые отношения в одностороннем порядке с помощью национального (внутреннего) налогового законодательства»¹⁹. С другой – свобода государств в установлении и применении налогового законодательства выступает в качестве отправной точки для исследования международных налоговых договоров²⁰. Ведь экономико-правовые конструкции, взятые за основу при создании МК ОЭСР, на базе которой в мире заключено уже более 3 тыс. межгосударственных договоров, не исходят из понимания межнациональной налоговой базы как некоего глобального феномена, придерживаясь при разграничении налоговых юрисдикций структуры территориального деления, основанной на принципе государственного суверенитета. А. Э. ла Скала отмечает в связи с этим, что право государства заключать международные налоговые договоры представляет собой

иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

¹⁶ См.: Броунли Я. Международное право: В 2 кн. Пер. с англ. М., 1977. Кн. 1. С. 411.

¹⁷ В свою очередь, принцип суверенитета государств над экономической деятельностью рассматривается в научной литературе как «конкретизация в международных экономических отношениях принципа суверенного равенства государств» // Шатров В.П. Международное экономическое право. М., 1990. С. 17–18.

¹⁸ Манелис Б.Л. Проблемы суверенитета: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1966. С. 12.

¹⁹ Комментарий к Налоговому кодексу РФ / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова. 2004 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰ См.: Hoop O. R. The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis. 2010. P. 43.

«выражение суверенной налоговой власти в международном измерении»²¹.

Несмотря на то что понятие фискального, налогового суверенитета (fiscal/tax sovereignty) распространено в зарубежной и отечественной научной литературе по праву²², у него нет единого доктринального определения, на что обращает внимание Д. Ринг²³. В Российской Федерации конституционные основы фискального (налогового) суверенитета, равно как и само это понятие, получили развитие в практике Конституционного Суда РФ²⁴, связывающего с публично-правовым характером налога, государственной казны и с фискальным суверенитетом государства законодательную форму учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия. Конституция РФ, как отмечает Суд, закрепляя основы налогового суверенитета РФ, который заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с лиц, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории, вместе с тем допускает возможность заключения Российской Федерацией международных договоров по вопросам налогообложения, в частности предусматривающих особенности по сравнению с национальным законодательством²⁵.

Налоговый (или фискальный) суверенитет определяется А.И. Погорлецким как право государства, действующего как субъект публичного права, вводить на территории своей юрисдикции (так называемой фискальной территории) любые налоги и контролировать их сбор²⁶. М. Авила

²¹ Ла Скала А. Э. Функции и содержание международных договоров в сфере налогообложения // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 46.

²² См., в частности: International Tax Competition: Globalisation and Fiscal Sovereignty. London. 2002; Li J. Tax Sovereignty and International Tax Reform // Canadian tax journal. 2004. Vol. 52; Шахматьев А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. 2013. № 3.

²³ См.: Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // Florida Tax Review. 2009. № 9. P. 555–596.

²⁴ См., например, Постановление КС РФ от 17.12.1996 № 20-П; Определения КС РФ от 03.04.2007 № 334-О-О, от 19.05.2009 № 757-О-О, от 07.12.2010 № 1572-О-О.

²⁵ См.: Постановление КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // ВКС РФ. 2015. № 5.

²⁶ См.: Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13.

рассматривает налоговый суверенитет как аспект государственного суверенитета в широком смысле²⁷; А.А. Шахмаметьев – как безусловное право государства на своей территории создавать налоговую систему, устанавливать и взимать налоги, определять их элементы и т.д.²⁸ Такой подход близок к содержанию понятия «tax sovereignty», которое используется в документах ОЭСР, где неизменно подчеркивается, что государство суверенно при осуществлении мер в области налогообложения, формирующих доходы для покрытия государственных расходов²⁹.

Н.М. Коркунова, полагавшего, что суверенитет не только неотчуждаем, но и неделим, возмущало, что «политики делят суверенитет по объекту: на силу и волю, законодательную власть и исполнительную; на право обложения налогами, суда, войны. Это все равно, – замечал он, – как утверждать, что человек состоит из нескольких тел, из которых у одного имеются глаза, у другого руки, у третьего ноги»³⁰. Ошибка тут, по мнению ученого, состоит в отсутствии точного понятия суверенной власти и в принятии за части этой власти того, что есть лишь ее проявление.

Ю.А. Тихомиров справедливо отмечает в связи с этим многогранность государственного суверенитета, указывая на его проявления (политические, экономические и иные)³¹. Нам представляется верным и полезным с позиции углубленного исследования такое выделение отраслевых составляющих суверенитета, и право введения и изъятия налогов мы рассматриваем как проявление государственного суверенитета в области налогообложения (сфере налоговых правоотношений).

²⁷ См.: *Ávila M.* Sovereignty and the international tax law // *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. 2012. V. 2. № 22 (jul / dez).

²⁸ См.: *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право. М., 2009. С. 7.

²⁹ См.: OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (дата обращения: 20.04.2016).

³⁰ *Коркунов Н.М.* История философии права. СПб.: тип. М.М. Стасюлевича, 1915 // Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

³¹ См.: *Тихомиров Ю.А.* Правовой суверенитет: сферы и гарантии // *Журнал российского права*. 2013. № 3. С. 5–20.

Что же касается терминов, используемых представителями российской науки налогового права для обозначения данного феномена, то они разнятся. Г.П. Толстопятенко, А.А. Шахмаматьев, Р.А. Шепенко, например, употребляют термин «налоговый суверенитет»³²; И.И. Кучеров – «суверенитет в области налогообложения»³³, «суверенитет в области налогообложения (фискальный суверенитет)», рассматривая его как составную часть экономического суверенитета³⁴. В настоящем исследовании мы используем термин «налоговый суверенитет» в силу того обстоятельства, что не все характеристики, присущие фискальному суверенитету, характерны для налогового суверенитета в рассматриваемом нами контексте.

Право государства на налогообложение на протяжении веков обусловлено прежде всего его территориальным верховенством. Именно оно создает основу для установления налогов на объекты и доходы, связанные с ней, для взимания налогов с граждан и жителей (резидентов)³⁵. В науке международного права XIX в. «определился взгляд, в силу которого территория рассматривается под углом зрения распространения суверенитета государства на земли, воды, недра и воздушное пространство»³⁶. Территория Российской Федерации по смыслу конституционных положений включает в себя территории субъектов РФ, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Так определяются «пространственные пределы реализации суверенитета Российской Федерации»³⁷. Б.М. Клименко

³² См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. М., 2001. С. 162; Шахмаматьев А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // Современное право. 2013. № 3. С. 76–81; Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

³³ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. С. 190.

³⁴ Кучеров И.И. Международное налоговое право. М., 2007. С. 101.

³⁵ В ст. 11 НК РФ территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определяются как территория РФ, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Россия осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

³⁶ Кожевников Ф.И. Русское государство и международное право (до XX века). М., 1947. С. 149.

³⁷ Определение КС РФ от 16.01.2007 № 22-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Народного Собрания Парламента Чеченской Республики о проверке конституционности пунктов 4 и 5 Постановления Правительства Российской Федерации «О мерах по предотвращению проникновения на территорию Российской Федерации членов зарубежных террористических организаций, ввоза оружия и средств диверсий в установленных пунктах пропуска через Государственную границу Российской Федерации»

указывал, что «в пределах своей территории государство осуществляет свое верховенство, которое называется территориальным и которое является составной частью суверенитета государства»³⁸.

В российской международно-правовой доктрине признается, что в государственную территорию входят недра, однако законодатель ограничивает глубину недр доступностью для геологического изучения и освоения (см. преамбулу Закона РФ «О недрах»)³⁹. Законодательство США, как отмечают А.Н. Вылегжанин и Ю.Н. Малеев, по мнению американских юристов, распространяет понятие «недра» до центра Земли⁴⁰. Отказ государств от распространения своего суверенитета на космос – на это обращают внимание Ю.М. Колосов и С.Г. Сташевский – общепризнанная норма международного права⁴¹. Территориальная составляющая налогового суверенитета является юридической основой для установления субъектов и объектов нормативного (регулирующего) воздействия. При этом, будучи вовлеченным в международные экономические отношения, каждое государство выступает в двух качествах: с одной стороны, утверждает право на налогообложение как страна местопребывания налогоплательщика; с другой, – по выражению Е.Я. Сорокиной, «отстаивает право на налоговую юрисдикцию как государство – источник дохода»⁴².

В результате в основе международной проблемы двойного налогообложения лежит «стремление государств, преследующих свои фискальные интересы, взимать налоги как с резидентов, так и с нерезидентов, получающих доходы на их территориях»⁴³. В научной

Федерации в пределах Северокавказского района» // ВКС РФ. 2007. № 3.

³⁸ Клименко Б.М. Государственная территория. Вопросы теории и практики международного права. М., 1974. С. 7.

³⁹ Недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии – ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающейся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения (Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах»).

⁴⁰ См.: Международное право: учебник / Отв. ред. А.Н. Вылегжанин. М., 2009. С. 169.

⁴¹ См.: Колосов Ю.М., Сташевский С.Г. Борьба за мирный космос. Правовые вопросы. М., 2014. С. 75.

⁴² Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. М: Изд-во РУДН, 1999. С. 3.

⁴³ Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 47.

доктрине достигнут консенсус по поводу того, что потенциальное двойное налогообложение возникает, когда одна страна претендует на право налогообложения на основании факта проживания (или гражданства), другая – на основании места получения дохода. Двойное налогообложение может возникать, и когда обе страны полагают, что налогоплательщик является их резидентом, либо когда каждая из них утверждает, что доход получен именно в ней⁴⁴. Посредством двусторонних договоров происходит согласованное разделение притязаний государств. В противном случае их фискальный эгоизм мог способствовать стагнации как национальной, так и международной экономики. В связи с этим показательно содержание ст. 5 многосторонней Конвенции об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения 1979 г., где определено, что деятельность, направленная против двойного налогообложения, осуществляется «при уважении налогового суверенитета государства источника и государства проживания и их равного права облагать эти вознаграждения налогом»⁴⁵.

Цель двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения – «устранение двойного или многократного налогообложения, вызванного пересечением юрисдикции государства налогового резидентства получателя дохода и юрисдикции государства источника дохода»⁴⁶. Закрепленный в МК ОЭСР подход стал определенным компромиссом, поскольку оба принципа могут быть оправданы, представляя различные ответы на вопрос, какая связь между субъектом и государством обосновывает право последнего на налогообложение⁴⁷. Международные налоговые правила оказывают влияние на содержание национального права. Российское налоговое законодательство устанавливает, в частности, что

⁴⁴ См.: *Дернберг Р.* Международное налогообложение. М., 1997. С. 21.

⁴⁵ Конвенция принята Международной конференцией государств по двойному налогообложению выплат авторского вознаграждения, переводимых из одной страны в другую, состоявшейся в г. Мадриде 26 ноября – 13 декабря 1979 г.

⁴⁶ *Брук Б.Я.* Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства // Закон. 2015. № 2. С. 66–68.

⁴⁷ См.: *Li J.* Tax Sovereignty and International Tax Reform // *Canadian tax journal.* 2004. Vol. 52.

фактически уплаченные физическим лицом – налоговым резидентом РФ за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, не засчитываются при уплате налога в РФ, если иное не предусмотрено соответствующим международным договором РФ по вопросам налогообложения⁴⁸.

Обозначим наиболее значимые тенденции в налоговой сфере, которые, с одной стороны, побуждают государства к взаимодействию в рамках международных договоров, поскольку национальные законы уже не в полной мере обеспечивают реализацию целей их налоговой политики, с другой – снижают эффективность применения двусторонних международных договоров.

1. Универсализация категории «налогоплательщик». Национальным налоговым органам противостоят так называемые глобальные налогоплательщики. В современной научной литературе развивается концепция дохода «без гражданства (национальности)» (stateless income)⁴⁹. Некоторые авторы, правда, предпочитают употреблять «старомодный» термин «двойное неналогообложение» (double non-taxation)⁵⁰, поскольку полученный доход, строго говоря, не может быть признан «ничьим» – он предназначен для попадания в сферу налоговых гаваней, которые являются суверенными государствами.

2. Выраженная тенденция ослабления последовательной юридической связи налогообложения с географическим источником дохода. С развитием электронной коммерции, сложных финансовых инструментов установление

⁴⁸ См. ст. 232 НК РФ.

⁴⁹ Он может быть определен как доход, полученный ТНК, который подвергается налогообложению только в юрисдикции, не являющейся ни источником факторов производства, связанных с получением дохода, ни местом нахождения компании – учредителя группы. Данный правовой эффект возникает в результате формального движения дохода в пределах группы (от юрисдикции с высокими налогами к юрисдикции с низкими налогами). См. об этом: *Kleinbard E. Stateless Income's Challenge to Tax Policy // USC Legal Studies Research Paper. 2011. № 11–13.*

⁵⁰ *Avi-Yonah R. Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of U.S. Treaty Policy // 59 N.Y.L. Sch. L. Rev. 309. 2014–2015. P. 312.*

экономической и юридической связи дохода с определенной государственной территорией становится все более затруднительным.

3. Актуализация вопросов двойного неналогообложения. Государства посредством двусторонних соглашений не могут эффективно противостоять двойному неналогообложению как режиму, в создание которого вовлечены действия налогоплательщика (группы аффилированных лиц) в иных государствах. Это усиливает потребность в межгосударственном обмене информацией для решения проблем уклонения от уплаты налогов⁵¹.

4. Величина национальной налоговой базы уже не является следствием исключительно внутреннего налогово-правового регулирования, во многом представляя собой результат выбора транснациональных групп компаний. Физические и юридические лица имеют возможность структурировать свои действия таким образом, что существенная доля их налогооблагаемой прибыли (дохода) приходится на низконалоговые (офшорные) юрисдикции. В международном налоговом планировании широко используются так называемые промежуточные (или кондуитные) компании (conduit companies / entities)⁵².

5. Развитие формально законных гибридных механизмов, эксплуатирующих несоответствия (ассиметрию) между государствами в правилах налогообложения⁵³: 1) гибридные юридические лица (корпоративные образования) – прозрачные для целей налогообложения⁵⁴ в одном государстве и непрозрачные в другом; 2) гибридные финансовые инструменты, рассматриваемые как вложения в капитал в одном государстве

⁵¹ См.: A step change in tax transparency. OECD Report for the G8 Summit. June 2013. OECD Publishing, 2013.

⁵² В Постановлении Девятого ААС от 28.10.2011 № 09АП-23751/2011-АК, 09АП-25741/2011-АК кондуитная компания определена как «компания, используемая для передачи и трансформации дохода для целей уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономических отношений».

⁵³ См.: Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. OECD Publishing, 2012.

⁵⁴ В соответствии с этим подходом для целей налогообложения корпоративное образование игнорируется, и каждый его участник (партнер) самостоятельно платит налоги со своей доли в доходах этого образования. При данных условиях не создается единого субъекта (лица) для целей налогообложения. Иными словами, совокупность индивидуумов не образует для налоговых целей единое лицо, отличное от тех, которые составляют названную совокупность.

и как долговое финансирование в другом; 3) гибридные сделки (передачи активов) – операции, которые для целей налогообложения оцениваются как передача права собственности в одном государстве, и не имеют такого же юридического эффекта в другом. Отметим, что План действий по борьбе с размыванием налоговой базы содержит предложения, направленные на нейтрализацию гибридных инструментов (hybrid mismatch arrangements)⁵⁵.

6. Недобросовестная налоговая конкуренция. Налоговые гавани получают выгоду от так называемой коммерциализации суверенитета⁵⁶. Сущность международной налоговой конкуренции, по мнению А.И. Погорлецкого, заключается в «соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику “глобальных налогоплательщиков” (как хозяйствующих субъектов – резидентов других стран, так и своих собственных субъектов ВЭД) для того, чтобы претендовать на обложение их доходов как от операций внутри данной юрисдикции, так и за рубежом»⁵⁷.

В. Орландо полагал, что суверенитет есть внешнее проявление юридической жизни государства и как таковое он не меняется и не может меняться с различными формами правления⁵⁸. Здесь имеется в виду так называемый формальный суверенитет: государство пользуется формальным признанием со стороны других государств⁵⁹. Однако в условиях, когда «важные элементы национальной социально-экономической системы вышли за пределы государственных границ»⁶⁰, государства не могут в полном объеме определять все аспекты налоговой политики, и для достижения

⁵⁵ OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en> (дата обращения: 01.04.2016).

⁵⁶ См.: *Palan R.* Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty. International Organization. 2002. 56(1). P. 151–176.

⁵⁷ *Погорлецкий А.И.* Внешние факторы формирования национальной налоговой политики. СПб., 2004. С. 54.

⁵⁸ См.: *Орландо В.* Принципы конституционного права. М., 1898. С. 33.

⁵⁹ См.: *Keohane R.* Sovereignty, Interdependence and International Institutions. Ideas and Ideals: Essays on Politics in Honor of Stanley Hoffmann / L. B. Miller and M. Smith (Ed.). 1993. P. 91.

⁶⁰ *Лукашук И.И.* Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // Журнал российского права. 2002. № 3. С 115–128.

de facto налогового суверенитета они могут быть заинтересованы в объединении либо согласованной реализации de jure суверенитетов. Так, Генеральное соглашение по торговле услугами (ГАТС)⁶¹ запрещает меры в области налогообложения, которые составляют произвольную или незаконную дискриминацию.

В научной литературе представлена позиция, согласно которой Российская Федерация, подписав соглашения, «ограничивающие налоговый суверенитет», должна исполнять принятые на себя обязательства «вне зависимости от правил налогообложения, устанавливаемых национальным законодательством»⁶². Хотя правовой режим налоговых соглашений в какой-то мере ограничивает государства, нам представляется, что речь не идет об ограничении суверенитета. Как справедливо указывал И.Д. Левин, само право заключения договора и принятия на себя международных обязательств является одним из наиболее существенных проявлений суверенитета⁶³. Кроме того, конституционно значимые принципы налогообложения сложно отнести к положениям, в отношении которых уместно словосочетание «вне зависимости» в контексте их соотношения с обязательствами по международным договорам России. Взаимосвязь национального налогового права и положений международного налогового договора имеет более сложный системный характер.

Законодательное регулирование института международных договоров РФ должно обеспечивать согласованный учет требований Конституции РФ, общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров России⁶⁴. С позиций конституционного права

⁶¹ General Agreement on Trade in Services // International Investment Instruments: A Compendium. Vol. I. N.Y. and Geneva: UN 1996. P. 285–323.

⁶² *Смирнов Д.А.* Имплементация принципа международно-правового сотрудничества в системе налогообложения Российской Федерации // Финансовое право. 2011. № 10. С. 33–35.

⁶³ См.: *Левин И.Д.* Суверенитет. М., 1948. С. 78.

⁶⁴ Такой вывод содержится в Постановлении КС РФ от 27.03.2012 № 8-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 23 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина И.Д. Ушакова» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

налоговый суверенитет не подразумевает для государства не ограниченных ничем возможностей, поскольку «в правовом государстве любая внешняя активность публичного субъекта (государства) должна осуществляться... в пределах, дозволенных Основным законом – Конституцией»⁶⁵. Законодатель, обладая достаточно широкой дискрецией в выборе направлений и содержания налоговой политики, руководствуется при этом конституционными принципами регулирования экономических отношений. Конституционные ограничения не могут быть проигнорированы при заключении международных налоговых договоров.

З. Бауман утверждает, что государства вынуждены вступать в союзы и «отказываться от большей части своего суверенитета»⁶⁶. В.Д. Зорькин, напротив, в ходе научной полемики обращает внимание на то, что ООН создавалась не на основе идеи делегирования части национального (государственного) суверенитета, а на основе идеи объединенных наций и объединенных суверенитетов (joint sovereignties, «pooling» sovereignties)⁶⁷. В юридической литературе встречаются суждения как о том, что фискальный суверенитет станет «одним из камней преткновения» в процессе преобразования международной налоговой системы⁶⁸, так и о том, что «международные договоры, содержащие налоговые положения, можно рассматривать как нарушение или уменьшение суверенитета»⁶⁹.

И.М. Кулишер в исследовании, посвященном международным торговым договорам, рассуждает иначе: «Можно ли ...говорить об ограничении суверенитета, когда государство добровольно, в интересах своего же населения отказывается от определенных принадлежащих ему прав, находя такой отказ для себя выгодным? И при этом отказывается не

⁶⁵ Крохина Ю.А. Налоговое право. М., 2005. С. 58.

⁶⁶ Бауман З. Глобализация. Последствия для человека и общества. М., 2004. С. 92–93.

⁶⁷ См.: Зорькин В. Кризис международного права: современный контекст // Российская газета. 2014. 20 июня.

⁶⁸ См.: Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С. 27–31.

⁶⁹ Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

навсегда... Если это и есть умаление суверенитета, то им является, очевидно, вообще всякое заключение договора, так как всякий договор ограничивает волю государства на определенный срок»⁷⁰. Позиция ученого состоит в том, что государство соглашается на такое ограничение и вступает в соглашения с другими государствами, поскольку и те берут на себя обязательства, выгодные для него. Мы полагаем, что, рассматривая суверенитет как неотъемлемый атрибут государства, некорректно рассуждать о нем с использованием количественных характеристик, поскольку они прилагаются к объекту, по определению не существующему в форме части. Как указывает А.А. Моисеев, «современное международное право ... связано с суверенитетом государства и не может быть направлено против этого качества государства»⁷¹.

В научной литературе представлена точка зрения, согласно которой международные соглашения РФ, положения которых основаны на МК ОЭСР, «определяют, какие государства и в каком размере обладают правом или обязанностью взимать налоги по отдельным категориям доходов и имущества»⁷². Заметим, что ни прав, ни тем более обязанностей указанного свойства такие соглашения не порождают. Они не предоставляют налоговых полномочий государствам, поскольку те «изначально наделены властью осуществлять налогообложение», а ограничиваются определением общих и исключительных критериев разграничения налоговой юрисдикции в отношении различных категорий дохода⁷³. С.В. Черниченко обращал внимание на то, что «международное право не наделяет государства суверенитетом и тем самым внутренней компетенцией, но основывается на

⁷⁰ Кулишер И.М. Международные торговые договоры: В 2 ч. Ч. 2. СПб., 1922. С. 79.

⁷¹ Моисеев А.А. Суверенитет государства в международном праве: учеб. пособие. М., 2009. С. 40.

⁷² Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 161.

⁷³ Ла Скала А. Э. Указ. соч. С. 47.

признании суверенитета, и следовательно, сердцевины суверенитета – внутренней компетенции»⁷⁴.

Принцип государственного суверенитета предполагает, что Российская Федерация самостоятельно реализует полномочия по установлению обязательных платежей, соответствующих конституционному понятию «законно установленные налоги и сборы»⁷⁵. К. Фогель обращал внимание на то, что по общему правилу государства налагают налоги только на основании своих внутренних законов⁷⁶. В качестве исключения им приводился пример подоходного налогообложения в СССР, когда доход иностранных граждан и предприятий облагался согласно внутригосударственным законам места их резидентства. Речь идет об Указе Президиума Верховного Совета СССР от 12 мая 1978 г. № 7512-IX «О подоходном налоге с иностранных юридических и физических лиц»⁷⁷, в соответствии с которым доходы иностранных физических лиц от деятельности на территории СССР подлежали обложению подоходным налогом в порядке и размерах, предусмотренных законодательством СССР для обложения доходов советских граждан. Иностранные физические лица привлекались также к уплате других налогов и сборов в соответствии с законодательством Советского Союза. При этом было установлено, что в тех случаях, когда в иностранном государстве с сумм аналогичных категорий доходов, получаемых гражданами СССР в данном государстве, налоги взимались по более высоким либо более низким нормам (ставкам), эти более высокие или более низкие нормы (ставки) могли быть применены и при налогообложении в СССР граждан соответствующего государства. Такой же порядок применялся в отношении налогообложения доходов иностранных юридических лиц.

⁷⁴ Черниченко С.В. Теория международного права: В 2 т. Т. 1. М., 1999. С. 175.

⁷⁵ См. подробнее: Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41–51.

⁷⁶ См.: Vogel K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law. Vol. 4. Iss. 1. 1986. P. 14.

⁷⁷ Ведомости ВС СССР. 1978. № 20. Ст. 313.

О.И. Тиунов справедливо замечает, что объем участия государств в регулировании международных отношений предопределяется их суверенными интересами⁷⁸. Между тем интересы государств не гармонизированы в той мере, чтобы создавать единые механизмы взимания и распределения налоговых платежей, что затрудняет реализацию предложений о «введении активизма крупнейших транснациональных игроков глобального рынка в рамки глобального правопорядка»⁷⁹. Как такой глобальный правопорядок будет соотноситься с налоговым суверенитетом в условиях неослабевающей конкуренции государств в борьбе за межнациональную налоговую базу? Этот вопрос особенно актуален в преддверии реализации положений Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы о создании многостороннего регуляторного инструмента (документа)⁸⁰, который, как предполагается, должен прийти на смену системе двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения. Более подробно на данном вопросе мы остановимся в § 4 гл. 1 настоящего диссертационного исследования.

Межнациональные налоговые базы (доход от трансграничных операций) не пребывают в неподвижном состоянии в ожидании быть распределенными между государствами согласно универсальным принципам. Страны, предлагающие благоприятный налоговый режим, как правило, небольшие государства, имеющие более чем скромный объем внутренней налоговой базы. Они «притягивают» иностранную налоговую базу, создавая системы налогообложения, приспособленные к потребностям нерезидентов, желающих минимизировать либо свести к нулю налоговую нагрузку. В результате на проектирование национальных налоговых систем

⁷⁸ См.: *Тиунов О.И.* Суверенное равенство государств в системе основных принципов международного права // Журнал российского права. 2014. № 5. С. 5–21.

⁷⁹ *Зорькин В.Д.* Правовое регулирование экономики: глобальные тенденции и российский опыт // <http://www.rg.ru/printable/2012/06/01/regulirovanie.html> (дата обращения: 01.04.2016).

⁸⁰ См.: OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15–2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> (дата обращения: 01.04.2016).

существенное влияние оказывает налоговое соревнование государств, которое было бы невозможно без подвижности налоговой базы. Активное обсуждение этой темы началось после проекта ОЭСР о вредной налоговой конкуренции (1998 г.)⁸¹, когда обозначилась проблематика ее разграничения с допустимым налоговым соревнованием⁸². Отсутствие эффективной международной координации в таких условиях способно дать начало как сверхналогообложению, так и неналогообложению как результату правового вакуума, возникшего в сфере, где налогово-правовое регулирование не согласовано.

Международные договоры «основываются на совпадении интересов и взаимных уступках государств»⁸³. Договоры об избежании двойного налогообложения образуют правовую основу межгосударственных отношений в сфере налогообложения доходов, имеющих трансграничную природу. Принятие государством, подписавшим договор, правил, учитывающих интересы как его самого, так и налогоплательщиков (его резидентов), не выступает способом ограничения налогового суверенитета, а, напротив, является способом его реализации. В рассматриваемом контексте обратим внимание на такой феномен, как формирование каждым государством собственной системы налогообложения доходов «всемирного» характера. Ее архитектура основана как на его международных договорах (их сети), так и на нормах национального законодательства. Например, лишь сравнительно недавно в НК РФ был введен режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний⁸⁴, определен критерий установления статуса налогового резидента для организаций по месту управления ими. Российскими резидентами в целях НК РФ являются наряду

⁸¹ См.: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998.

⁸² См.: *Blöchliger H., Pinero-Campos J.* Tax competition between sub-central governments // OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government. COM/СТРА/ECO/GOV/WP(2011)13.

⁸³ *Лисовский В.И.* Правовое регулирование международных экономических отношений. М., 1984. С. 11.

⁸⁴ См.: Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СЗ. РФ. 2014. № 48. Ст. 6657.

с российскими организациями и иностранные, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения, – для целей применения этого договора, а также иностранные организации, местом управления которыми является РФ, если иное не предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения⁸⁵. Упомянутые изменения в законодательстве расширили основания для налогообложения доходов иностранных субъектов, которые в противном случае не могли подвергаться налогообложению.

Государству важно участвовать в данном процессе: только таким образом возможно расширение границ фискального воздействия. При этом следует принимать во внимание, что расширение налоговых полномочий усиливает риск пересечения с полномочиями другого государства. В научной литературе отмечается, что осуществление налоговой юрисдикции может стать причиной двойного (многократного) налогообложения либо двойного неналогообложения⁸⁶. Современная научная повестка предполагает обращение к вопросам совершенствования алгоритма разграничения налоговых юрисдикций, поскольку, в отличие от вторжения на государственную территорию, нет объективного критерия для установления факта вторжения на фискальную территорию государства⁸⁷. На фундаментальном уровне, как бы ни ощущало конкретное государство нарушение границ фискальной (налоговой) территории, сложно формализовать, какое именно поведение, какой способ вторжения могут быть квалифицированы как нарушающие суверенные права другого

⁸⁵ Местом управления иностранной организацией признается РФ при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности: 1) исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из РФ; 2) главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в РФ (ст. 246.2 НК РФ).

⁸⁶ См.: *Guillermo O.* Opening Pandora's Box in the International Tax Field: Double Taxation // *Tax Practice International Review*, 42 TPIR 8, 5/31/2015 P. 3–6. http://www.academia.edu/12674531/Opening_Pandora_s_Box_in_the_International_Tax_Field_Double_Taxation (дата обращения: 01.04.2016).

⁸⁷ См.: *Хаванова И.А.* Разграничение налоговых юрисдикций (космос, шельф, территориальное море) // *Финансовое право*. 2016. № 2. С. 34–39.

государства в налоговой сфере. При этом, как указывает Т. Георгопулос, космополитический подход не устраняет проблему отношений государства и налогоплательщика. Само осознание проблемы международного двойного налогообложения и согласованные механизмы его предотвращения предполагают объемность и многократность измерения налогообязанного субъекта в правовой среде, где существует более чем одна юрисдикция⁸⁸. Однако защита прав налогоплательщика осуществляется главным образом на национальном уровне. Один из основных уроков экономических кризисов начала XXI в. выражается в лаконичном тезисе: «ничто не может заменить государство как основную форму организации общества»⁸⁹. И здесь уместно привести замечание Ю.А. Тихомирова о том, что государство существует и развивается в «государственно-организованном мире»⁹⁰. В результате международное налоговое право должно предложить инновационные правовые инструменты в условиях действия принципа равного суверенитета, учитывая, что в современных условиях абсолютный национальный контроль над всеми без исключения экономическими решениями невозможен. И ключевой в данном аспекте является проблема определения тех решений, которые должны находиться под исключительным национальным контролем для обеспечения налогового суверенитета государства.

§ 2. Юрисдикция в сфере налогообложения и проблемы разграничения налоговых юрисдикций

Разграничение налоговых юрисдикций государств, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран и созданы условия для свободного движения труда и капитала, признается

⁸⁸ См.: *Georgopoulos T.* Tax Treaties and human/constitutional rights: bridging the gap? Tax relief in a cosmopolitan context // www.nyu_law_website (дата обращения: 01.04.2016).

⁸⁹ *Марку Ж.* Государство сегодня: его задачи и устройство // Государство в меняющемся мире / Отв. ред. В.И. Лафитский. М., 2012. С. 68.

⁹⁰ *Тихомиров Ю.А.* Государство. М., 2013. С. 71.

Конституционным Судом РФ важным направлением межгосударственного экономического сотрудничества⁹¹. В отечественной юридической литературе понятия «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция» нередко употребляются как синонимы⁹². Такой позиции придерживается, например, М.О. Клейменова, считая возможным «использовать понятия “суверенитет в области налогообложения” (фискальный суверенитет) и “юрисдикция в области налогообложения” (фискальная юрисдикция) как взаимозаменяемые»⁹³. Схожее мнение высказывает Е.В. Кудряшова⁹⁴. Наиболее обстоятельная критика такого подхода была дана в диссертационном исследовании А.А. Шахмаметьева⁹⁵. Однако научную дискуссию по данному вопросу нельзя считать удовлетворительно завершённой. Отождествление названных понятий не представляется нам особенно удачным. Да и упомянутая позиция КС РФ относительно разграничения налоговых юрисдикций, на наш взгляд, не предполагает такой их подмены. Далее мы обоснуем эту точку зрения более подробно.

Начать же рассмотрение темы следует с констатации того факта, что представителям современной науки международного права пока не удалось достичь устойчивого консенсуса по данному вопросу. В большинстве международно-правовых актов, затрагивающих юрисдикционные аспекты, как отмечает А.Р. Каюмова, термин «юрисдикция» лишен конкретного содержания, и как близкие по смысловому значению нередко используются термины «юрисдикция», «территориальное верховенство» и «суверенитет»⁹⁶.

⁹¹ См.: Постановление КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Ляского» // ВКС РФ. 2015. № 5.

⁹² См.: 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др. / Рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. М., 2015 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁹³ Клейменова М.О. Налоговое право: учеб. пособие. М., 2013. С. 287.

⁹⁴ См.: Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 35–43.

⁹⁵ См.: Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в РФ: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 23.

⁹⁶ См.: Каюмова А.Р. Юрисдикция в международном праве // Международное право. Общая часть: учебник / Отв. ред. Р.М. Валеев, Г.И. Курдюков. М.: Статут, 2011; Она же. Суверенитет и юрисдикция государства: проблемы соотношения // Конституционное и муниципальное право. 2008. № 9.

Не вызывает сомнений, что «территориальное верховенство – неотъемлемая черта государственного суверенитета, его материальное проявление»⁹⁷. Выявляя содержательное наполнение этого понятия, С.Н. Бабурин определяет территориальное верховенство как «компетенцию государства в отношении его территории»⁹⁸. Наибольшую поддержку в юридической науке нашел подход, сформулированный Б.М. Клименко, согласно которому верховенство государства как высшая власть в пределах его территории включает в себя и юрисдикцию этого государства, т.е. право его судебных и административных органов рассматривать и разрешать все дела на своей территории. Что касается соотношения объемов и границ понятий, то здесь прослеживается следующая логика:

1) понятие территориального верховенства содержательно объемнее понятия юрисдикции, так как «оно выражает всю полноту государственной власти во всех ее конституционных формах» (законодательной, исполнительной и судебной);

2) полная и исключительная власть государства ограничена пределами его территории, «юрисдикция государства распространяется за его пределы», т.е. в ряде случаев может действовать, например на континентальном шельфе, в открытом море, в космосе⁹⁹.

Здесь имеются в виду, в частности, расположенные вне пределов государственной территории воздушные и морские суда, космические корабли и т.д. Сохранение правовой связи с государством позволяет применять термин «условная территория»¹⁰⁰. Так, Конституционный Суд РФ отмечал, что юрисдикция военных судов распространяется на «территорию иностранных государств (условную территорию Российской Федерации)

⁹⁷ Талалаев А.Н. Территория в международном праве (общие вопросы) // Международное право: учебник / Под ред. Г.И. Тункина. М., 1994. С. 364–365.

⁹⁸ Бабурин С.Н. Территория государства (правовые проблемы): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1998. С. 8.

⁹⁹ См.: Курс международного права: В 7 т. Т. 3. М., 1989. С. 12.

¹⁰⁰ См.: Международное право: учебник для вузов / Отв. ред. Г.В. Игнатенко, О.И. Тиунов. М., 2006. С. 569.

в соответствии с принципами и нормами международного права»¹⁰¹.

В отличие от государственного суверенитета, распространяющегося на государственную территорию, в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны¹⁰² Россия обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на этих территориях¹⁰³. Основными следствиями суверенитета и равенства государств, по Я. Броунли, являются: «1) юрисдикция, *prima facie* исключительная, над определенной территорией и проживающим на этой территории постоянным населением; 2) обязанность невмешательства в область исключительной юрисдикции других государств и 3) обусловленность вытекающих из обычного права и договоров обязательств согласием обязанной стороны»¹⁰⁴.

Отметим, что суверенитет не сводится к комплексу прав; это убедительно доказал И.Д. Левин¹⁰⁵. Он является их основанием, что исключает, как мы указывали выше, верность подхода о возможности ограничения налогового суверенитета РФ. Суверенитет – свойство государства, характеристика которого неизменна, его проявлением внутри и вне государственной территории являются суверенные государственные права, одно из которых состоит в возможности регулировать общественные отношения путем издания законов и обеспечивать их исполнение. А.А. Байков обоснованно указывал, что «власть» постулирует такое

¹⁰¹ Постановление КС РФ от 06.04.2006 № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального конституционного закона «О военных судах Российской Федерации», Федеральных законов «О присяжных заседателях федеральных судов общей юрисдикции в Российской Федерации», «О введении в действие Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» и Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Президента Чеченской Республики, жалобой гражданки К.Г. Тубуровой и запросом Северо-Кавказского окружного военного суда» // ВКС РФ. 2006. № 3.

¹⁰² Исключительная экономическая зона РФ – морской район, находящийся за пределами территориального моря РФ и прилегающий к нему, с особым правовым режимом, установленным Федеральным законом от 17.12.1998 № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации», международными договорами РФ и нормами международного права. Определение исключительной экономической зоны применяется также ко всем островам РФ, за исключением скал, которые непригодны для поддержания жизни человека или для осуществления самостоятельной хозяйственной деятельности. Внутренней границей исключительной экономической зоны является внешняя граница территориального моря.

¹⁰³ См.: Комментарий к Конституции РФ / Под ред. В.Д. Зорькина. М., 2011 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹⁰⁴ Броунли Я. Указ. соч. С. 411–412.

¹⁰⁵ См.: Левин И.Д. Суверенитет. СПб., 2003. С. 80.

отношение зависимости, при котором господство не обусловлено согласием подчиняемого; это свойство ...связует субъекта власти с подчиненным объектом»¹⁰⁶. Хотя признаём, что с течением времени содержание налогового суверенитета претерпевает изменения и мир уже далек от модели властвования, которую описал К. Родбертус-Ягцов в известной работе «Налоговая система в Римской империи»: «Античное государство брало что хотело, сколько хотело и где хотело»¹⁰⁷.

Иную точку зрения относительно объема понятия и его статико-динамических характеристик следует высказать применительно к налоговой юрисдикции, полнота реализации которой может быть ограничена за пределами территориального верховенства государства. При этом область юрисдикции нестатична, в научной литературе уже подмечена такая ее особенность: «в течение XX в. значение государственных границ как непоколебимого ограничения судебной и законодательной юрисдикции неуклонно ослабевает»¹⁰⁸. Кроме того, обратим внимание на аспект, который с очевидностью следует из приведенных ниже высказываний представителей науки налогового права. Принцип налоговой юрисдикции, по мнению И.И. Кучерова, исходит из возможности предъявления государством налоговых требований к иностранным налогоплательщикам в части доходов, полученных на его территории, а также к налогоплательщикам – резидентам в отношении их зарубежных доходов¹⁰⁹. Схожий подход с применением резидентского критерия поддерживается В.М. Чибиневым, указывающим, что «налоговая юрисдикция государства действует:

- в отношении нерезидентов – только в пределах его территории;
- в отношении резидентов – и за ее пределами (резидентство субъекта налогового отношения определяется на основе его постоянного

¹⁰⁶ Байков А.А. Междувластные и властные отношения в теории права. Ярославль, 1912. С. 259.

¹⁰⁷ Родбертус-Ягцов К. Налоговая система в Римской империи. М., 2012. С. 77.

¹⁰⁸ Рутерглен Д., Стерн Д.Е. Суверенитет, территориальность и исполнение решений иностранных судов // Вестник гражданского процесса. 2014. № 3. С. 132–157.

¹⁰⁹ См.: Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 64–66.

местонахождения)»¹¹⁰.

Еще один признанный аспект, о котором стоит упомянуть – отсутствие «международных унифицированных критериев отнесения субъектов электронной коммерции к юрисдикции определенных государств»¹¹¹.

Подводя промежуточный итог, отметим, что мы придерживаемся позиции, согласно которой юрисдикция, будучи неразрывно связанной с государственным суверенитетом, концептуально не сливается с последним и пространственные пределы реализации суверенитета РФ могут не совпадать с пространственными пределами реализации ее налоговой юрисдикции. Нам представляется обоснованным подход правоведов, определяющих налоговую юрисдикцию как аспект, проявление государственного суверенитета¹¹², что, соответственно, означает ее производность от последнего. Это в определенном смысле совпадает с утверждением Р. Джеффери о том, что понятие суверенитета обращается к взаимосвязи прав и компетенций, которые составляют государство, в то время как юрисдикция связана с особыми правами в этой связке, а именно с правами государственного регулирования¹¹³. Наиболее убедителен в своих рассуждениях Я. Броунли, указывая, что «суверенитет» есть юридическое обозначение правосубъектности определенного рода, а именно статуса государства; «юрисдикция» же относится к «конкретным аспектам такой правосубъектности, в особенности к правам (или претензиям), привилегиям и компетенции»¹¹⁴. Р. Марта рассматривает юрисдикцию в качестве проявления суверенитета, полагая, что доктрина юрисдикции связана

¹¹⁰ Чибинев В.М. Иностраный элемент в налоговых правоотношениях // Налог (газета). 2006. № 42 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹¹¹ Такой вывод содержится в Решении Совета глав правительств СНГ «О деятельности Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ» от 30.10.2015 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹¹² См., в частности: *Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph. D. Stockholm School of Economics. 2011. P. 59–60; Albrecht A. The taxation of aliens under international law // Brit. Y.B. Int'l L. 145. 1952. Vol. 29.*

¹¹³ *Jeffery R. J. The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation. Series on International Taxation. 1999. № 23. P. 26.*

¹¹⁴ Броунли Я. Указ. соч. С. 174–175.

с вопросом, имеет ли государство право регулирования, и если имеет, то при каких условиях, в то время как суверенитет – понятие, на основе которого юрисдикция осуществляется¹¹⁵.

Переходя к рассмотрению принципов осуществления налоговой юрисдикции, отметим, что, на наш взгляд, уже не соответствует современному состоянию разработки юрисдикционных вопросов в науке налогового права универсализация территориальной привязанности (ограниченности). Речь идет, в частности, о позиции, согласно которой налоговая (фискальная) юрисдикция проявляется по отношению к другим государствам в осуществлении исключительной власти относительно принятия налоговых законов, осуществления налогового администрирования и правосудия в пределах территориального господства¹¹⁶; «юрисдикция (суверенитет) государства в области налогообложения – неотъемлемое, юридически неограниченное право государства устанавливать и собирать налоги (и иные аналогичные взносы) в пределах собственной территории»¹¹⁷.

А.Ш. Низамиев аналогичным образом рассматривает налоговую юрисдикцию, как «государственную власть в сфере установления и взимания налогов, а также применения санкций за нарушение налогового законодательства»¹¹⁸.

В связи с этим еще раз обратимся к теоретическим разработкам А.А. Шахмаметьева, упомянутым выше. Разграничивая налоговый суверенитет и налоговую юрисдикцию, он определяет первый как «абсолютно внешне не ограниченное право государства по установлению и взиманию налогов на своей территории», которое выражается «в идеальном виде такого права, изначально имеющего лишь определенные

¹¹⁵ См.: *Martha R.* The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Boston: Kluwer law, 1989. P. 13.

¹¹⁶ См.: *Knechtle A.* Basic problems in international fiscal law. 1979. P. 34–35.

¹¹⁷ См.: Налоговое право. учеб. пособие / Под ред. Е.М. Ашмариной. М., 2013. С. 214–217.

¹¹⁸ Международное право. Особенная часть: учебник для вузов / М.В. Андреев, П.Н. Бирюков, Р.М. Валеев и др.; отв. ред. Р.М. Валеев, Г.И. Курдюков. М.: Статут, 2010 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

пространственные пределы». Налоговая юрисдикция согласно его позиции предстает как «правовая форма практической реализации фактического объема полномочий государства на своей территории в сфере налогообложения (в том числе в отношении лиц и объектов, каким-либо образом связанных с этой территорией)»¹¹⁹.

Мы также полагаем возможным исходить из посылки, что юрисдикция – проявление суверенитета, составляющего *conditio sine qua non* для налоговой юрисдикции. При этом, правда, считаем дискуссионным проводимое А.А. Шахматьевым различие между налоговым суверенитетом и налоговой юрисдикцией по признаку: идеальное («идельный вид права») / фактическое («реализация фактического объема полномочий»). Как указывал А.И. Ильин, «основное полномочие государства есть полномочие на власть»¹²⁰. Налоговая юрисдикция (юрисдикция в сфере налогообложения) определяется нами как основанное на суверенитете полномочие государства по учреждению и изъятию налогов на соответствующей территории в отношении субъектов и объектов, связанных с ней, однако не ограниченных ею. Применительно к сфере международных отношений налоговая юрисдикция выступает как власть создавать правила налогообложения обязательного для указанных в них субъектов — резидентов и нерезидентов — характера, которые признаются другими государствами как действительные.

Теперь вполне оправданно обратиться к анализу принципов осуществления юрисдикции (юрисдикционных основ). В научной литературе представлена позиция, согласно которой в международном праве существуют две общепризнанные основы для юрисдикции: национальность и территориальность¹²¹. Этот подход проявляет себя и в национальном

¹¹⁹ Шахматьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в РФ. С. 23.

¹²⁰ Ильин И. А. Теория права и государства. М., 2008. С. 281.

¹²¹ См.: *Avi-Yonah R. International Tax as International Law* // Published by University of Michigan Law School Scholarship Repository. 2004 // http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law_econ_archive (дата обращения: 01.02.2016).

законодательстве. В России объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками: 1) от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ; 2) от источников в РФ – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ¹²². Прибылью в целях гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ признается:

- для российских организаций¹²³ – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов¹²⁴;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных ими расходов¹²⁵; иных иностранных организаций – доходы от источников в РФ¹²⁶.

Согласно общепринятым подходам государство осуществляет юрисдикцию над гражданами вне зависимости от того, где они находятся (на его территории или за ее пределами), поскольку имеется соответствующая личная/персональная связь (пребывание в подданстве или гражданстве). Государство также имеет власть над лицами и объектами в пределах своей территории. В.М. Гессен под территориальным господством понимал «господство в пределах территории, а не над нею; территория – сфера, а не объект господства. Над иностранцем государство господствует не потому, что он является “принадлежностью территории”, ...а потому, что он находится на территории, т.е. в сфере публично-правового господства»¹²⁷.

¹²² См.: ст. 209 НК РФ.

¹²³ Имеются в виду организации, не являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков (КГН).

¹²⁴ Определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

¹²⁵ Определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

¹²⁶ Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ.

¹²⁷ Гессен В.М. Подданство, его установление и прекращение: В 2 т. Т. 1. СПб., 1909. С. 59.

Международное налоговое право, как широко признано, изменяет содержание понятий национальности и территориальности, преследуя, главным образом, цель расширения области национальной юрисдикции. В международном налоговом праве, как отмечают Р. Ави-Йона и И. Кон, эти две основы были трансформированы соответственно в резидентство и юрисдикцию источника (source jurisdiction)¹²⁸. Юрисдикционные принципы призваны объять поведение субъектов за пределами территории государства, которое имеет или способно иметь существенный эффект на ней. Не вызывает сомнений, что государство вправе обложить доход, полученный из источников в нем, но также широко признано и право налогообложения резидентов в отношении их всемирного дохода. Причина, по которой резидентство для целей налогообложения оказалось предпочтительнее национальности (гражданства) состоит в том, что состоятельным людям несложно получить гражданство любой налоговой гавани, проживая при этом в другой стране. В результате использование только критерия гражданства приводило бы к исключению налогообложения таких лиц где бы то ни было.

Как указывает А.А. Шакирьянов, «налогоплательщик, связанный с конкретной страной, обязан платить налоги со всего дохода (юрисдикция на основании гражданства) и одновременно должен участвовать в расходах по управлению страной получения дохода (юрисдикция на основании территориальности)»¹²⁹. По мнению А.В. Аронова и В.А. Кашина, налоговая юрисдикция может быть «территориальной (пообъектной), посубъектной и смешанной (территориально-посубъектной)»¹³⁰. В рамках установления принадлежности налогоплательщика к фискальной юрисдикции А.И. Погорлецкий в свою очередь выделяет две категории: 1) резидентство

¹²⁸ См.: *Avi-Yonah R., Cohn I. Advanced introduction to international tax law.* Edward Elgar Publishing. 2015.

¹²⁹ *Шакирьянов А.А.* Становление и развитие института международного двойного налогообложения // Законодательство и экономика. 2006. № 3. С. 82–88.

¹³⁰ *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М., 2013 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

(residence); 2) налогооблагаемое присутствие (taxable situs), связанное с извлечением дохода резидентом какой-либо страны из источников на зарубежной фискальной территории. Упомянутые категории обуславливают применение двух принципов международного налогообложения: 1) резидентства и 2) налогообложения у источника образования доходов¹³¹.

Как видим, два приведенных выше основания (персональный и территориальный принципы) являются широко признанными не только в юридической, но и в экономической науке, однако в настоящее время можно уже с высокой долей уверенности говорить о наличии трех таких принципов. Анализ позиций, представленных в научной литературе, позволяет выделить следующие базовые принципы осуществления налоговой юрисдикции.

1. Персональный принцип – исходит из верховенства государства над лицами (физическими и юридическими) и охватывает его право издавать законы для урегулирования их поведения и его последствий, где бы данные субъекты ни находились.

2. Территориальный принцип – предполагает возможность государства осуществлять власть над всеми лицами и вещами (предметами) на его территории.

3. Функциональный принцип – относительно новая концепция, обязанная своим появлением развитию международного морского права в XX в. Речь идет о ситуациях, когда государство согласно международному праву может осуществлять полномочия на функциональной основе, например как в случае с континентальным шельфом или исключительной экономической зоной. Отечественные и зарубежные правоведы отмечают такую особенность этого принципа: если суверенитет государства требует наличия власти, субъектов и территории, то юрисдикция, в основе которой –

¹³¹ См.: *Погорлецкий А.И.* Налоговые последствия международных бизнес-операций и международное налоговое планирование // *Международный бизнес. Теория и практика* / Под ред. А.И. Погорлецкого, С.Ф. Сутырина. М., 2014. С. 525.

функциональный принцип, имеет место в отсутствие государственной территории¹³².

Рассмотрим сформулированные принципы более основательно. Территориальный принцип предполагает возможность государства распространить налогообложение посредством издания налогового закона на всех лиц и все объекты в сфере территориального (так называемого абсолютного) превосходства¹³³. В связи с этим обратим внимание на формулировку ст. 57 Конституции РФ, устанавливающей обязанность по уплате налогов и сборов с использованием слова «каждый...» («каждый обязан платить законно установленные налоги...»), т.е. данная конституционная обязанность ложится не только на граждан РФ. При этом допустимы различия в условиях налогообложения резидентов и нерезидентов. В частности, как указал Конституционный Суд РФ, «установление дифференцированных ставок налога на доходы физических лиц основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации, и не может рассматриваться как дискриминация граждан Российской Федерации в зависимости от места пребывания»¹³⁴.

Распространено мнение, что территориальное основание является привилегированным для юрисдикции¹³⁵. Однако территориальная связь для сферы налоговых отношений не выглядит идеальной. Физические и юридические лица, объекты собственности, финансово-хозяйственные операции, сделки могут иметь непосредственное отношение к территории государства, но быть неуязвимы для его юрисдикции. В таких случаях,

¹³² См.: *Пепеляев С.Г., Никонова М.В. и др.* Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 137; *Riphagen W.* Some reflexions on «Functional Sovereignty» // *Netherlands Yearbook of International Law.* 1974. P. 227–228.

¹³³ См.: *Martha R.* Op. cit. P. 33.

¹³⁴ Определение КС РФ от 14.07.2011 № 949-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Буркова Антона Леонидовича на нарушение его конституционных прав положением пункта 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации» (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹³⁵ См.: *Wallace R.* *International Law.* London, 1997. P. 112.

будучи в пределах территориального верховенства государства, они находятся не в пределах его юрисдикции¹³⁶. Достаточно много критики в научной литературе звучит и в отношении персонального принципа. Так, Р. Джеффри подверг сомнению оправданность национальности как основы налоговой юрисдикции, поскольку этому принципу недостает гибкости при решении проблем в контексте международной экономической интеграции¹³⁷. Он убежден, что здесь необходимо экономическое основание, т.е., чтобы обложить налогом физическое или юридическое лицо, государство должно предоставлять ему экономическую выгоду взамен. Полагаем, однако, что общая безвозмездная природа налогового платежа, о которой обстоятельно высказался Конституционный Суд РФ¹³⁸, не позволяет считать данный вывод юридически безупречным. Заметим также, что субъекты частного права могут извлекать в государстве выгоды различной природы, например, от его природных богатств и естественных ресурсов, безопасности, преференций законодательства – налогового, корпоративного, иного, эффективной судебной системы; таким образом, в определенном смысле резиденты – бенефициары государственных расходов (прямо или косвенно).

Налоговая юрисдикция, осуществляемая на основании функционального принципа, как мы отмечали выше, касается сфер, где международное право позволяет государствам осуществлять конкретные функциональные полномочия, реализуя права в таких пространствах как континентальный шельф, исключительная экономическая зона, район полетной информации (flight information region)¹³⁹. Более подробно данные аспекты рассмотрены нами в § 3 гл. 3 диссертации.

¹³⁶ См.: *Albrecht A.* The taxation of aliens under international law // 29 BYIL 145 (1952). P. 153.

¹³⁷ *Jeffery R.* Op. cit. P. 170.

¹³⁸ См. Определения КС РФ от 08.06.2004 № 224-О, от 05.02.2004 № 28-О.

¹³⁹ Район полетной информации – воздушное пространство определенных размеров, в пределах которого обеспечиваются полетно-информационное обслуживание и аварийное оповещение. См. Постановление Правительства РФ от 11.03.2010 № 138 «Об утверждении Федеральных правил использования воздушного пространства Российской Федерации».

Наряду с принципами осуществления налоговой юрисдикции актуальным вопросом остается содержание государственных полномочий, которые реализуются при ее осуществлении. Опираясь на разработки Л. Хенкина¹⁴⁰, А.Ш. Низамиев делит налоговую юрисдикцию на три вида:

- 1) предписывающая – юрисдикция устанавливать налоги;
- 2) судебная – юрисдикция рассматривать налоговые споры;
- 3) принудительная – юрисдикция принудительно исполнять налоговые законы¹⁴¹.

Р. Дженнингс также признает наличие трех составляющих юрисдикции (законодательная, исполнительная, судебная)¹⁴². Сходным образом Я. Броунли определяет, что юрисдикция, являясь одним из аспектов суверенитета, обозначает судебную, законодательную и административную компетенцию. По мнению ученого, «от власти принимать решения или правила (предписательная или законодательная юрисдикция) следует отличать власть предпринимать исполнительные действия в осуществление или как следствие принятых решений и правил (исполнительная или прерогативная юрисдикция)»¹⁴³. Опираясь на данное определение общего свойства, определим налоговую юрисдикцию как проявление налогового суверенитета, – законодательную, административную, судебную компетенции в сфере налогообложения и объективно связанных с ним вопросов.

Дж. Свэн, как и В. Хеллерштэйн¹⁴⁴, разделяет налоговую юрисдикцию в контексте двух аспектов: независимая и юрисдикция осуществления (исполнительная)¹⁴⁵. В пределах своей территории государство может

¹⁴⁰ См.: *Henkin L.* International Law: Politics, Values and Functions. Boston, 1989. P. 285.

¹⁴¹ См.: Международное право. Особенная часть: учебник для вузов / М.В. Андреев, П.Н. Бирюков, Р.М. Валеев и др. (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹⁴² См.: *Jennings R.* The Limits of State Jurisdiction // *Nordic Journal of International Law*. 1962. Vol. 32. № 1. P. 202.

¹⁴³ *Броунли Я.* Указ. соч. С. 425–426.

¹⁴⁴ См.: *Hellerstein W.* Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective // *Georgia Law Review*. 2003. № 38 (1). P. 86–87.

¹⁴⁵ См.: *Swain J.* Misalignment of Substantive and Enforcement Tax Jurisdiction in a Mobile Economy: Causes and Strategies for Realignment. // *National Tax Journal*. December 2010. № 63. P. 925–944.

реализовать юрисдикцию в полном объеме, а вот за ними объем полномочий может изменяться. Теоретически, как отмечает Э. Кетчемин, нет территориальных границ для национального налогообложения, и государства не обязаны принимать во внимание влияние своего законодательства на международную торговлю¹⁴⁶. В этом случае осуществление налоговой юрисдикции фактически распространяется на предметы и объекты за пределами государственной территории, на практике такое пространственное расширение реально лишь в той мере, в какой осуществимы администрирование, налоговый контроль, взыскание налогов. В связи с этим в научной литературе отмечается необходимость выравнивания полномочий, гармонизация которых существенно затруднена¹⁴⁷. В некоторых работах также обращается внимание на то, что правовое регулирование в налоговой сфере не в должной мере учитывает развитие современных технологий, и в этом контексте законодательство требует совершенствования с позиции эффективного взимания налогов¹⁴⁸.

Итак, полнота осуществления налоговой юрисдикции зависит от степени, до которой может быть исполнено требование об уплате законно установленного налога. Государство источника имеет здесь определенное преимущество в реализации своего требования за счет использования юридической конструкции налогового агента, исчисляющего и удерживающего сумму налога при выплате дохода иностранному лицу (с последующим перечислением платежа в бюджет). Если государство гражданства (национальности) захочет обложить налогами своего резидента за границей (в силу юридической связи), то взимание налогов может быть затруднено, если у последнего нет желания подчиниться требованию об их уплате и нет активов, имущества на территории рассматриваемого

¹⁴⁶ См.: *Ketchemin E.* A Comparative Analysis of the Concept Of Fiscal Jurisdiction in Income Tax Law: Thesis Presented for the Degree of Doctor of Laws. University of Cape Town. 2002. P. 16.

¹⁴⁷ *Cunha R.C. da.* Extraterritorial Enforcement of tax laws // http://www.ttn-taxation.net/pdfs/Essays/Rita_Correia_Essay.pdf (дата обращения: 01.05.2016).

¹⁴⁸ См.: *Cockfield A.* Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective // 38 Georgia Law Review. 2003. P. 107–112.

государства, за счет которых взыскание могло быть осуществлено в принудительном порядке. В этом контексте очевидная специфика статуса российских налоговых агентов, выступающих в данном качестве по отношению к нерезидентам, на что указал Пленум ВАС РФ в 2013 г.¹⁴⁹ Как отмечается в п. 2 данного Постановления, общие рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик, «не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования»¹⁵⁰. Такая конструкция компенсирует отсутствие возможностей по администрированию иностранных налогоплательщиков и их налоговому контролю¹⁵¹.

Итак, исходным – во всяком случае в качестве презумпции, как отмечает Я. Броунли, – остается тезис о том, что юрисдикция имеет территориальный характер. Однако территориальная теория развивается с учетом следующих факторов и тенденций. Оставаясь лучшей основой для права, она не содержит приемлемых решений некоторых юрисдикционных конфликтов. Кроме того, ощущается необходимость соблюдения принципа существенной и/или подлинной связи между предметом юрисдикции, с одной стороны, и территориальной базой и разумными интересами той юрисдикции, которую стремятся осуществить, – с другой¹⁵².

Государство резидентства может на основе соответствующего закона облагать всемирный доход своих резидентов. Юридическое оправдание такой территориально неограниченной налоговой ответственности субъекта

¹⁴⁹ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵⁰ В случае неудержания суммы налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, при этом в отличие от ситуации, в которой выплата осуществляется в пользу российского резидента, пени начисляются до момента исполнения обязанности по уплате налога.

¹⁵¹ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Налоговые агенты: о трансформации статуса в современной модели взимания налогов // *Финансовое право.* 2014. № 4. С. 41–43.

¹⁵² *Броунли Я.* Указ. соч. С. 425–426.

может быть найдено в объективной (фактической) территориальности: государство осуществляет юрисдикцию в отношении актов, операций, сделок и т.д., которые имеют место вне его территории, но эффект от которых проявляется на ней. Если международное право не исключает осуществления юрисдикции не строго территориального характера, осуществление такой юрисдикции, как правило, ограничено суверенными правами других государств. Нормативные критерии, отражающие объективные связи операций с экономической деятельностью субъектов на территории конкретного государства, создают основу для определения их обязанностей в налоговых правоотношениях. Ключевая роль традиционно отводится таким критериям, как «происхождение налогоплательщика или источника его благосостояния (место производства благ/доходов); местонахождение благ (обладание благами); место реализации прав на данные блага; место потребления благ»¹⁵³.

Д.В. Винницкий указывает, что «все без исключения государства в рамках современного мирового правопорядка признают необходимым наличие определенных связей (*connecting links*) облагаемых объектов с их территорией – непосредственных (получение дохода/прибыли из источников или владение имуществом на территории государства и т.п.) или опосредованных (например, в силу постоянного проживания на территории государства налогоплательщика, владеющего имуществом или получающего доход/прибыль)»¹⁵⁴. Как отмечает В. Хеллерштейн, *nexus* в контексте налогообложения подразумевается связь, которую государство должно иметь с лицом, собственностью, сделкой либо конкретной деятельностью, чтобы осуществить свою налоговую власть¹⁵⁵. В.М. Гессен обращал внимание на то,

¹⁵³ Погорлецкий А.И. Указ. соч. С. 24.

¹⁵⁴ Винницкий Д.В. Налогово-правовое регулирование: состояние и перспективы реформирования // Очерки финансово-правовой науки современности – Монография / Под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М.–Харьков, 2011. С. 413.

¹⁵⁵ См.: *Hellerstein W. A Primer on State Tax Nexus: Law, Power, and Policy* // Hearing on State Taxation: The Role of Congress in Defining Nexus. Subcommittee on Commercial and Administrative Law of the Committee on the Judiciary United States House of Representatives. February 4, 2010. P. 1.

что с точки зрения международного права «налоговое обложение является правом государства и по территориальному, и по личному началу. По территориальному началу государство может облагать иностранцев, находящихся на территории государства, и доходы их местного происхождения; по личному началу – подданных, находящихся за границей и доходы их, полученные из-за границы. Само собою разумеется, что вследствие конкуренции территориального и личного верховенства, легко может возникнуть двойное обложение индивида: поэтому, современные государства и принимают соответствующие меры, парализующие подобную несправедливость. ... С точки зрения международного права, одна только форма обложения является безусловно неправомерной – обложение иностранных доходов, получаемых иностранцем, находящимся за границей, но с таким обложением, и по существу невозможным, мы не встречаемся нигде»¹⁵⁶. С учетом данного подхода для введения налоговой обязанности требуется наличие связи с определенными юридико-экономическими фактами – настолько значимой, что основанные на ней правоположения гармонично сосуществовали бы с международным правом, включая принципы невмешательства, взаимного уважения и др. Заметим при этом, что тест существенной связи не является в налоговом праве универсальным; он, например, не распространяется на косвенные налоги (в частности, НДС) в силу природы последних – налоги с оборота¹⁵⁷.

Интересно проявление юрисдикции, основанной на национальности, в ситуации налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (CFC¹⁵⁸ rules), которые были введены в РФ в 2014 г. Речь идет о корпорациях, которые контролируются подданными (резидентами), как если бы это были подданные (резиденты) непосредственно. По мнению Р. Ави-Йоны, утверждение о том, что здесь имеет место юрисдикция на

¹⁵⁶ Гессен В.М. Подданство, его установление и прекращение. Т. 1. С. 73.

¹⁵⁷ См.: Hellerstein W. Op. cit. P. 5.

¹⁵⁸ Англ. – Controlled Foreign Corporations.

основе национальности и она распространяется на иностранные компании потому, что они контролируются резидентами соответствующего государства, – поразительное отклонение от международного права¹⁵⁹. Что же позволяет странам расширять налоговую юрисдикцию в отношении дочерних компаний национальных предприятий? Объяснение, которое распространено в научной литературе – эффект «первого ломтика (или укуса)» в «правиле яблока» (first bite at the apple rule), которое связывают с принципами разграничения юрисдикций, сформулированными Лигой Наций. Согласно им государство источника (юрисдикция на территориальной основе) преимущественно (в первую очередь) облагает доход, возникающий в его пределах, а государство резидентства (юрисдикция на персональной основе), устраняющее двойное налогообложение (освобождение/кредит), – во вторую. Допуск расширения юрисдикции в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний не вредит праву государства источника обложить доход первоначально; а государству резидентства, соответственно, обратиться к налогообложению вторым. Согласно идее о «трех ломтиках яблока» государство источника может претендовать на «дополнительный» налог со всемирного дохода своих резидентов («третий ломтик») при условии положительного соотношения величин со «вторым ломтиком». Устранение двойного налогообложения в отношении «третьего ломтика яблока» не предоставляется, поскольку соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают эти меры для налогов, взимаемых по принципу источника¹⁶⁰.

Суверенитеты государств равны, и их юрисдикции как проявления их суверенитетов не имеют преимуществ друг перед другом¹⁶¹. Одним из важных теоретических вопросов в связи с этим является разрешение

¹⁵⁹ См.: *Avi-Yonah R. International Tax as International Law* // Published by University of Michigan Law School Scholarship Repository. 2004 // http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law_econ_archive (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁶⁰ См.: *Friedland J. Understanding International Business and Financial Transactions*. 3rd ed. 2010.

¹⁶¹ См.: *Черниченко О.С. Конкуренция юрисдикций государств и порождаемые ею проблемы в межгосударственных отношениях* // *Международное публичное и частное право*. 2002. № 4. С. 20–28.

проблемы, до какой степени осуществление налоговой юрисдикции регулируется международным правом. Как мы указывали в предыдущем разделе, посвященном вопросам налогового суверенитета, государство имеет присущее ему изначально право требовать уплаты налога на доход (капитал), полученный (накопленный) на его территории. Однако находится ли осуществление юрисдикции в противоречии с правом иных государств применить свое налоговое законодательство к тем же самым фактам? М. Норр по этому поводу утверждал, что нет международных правил, которые ограничили бы объем налоговой юрисдикции какого-либо государства¹⁶². Сходным образом, по мнению ученого, нет правил, обязывающих государства предоставлять облегчение при международном двойном налогообложении. В рамках конституционных принципов государства свободы в выборе правил осуществления налоговой юрисдикции.

Если следовать данному подходу, возникает вопрос: может ли государство осуществлять налоговую юрисдикцию в согласии с международным правом в рамках всех без исключения полномочий? И здесь мы склонны дать отрицательный ответ. Э. Кетчемин, соглашаясь с тем, что юрисдикционными вопросами управляет внутреннее право¹⁶³, в то же время отмечает справедливость позиции Р. Марты, согласно которой проведение предписанного правила в жизнь может быть ограничено в соответствии с международным правом принципом территориальности¹⁶⁴. Государственная юрисдикция в налоговой сфере неограниченна, однако налогообложение иностранцев – предмет ограничений согласно международному праву¹⁶⁵. Так, Конституционный Суд РФ указывает, что иностранные организации рассматриваются в налоговом законодательстве как особые субъекты права, поскольку полномочия государства по взиманию с них налогов наряду со

¹⁶² См.: *Norr M. Jurisdiction to Tax and International Income // 1962. 17 Tax Law Review. P. 431*

¹⁶³ См.: *Ketchemin E. Op. cit. P. 7–8.*

¹⁶⁴ *Martha R. Op. cit. P. 62.*

¹⁶⁵ *Douma S. Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement. IBFD. 2011. P. 92.*

специальными положениями российского законодательства регулируются также соответствующими международными налоговыми соглашениями с рядом стран, а возможные меры по налоговому контролю и взысканию налоговых платежей ограничены территорией РФ и компетенцией налоговых органов¹⁶⁶.

А.А. Шахмаметьев, которого наряду с Д.В. Винницким и Е.В. Кудряшовой можно отнести к наиболее последовательным разработчикам территориальных аспектов налоговой юрисдикции в отечественной науке, признает наличие проблем, связанных с определением территориальности в отношении деятельности в космическом пространстве. Его позиция основывается наряду с положениями ст. 11 НК РФ¹⁶⁷, на Законе РФ от 20 августа 1993 г. № 5663-1 «О космической деятельности», в соответствии с которым РФ сохраняет юрисдикцию и контроль над зарегистрированными в ней космическими объектами во время их нахождения на Земле, на любом этапе полета в космос или пребывания в космосе, на небесных телах, а также после возвращения на Землю за пределами юрисдикции какого-либо государства (ст. 17). Данное положение дает ученому основание для вывода о том, что «именно через «космический объект осуществляется «привязка» космической деятельности к территории государства. Такая связь может служить легальной основой для налоговых претензий государства, которому он принадлежит. Отсутствие налогообложения объектов, возникших вследствие деятельности в космическом пространстве, проистекает в силу закона, а не из-за того, что

¹⁶⁶ См.: Определение КС РФ от 15.05.2012 № 873-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Филиала Государственной коммерческой корпорации «Эмирейтс» на нарушение конституционных прав и свобод положением абзаца первого подпункта 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁶⁷ Территория РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определяются в НК РФ как территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми РФ осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права (ст. 11 НК РФ).

эта деятельность осуществляется вне пределов государства»¹⁶⁸. В порядке дискуссии выскажем суждение о том, что данный подход закладывает основы для решения существующих, но не перспективных вопросов разграничения налоговых юрисдикций. Кроме того, не во всех случаях отсутствие налогообложения объектов, возникших в результате деятельности в космическом пространстве, «проистекает в силу закона».

25 ноября 2015 г. в США был подписан Закон о развитии коммерческой космической деятельности¹⁶⁹. Принятие этого Закона позволяет снять ограничения для частных космических корпораций США на добычу минералов на Луне и других небесных телах и стимулирует их к ведению коммерческой разработки ресурсов на небесных телах Солнечной системы. А. Ходоров, рассуждая о роли частного бизнеса в развитии космоса, обращает внимание на то, что проблемы налогообложения в данной сфере концентрируются в двух областях¹⁷⁰: налоговом стимулировании частных компаний и методологии налогообложения доходов от деятельности в космическом пространстве. Таким образом, актуализируются вопросы правового регулирования присвоения ресурсов, добываемых на небесных телах, а с ними – и проблемы налогообложения доходов от данной деятельности.

В.С. Верещетин указывает, что «круг государств, на которые распространяется действие норм международного космического права, значительно шире так называемого “космического клуба”, членами которого являются государства, непосредственно участвующие в исследовании и использовании космического пространства с помощью своих технических средств». По мнению ученого, гарантией свободы космоса для всех

¹⁶⁸ См.: *Шахмаметьев А.А.* Налоговая юрисдикция государства: территориальные аспекты // Сборник тезисов и докладов по материалам международного «круглого стола» (14.12.2009): В 2 ч. Ч. 2 / Отв. ред. А.М. Ашмарина. М., 2010. С. 27–28.

¹⁶⁹ H.R.2262 – U.S. Commercial Space Launch Competitiveness Act // <https://www.congress.gov/114/bills/hr/2262/BILLS-114hr2262enr.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁷⁰ См.: *Chodorow A.* IRS in Space: How Will We Tax a Mars Mission? // <https://washingtondc.asu.edu/video/giant-leap-the-race-to-mars-and-back> (дата обращения: 01.04.2016).

государств является «запрет национального присвоения космического пространства и небесных тел». С учетом этого, как он полагает, «нельзя признать правомерным заявление ряда государств, расположенных в районе экватора (так называемая «Боготская декларация» от 3 декабря 1976 г.), относительно распространения их суверенитета на участки геостационарной орбиты, составляющей часть космического пространства»¹⁷¹.

В настоящее время освоение космоса доступно ограниченному количеству государств. Что касается недобросовестной налоговой конкуренции, количество стран, которые могут принять в ней участие, практически не ограничено. При этом уже сейчас просматривается множество несоответствий во внутреннем и международном налоговом праве, которые могут быть использованы для перемещения прибыли в низконалоговые юрисдикции, когда выгоду от освоения ресурсов космоса получают государства, никогда не участвовавшие в космическом проекте. К. Пасториус в качестве одного из возможных решений предлагает пропорциональное деление налога от космической деятельности между соответствующими государствами. Только в этом случае, по мнению данного автора, можно побудить их к вложению средств в развитие космической деятельности коммерческого характера¹⁷². Такой подход, как показывает практика межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере, сложно реализуем. Однако позитивный потенциал данной идеи в том, что предлагается установление согласованных границ налоговой юрисдикции через инструменты международных соглашений. Кроме того, посредством международного консенсуса могут быть решены такие актуальные вопросы, как финансирование программ по избавлению от космического мусора и др. Вопросы, касающиеся налоговой юрисдикции государств – участников космического проекта, к которым относится РФ, являются исключительно

¹⁷¹ *Верещетин В.С.* Международное космическое право // Международное право: учебник / Под ред. Г.И. Тункина. М.: Юридическая литература, 1994. С. 426–427.

¹⁷² См.: *Pastorius C.* Law and Policy in the Global Space Industry's Lift-Off // *Barry Law Review*. 2013. Vol. 19. Iss. 1. Art. 7.

важными. Как представляется, они должны найти решение в рамках международного договора. Здесь может быть использован принцип справедливого распределения доходов (выгоды)¹⁷³, позволяющий во избежание возможных разногласий между государствами каждому из них претендовать на разумную и справедливую долю налоговой базы. При этом, по нашему мнению, должен быть учтен вклад конкретного государства в развитие деятельности человечества по исследованию и использованию космического пространства (расходы на исследование с помощью национальных технических средств и др.). Кроме того, предлагается введение принципа налоговозначимого освоения. Налоговозначимость определяется связью действий конкретного государства (инвестиции, НИОКР, производство и др.) по освоению нового пространства, где государства не обладают суверенитетом и суверенными правами, не входящего в юрисдикцию ни одного из них, с материальными благами или экономической выгодой, полученными публичными и/или частными субъектами на данных пространствах.

Подводя итог положениям настоящего раздела, отметим, что мы склонны поддержать точку зрения, согласно которой суверенитет и юрисдикция не тождественны¹⁷⁴. Налоговая юрисдикция не совпадает с конкурентным рынком, где государство и его ресурсы участвуют в соревновании, однако она не ограничена и территорией государства¹⁷⁵. Расширение экстерриториальности вызвано необходимостью защиты налоговой базы от размывания (коррозии) и, как правило, касается действий субъектов, которые совершены за границей, но затрагивают налоговые доходы (налоговую базу) государства (применение восстановительных технологий и превентивных мер). В данном аспекте можно говорить о формирующихся принципах межгосударственного взаимодействия для

¹⁷³ См. *Аречага Э. Х. де*. Указ. соч. С. 290–291.

¹⁷⁴ См.: *Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice* / Ed. K. M. Meessen. 1996. P. 22.

¹⁷⁵ См.: *Harris P., Oliver D. International Commercial Tax*. Cambridge University Press. 2010. P. 43–46.

исключения недобросовестной налоговой конкуренции, о формировании единой политики, направленной на недопущение неналогообложения ТНК и др. Такие разработки расширяют представления об обоснованном в национальном законодательстве, имеющем экстерриториальный эффект. При этом налоговое право должно стремиться к установлению в данных вопросах равновесия между конкурирующими правами и интересами государств с учетом прав и законных интересов налогоплательщиков. Определение согласованных границ налоговой юрисдикции через инструменты международных договоров об избежании двойного налогообложения соответствует потребностям суверенных государств, уравнивая ограничения в осуществлении юрисдикции за счет последовательности и стабильности налогового режима, ослабления конфликтов юрисдикций, разделения налоговых доходов на основе взаимности, минимизации искажений в торговле и инвестиционной деятельности. Важность исследования принципов (оснований) налоговой юрисдикции обусловлена тем, что без понимания их содержания не могут быть выведены фундаментальные основы международного налогообложения, которые являются решающими тестами при определении объема юрисдикции.

Традиционно налоговая повинность рассматривалась как повинность подданства, равно как мало кем оспаривался территориальный характер налогового верховенства. Налоговая юрисдикция означает право государства обложить налогом ту часть дохода, которая с экономико-правовой точки зрения может быть признана его налоговой базой. Строго говоря, широко используемый термин «размывание (или коррозия) налоговой базы» подразумевает налоговую базу тех государств, в которых существуют налоги, формирующие доходы бюджета. Монополия государства на принудительное осуществление законов на своей территории не означает, что отсутствуют правовые механизмы достижения данного эффекта и только эта территория является пространством, в пределах которого такие меры

могут реализовываться. В § 3 гл. 4 диссертационного исследования мы рассмотрим более подробно вопросы оказания взаимной помощи государствами по взиманию налогов, ее современное состояние и тенденции развития налогово-правовых механизмов.

Государства обладают широкой свободой усмотрения в распространении юрисдикции на лиц, связанных с ними определенными критериями, а также на имущество, в отношении которого может быть сделан аналогичный вывод. Подчеркнем, что, на наш взгляд, верно говорить о наличии связи именно с государством, а не с государственной территорией, поскольку пространственные пределы, в рамках которых реализуются суверенные права и обязанности современного государства, шире географической области в пределах государственной границы.

§ 3. Взаимодействие национального и международного регулирования налоговых отношений

В основе международного налогового права – независимость и вместе с тем объективная взаимозависимость современных государств, которая обуславливает принципиальную однородность правовых механизмов избежания двойного налогообложения доходов и противодействия уклонению от налогообложения. Взаимодействие национального и международного налогового права проявляется здесь как неизбежное следствие взаимодействия общественных отношений, ими урегулированных. Д. Карро и П. Жюйар следующим образом формулируют главное отличие международного экономического права от международного права: международное право – это право защиты, поскольку оно целиком основывается на идее сохранения политической независимости государств. Международное экономическое право – это право на экспансию, так как оно целиком основывается на идее, что «обогащение государств – цель законная, а для этого необходимо установить отношения экономической

взаимозависимости между государствами»¹⁷⁶. Феномен такой зависимости, по мнению этих авторов, влечет такую проблему, как функционирование международных экономических отношений при наличии множества национальных правовых порядков.

Этот подход актуален и для сферы налоговых отношений, рассматриваемой нами. В свою очередь Д.В. Винницкий не без оснований оценивает противоречие между сегментированностью публичной власти, принадлежащей государствам, и глобальностью экономики как «основной фактор, продвигающий развитие международного налогового права»¹⁷⁷. К числу его основных функций ученый относит: 1) устранение двойного (или множественного) налогообложения и двойного неналогообложения; 2) противодействие уклонению от налогообложения и обходу налогового закона при осуществлении трансграничных операций; 3) оказание взаимной помощи компетентными органами различных государств по налоговым делам, связанным с трансграничными операциями¹⁷⁸. Схожим образом Г.М. Вельяминов выделяет две категории проблем, связанных с налогообложением и требующих международно-правового урегулирования: 1) избежание двойного налогообложения¹⁷⁹; 2) обеспечение за рубежом благоприятного режима налогообложения для отечественных физических и юридических лиц¹⁸⁰.

Основным объектом регулирующего действия национального права являются внутригосударственные общественные отношения, однако, как замечает Е.Т. Усенко, не все из них ограничиваются рамками государств: «выходящие за пределы государств общественные отношения именуется

¹⁷⁶ Карро Д., Жюйар П. Международное экономическое право / Науч. ред. В.М. Шумилов. М.: Международные отношения, 2002. С. 6.

¹⁷⁷ Винницкий Д.В. Основные функции международного налогового права // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 14–15.

¹⁷⁸ Устранение двойного налогообложения оценивается им как основная функция, а две другие лишь как вспомогательные, обеспечивающие эффективное выполнение первой.

¹⁷⁹ Причем, по мнению упомянутого исследователя, международное право не содержит общепринятых правовых принципов и норм решения проблемы двойного налогообложения.

¹⁸⁰ См.: Вельяминов Г.М. Международное экономическое право и процесс. М., 2004. С. 392.

международными»¹⁸¹. Д. Ринг обращает внимание на то, что большинство налоговых правил – внутренние: они устанавливаются и проводятся в жизнь одним государством. Это их качество, по ее мнению, в ряде случаев противоречит международному характеру предмета регулирования, поскольку многие правила подоходного налогообложения затрагивают иностранных налогоплательщиков, трансграничные сделки и операции, а значит, косвенным образом и другие государства¹⁸². Международные договоры об избежании двойного налогообложения устанавливают критерии распределения доходов между договаривающимися государствами – резидентства и источника дохода, при этом как непосредственно налогообложение, так и устранение двойного налогообложения происходят на основании норм национального налогового законодательства соответствующего государства. Здесь проявляется взаимосвязь национальных и конвенционных налоговых правил. Иначе говоря, особенность современного международного налогового права состоит в том, что осуществление его основных функций, сформулированных Д.В. Винницким, возможно только при взаимодействии с налоговым законодательством государств.

Вместе с тем достижение целей национальной налоговой политики находится в зависимости от эффективного взаимодействия внутреннего законодательства с нормами международного налогового права, главным образом, – конвенционной природы. Таким образом, правовое регулирование налоговых отношений включает в себя нормативное воздействие национального и международного характера, а согласованность данных правил дает необходимый результат или является одним из необходимых условий его наступления. Современная налоговая система должна строиться таким образом, чтобы обеспечивать оптимальное взаимодействие с

¹⁸¹ Усенко Е.Т. Очерки теории международного права. М.: Норма, 2008. С. 130.

¹⁸² См.: Ring D. International Tax Relations: Theory and Implications // Tax Law Review 60. 2007. P. 83–84.

налоговыми системами государств¹⁸³, с которыми связаны экономические действия и интересы национальных компаний. Это достижимо только при совместном использовании средств национального и международного налогового права.

В.Е. Кузнеченкова выделяет следующие «основные группы международных актов как источников российского налогового права»:

- 1) договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов;
- 2) соглашения о сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства;
- 3) иные соглашения, в которых имеются налоговые нормы.

В числе этих договоров – соглашения: о гарантиях инвестиций; поощрении и защите авторских и смежных прав; правовом положении дипломатических, консульских и иных представительств, пользующихся налоговым иммунитетом¹⁸⁴.

В научной литературе давно обращено внимание на особую роль ОЭСР в процессе настройки системы межгосударственных взаимоотношений в налоговой сфере¹⁸⁵. Речь идет прежде всего о МК ОЭСР. Официальные комментарии к ней (далее – Комментарий ОЭСР) стали распространенным руководством по толкованию основанных на Конвенции договоров, в том числе в странах, которые не являются членами данной организации. Модельная налоговая конвенция призвана обеспечить действие координационных связей между правовыми системами договаривающихся государств, способствуя оптимальному достижению целей правового регулирования (избежание двойного налогообложения доходов, противодействие уходу от налогообложения). Такой эффект достигается посредством: дистрибутивных правил¹⁸⁶ – специфических для каждого вида дохода; правил противодействия уклонению от налогообложения; правил об

¹⁸³ См.: *Slemrod J., Gillitzer C. Tax Systems. London. 2014. P. 10.*

¹⁸⁴ *Кузнеченкова В.Е. Международные налоговые соглашения как источник налогового права // Финансовое право. 2011. № 10. С. 29–31.*

¹⁸⁵ См.: *Christians A. Sovereignty, Taxation, and Social Contract // 18 MINN. J. INT'L L. 99. 2009.*

¹⁸⁶ От лат. «distribuо» – распределять, разделять.

информационном обмене и помощи во взимании налогов; налогово-правовых конструкций (бенефициарного владельца/лица, имеющего право на доход; постоянного представительства; эффективного/фактического места управления и др.). А. Э. ла Скала полагает, что применяемое в международной налоговой сфере мягкое право (soft law) «хотя и не является юридически обязывающим, способствует формированию единого юридического режима, применяемого для регулирования налогообложения трансграничных операций (например, рекомендации ОЭСР или же комментариев к модельной конвенции ОЭСР)»¹⁸⁷.

В доктрине не достигнуто согласие по вопросу о месте обычая в международном налоговом праве. Р. Ави-Йона¹⁸⁸ и А.Э. Ла Скала, скорее, склонны поддержать его существование. Как указывается последним, хотя доктрина отрицает возможность применять международные обычаи в налоговой сфере, «допустимо привести серию общих принципов, которые играют роль ориентиров для выработки норм налогового международного права, а также норм, традиционно включаемых в налоговые договоры». Это принципы: налогового иммунитета дипломатических служащих, worldwide taxation, недискриминации, нейтральности налогообложения, устранения двойного налогообложения, международного противодействия уклонению от налогообложения и обходу налогового законодательства¹⁸⁹. Г.В. Петрова полагает, что налоговое законодательство РФ включает в себя «обычаи национального и международного налогообложения»¹⁹⁰. В российской экономической науке точки зрения о правовом обычае как источнике международного налогового права придерживается А.И. Погорлецкий¹⁹¹.

¹⁸⁷ Ла Скала А. Э. Указ. соч. С. 47.

¹⁸⁸ См.: *Avi-Yonah R. International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime.* Cambridge, 2007. P. 5.

¹⁸⁹ Ла Скала А. Э. Указ. соч. С. 47.

¹⁹⁰ Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2003. С. 313.

¹⁹¹ См.: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: учебник. СПб., 2006. С. 96.

Взвешенную позицию по данному вопросу занимает И.И. Кучеров, указывая, что обычай «вряд ли можно рассматривать в качестве распространенного источника правового регулирования международных налоговых отношений»¹⁹². Еще более сдержан и скептичен Р.А. Шепенко: «само по себе повторение, даже длительное, одних и тех же действий еще не создает обычая хотя бы потому, что отступление от такого повторения не будет рассматриваться субъектами международного права как правонарушение». По мнению ученого, более уместно говорить об обыкновении, но не об обычае («место обычаю в налоговом праве вряд ли найдется»)¹⁹³.

В Статуте Международного суда международный обычай определяется как доказательство всеобщей практики, признанной в качестве правовой нормы (ст. 38)¹⁹⁴. Чтобы норма стала международным обычаем, требуется, как это широко признается¹⁹⁵, два элемента: государственная практика (*usus*) и убежденность в том, что она обязательна, запрещена или разрешена – в зависимости от характера нормы¹⁹⁶. Чтобы создать обычай, государственная практика должна быть: 1) почти единообразной; 2) широкой и представительной; 3) репрезентативной, охватывающей государства, чьи интересы затрагиваются непосредственно (основные участники общественных отношений в избранной сфере регулирования). Договоры тоже помогают определить, существует ли обычное международное налоговое право. При этом и последовательная практика государств может рассматриваться как важное позитивное доказательство.

Наиболее значимым вкладом обычного международного налогового права наряду с принципом налогового иммунитета нам видится принцип

¹⁹² Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 70.

¹⁹³ См.: Шепенко Р.А. Международные налоговые правила: В 2 ч. Ч. 2. М., 2012. С. 81–82.

¹⁹⁴ Статут Международного Суда. Принят в г. Сан-Франциско 26.06.1945. См.: Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XII. М., 1956. С. 47–63.

¹⁹⁵ См. подробнее: Хенкертс Ж.-М. Исследование об обычном международном гуманитарном праве // Международный журнал Красного Креста. 2005. Т. 87. № 857.

¹⁹⁶ Представляет собой *opinio juris sive necessitatis* – юридически обязательную норму.

налоговой недискриминации. Положения о ней призваны гарантировать непредвзятое отношение к иностранным инвесторам, которое могло бы нивелировать договоренности об избежании двойного налогообложения, направленные в том числе на стимулирование инвестиций и развитие экономики. Распространено мнение, что подход международных налоговых договоров более узок, чем правила недискриминации в других областях, например в сфере международной торговли, поскольку налоговое право изначально неодинаково подходит к налогообложению резидентов и нерезидентов.

Положения о недискриминации, которые содержатся во всех договорах РФ об избежании двойного налогообложения, направлены на то, чтобы обеспечить равновесие между предотвращением необоснованной дискриминации и необходимостью учитывать оправданные различия. Однако в вынесенном в 2007 г. на обсуждение проекте изменений в комментарий к ст. 24 (Недискриминация/Non-discrimination) МК ОЭСР¹⁹⁷ отмечалось, что разнообразие и сложность современных юридических действий и налоговых систем иногда приводят к тому, что становится неясно: различие, установленное государством в области налогообложения, представляет собой форму дискриминации, нарушающую положения ст. 24, либо законное различие, не противоречащее ее условиям. Определение пределов действия принципа недискриминации часто называется в литературе «основной проблемой международной конституционно-экономической трактовки недискриминации»¹⁹⁸. Данный вывод находит поддержку в работах зарубежных исследователей¹⁹⁹, отмечающих, что в науке не сформулированы ценности, которые лежат в основе юридических запретов налоговой дискриминации. При этом отсутствие ясного

¹⁹⁷ Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination). OECD Centre for Tax Policy and Administration. Public discussion draft (03.05.2007) // <http://www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁹⁸ Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М.: Юстицинформ, 2010. С. 120.

¹⁹⁹ См.: *Mason R., Knoll M. S. What Is Tax Discrimination?* // *Yale Law Journal*. 2012. Vol. 121.

определения этого понятия не препятствовало тому, чтобы соответствующие запреты были включены в международные налоговые соглашения, а влияние принципа недискриминации на нормотворчество постоянно росло²⁰⁰.

Таким образом, даже в отношении норм, которые широко признаются в качестве обычая, нет необходимой согласованности. И, подводя итог рассмотрению вопросов о месте обычая в международном налоговом праве, отметим, что еще не достигнута определенность по вопросу о том, какие именно нормы международной налоговой природы могут быть безусловно признаны частью обычного международного права и в силу этого юридически могут связывать все государства вне зависимости от того, являются ли они сторонами соответствующих международных налоговых договоров. Мы не стали бы категорично исключать правовой обычай из источников международного налогового права, признавая при этом специфический развивающийся характер правил, претендующих на такую роль, влекущий обоснованные усилия исследователей по выявлению норм, повторяющиеся в практике государств на протяжении значительного периода времени.

При исследовании характера взаимодействия международного и национального права традиционно выделяют дуалистический и монистический подходы²⁰¹. В основе дуалистического подхода – разграничение международного и национального права и неподчиненность одного другому. В основе монистического подхода – признание за внутригосударственным или международным правом его «безусловного примата при одновременной констатации интеграционной целостности международного и национального права»²⁰². В советской истории, как отмечает Ю.А. Тихомиров, длительное время выдерживалась ориентация на

²⁰⁰ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования // *Финансовое право.* 2013. № 3. С. 35–38.

²⁰¹ См.: *Бирюков П.Н.* *Международное право.* М., 1999. С. 73.

²⁰² *Баев С.А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М., 2007. С. 10.

признание приоритета за национальным правом. Новелла о приоритете правил международного договора была введена с принятием Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик²⁰³. Постепенно она получила распространение и в других отраслях законодательства. Например, ст. 6 «Международные договоры» Закона СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»²⁰⁴ предусматривала, что если международным договором СССР установлены иные правила, чем те, которые содержатся в советском законодательстве по налогообложению, то применяются правила международного договора. Конституция РФ 1993 г. «ввела принцип “включенности” международно-правовых актов в правовую систему и признала приоритет правил международных договоров над нормами законов в случае их противоречия»²⁰⁵.

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы: если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ). Названный подход отражен и в НК РФ: если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров (ст. 7). Напротив, в Кодексе внутренних доходов США²⁰⁶ определено, что ни положения договора, ни положения налогового законодательства не имеют преимущественного статуса. Этот подход согласуется с соответствующими конституционными

²⁰³ Ведомости ВС СССР. 1961. № 50. Ст. 525.

²⁰⁴ Утратил силу с 01.01.1992 в связи с принятием Постановления ВС РСФСР от 07.12.1991 № 1999-1.

²⁰⁵ *Тихомиров Ю.А.* Реализация международно-правовых актов в российской правовой системе // Журнал российского права. 1999. № 3–4.

²⁰⁶ US Internal Revenue Code (§ 7852(d) «Treaty obligations») // <http://statecodesfiles.justia.com/us/2011/title-26/subtitle-f/chapter-80/subchapter-b/section-7852/document.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

положениями. Конституция и законы Соединенных Штатов, принимаемые во исполнение ее, и все договоры, которые заключены или будут заключены властью США, становятся верховным правом страны (ст. VI Конституции США)²⁰⁷; тем самым устанавливается равная сила национального права и международных договоров. Анализируя договорный опыт США, исследователи отмечают, что эффект заключенных данной страной налоговых соглашений может состоять в исключении действия национальных правил для определенных случаев (например, как результат обмена преференциями для резидентов договаривающихся государств), однако и внутреннее более позднее американское законодательство может исключать действие положений таких соглашений²⁰⁸. Р. Дернберг указывает, что налоговые договоры, заключенные США с иностранными государствами, имеют равную силу с внутренними законами и применение правила «later-in-time» часто приводит к нарушениям международного права²⁰⁹.

Исследуя вопросы соотношения норм международного права и национального законодательства, Г.П. Толстопятенко обращает внимание на то, что в тех странах, где признается приоритет норм международного права в отношении национального законодательства, коллизии международно-правовых и внутригосударственных норм встречаются реже, чем в странах, конституции которых предусматривают равную юридическую силу норм международных договоров и национального права²¹⁰.

В научной литературе можно встретить утверждения о том, что положения международного налогового договора РФ становятся частью национального законодательства о налогах и сборах. Так, по мнению О.В. Пантюшова, договор РФ с США об избежании двойного

²⁰⁷ См. Конституции государств Америки / Под ред. Т.Я. Хабриевой. Т. 1. М.: ИЗиСП, 2006. С. 819.

²⁰⁸ См.: *Femia R., Aksakal L.* The Use of Tax Treaty Status in Legislation and the Impact on U.S. Tax Treaty Policy // *Tax Analysts*. April 26, 2010. P. 343.

²⁰⁹ См.: *Дернберг Р.* Указ. соч. С. 98.

²¹⁰ См.: *Толстопятенко Г.П.* Указ. соч. С. 114–115.

налогообложения²¹¹ устанавливает правила налогообложения, которые являются «составной частью налогового законодательства Российской Федерации»²¹². В связи с этим следует обратить внимание на необходимость разграничения понятий «законодательство» и «правовая система». В силу ст. 5 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ²¹³ (далее – Закон о международных договорах РФ) международные договоры РФ наряду с общепризнанными принципами и нормами международного права являются в соответствии с Конституцией РФ составной частью ее правовой системы. Как отмечает В.Е. Кузнеченкова, международные договоры, в которых участвует Россия, «входят в состав ее действующего права в качестве общеобязательных и приоритетных по своей юридической силе источников, но в то же время, являясь актами международного права, не являются составной частью ее национального законодательства»²¹⁴. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда «национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливает иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств»²¹⁵.

С.В. Запольский и Е.В. Мигачева, указывая, что «сочетание национального и международного налогового правопорядка пока затруднено многими обстоятельствами», среди прочих называют «отсутствие на национальном уровне норм, регулирующих положения международных договоров»²¹⁶. Между тем названные системы обладают самостоятельностью,

²¹¹ Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». Ратифицирован Постановлением Верховного Совета РФ от 22.10.1992 № 3702-1 // Бюллетень международных договоров. 1999. № 6.

²¹² *Пантюшов О.В.* Вопросы применения положений договора между Россией и США об избежании двойного налогообложения при уплате налога на прибыль // *Законодательство и экономика.* 2015. № 3. С. 48–54.

²¹³ СЗ РФ. 1995. № 29. Ст. 2757.

²¹⁴ *Кузнеченкова В.Е.* Указ. соч. С. 29–31.

²¹⁵ Постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11; от 22.12.2009 № 9918/09.

²¹⁶ *Запольский С.В., Мигачева Е.В.* Соотношение международно-правового и национального регулирования финансовой деятельности в Российской Федерации // *Финансовое право.* 2012. № 7. С. 2–4.

что исключает рекомендуемый учеными характер законодательного воздействия. Г.В. Игнатенко справедливо указывает, что «государства выступают в нормотворческих процессах как создатели одновременно внутригосударственных (национально-правовых) норм и международно-правовых норм, воплощающих в первом случае их собственные, во втором – взаимосогласованные интересы»²¹⁷.

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов налоговая обязанность понимается как «обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом»²¹⁸. Включаясь в российскую правовую систему, нормы международного налогового договора не вытесняют нормы законодательства о налогах и сборах, а гармонично сосуществуют с ними в составе такой системы. Данные нормы одинаково должны соответствовать конституционным положениям. Как отмечал Л.С. Явич, «правовая норма действует непременно в системе иных норм права и лишь в такой системе проявляет ...регулирующую роль»²¹⁹.

В соответствии с Венской конвенцией о праве международных договоров 1969 г.²²⁰ (далее – Венская конвенция 1969 г.), участником которой является Российская Федерация, согласие государства на обязательность для него договора может быть выражено посредством подписания договора, обмена документами, образующими договор, ратификации договора, его принятия, утверждения, присоединения к нему или любым другим способом, о котором условились стороны (ст. 11). В праве договоров выражение согласия на обязательность договора и на вступление последнего в силу –

²¹⁷ *Игнатенко Г.В.* Международное право и внутригосударственное право // Международное право: учебник / Отв. ред. Г.В. Игнатенко, О.И. Тиунов. М.: Норма, 2004. С. 142.

²¹⁸ Постановление КС РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус» // ВКС РФ. 2015. № 5.

²¹⁹ *Явич Л.С.* Общая теория права. Л., 1976. С. 117.

²²⁰ СССР присоединился к Конвенции Указом Президиума ВС СССР от 04.04.1986 № 4407-XI. Текст Конвенции см.: Ведомости ВС СССР. 1986. № 37. Ст. 772. Текст на официальном сайте ООН: <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/volume-1155-I-18232-English.pdf> (дата обращения: 01.05.2016).

самостоятельные юридические акты. Между ними, как правило, проходит определенный отрезок времени. Только действующий договор, как отмечает С.Ю. Марочкин, порождает юридические последствия (если не принимать во внимание предусматриваемые в праве договоров обязанность не лишать договор его объекта и целей до вступления в силу и возможность временного применения договора)²²¹.

В РФ компетенцией выражать в международном плане согласие на обязательность международных договоров обладают Президент, Правительство и федеральные министры²²² или руководители уполномоченных организаций. Президент согласно ст. 86 Конституции РФ подписывает международные договоры и ратификационные грамоты. Правительство РФ заключает международные договоры (в пределах полномочий)²²³. Международные договоры вступают в силу для РФ в порядке и сроки, предусмотренные в договоре или согласованные между его сторонами²²⁴. Положения, регулирующие установление аутентичности текста международного договора, выражение согласия государств на его обязательность, порядок или дату вступления договора в силу, оговорки, функции депозитария и прочие вопросы, возникающие до вступления договора в силу, применяются с момента принятия его текста. В ряде случаев государства уточняют органы, согласие которых необходимо для ратификации. Г.И. Тункин указывал, что «норма международного права появляется, как правило, в результате завершения процесса заключения международного договора»²²⁵. Договор может предусматривать его вступление в силу через определенное время после подписания, обмена

²²¹ См.: *Марочкин С.Ю.* Действие и реализация норм международного права в правовой системе Российской Федерации: монография. М., 2011 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

²²² Руководители иных федеральных органов исполнительной власти, руководство деятельностью которых осуществляет Президент или Правительство.

²²³ См. ст. 21 Федерального конституционного закона от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации».

²²⁴ См. ст. 24, 31 Закона о международных договорах РФ.

²²⁵ *Тункин Г.И.* Вопросы теории международного права. М., 1962. С. 77.

ратификационными грамотами и т.д. Так, договор РФ с Великобританией об избежании двойного налогообложения²²⁶ предусматривает обязанность каждого из государств письменно уведомить другое государство через дипломатические каналы о завершении внутренней процедуры по подготовке вступления договора в силу в соответствии с его внутренним законодательством (договор вступает в силу в день последнего из этих уведомлений). При схожих подходах в договоре со Словенией²²⁷ есть отличительные особенности вступления договора в силу (через 30 дней после даты получения последнего из уведомлений). В договоре РФ с Албанией²²⁸ оговаривается, что конвенция подлежит ратификации в обоих государствах и вступает в силу после обмена ратификационными грамотами.

Ратификация международных договоров РФ осуществляется в форме федерального закона²²⁹. Ратификация может быть проведена с заявлением²³⁰.

Согласно позиции Конституционного Суда РФ Россия не вправе заключать международные договоры, не соответствующие Конституции РФ; в противном случае они не подлежат введению в действие и применению в Российской Федерации, т.е. не могут быть ратифицированы²³¹.

²²⁶ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества». Ратифицирована Федеральным законом от 19.03.1997 № 65-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1999. № 8.

²²⁷ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Словения от 29.09.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 26.02.1997 № 39-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1997. № 7.

²²⁸ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Албания от 11.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 26.02.1997 № 36-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2001. № 8.

²²⁹ См. ст. 106 Конституции РФ, ст. 14 Закона о международных договорах РФ.

²³⁰ Так российско-китайское соглашение об избежании двойного налогообложения от 27.05.1994 было ратифицировано (Федеральный закон от 26.02.1997 № 37-ФЗ) с заявлением о том, что оно не затрагивает определения компетенции прибрежного государства в пределах морских пространств, прилегающих к его территориальному морю, которая регулируется в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г. Также с заявлением в отношении термина «Свальбард» ратифицировано (Федеральный закон от 26.11.2002 № 149-ФЗ) соглашение РФ с Норвегией от 26.03.1996.

²³¹ См.: Постановление КС РФ от 19.04.2016 № 12-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 4 июля 2013 года по делу «Анчугов и Гладков против России» в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.05.2016).

Ю.А. Тихомиров отмечал своеобразие юридической природы федерального закона о ратификации: «Не выделяясь из всей массы законов, он тем не менее имеет свои содержательные особенности, поскольку конституционные нормы о приоритете положений вводимого им договора дают повод для такого вывода. Правда, ученые предлагают неоднозначные трактовки соотношения юридической силы норм в подобных ситуациях. Признается либо их равная сила, либо приоритет международных норм; либо сохраняется «дочерняя» привязанность, либо возникает приоритет трансформированных норм, с чем мы согласны»²³². В Концепции развития российского законодательства, разработанной ИЗиСП в 1998 г., отмечалось, что «учитывая возрастающее влияние норм международного права на развитие российского законодательства, целесообразно перейти к более планомерной их трансформации»²³³. Теория трансформации не является общепризнанной, как представляется, в первую очередь в силу неоднозначности подхода к пониманию самого феномена трансформации.

Последовательным критиком трансформационного подхода выступал Г.В. Игнатенко. Он писал: «Поскольку внутригосударственное и международное право, будучи автономными по отношению друг к другу системами, активно взаимодействуют, вплоть до применения международно-правовых норм в сфере внутригосударственных отношений, возникла иллюзия перехода норм одной системы в другую. Такое иллюзорное представление породило концепцию “трансформации” международно-правовых норм в национально-правовые нормы, международных договоров во внутригосударственное законодательство. Согласно этой концепции международные договоры в результате их ратификации, утверждения или просто официального опубликования “трансформируются”, преобразуются во внутригосударственные законы; аналогична судьба соответствующих

²³² Тихомиров Ю.А. Реализация международно – правовых актов в российской правовой системе // Журнал российского права. 1999. № 3–4. С. 87–96.

²³³ Тихомиров Ю.А. Общая концепция развития российского законодательства // Концепции развития российского законодательства. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИЗиСП, 1998. С. 22.

норм». Неприемлемость подобных умозаключений аргументирована ученым доводами о том, что трансформация означает прекращение существования «трансформируемого» предмета, но международным договорам такая судьба неприсуща²³⁴. Как отмечает Е.Т. Усенко, «особенность ратификации как акта трансформации заключается в том, что он придает постановлениям международного договора силу внутригосударственного закона, но не немедленно, а лишь после приобретения договором международно-правовой силы действия и опубликования его в собрании законов». По мнению ученого, трансформация осуществляется не посредством «превращения», а за счет придания международной норме силы внутригосударственного действия. В результате трансформация рассматривается им как юридическая форма взаимосвязей правовых систем (от международной к внутригосударственной)²³⁵. С.В. Черниченко указывал, что «процесс применения норм международного права неизбежно переходит в процесс осуществления норм внутригосударственного права. Точнее, процесс осуществления норм международного права во внутригосударственной сфере протекает как процесс осуществления норм внутригосударственного права»²³⁶.

В рассматриваемом контексте нам представляется наиболее убедительной позиция Л.А. Лунца, который, рассматривая вопросы соотношения международного договора и внутригосударственного закона, указывал, что нормы «становятся внутригосударственными в том смысле, что они должны применяться и соблюдаться при регулировании определенных внутренних отношений, но они сохраняют автономность в отношении к внутренней системе права в целом»²³⁷. В разрезе нашей проблематики можно заметить, например, что конвенционные термины

²³⁴ *Игнатенко Г.В.* Международное право и внутригосударственное право // *Международное право: учебник* / Отв. ред. Г.В. Игнатенко, О.И. Тиунов. М., 2004. С. 143–144.

²³⁵ *Усенко Е.Т.* Указ. соч. С. 139, 142, 152.

²³⁶ *Черниченко С.В.* Теория международного права: В 2 т. Т. 1. М., 1999. С. 64–65.

²³⁷ *Лунц Л.А.* Соотношение международного договора и внутригосударственного закона в гражданском и трудовом праве // *Ученые записки ВНИИСЗ*. 1968. Вып. № 14. С. 226.

содержательно не совпадают с терминами национального налогового законодательства, сохраняя свое специфическое значение, не позволяющее осуществлять толкование путем применения национальных правовых концепций. Более подробно на данном вопросе мы остановимся в § 1 гл. 5 настоящего диссертационного исследования.

Мы исходим из того, что норма международного налогового договора становится нормой национальной правовой системы, признавая вытекающую из принципа налогового суверенитета специфику действия международных налоговых правил в составе российской правовой системы. Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законно установленным налог считается тогда, когда все его обязательные элементы, включая объект налогообложения и налоговую базу, определены в законе, с тем чтобы налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить²³⁸. Статья 57 Конституции РФ, возлагая на граждан обязанность платить законно установленные налоги и сборы, вместе с тем гарантирует им защиту в тех случаях, когда налоги не являются законно установленными либо когда законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, придана обратная сила²³⁹. Приведенные конституционные подходы не теряют своего значения в условиях, когда РФ заключен международный налоговый договор, распространяющийся на соответствующие налоговые платежи, в частности, изменяющий величину налоговых ставок, исключая применение каких-либо национальных норм.

²³⁸ См.: Определение КС РФ от 15.01.2008 № 294-О-П «По запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности пункта 2 статьи 333.18, подпункта 20 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 16 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» // ВКС РФ. 2008. № 4.

²³⁹ См.: Постановление КС РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // ВКС РФ. 1997. № 5.

Анализируя вопросы трансформации международно-правовых норм, К.М. Симис обращала внимание на то, что «международный договор создает права и обязанности только для его участников – государств, но не может непосредственно регулировать права субъектов внутригосударственного права, если он не будет трансформирован в норму внутригосударственного права»²⁴⁰. С этой позиции трансформация в налоговом праве может быть воспринята как акт санкционированного применения в РФ налоговых норм международно-правовой природы в результате придания силы закона нормам международного налогового договора РФ, что позволяет публичным и частным субъектам права применять их как соответствующие закрепленному в Конституции РФ требованию об установлении налогов только законом. Данный акт не свидетельствует о потере налогово-правовыми нормами качества норм международно-правового характера.

Известные представители правовой науки не раз обращались к проблематике распространения положений международных договоров на субъектов внутригосударственного права, по-разному определяя особенности правового статуса лиц, поведение которых урегулировано в международном соглашении. Так, А. Фердросс в качестве субъектов международного права рассматривал «лиц, поведение которых регулируется непосредственно международным правопорядком»²⁴¹, деля их на активных и пассивных. К первым он относил субъектов, которые согласно международному праву не только наделены правами и обязанностями, но и сами обладают правомочиями непосредственно участвовать в создании международного права. Такое (активное) положение в принципе занимают, по его мнению, лишь суверенные государства и некоторые их объединения. Остальные субъекты международного налогового права отнесены им к пассивным адресатам международно-правовых норм. Р.А. Мюллерсон

²⁴⁰ Симис К.М. Трансформация международно-правовых норм в нормы внутригосударственные // Ученые записки Всесоюзного НИИ советского законодательства. М., 1968. С. 140.

²⁴¹ Фердросс А. Международное право. Пер. с нем. М., 1959. С. 113–114.

выделял, кроме субъектов международного права (образований, являющихся создателями, гарантами и адресатами норм международного права), еще две категории лиц (образований), имеющих отношение к международному праву: «а) дестинаторов норм международного права (образований или лиц, которым прямо адресуются нормы международного права, но которые самостоятельно не могут участвовать ни в процессе международного правотворчества, ни в обеспечении норм международного права) и б) бенифициантов норм международного права (лиц или образований, которые не являются ни создателями норм международного права, ни их гарантами и к которым нормы международного права прямо не адресованы, но правовое положение которых косвенно зависит от действия соответствующих норм международного права)»²⁴².

Предмет международного налогового права составляют межгосударственные отношения, складывающиеся по поводу взимания налогов и сборов. Однако в сферу данных отношений вовлечены субъекты частного права, которые подпадают под налоговую юрисдикцию двух и более государств. Воспользовавшись классификацией Р.А. Мюллерсона, можно определить налогоплательщиков в качестве дестинаторов конвенционных норм, а налоговых агентов в качестве их бенефициантов.

Особенные аспекты взаимодействия национального и международного налогового права возникают при вовлечении в сферу налогового регулирования ТНК. В 1950-х гг. Л.А. Лунц, рассматривая основные юридические формы концентрации капитала, в качестве наиболее яркого примера, поражающего воображение, приводил систему, построенную «Ассошиэйтед Газ энд Электрик Компани», подчеркивая, что она «состоит из 20 держательских компаний, и для того, чтобы изобразить графически

²⁴² Мюллерсон Р.А. Соотношение и взаимодействие международного публичного, международного частного и национального права: Теоретико-методологическое исследование: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1985. С. 9–10.

входящие в нее фирмы, требуется 261 клетка»²⁴³. С тех пор мир бизнеса принял неизмеримо более сложные формы. В.Д. Зорькин в связи с этим констатирует очевидное: «крупнейшие транснациональные корпорации и банки и их глобальные альянсы по своему финансово-экономическому потенциалу уже сегодня превосходят почти все национальные государства»²⁴⁴. Их специфическая организационная структура позволяет избегать налогообложения, практически сводя к нулю налоговую нагрузку, в условиях исключительно одностороннего внутреннего налогового регулирования.

Н.Г. Доронина и Н.Г. Семилютина указывают, что «источники международного права рассматривают многонациональные (транснациональные) предприятия (корпорации) как субъекты международного частного права»²⁴⁵. Однако, как замечает М.М. Богуславский, «будучи совокупностью юридических лиц различной “национальности” и иных образований, обладающих правосубъектностью по законам различных государств, ТНК в целом не может быть объектом регулирования права какого-либо отдельного государства»²⁴⁶. Ни одно из государств не обладает налоговой юрисдикцией в отношении ТНК, а значит, необходимы совместные регуляторные решения, в результате чего регулирование приобретает несколько уровней – национальное законодательство, включая законы экстерриториального действия; международные налоговые договоры. Структурные элементы ТНК реализуют финансовые и налоговые интересы группы в целом. Сохраняет актуальность выделение Л.А. Лунцем такой характерной черты многонациональных предприятий, как экономическое единство при

²⁴³ Лунц Л.А. Роль буржуазного гражданского права в концентрации капитала и в использовании основного экономического закона современного капитализма // О роли права в использовании объективных экономических законов / Под ред. С.Н. Братуся. М., 1954. С. 246–247.

²⁴⁴ Зорькин В.Д. Кризис международного права: современный контекст // Российская газета. 2014. 20 июня.

²⁴⁵ Доронина Н.Г., Семилютина Н.Г. Международное частное право и инвестиции. М., 2012. С. 96.

²⁴⁶ Богуславский М.М. Международное экономическое право. М., 1986. С. 227.

юридической множественности²⁴⁷. Именно поэтому здесь неэффективны правовые решения, ориентированные на независимых, самостоятельных налогоплательщиков, а значит, у государств возникает потребность распространить действие налогового законодательства на иностранные подразделения и аффилированные лица национальных компаний. В сфере внутреннего и международного налогового права это находит отражение, в частности, в конструкции эффективного места управления, эффективной связи, воспринятой российским законодательством о налогах и сборах посредством введения понятия налогового резидента для иностранных организаций с указанием на критерий места управления. Проявлением такого подхода можно считать и конструкцию бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход), анализу которой посвящен § 1 гл. 4 настоящего диссертационного исследования. Внутренние налоговые системы, как отмечает В.А. Арсеньева, «всегда выполняли не только фискальную функцию, но также и функцию по защите национальных интересов государства – функцию экономической безопасности»²⁴⁸.

Э. Х. де Аречага исходит из того, что государство не может осуществлять юрисдикцию в том случае, когда «оно никак не связано с возникшими на иностранной территории правоотношениями, которые оно намерено регулировать». По его мнению, оно не может распространять свои законы на правоотношения, возникающие на иностранной территории, если его связь с фактами настолько несущественна, что применение национальной юрисдикции ведет к абсурдным или явно несправедливым последствиям. Критикуя позицию авторов, определяющих территорию государства как пространство, в пределах которого действует правопорядок государства, ученый метко заметил, что «действие законов большинства государств распространяется за национальные границы и в этом смысле они

²⁴⁷ См.: Луиц Л.А. Многонациональные предприятия капиталистических государств в аспекте международного частного права // Советское государство и право. 1976. № 5. С. 122–129.

²⁴⁸ Арсеньева В.А. Теория и методология налогового администрирования на уровне межгосударственного взаимодействия: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2012. С. 29.

экстерриториальны»²⁴⁹. Иными словами, территориальный принцип не исключает возможности экстерриториального действия законов, запрещается только принудительное осуществление своих законов одним государством на территории другого.

Г.М. Вельяминов отмечает, что «практика использования национальных законов как попытка расширения своей юрисдикции в одностороннем порядке в виде эффекта так называемой длинной руки ... неосновательна. Практически такой эффект может наблюдаться, например, при применении налогового законодательства. Но юридически это возможно только в силу действия международных договоров между соответствующими государствами, так называемых соглашений об избежании двойного налогообложения»²⁵⁰. В.М. Шумилов указывает на такую тенденцию: США «предпочитают односторонне регулировать отношения, которые объективно интернационализированы и требуют международно-правового регулирования, двустороннего либо многостороннего». Нормы своего внутреннего законодательства (и не только собственно нормы, а и правовые подходы, правовой менталитет, принципы правосознания) США продвигают в международные договоры, которые в свою очередь требуют соответствующих изменений во внутреннем праве государств-партнеров²⁵¹.

В качестве примера приведем принятый США в 2010 г. Закон «О налоговой дисциплине в отношении зарубежных счетов» (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)²⁵². Предложенный механизм, направленный на защиту налоговых доходов США, потребовал от иностранных финансовых организаций²⁵³ осуществлять контроль за банковскими счетами американских налогоплательщиков и информировать о них Службу внутренних доходов США под угрозой штрафа (удержание доли от сумм

²⁴⁹ См.: *Аречага Э. Х. де*. Современное международное право. Пер. с исп. М., 1983. С. 269–272.

²⁵⁰ *Вельяминов Г.М.* Международное право: опыты. М.: Статут. 2015. С. 30.

²⁵¹ *Шумилов В.М.* Концепция глобального права и глобальной нормативной системы // Современный юрист. 2015. № 3. С. 70–87.

²⁵² См.: <http://www.cticompliance.com/assets/pdi/FinalFATCAText.pdf> (дата обращения: 01.05.2016).

²⁵³ Англ. – Foreign Financial Institutions (FFIs).

международных банковских переводов). По мнению И.Ю. Грековой, речь идет о «преодолении границ суверенитета государств путем добровольного соблюдения финансовыми организациями положений FATCA»²⁵⁴. Такая «добровольность», однако, имеет специфический характер. При обсуждении проблем, связанных с FATCA, в Комитете по налоговым вопросам ОЭСР были высказаны опасения²⁵⁵, что закон противоречит положениям об обмене информацией и конфиденциальности, ведет к нарушению национального законодательства в отношении банковской тайны и т.д. Тем не менее в рамках ОЭСР не было сформировано солидарной позиции, и пять государств договорились с США о реализации требований FATCA, приняв известное Совместное заявление США, Великобритании, ФРГ, Испании, Италии и Франции от 8 февраля 2012 г.²⁵⁶ Как отмечает ЦБ РФ, разъясняя положения Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 173-ФЗ «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»²⁵⁷, указанный Закон был принят в целях создания для российских финансовых организаций условий, позволяющих избежать применения санкций, предусмотренных Законом США «О налоговой дисциплине в отношении зарубежных счетов», а также с учетом необходимости минимизировать ущерб национальным интересам РФ. При этом он «не исключает взаимодействия банков с налоговыми органами прочих иностранных государств»²⁵⁸.

²⁵⁴ Грекова И.Ю. FATCA: новые трудности контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. 2012. № 3. С. 93–102.

²⁵⁵ Подробнее см. письмо Минфина России от 24.04.2012 № 03-08-07.

²⁵⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». См. подробнее: Хаванова И.А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111–124.

²⁵⁷ СЗ РФ. 2014. № 26 (ч. I). Ст. 3379.

²⁵⁸ См.: Письмо Банка России от 26.08.2014 № 41-2-3-7/1537 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

В мировой практике наблюдается тенденция расширения экстерриториального действия налогового законодательства. Одно из главных направлений — завуалированная экстерриториальность, которая создается в том числе за счет расширения привязки для целей налогообложения. К примеру, в отношении территориальной привязки этот правовой эффект может достигаться в результате изменения объема понятия «место совершения операции», в отношении субъектной — за счет расширения состава налогоплательщиков (введение современных мобильных критериев установления резидентства (место управления), включение новых субъектов в сферу регулирования налоговых отношений (контролируемые иностранные компании). Основным необходимым условием для правомерного достижения данного эффекта является отсутствие прямого противоречия национального законоположения с нормами международного права.

Так в РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. В НК РФ сформулированы обстоятельства, при которых российская территория признается местом реализации товаров²⁵⁹. Местом реализации углеводородного сырья, добытого на морском месторождении²⁶⁰, территория РФ признается при наличии одного или нескольких обстоятельств: 1) товар находится на континентальном шельфе РФ и (или) в исключительной экономической зоне РФ либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря и не отгружается и не транспортируется; 2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе РФ и (или) в исключительной экономической зоне РФ либо в российской части

²⁵⁹ В целях гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств: 1) товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется; 2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией (ст. 147 НК РФ).

²⁶⁰ Правило распространяется также на продукты его технологического передела.

(российском секторе) дна Каспийского моря (ст. 147 НК РФ)²⁶¹.

Завершая данный раздел, сделаем несколько общих замечаний и выводов. Безусловно, общественные отношения, регулируемые международным налоговым правом, имеют в своей основе межгосударственный характер. Их специфика проявляется в особом качестве, присущем основному субъекту – государству, а именно в налоговом суверенитете. Анализируя тенденцию экстерриториального эффекта налоговых законов, следует разделять действие закона (его обязательность в пределах территориального верховенства государства) и применение закона, на что обращает внимание Е.Т. Усенко²⁶². Отграничение международных налоговых правил от норм российского законодательства о налогах и сборах не имеет абсолютного характера. Наличие правовой связи обусловлено конституционным принципом установления налогов только законом, обязательным закреплением в законе существенных элементов юридической конструкции налога.

§ 4. Международный договор как источник регулирования налоговых отношений

Международные договоры признаются в доктрине основной международно-правовой формой сотрудничества государств²⁶³, и налоговая сфера здесь не является исключением. Г.И. Тункин определял конвенционные нормы международного права как «результат соглашения, выраженного в специфической форме, в форме договора между государствами»²⁶⁴.

Российское налоговое право придает внутригосударственную силу

²⁶¹ В отдельную статью НК РФ выделены правила определения места реализации работ (услуг) (ст. 148 НК РФ).

²⁶² Усенко Е.Т. Указ. соч. С. 171.

²⁶³ См.: Баскин Ю.Я., Фельдман Б.И. Международное право: проблемы методологии. Очерки методов исследования. М., 1971. С. 35.

²⁶⁴ Тункин Г.И. Вопросы теории международного права. С. 66.

нормам вступивших в силу международных налоговых договоров РФ без изменения текста норм национального законодательства о налогах и сборах. Взаимодействие национального закона и международного договора строится на основании правила п. 1 ст. 7 НК РФ: если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Для целей Венской конвенции 1969 г. международный договор означает международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе, в двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования. Закон о международных договорах РФ определяет международный договор Российской Федерации как международное соглашение, заключенное РФ с иностранным государством (или государствами), международной организацией либо иным образованием, обладающим правом заключать международные договоры, в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования (ст. 2).

Названный Закон распространяется на международные договоры, в которых Россия является стороной в качестве государства – продолжателя СССР (ст. 1). Применительно к проблематике нашего исследования данное положение актуально, в частности, для двух соглашений: между СССР и

Японией²⁶⁵, СССР и Малайзией²⁶⁶, которые в настоящее время действуют для России как правопреемника Советского Союза.

Практически дословно повторив норму Венской конвенции 1969 г., Закон о международных договорах РФ не воспроизвел положение (ст. 3), согласно которому то обстоятельство, что Конвенция не касается соглашений не в письменной форме, не затрагивает «юридической силы таких соглашений». В результате, если следовать формулировке российского закона, «международными договорами Российской Федерации могут быть лишь соглашения в письменной форме»²⁶⁷.

Международный договор выступает в качестве родового понятия для различных видов международных соглашений. Международные договоры, в которых урегулированы вопросы налогообложения и сотрудничества органов налогового администрирования, составляют, как указывает И.И. Кучеров, «основу правового регулирования международных налоговых отношений»²⁶⁸. В зависимости от формы и содержания принято выделять собственно налоговые соглашения и прочие международные договоры, в которых наряду с другими решаются и налоговые вопросы²⁶⁹. В научной литературе представлены и иные виды классификаций²⁷⁰, например разграничиваются соглашения об избежании двойного налогообложения и административные налоговые соглашения²⁷¹. Так, при наличии у Российской Федерации договора с Болгарией об избежании двойного налогообложения доходов

²⁶⁵ Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18.01.1986 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 03.09.1986 № 5598-ХI // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения. М., 1989. Вып. 2.

²⁶⁶ Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31.07.1987 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицировано Указом Президиума ВС СССР от 01.07.1988 № 9177-ХI // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения. М., 1989. Вып. 2.

²⁶⁷ Лукашук И.И. Форма международных договоров. М., 2001. С. 7.

²⁶⁸ Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 82.

²⁶⁹ См.: Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. М., 1983. С. 48.

²⁷⁰ См.: Шахматьев А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. М., 2010. С. 54–62; Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М., 2000. С. 217.

²⁷¹ См.: Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. С. 351–352.

(1993 г.)²⁷², в котором нашли разрешение вопросы межгосударственного информационного обмена, в 2003 г. было заключено специализированное соглашение о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства²⁷³. Межправительственные или межведомственные соглашения, которые обеспечивают взаимодействие в области сотрудничества, обмена и взаимной помощи, в силу своей распространенности составляют самостоятельную группу налоговых соглашений РФ²⁷⁴.

Международные договоры РФ могут распространяться не только на налоги на доходы и имущество, но и на иные налоги. Наиболее распространены соглашения о принципах взимания косвенных налогов (договоры с Азербайджаном, Арменией, Киргизией и др.)²⁷⁵. Еще одной формой налоговых соглашений являются договоры о налогообложении отдельных видов предпринимательской деятельности, например соглашение с ОАЭ²⁷⁶ о налогообложении дохода от инвестиций договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений от 7 декабря 2011 г.²⁷⁷, распространяющееся в РФ на налог на прибыль, в ОАЭ на налог на корпорации, а также на подоходный налог, в том числе провинциальные налоги на доходы, взимаемые в каждом из Эмиратов.

²⁷² См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Болгария от 08.06.1993 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 11.

²⁷³ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Болгария о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства от 02.03.2003 // Бюллетень международных договоров. 2005. № 12.

²⁷⁴ См., например, соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства с Правительством Киргизии от 30.09.1998, Правительством Молдавии от 08.10.1996.

²⁷⁵ Так, между РФ и Азербайджаном заключено соглашение от 29.11.2000 «О принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле». Ратифицировано Федеральным законом от 24.03.2001 № 31-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2001. № 10).

²⁷⁶ ОАЭ входят в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.10.2014).

²⁷⁷ Ратифицировано Федеральным законом от 07.06.2013 № 107-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2014. № 2).

На основе анализа различных точек зрения по поводу существования нормативных договоров международного характера и их роли в регулировании налоговых отношений В.В. Гриценко называет следующие основные виды международных договоров: договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении от уклонения уплаты налогов; договоры, определяющие основные принципы налогообложения; договоры о налогообложении доходов от международных перевозок; соглашения о развитии интеграции в экономической деятельности; договоры об обмене информацией и сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства; иные договоры, содержащие нормы о налогах²⁷⁸.

Учитывая содержательное разнообразие международных договоров, в которых урегулированы вопросы налогообложения, ст. 7 Налогового кодекса РФ использует следующие понятия:

- международные договоры по вопросам налогообложения;
- международные договоры РФ, содержащие положения, касающиеся налогообложения и сборов.

Такое деление существовало в ст. 7 НК РФ не всегда, оно появилось после принятия Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»²⁷⁹, который, в частности, «в целях Налогового кодекса РФ и применения международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» ввел понятие лица, имеющего фактическое право на доходы.

Конструкция, при которой законодатель закрепляет понятие для целей применения международных договоров РФ, не может быть признана удачной, учитывая известные различия между нормами национального

²⁷⁸ См.: Гриценко В.В. Нормативный договор в системе источников современного российского налогового права // *Налоги (журнал)*. 2006. № 1.

²⁷⁹ СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6657.

законодательства и конвенционными нормами (нормами международной природы). В связи с этим представляется логичным внесение в 2016 г. изменений в текст ст. 7 НК РФ, в результате которых в том числе было уточнено, что понятие лица, имеющего фактическое право на доход, приведено для целей НК РФ²⁸⁰.

Международный налоговый договор РФ может быть определен как международный договор, заключенный Россией с иностранным государством (государствами), предметом которого является установление принципов и правил в сфере налогообложения. Наиболее распространенными международными налоговыми договорами являются соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Это количественное соотношение договоров верно по отношению как к РФ, так и ко многим другим странам. В докладе ОЭСР «International Regulatory Co-operation...»²⁸¹, выпущенном в 2013 г. и посвященном международному регуляторному сотрудничеству (в документе впервые предложена классификация его форм), взаимодействие государств в сфере налоговых отношений приведено в качестве одного из наиболее удачных примеров. Речь идет в первую очередь о МК ОЭСР.

Следует отметить, что ежегодно наблюдается увеличение общего количества таких договоров. С 1970-х гг. оно выросло в три раза²⁸², причем, распад СССР объективно способствовал этому процессу. Более 20 двусторонних договоров было заключено Таджикистаном²⁸³; более 40 – Казахстаном²⁸⁴ и Грузией²⁸⁵; более 50 – Эстонией²⁸⁶; более

²⁸⁰ Федеральным законом от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» п. 2 ст. 7 НК РФ принят в новой редакции, действие которой распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2015 (п. 4 ст. 5 Закона).

²⁸¹ См.: International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges. OECD Publishing, 2013.

²⁸² См.: Spillovers on International Corporate Taxation. IMF Policy Paper. May 9, 2014. P. 25–26.

²⁸³ См.: http://www.andoz.tj/images/materiali_andoz_tj/GLAVNOE%20MENU/2_zakonodatelstvo/8_mejdunarodn_soglaweniya/mejdunarodn_konvencii_soglaweniya/sogl.%20ob%20isbejaniy%20s%2025%20Gos.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

²⁸⁴ См.: <http://kgd.gov.kz/ru/content/konvencii-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-i-predotvraschenii-ukloneniya-ot> (дата обращения: 01.04.2016).

²⁸⁵ См.: Pocket Tax Book. Georgia – 2014. Ministry of Finance of Georgia. 2014. P. 143.

60 – Республикой Беларусь²⁸⁷. Современные политические процессы оказывают непосредственное влияние на изменение переговорных позиций в сфере межгосударственных налоговых отношений: например, 4 июня 2015 г. был подписан договор об избежании двойного налогообложения между Великобританией и Косово²⁸⁸; 7 июля 2015 г. – между Вьетнамом и США²⁸⁹; 4 августа 2015 г. – между Кипром и Ираном²⁹⁰. Высокая оценка регулирующего потенциала соглашений содержится не только в документах ОЭСР, но и в научной литературе: «наслоения территориального и национального элементов в некоторых вопросах удалось избежать путем двусторонних соглашений. Хорошим примером этому служит практика заключения конвенций об избежании двойного налогообложения»²⁹¹.

Мы полагаем возможным с позиции отраслевой принадлежности конвенционных норм разделять международные налоговые договоры и договорные положения налогово-правовой природы (положения международных договоров, содержащие нормы налогового права). Налоговые нормы содержатся, в частности, в Договоре о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС)²⁹² от 29 мая 2014 г., Венской конвенции о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 г.²⁹³, Соглашении о торговле и экономическом сотрудничестве РФ со Швейцарией от 12 мая 1994 г.²⁹⁴ Статья 3 упомянутого российско-швейцарского договора закрепляет правило предоставления режима наиболее благоприятствуемой

²⁸⁶ См.: <http://www.fin.ee/overview-of-estonian-bilateral-conventions-for-avoidance-of-double-taxation-and-prevention-of-fiscal-evasion> (дата обращения: 01.04.2016).

²⁸⁷ См.: <http://www.nalog.gov.by/ru/podtverzhenie-nalogovogo-rezidentstva-ru/> (дата обращения: 01.04.2016).

²⁸⁸ См.: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/432353/kosovo-040615.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

²⁸⁹ См.: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Vietnam-7-7-2015.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

²⁹⁰ См.: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/tax/tax-alerts/CY_Tax_TaxAlert_5_8_2015EN_Noexp.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

²⁹¹ Карпо Д., Жюйар П. Указ. соч. С. 7.

²⁹² Договор ратифицирован Федеральным законом от 03.10.2014 № 279-ФЗ «О ратификации Договора о Евразийском экономическом союзе» (СЗ РФ. 2014. № 40 (ч. I). Ст. 5310).

²⁹³ Так, в ст. 23 Конвенции предусматривается, что аккредитуемое государство и глава представительства освобождаются от всех налогов, сборов и пошлин в отношении помещений представительства (кроме платы за конкретные виды обслуживания) (Конвенция ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 11.02.1964 № 2208-VI).

²⁹⁴ Ратифицировано Федеральным законом от 17.02.1995 № 19-ФЗ.

нации в том, что касается налогов, взимаемых с ввозимых или вывозимых товаров. Наряду с указанными выше российско-болгарскими налоговыми договорами между странами 8 июня 1993 г. был заключен договор о поощрении и взаимной защите капиталовложений²⁹⁵. Согласно его положениям режим наиболее благоприятствуемой нации, предоставляемый договором, не распространяется на преимущества, которые договаривающиеся государства предоставляют или предоставят в будущем на основе соглашений об избежании двойного налогообложения. Схожий подход отражен в соглашении РФ с Королевством Камбоджа о поощрении и взаимной защите капиталовложений от 3 марта 2015 г., который предусматривает обеспечение каждой договаривающейся стороной справедливого и равноправного режима²⁹⁶ капиталовложениям инвесторов другой стороны²⁹⁷.

Международные договоры РФ могут заключаться от имени Российской Федерации (межгосударственные договоры), от имени Правительства РФ (межправительственные договоры), от имени федеральных органов исполнительной власти или уполномоченных организаций (договоры межведомственного характера)²⁹⁸. Большинство договоров России об избежании двойного налогообложения – это межправительственные договоры²⁹⁹. Исключение составляют ее договоры с Люксембургом³⁰⁰,

²⁹⁵ См.: Договор между Правительством РФ и Правительством Республики Болгарии о поощрении и взаимной защите капиталовложений от 08.06.1993. Ратифицирован Федеральным законом от 08.11.2005 № 142-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2006. № 5.

²⁹⁶ Режим наибольшего благоприятствования не распространяется на преимущества, которые договаривающаяся сторона предоставляет или предоставит в будущем на основе соглашений об избежании двойного налогообложения.

²⁹⁷ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Камбоджа о поощрении и взаимной защите капиталовложений от 03.03.2015. Ратифицировано Федеральным законом от 30.12.2015 № 416-ФЗ // <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.05.2016).

²⁹⁸ См. п. 2 Постановления Пленума ВС РФ от 10.10.2003 № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» (Бюллетень ВС РФ. 2003. № 12).

²⁹⁹ См., например: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 10.10.2001. Ратифицирована Федеральным законом от 02.10.2012 № 155-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2013. № 7.

³⁰⁰ См.: Соглашение между РФ и Великим Герцогством Люксембург от 28.06.1993 об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на

США³⁰¹ и ФРГ³⁰², а также подписанный в 2015 г. новый договор с Бельгией³⁰³, которые относятся к категории межгосударственных договоров. Таким образом, международные договоры РФ об избежании двойного налогообложения делятся на две основные группы: 1) наиболее многочисленная – межправительственные договоры; 2) межгосударственные договоры. Все они являются международными договорами, юридическая сила которых, по мнению диссертанта, одинакова. Практика заключения международных налоговых договоров не придерживается единых правил в отношении их наименований. Одинаковые по форме и содержанию акты в одних случаях именуется соглашениями³⁰⁴, в других – конвенциями³⁰⁵, в третьих – договорами³⁰⁶.

Протокол к договору об избежании двойного налогообложения является его неотъемлемой частью. В доктрине международного права протокол к международному договору определяется как «международное соглашение по вопросам ограниченного значения» (это обстоятельство призвано отразить такое наименование)³⁰⁷. Как показывает анализ договорной практики РФ, есть протоколы, которые содержат

доходы и имущество. Ратифицировано Федеральным законом от 19.03.1997 № 64-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1998. № 2.

³⁰¹ См.: Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 6.

³⁰² См.: Соглашение между РФ и ФРГ от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 18.12.1996 № 158-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1998. № 5.

³⁰³ См.: Конвенция между РФ и Королевством Бельгия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015. По состоянию на 01.04.2016 не ратифицирована РФ // Доступ из справочной правовой системы СПС «Гарант».

³⁰⁴ См., например, Соглашение между Правительством РФ и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 26.02.1997 № 42-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1997. № 10.

³⁰⁵ См., например, Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 26.11.2002 № 145-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2003. № 4.

³⁰⁶ См., например, Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 6.

³⁰⁷ См.: Лукашук И.И. Указ. соч. С. 59.

дополнительные положения и принимаются в тот же день, что и основной договор об избежании двойного налогообложения³⁰⁸. Международный документ такого характера может называться «Протокол»³⁰⁹ или «Дополнительный протокол»³¹⁰. В текст протоколов включается указание на то, что их положения являются неотъемлемой частью соответствующего соглашения³¹¹. Наименование «Протокол» также имеют акты, содержащие положения, вносящие изменения в ранее заключенный международный договор или дополняющие его³¹². Они ратифицируются в том же порядке, что и договоры, в которые вносятся изменения³¹³.

Положения официально опубликованных международных договоров РФ, не требующие издания внутригосударственных актов для их применения, действуют в Российской Федерации непосредственно. Для осуществления иных положений международных договоров РФ принимаются соответствующие правовые акты (п. 3 ст. 5 Закона о международных договорах РФ). Распространена позиция, что в этой норме закреплено деление договорных международных норм на самоисполнимые и несамоисполнимые (*self-executing / non-self-executing*)³¹⁴. Различие между такими договорами (договорными положениями) заключается в том, что для реализации первых не требуется издание имплементационного

³⁰⁸ Данные протоколы ратифицируются тем же федеральным законом, что и договор.

³⁰⁹ См., например: Протокол к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07.09.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. 2004. № 5.

³¹⁰ См.: Дополнительный протокол от 09.04.1996 к Конвенции между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 4.

³¹¹ Так, в Протоколе к Конвенции между Правительством РФ и Правительством Королевства Испания от 16.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» указано, что «при подписании Конвенции [...] нижеподписавшиеся согласились о нижеследующих положениях, которые являются неотъемлемой частью Конвенции» (Бюллетень международных договоров. 2001. № 2).

³¹² Например, 24.11.2011 был подписан Протокол о внесении изменений в соглашение с Арменией (1996 г.); 07.10.2010 – Протокол о внесении изменений в соглашение с Кипром (1998 г.); 15.10.2007 – Протокол о внесении изменений в соглашение с ФРГ (1996 г.).

³¹³ Такие протоколы в названии обычно содержат уточняющую формулировку «о внесении изменений...».

³¹⁴ См.: *Агешкина Н.А.* Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 15.07.1995 № 101-ФЗ «О международных договорах РФ». «КонсультантПлюс». 2007.

законодательства, они могут непосредственно применяться во внутригосударственных отношениях, т.е. на них могут опираться физические и юридические лица для защиты своих прав, в том числе в суде. Для осуществления несамоисполнимых договоров необходимо издание имплементационного законодательства³¹⁵.

В законодательстве и судебной практике многих государств, как отмечает Т.Н. Нешатаева, сложился порядок применения международных договоров, их признания самоисполняющимися: «1) договор должным образом заключен государством и имеет для него обязательную силу; 2) его постановления пригодны для прямого применения по отношению к физическим и юридическим лицам; 3) международный договор опубликован (доведен до всеобщего сведения) в установленном порядке»³¹⁶. К признакам, свидетельствующим о невозможности непосредственного применения положений международного договора РФ, относятся, в частности, содержащиеся в нем указания на обязательства государств-участников по внесению изменений во внутреннее законодательство этих государств.

Непосредственно применяется официально опубликованный международный договор РФ, который соответствует следующим требованиям:

- вступил в силу;
- стал обязательным для Российской Федерации;
- положения договора не требуют издания внутригосударственных актов для их применения;
- способен порождать права и обязанности для субъектов национального права³¹⁷.

³¹⁵ См.: *Осминин Б.И.* Вопросы самоисполнимости международных договоров (на примере США, Нидерландов и России) // Журнал российского права. 2012. № 6. С. 80–90.

³¹⁶ *Нешатаева Т.Н.* Выбор пути суда ЕврАзЭС: правовые позиции и защита прав // Закон. 2013. № 9. С. 82–93.

³¹⁷ См. п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 10.10.2003 № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров РФ» (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

По мнению Б.И. Осминина, положения соглашений об избежании двойного налогообложения «сформулированы с такой степенью конкретности, полноты и завершенности, которая позволяет обеспечить их непосредственное применение для регулирования на национальном уровне соответствующих отношений». Состояние российского налогового законодательства, по мнению ученого, таково, что обеспечивает самоисполнимое действие таких соглашений в национальной правовой системе. По его оценке, нормы НК РФ не только предусматривают такую возможность, но и специально рассчитаны на случаи непосредственного – без необходимости издания имплементационного законодательства – применения договорных положений³¹⁸. В качестве общего подхода, однако, на наш взгляд, наиболее обоснованно использовать характеристику «самоисполнимый» не в отношении международного налогового договора в целом, а применительно к его положениям (договорным положениям), допуская их возможную неоднородность с точки зрения самоисполнимости.

По состоянию на 1 апреля 2016 г. у России 80 действующих международных договоров об избежании двойного налогообложения с 81 государством³¹⁹. Такое несоответствие количества договоров (80) и заключивших их государств (81) объясняется тем, что в отношениях с Сербией и Черногорией действует конвенция между РФ и бывшей Югославией³²⁰. Примечательна ситуация, сложившаяся в отношении договора с Бразилией, ратифицированного РФ в 2008 г.³²¹. В информационном письме Минфина России по состоянию на 1 января

³¹⁸ Осминин Б.И. Заключение и имплементация международных договоров и внутригосударственное право: монография. М., 2010 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³¹⁹ См.: Информация ФНС России // http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/tpa/dn/ (дата обращения: 10.04.2016).

³²⁰ См.: Конвенция между Правительством РФ и Союзным Правительством СР Югославия от 12.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 26.02.1997 № 33-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1997. № 12.

³²¹ См.: Федеральный закон от 30.12.2008 № 300-ФЗ «О ратификации Конвенции между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 8.

2013 г. он значился среди действующих³²², но в 2014 г. Министерство, ссылаясь на ноту Посольства РФ в Бразилии, сообщило об ошибочности данной информации³²³.

Современная договорная система РФ достаточно внушительна, хотя Россия и не является здесь рекордсменом. Более 90 договоров об избежании двойного налогообложения у Италии³²⁴, Канады³²⁵ и КНР³²⁶; более 100 – у Франции³²⁷; более 110 – у Великобритании³²⁸.

Формирование системы международных налоговых договоров России неразрывно связано с договорной практикой СССР, поскольку Российская Федерация, как уже отмечалось, выдвинула «концепцию государства-продолжателя». В ноте от 13 января 1992 г. МИД СССР известил правительства других государств о том, что РФ продолжает осуществлять права и выполнять обязательства, вытекающие из международных договоров, заключенных Союзом ССР³²⁹, и, соответственно, Российскую Федерацию следует рассматривать «в качестве Стороны всех действующих международных договоров вместо Союза ССР»³³⁰. Как указывалось выше, в настоящее время³³¹ действуют два договора, заключенных Советским Союзом, по которым РФ стала его правопреемницей, это:

- 1) Соглашение между Правительством СССР и Правительством

³²² См.: Информационное письмо Минфина России «Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих по состоянию на 01.01.2013» // <http://www.minfin.ru/> (по сост. на 01.02.2013).

³²³ См.: письмо Минфина России от 12.02.2014 № 03-08-06/5641 «О Конвенции между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004» // Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

³²⁴ См.: http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm (дата обращения: 01.04.2016).

³²⁵ См.: http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_eng.asp#status (дата обращения: 01.04.2016).

³²⁶ См.: <http://www.chinatax.gov.cn/2013/n2925/n2955/index.html> (дата обращения: 01.04.2016). См. подробнее: *Weiqun Z.* The Chinese Tax System and its Effects in the Development and in International Trade Relations of China: A Juridical and Economic Approach // *Brazil, Russia, India and China (BRIC): Tax system structures and the effects on development and foreign trade performance lessons and solutions.* Brasília: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial, 2011. P. 263–264.

³²⁷ См.: <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2011/14aipub/textes/14a411/14a411.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

³²⁸ См.: http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_eng.asp#status (дата обращения: 01.04.2016).

³²⁹ Лукашук И.И. Правопреемство государств в отношении договоров // Журнал российского права. 2006. № 7. С. 94–111.

³³⁰ Дипломатический вестник. 1992. № 2. С. 8–9.

³³¹ По состоянию на 01.04.2016.

Малайзии от 31 июля 1987 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы»;

2) Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января 1986 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».

Правопреемство в отношении договоров об избежании двойного налогообложения бывшего СССР наблюдается в целом ряде стран – бывших советских республик. Так, по состоянию на 31 марта 2016 г. Конвенция между СССР и США по вопросам налогообложения от 20 июня 1973 г. действует в отношении девяти стран (Армения, Азербайджан, Белоруссия, Грузия, Киргизия, Молдавия, Таджикистан, Туркмения и Узбекистан)³³².

Принципиально иную позицию занял Казахстан. Рассмотрев вопрос о возможности применения на его территории соглашений об избежании двойного налогообложения доходов, заключенных от имени Правительства бывшего СССР с правительствами других государств, Верховный Совет Республики Казахстан признал их не отвечающими новым политическим и экономическим условиям, не защищающими интересы страны при осуществлении иностранных инвестиций и частично противоречащими внутреннему налоговому законодательству. В результате 3 ноября 1994 г. Верховный Совет Республики постановил прекратить с 1 января 1995 г. применение на территории Казахстана соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных от имени Правительства СССР с правительствами других государств³³³.

Российская Федерация унаследовала от СССР не только соглашения об избежании двойного налогообложения универсального характера, но и большое количество соглашений о воздушном сообщении, в которых

³³² См.: http://www.swissbanking.org/us_treaties_english.pdf (дата обращения: 01.05.2016).

³³³ См.: Постановление Верховного Совета Республики Казахстан от 03.11.1994 № 217-ХІІІ «О неприменении на территории Республики Казахстан Конвенций (Соглашений) об избежании двойного налогообложения доходов, заключенных от имени Правительства бывшего СССР с Правительствами других государств» // Доступ из справочной правовой системы «Законодательство стран СНГ».

закреплены налоговые льготы и преференции, применяемые в части, не охватываемой или не противоречащей соглашениям об избежании двойного налогообложения с другими государствами. Практика заключения таких договоров была продолжена. Так, в силу ст. 8 соглашения с ОАЭ о воздушном сообщении от 10 сентября 2007 г.³³⁴ каждая договаривающаяся сторона освобождает на территории своего государства назначенное авиапредприятие другой договаривающейся стороны от всех налогов и сборов на доходы и прибыль, получаемые назначенным авиапредприятием от эксплуатации договорных линий.

В период существования СССР имелся и опыт заключения многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Речь идет о соглашениях между странами – членами СЭВ³³⁵. Это утратившие силу Соглашение стран СЭВ от 27 мая 1977 г. «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц»³³⁶ и Соглашение стран СЭВ от 19 мая 1978 «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц» (далее – Соглашение СЭВ 1978 г.)³³⁷. К Соглашению СЭВ 1978 г., участниками которого стали НРБ, ВНР, ГДР, МНР, ПНР, СССР, ЧССР, могли присоединиться и другие страны³³⁸ путем передачи депозитарию документа о присоединении. Названный пример в контексте современной тенденции к использованию многосторонних международных регуляторов в сфере налоговых отношений представляет безусловный интерес, ведь сложности при урегулировании вопросов разграничения налоговой юрисдикции в области налогов на доходы

³³⁴ Ратифицировано Федеральным законом от 07.02.2011 № 12-ФЗ.

³³⁵ По состоянию на 1978 г. членами СЭВ были НРБ, ВНР, ГДР, Куба, МНР, ЛНР, СРБ, СРР, СССР и ЧССР.

³³⁶ Ратифицировано Указом Президиума ВС СССР от 15.08.1977 № 6140-IX // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения. Вып. 1. М., 1984.

³³⁷ Ратифицировано Указом Президиума ВС СССР от 30.08.1978 № 8035-IX «О ратификации Соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц» // Ведомости ВС СССР. 1978. № 36. Ст. 570.

³³⁸ По сообщению МИД СССР, 21.06.1978 Посол Румынии в СССР по уполномочию своего Правительства подписал названное Соглашение.

присущи и таким высокоинтегрированным объединениям государств, как ЕС³³⁹.

При заключении международных налоговых соглашений в СССР учитывалось содержание МК ОЭСР, хотя и не в такой степени, как впоследствии – при заключении договоров РФ. По оценке В.А. Кашина, СССР согласился на применение модели налогового соглашения, «исходя из того, что реальной самостоятельной деятельности иностранных инвесторов и компаний на его территории не будет никогда». Соответственно, и положения международных соглашений, определяющие режимы налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами от деятельности из источников в СССР, серьезно не рассматривались. А особое внимание уделялось снижению налоговых ставок в отношении доходов, получаемых советскими организациями на территории стран-партнеров, а также общеполитическим аспектам сотрудничества (неслучайно первыми партнерами по заключению таких соглашений были США и Финляндия, затем ФРГ)³⁴⁰.

Н.Ф. Будилов-Неттельманн обращает внимание на то, что «налоговое законодательство России постперестроечного периода сформировалось в основном в течение одного месяца (декабрь 1991 г.)»³⁴¹. В соответствии с Соглашением о создании СНГ от 8 декабря 1991 г.³⁴² стороны взяли на себя обязательства обеспечить выполнение ранее заключенных Союзом ССР соглашений с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения доходов и имущества³⁴³. Первые двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения были подписаны Российской

³³⁹ См. об этом: *Vattens N. The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. 2013. P. 535.*

³⁴⁰ См.: *Кашин В.А. О «налоговой благотворительности», или Почему Россия теряет налоговые доходы // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 (Доступ из справочной правовой системы «Гарант»).*

³⁴¹ *Будилов-Неттельманн Н.Ф. Налогообложение международной предпринимательской деятельности как объект исследования в ФРГ и России. СПб., 2000. С. 101.*

³⁴² См.: *Содружество. Информационный вестник Советов глав государств и правительств СНГ. 1992. Вып. 1. С. 6–8, 11.*

³⁴³ Новые соглашения по этим вопросам (между собой и с другими государствами) в соответствии с положениями ст. 4 Соглашения «каждая из сторон заключает и выполняет самостоятельно».

Федерацией весной и в начале лета 1992 г., это соглашения:

- с Республикой Польша от 22 мая 1992 г. (ратифицировано Постановлением Верховного Совета РФ от 18 ноября 1992 г. № 3916-1)³⁴⁴;
- с США от 17 июня 1992 г. (ратифицировано Постановлением Верховного Совета РФ от 22 октября 1992 г. № 3702-1);
- с Республикой Корея от 19 ноября 1992 г.³⁴⁵ (ратифицировано только 24 апреля 1995 г.)³⁴⁶.

Весной 1992 г. было утверждено и первое Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (утратило силу)³⁴⁷. Предназначение данного документа состояло в создании основы для переговоров Российской Федерации с иностранными государствами о заключении межгосударственных соглашений. В 2010 г. ему на смену пришло новое Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (далее – ТС РФ)³⁴⁸. За исключением упомянутых соглашений с Польшей и США, все действующие договоры России об избежании двойного налогообложения ратифицированы федеральными законами.

Подписание договоров взамен соглашений, заключенных СССР, проходило не без проблем. Наиболее известная связана со сроками существования строительных площадок для их признания в качестве постоянных представительств. Заключая в 1980-е гг. договоры со странами

³⁴⁴ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Польша от 22.05.1992 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Бюллетень международных договоров. 1993. № 4.

³⁴⁵ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Корея от 19.11.1992 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 11.

³⁴⁶ См.: Федеральный закон от 24.04.1995 № 49-ФЗ.

³⁴⁷ Утв. постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества». Утратило силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 24.02.2010 № 84.

³⁴⁸ Утв. постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

Западной Европы, СССР соглашался с установлением продолжительных сроков (два года и более) без признания строительной площадки постоянным представительством для целей налогообложения. Например, соглашение СССР с Австрией (1981 г.) устанавливало срок в 24 месяца, с Италией (1985 г.) и Финляндией (1987 г.)³⁴⁹ – 36 месяцев. При этом рекомендуемый МК ОЭСР срок составляет – 12 месяцев.

Система ограниченного доступа иностранных компаний на внутренний рынок позволяла СССР применять конвенционные положения избирательно. Россия, выступив правопреемником по договорам, столкнулась с иной политической и экономической реальностью. При отсутствии юридических препятствий для распространения конвенционных норм на любых подрядчиков – резидентов соответствующих государств последние получали преимущество по сравнению с российскими компаниями, для которых выход на западноевропейский строительный рынок был затруднен. В результате вновь заключаемые соглашения стали предусматривать 12-месячный срок³⁵⁰, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства.

Большинство стран согласились со снижением сроков. Разногласия возникли после подписания договора с Финляндией (1996 г.)³⁵¹ – на стадии его ратификации в парламенте этой страны. Финская сторона обратила внимание на то, что в соглашениях, заключенных Россией позднее (в частности, с Турцией), статус постоянного представительства присваивается строительным площадкам через 18, а не 12 месяцев, как в договоре с Финляндией³⁵². Финские строительные компании, работающие в РФ,

³⁴⁹ См.: Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения. Вып. 2. М., 1989.

³⁵⁰ Девятимесячный срок установлен в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики от 26.06.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал». Ратифицирована Федеральным законом от 01.12.2007 № 298-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2008. № 5.

³⁵¹ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Финляндской Республики от 04.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицировано Федеральным законом от 05.10.1997 № 128-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2003. № 4.

³⁵² См. письмо Минфина России от 20.04.1998 № 04-06-06/фин.

добились блокирования процесса ратификации уже ратифицированного российской стороной соглашения. Финляндия настаивала на увеличении срока до 18 месяцев. Результатом переговоров стал компромисс, закрепленный в Протоколе к договору от 14 апреля 2000 г.³⁵³

У России имеется несколько подписанных более десятилетия назад, но так и не ратифицированных договоров: с Грузией (1999 г.)³⁵⁴, Маврикием (1995 г.)³⁵⁵, Оманом (2001 г.)³⁵⁶, Эстонией (2002 г.)³⁵⁷, Эфиопией (1999 г.)³⁵⁸.

В 2008 г. Президентом РФ В.В. Путиным был отклонен одобренный Советом Федерации закон о ратификации договора с Лаосом (1999 г.). В качестве основания было указано на то, что «соглашение противоречит экономическим интересам РФ, и его ратификация представляется нецелесообразной»³⁵⁹.

Подписанная 15 декабря 2000 г. российско-мальтийская конвенция³⁶⁰ не была ратифицирована российской стороной, в том числе из-за реформы

³⁵³ Пункт 3 ст. 5 договора был заменен, и согласно новой норме строительная площадка, или строительный, монтажный или сборочный объект, или деятельность по техническому надзору, связанная с ними, образует постоянное представительство, только если такая площадка, объект или деятельность, в случае строительной площадки или проекта, связанного с преимущественным возведением заводов, мастерских, электростанций или любых иных промышленных зданий или сооружений, осуществляется в течение периода более 18 месяцев, и во всех остальных случаях – в течение периода более 12 месяцев.

³⁵⁴ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Грузии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 04.08.1999 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵⁵ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Маврикий «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» от 24.08.1995 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵⁶ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Султаната Оман об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 26.11.2001 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵⁷ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Эстония об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 05.11.2002 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵⁸ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством ФДР Эфиопия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 26.11.1999 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵⁹ Государственная Дума ФС РФ постановила согласиться с решением Президента РФ (письмо от 13.02.2008 № Пр-538) об отклонении федерального закона (проект № 478182-4) о ратификации соглашения между Правительством РФ и Правительством ЛНДР об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и сняла его с дальнейшего рассмотрения (Постановление ГД ФС РФ от 21.09.2012 № 828-6 ГД).

³⁶⁰ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов в отношении налогов на доходы от 15.12.2000 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

налоговой системы Мальты в связи с ее вступлением в Европейский Союз³⁶¹. Кроме того, подверглась коррекции переговорная позиция РФ по заключению соглашений в связи с принятием постановления Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество». В результате стороны достигли договоренности о подписании новой конвенции, состоявшемся в 2013 г.³⁶² Суверенное государство вправе отказаться от утверждения договора независимо от его причин, отказ от ратификации в науке международного права рассматривается как «акт государственного суверенитета и осуществление прав, не нарушающее никакого международного правила»³⁶³.

Процесс ратификации может занимать достаточно продолжительное время. Например, договор с Таиландом (1999 г.) ратифицирован только в 2008 г.³⁶⁴, с Аргентиной (2001 г.) – в 2012 г.³⁶⁵, с Кубой (2000 г.) – в 2010 г.³⁶⁶

Логика изменений в договорной политике России в налоговой сфере привела к заключению в 2010–2011 гг. сразу нескольких протоколов к договорам об избежании двойного налогообложения: с Кипром (2010 г.), Арменией (2011 г.), Люксембургом (2011 г.), Швейцарией (2011 г.),

³⁶¹ См. Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».

³⁶² См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24.04.2013. Ратифицирована Федеральным законом от 02.04.2014 № 46-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2014. № 10.

³⁶³ Лисовский В.И. Международное право. Киев. 1955. С. 241.

³⁶⁴ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Таиланд от 23.09.1999 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 22.12.2008 № 259-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2009. № 7.

³⁶⁵ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 10.10.2001. Ратифицирована Федеральным законом от 02.10.2012 № 155-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2013. № 7.

³⁶⁶ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Куба от 14.12.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал». Ратифицировано Федеральным законом от 04.10.2010 № 266-ФЗ // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

дополнивших и изменивших содержание отдельных положений договоров. Например, помимо информационного обмена, Швейцария и Россия договорились, что начнут переговоры относительно положений об арбитраже, как только Россия включит аналогичные положения в договоры об избежании двойного налогообложения с другим государством.

Сравнительное недавно Россией начат процесс перезаключения договоров об избежании двойного налогообложения. В 2014 г. подписано новое соглашение с КНР³⁶⁷, в 2015 г. – новый договор с Бельгией³⁶⁸.

В январе 2016 г. заключено соглашение с Правительством Специального Административного Района Гонконг КНР³⁶⁹.

Еще одним важным событием, затрагивающим рассматриваемую сферу межгосударственных отношений, стал уже упомянутый нами Договор о ЕАЭС, который вводит режим наибольшего благоприятствования при торговле услугами, учреждении и деятельности. Тем не менее положения Договора не препятствуют государству-члену принимать или применять меры, несовместимые с п. 27 и 29 приложения № 16³⁷⁰, при условии, что различие в отношении режима является результатом соглашения по вопросам налогообложения, в том числе об избежании двойного налогообложения, участником которого является соответствующее государство–член ЕАЭС.

Таким образом, базисом системы международных налоговых договоров

³⁶⁷ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 13.10.2014. Соглашение и Протоколы к нему от 13.10.2014 и 08.05.2015 ратифицированы Федеральным законом от 31.01.2016 № 6-ФЗ // <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.04.2016).

³⁶⁸ См.: Конвенция между РФ и Королевством Бельгия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015. По состоянию на 01.04.2016 не ратифицирована РФ.

³⁶⁹ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Специального Административного Района Гонконг КНР об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 18.01.2016. По состоянию на 01.04.2016 не ратифицировано РФ.

³⁷⁰ В соответствии с данными нормами каждое государство-член предоставляет при таких же (подобных) обстоятельствах: услугам, поставщикам и получателям услуг любого другого государства-члена режим не менее благоприятный, чем режим, предоставляемый таким же (подобным) услугам и поставщикам и получателям услуг третьих государств (п. 27); лицам любого другого государства-члена, а также лицам, учрежденным ими, в отношении учреждения и деятельности на своей территории режим не менее благоприятный, чем режим, предоставляемый лицам третьих государств, а также лицам, учрежденным ими (п. 29).

РФ продолжают оставаться двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения доходов (и имущества). Их дополняют договоры, где урегулированы вопросы налогообложения применительно к конкретным сферам деятельности. В качестве надстроечной составляющей, обеспечивающей функционирование всей системы, выступают договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, а также многосторонние договоры по отдельным аспектам взаимоотношений государств в налоговой сфере (информационный обмен, содействие во взимании налогов и т.д.). Названные вопросы отчасти урегулированы и в договорах об избежании двойного налогообложения, однако регуляторные инструменты двусторонней природы уже недостаточно эффективны, поскольку не учитывают в должной мере характера и особенностей структурирования современного бизнеса. В развитие такого многостороннего сотрудничества Россией была подписана Многосторонняя конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее – Конвенция о взаимной административной помощи)³⁷¹, которая вступила в силу для России с 1 июля 2015 г. и является правовой основой для всех видов обмена налоговозначимой информацией между ее участниками (по запросу, инициативного, автоматического). Подробнее вопросы межгосударственного обмена информацией рассмотрены в § 3 гл. 4 диссертационного исследования.

В.И. Лисовский определял международное финансовое право как «совокупность исторически изменяющихся правил поведения (норм конвенционных и обычных), регулирующих межгосударственные финансовые отношения»³⁷². Процессы, происходящие в экономической сфере, настолько стремительны, что модели поведения, воплощенные

³⁷¹ См.: Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, ETS № 127 (изм. и доп. от 27.05.2010). Ратифицирована Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ.

³⁷² Лисовский В.И. Международное торговое и финансовое право. М., 1974. С. 134.

в нормах налогового права, могут столь же стремительно устаревать. Это имеет прямое отношение к международным налоговым договорам и путям их совершенствования. Одним из наиболее амбициозных направлений Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы является предложение о многостороннем регуляторном инструменте (соглашении)³⁷³, призванном модифицировать систему двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения. В определенной степени к этому шагу ОЭСР вдохновил успех, который сопутствовал многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи.

В отчете, посвященном упомянутому многостороннему инструменту (Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties)³⁷⁴, отмечается, что действующая сеть двусторонних налоговых соглашений основана на принципах, относящихся к 1920-м гг., когда первое модельное соглашение было разработано Лигой Наций.

Большое количество двусторонних соглашений делает их модернизацию посредством внесения изменений в каждое чрезвычайно обременительным и долгосрочным процессом. В результате правительства государств – членов ОЭСР, а также государств, входящих в «Группу двадцати» (G20), согласились на исследование возможностей применения многостороннего документа, который имел бы юридический эффект, равный одновременному пересмотру (изменению) нескольких тысяч двусторонних международных соглашений. В основе инновационного проекта – концепция суверенной автономии в налоговых вопросах (налоговый суверенитет). Признание суверенитета остается доминантой международных налоговых правил и конвенционного режима в сфере налогообложения доходов. Концепция учитывает и такое важное качество действующей системы договоров, как их основанность на МК ОЭСР. В результате реализации плана

³⁷³ Англ. – legal document (instrument).

³⁷⁴ См.: OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15–2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> (дата обращения: 01.04.2016).

может возникнуть конструкция многостороннего инструмента (документа) не только как многостороннего договора, непосредственно создающего международные налоговые правила, но и как многостороннего договора о согласованном изменении национальных налоговых правил³⁷⁵.

Как отмечается в докладе, анализ многосторонних соглашений в иных областях публичного права подтверждает, что изменения такого формата достижимы: многосторонний инструмент (документ) может сосуществовать с сетью двусторонних соглашений, являясь столь же обязательным, как и нормы международного права двусторонней природы. В рамках экспертной работы рассматривается использование как самостоятельного независимого международного соглашения, которое заменит двусторонние договоры, урегулировав отношения между всеми договаривающимися сторонами, так и инструмента, который выступит в качестве связующего звена для корректировки таких договоров. Второе решение является более сложным технически и, по предварительной оценке, менее эффективным, поскольку требует ратификации множества протоколов к соглашениям.

Многосторонний инструмент призван обеспечить инновационный подход в регулировании, позволяющий обратиться к решению актуальных налоговых вопросов с учетом интенсивно развивающихся экономик, исходя из задачи быстрой адаптации к ним действующей системы двусторонних договоров. Некоторые положения, которые предполагается закрепить в договоре, являются многосторонними по своей природе: согласительные процедуры; решение проблем двойного резидентства; налогообложение лиц, прозрачных для целей налогообложения; предотвращение злоупотреблений и т.д. Ряд вопросов, напротив, имеет двусторонний характер, отражая специфику экономических взаимоотношений конкретных государств. В этих условиях гибкость многостороннего регулятора может быть обеспечена

³⁷⁵ Предполагается, что разработка и согласование регуляторных инструментов будут осуществлены на международной конференции, открытой для участия как государств-членов ОЭСР и G20, так и иных заинтересованных стран.

только в рамках определенных границ, – при правильном выстраивании взаимосвязей с иными многосторонними инструментами, существующими и будущими, например, региональными налоговыми соглашениями.

Известно две конструкции соотношения между многосторонними и двусторонними международными договорами: 1) явным образом выразить данное соотношение непосредственно в многостороннем документе; 2) позволить этим отношениям развиваться согласно общим подходам международного права, а именно в соответствии с правилом п. 3 ст. 30 Венской конвенции 1969 г., согласно которому, если все участники предыдущего договора являются также участниками последующего договора, но действие предыдущего договора не прекращено или не приостановлено, предыдущий договор применяется только в той мере, в какой его положения совместимы с положениями последующего договора.

В сфере иных отраслей публичного права наблюдаются различные решения в части урегулирования проблемы соотношения норм. Например, Европейская конвенция об экстрадиции (выдаче) от 13 декабря 1957 г.³⁷⁶ в отношении стран, к которым она применяется, имеет преимущество перед положениями любых двусторонних договоров, регулирующих выдачу между любыми двумя договаривающимися сторонами (п. 1 ст. 28). Конвенция ООН по морскому праву (UNCLOS) от 10 декабря 1982 г. (далее – Конвенция ООН по морскому праву 1982 г.)³⁷⁷ в силу ее п. 2 ст. 311 в отношении государств-участников не изменяет их прав и обязательств, которые вытекают из других соглашений, совместимых с ней, и не затрагивают осуществления другими государствами-участниками своих прав и выполнения ими своих обязательств по данной Конвенции. Моделируя соответствующие условия многостороннего налогового соглашения, следует исходить из того, что ни

³⁷⁶ Бюллетень международных договоров. 2000. № 9. С. 3–11, 19–28. РФ подписала данный документ с оговорками и заявлениями (распоряжение Президента РФ от 03.09.1996 № 458-рп), ратифицировала с оговорками и заявлениями (Федеральный закон от 25.10.1999 № 190-ФЗ).

³⁷⁷ СССР подписал Конвенцию 10.12.1982 с заявлением. РФ ратифицировала Конвенцию (с заявлением) Федеральным законом от 26.02.1997 № 30-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 1998. № 1).

одно из существующих решений не может быть воспринято без учета специфики двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, имеющих уникальный механизм действия, основанный на национальном налоговом законодательстве договаривающихся государств.

Как указывает А.Я. Капустин, «международное право становится фактом объективной действительности только тогда, когда в наличии имеется как минимум два государства, отношения между которыми неизбежно должны быть урегулированы определенными правилами поведения»³⁷⁸. Очевидно, что проектируемый в рамках Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы документ не может ограничиться этим минимумом; его реализация возможна лишь при широком участии государств. В противном случае предполагаемое регуляторное воздействие не будет достигнуто. Не менее важно, чтобы многосторонний международный документ был достаточно гибким, в том числе в отношении закрепляемых прав и обязанностей государств, обеспечивая им свободу в проведении национальной налоговой политики, поскольку далеко не все из них сегодня готовы взять на себя идентичные обязательства по отношению к широкому кругу стран. В этом контексте будут значимы прозрачность и определенность обязательств, предсказуемость международного налогового режима, а также обеспечение уверенности участников соглашения в том, что все без исключения государства будут соблюдать принятые правила.

Каждый из международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения представляет собой двустороннее соглашение России с иностранным государством. В соответствии с соглашением стороны обязуются применять национальное законодательство о налогах на доходы, сообразуясь с условиями соглашения. Положения таких договоров включаются в российскую правовую систему; в договоре закрепляются обязательства, которые Россия принимает на международном уровне и на

³⁷⁸ Капустин А.Я. Международное право и вызовы XXI века // Журнал российского права. 2014. № 7. С. 5–19.

которые может непосредственно положиться другое договаривающееся государство.

Соглашения об избежании двойного налогообложения доходов не содержат правил выбора между нормами национального налогового законодательства и международного договора. Они исходят из того, что применяется внутреннее законодательство, но такое применение согласуется с положениями международного соглашения. Упомянутые договоры не закрепляют юридических конструкций налогов и в основном не достигают ничего большего, чем распределение межнациональной налоговой базы между государством источника дохода и государством резидентства его получателя, чтобы те применили национальные правила к ее соответствующей части. Их задача – смягчить либо исключить двойное налогообложение, стимулируя международную торговлю и инвестиции. В настоящее время заключение именно этих договоров остается преобладающим способом межгосударственной координации в сфере налогообложения доходов и имущества. Причинно-следственная связь между заключением налоговых соглашений и ростом инвестиций, установленная в исследовании МВФ³⁷⁹, проведенном в 2014 г., не выглядит прямой и однозначной. Соглашения часто могут предшествовать инвестициям, но не потому, что поощряют последние, а поскольку уже само вступление государств в соглашения подобного рода осуществляется, когда есть ожидание и потребность в инвестициях и поставлена стратегическая задача по их привлечению.

³⁷⁹ Spillovers on International Corporate Taxation. IMF Policy Paper. May 9, 2014. P. 37.

ГЛАВА 2. ИЗБЕЖАНИЕ И УСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПРАВОВОМ МЕХАНИЗМЕ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

§ 1. Международное двойное налогообложение: причины возникновения и правовые способы избежания

Первые двусторонние налоговые соглашения были заключены Бельгией: с Францией (1843 г.), Нидерландами (1845 г.), Люксембургом (1845 г.)³⁸⁰. В 1872 г. Великобритания и Швейцария (Кантон Во / Vaud) подписали договор об избежании двойного налогообложения, который распространялся на налог на наследство. В научной литературе он отмечается в качестве одного из первых соглашений, где государства непосредственно обратились к проблеме двойного налогообложения. Инициатором его заключения выступила Великобритания, многие известные и состоятельные подданные которой поселились в Кантоне Во, отличающемся теплым климатом и комфортными условиями проживания. После их смерти как раз и возникали разногласия между юрисдикциями по поводу налога на наследство. Среди известных жителей Кантона Во можно назвать, например, М. Шелли, в период нахождения здесь задумавшую своего знаменитого «Франкенштейна». Однако наиболее значимым для российских исследователей остается тот факт, что стимулом для заключения договора стало предшествовавшее ему соглашение Кантона Во и России, вызванное, как считают некоторые авторы, проживанием в Лозанне одного из великих князей³⁸¹. Так что в определенном смысле Россия стала «законодателем юридической моды» на договоры подобного рода, реализовав инновационные для того времени регуляторные решения.

³⁸⁰ См. подробнее: *Seligman E.* Double taxation and international fiscal cooperation. The Macmillan company, 1928. P. 52–53; *Weeghel S.* The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States. Kluwer Law International, 1998. P. 27.

³⁸¹ См.: *Jogaraajan S.* The Conclusion and Termination of the «First» Double Taxation Treaty // *British Tax Review.* 2012. Vol. 3. P. 283–306.

К первым двусторонним соглашениям об избежании двойного налогообложения доходов традиционно относят договоры, которые были заключены: Пруссией и Саксонией (1869 г.), Австрией и Германией (1869 г.), Австрией и Пруссией (1899 г.)³⁸². К числу первых многосторонних налоговых договоров И.И. Кучеров причисляет заключенный по инициативе Италии договор 1922 г. при участии стран бывшей имперской Австро-Венгрии (Австрии, Польши, Румынии, Венгрии, Югославии)³⁸³.

Осознание необходимости совместного решения вопросов о налогообложении субъектов и объектов, подпадающих под обложение сразу нескольких государств, и активный поиск возможных регуляторных решений относится к середине XIX в. К этому процессу побуждало развитие международной экономической деятельности. Однако достижимо решение вопроса оказалось лишь в условиях содержательного сближения самих национальных систем и правил налогообложения доходов.

В работе, изданной в 1887 г., известный русский ученый А.А. Исаев указывал, что «при современном развитии международных сношений, пребывании в каждой стране многих иностранцев, при отделении, по месту, лица от его имущества на многие годы подоходный налог не позволяет привлечь к платежу податей многих лиц, пользующихся удобствами жизни в данном государстве»³⁸⁴. Он не только обращал внимание на данную проблему, но и предостерегал от крайности двойного налогообложения.

Уже тогда была очевидна связанность проблематики двойного (многократного) налогообложения и так называемого двойного неналогообложения, когда субъект, определенным образом юридически структурируя свои действия и оформляя их документально, оказывается в правовой недосыгаемости, избегая требований как со стороны государства его резидентства (постоянного местопребывания), так и со стороны

³⁸² *Uckmar V. Double Taxation Conventions // International Tax Law / Ed. by A. Amatucci. Kluwer Law International, 2006. P. 150.*

³⁸³ См.: *Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 14.*

³⁸⁴ *Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М., 2004. С. 181.*

государства источника его доходов (прибыли), местонахождения его имущества. В начале советского периода отечественной истории данная проблематика развивалась в работах М.Д. Загряцкова и Н.А. Падейского³⁸⁵.

Заинтересованность СССР в устранении двойного обложения подкреплялась и причинами формального характера: в международных договорах (с Италией, Германией) имелись статьи, обязывающие стороны заключить соглашения об устранении двойного налогообложения. В Договоре с Германией от 12 октября 1925 г. «Германия и СССР уже конкретно договорились об устранении двойного обложения в целом ряде налогов»³⁸⁶. Договор состоял из общих постановлений и семи соглашений, образовавших единое целое, так что понятие «Договор» охватывало отдельные соглашения³⁸⁷. Соглашение V (Соглашение о налогах) определяло налоговые режимы граждан (ст. 1)³⁸⁸, включая приравненных к ним налогообязанных субъектов обеих договаривающихся сторон, в отношении как коммерческой деятельности, так и имущества. В соответствии со ст. 2 для избежания двойного налогообложения промысловая деятельность, обслуживающее ее имущество и доход (прибыль) от них привлекались к прямому обложению только в том государстве, где содержалось заведение³⁸⁹ для производства постоянного промысла. Если заведение одного и того же промышленного предприятия находились в обоих государствах, привлечение к прямому налогообложению в каждом из них имело место только соразмерно операциям, производимым находящимися в этом государстве заведениями.

³⁸⁵ См., в частности: *Падейский Н.А.* Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. 1929. № 9–10; *Загряцков М.Д.* Проблема двойного обложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. 1929. № 7.

³⁸⁶ *Падейский Н.А.* Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2013. № 3. С. 13–36.

³⁸⁷ См.: Сборник действующих торговых договоров и иных хозяйственных соглашений СССР, заключенных с иностранными государствами. Вып. I. Действующие торговые договоры и иные хозяйственные соглашения, заключенные по 15 июля 1935 г. М.: Изд-во НКВД, 1935. С. 60–62.

³⁸⁸ Гражданами для целей договора считались и юридические лица, имеющие место пребывания на территории договаривающегося государства и правомерно существующие по его законам.

³⁸⁹ Заведениями считались наряду с правлением предприятия, в частности: торговые отделения; места для производства, закупок и продаж; склады; конторы.

Е.А. Ровинский и А.М. Черепахин характеризуют соглашение с Германией (1925 г.) как «первый международный акт об установлении сотрудничества в области налогообложения между государствами, принадлежащими к различным социально-экономическим системам». В последующие годы конвенции о налогообложении, носящие частичный характер, были заключены СССР с Данией (1960 г.), Финляндией (1970 г.) и некоторыми другими странами³⁹⁰. Так, например, в 1970 г. состоялся обмен письмами между министром при Канцелярии Государственного Совета Финляндии и министром внешней торговли СССР о взаимном освобождении от налогов на доходы от продажи или передачи лицензий на использование патентов на изобретения, а также других объектов промышленной собственности³⁹¹.

Государства придерживаются различного подхода при решении вопроса о признании конкретного юридического или физического лица налогообязанным субъектом: «одни страны, преимущественно континентально-европейские, в основу понятия налогообязанного субъекта кладут критерий местонахождения объекта обложения (источника дохода), в то время как другие, преимущественно англосаксонские страны, – критерий национальности или постоянного местопребывания налогообязанного субъекта (домициль)»³⁹². Одновременное применение подобных критериев двумя государствами при обложении дохода одного и того же лица приводит к двойному налогообложению. Применительно к проблематике международных договоров об избежании двойного налогообложения наиболее важно разграничить юридическое и экономическое двойное налогообложение:

³⁹⁰ См.: Ровинский Е.А., Черепахин А.М. Международно-правовое регулирование двойного налогообложения // Советское государство и право. 1975. № 6. С. 92.

³⁹¹ Соглашение (посредством обмена письмами) вступило в силу 16.12.1970 // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVI. Действующие договоры, соглашения и конвенции, вступившие в силу между 1 января 1969 г. и 31 декабря 1970 г. М., 1973. С. 101–102.

³⁹² Ровинский Е.А., Черепахин А.М. Указ. соч. С. 92.

- юридическое двойное налогообложение (*juridical double taxation*) – когда один и тот налогоплательщик (юридическое или физическое лицо) облагается налогом в отношении одного и того же дохода в двух государствах;
- экономическое двойное налогообложение (*economic double taxation*) – когда два разных налогоплательщика облагаются налогом в отношении экономически одного и того же дохода двумя государствами.

Таким образом, при международном юридическом двойном налогообложении происходит обложение одного и того же налогоплательщика сопоставимыми налогами в двух (или более) государствах в отношении одного и того же объекта за аналогичные периоды. Экономическое двойное налогообложение – налогообложение одного и того же дохода или капитала у двух различных субъектов³⁹³. Международное юридическое двойное налогообложение возникает, как отмечает К. Холмс, в результате следующих конфликтов между национальным законодательством двух стран:

- конфликт источников (*source-source conflict*) – возникает, когда обе страны утверждают, что согласно их национальному законодательству доход или капитал получен на их территории (в пределах их границ);
- конфликт резидентства (*residence-residence conflict*) – возникает, когда обе страны в соответствии с национальным правом рассматривают лицо как своего налогового резидента (двойное резидентство);
- конфликт источника и резидентства (*source-resident conflict*) – это, вероятно, наиболее распространенная форма двойного налогообложения, являющаяся результатом трансграничной сделки. Конфликт возникает, когда две страны облагают налогом один и тот же доход или капитал, поскольку в соответствии с внутригосударственными законами налогоплательщик, как полагают,

³⁹³ См.: *Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien: IBFD, 2010. P. 25.*

является жителем (резидентом) одной страны, в то время как другая страна утверждает, что доход или капитал были получены из источника в пределах ее границ³⁹⁴.

Проблемы схожего порядка могут возникать и в так называемых трехсторонних (триангулярных) ситуациях (от англ. triangular), когда в налогообложение вовлечено более двух государств. Это наиболее характерно для случаев, когда одно и то же лицо, например партнерство, рассматривается в одном государстве как прозрачное для целей налогообложения, а в другом как налогообязанное лицо.

Н.А. Падейский отделял двойное налогообложение как международную фискальную и экономическую проблему от «случаев увеличения тяжести налогового бремени, которые возникают в пределах одного и того же государства, хотя бы и федеративного». Государство в своих пределах может в любое время и любым образом устранить двойное обложение, иное происходит при возникновении двойного обложения вследствие применения налоговых систем различных государств: «каждое из них суверенно на своей территории, каждое из них имеет свою особую и обычно чрезвычайно сложную налоговую систему; наконец, каждое из них не только стремится к пополнению ресурсов своего казначейства, но и испытывает на себе влияние определенных финансовых групп, далеко не всегда заинтересованных в привлечении иностранного капитала»³⁹⁵.

Российское законодательство о налогах и сборах предусматривает, что доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении ее налоговой базы (в полном объеме с учетом расходов³⁹⁶, произведенных как в России, так и за рубежом). Суммы налога, выплаченные российской организацией в

³⁹⁴ См.: *Holmes K. International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam, Netherlands: IBFD Publications BV. 2007. P. 22–24.

³⁹⁵ Падейский Н.А. Указ. соч. С. 13–36.

³⁹⁶ При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, вычитаются в порядке и размерах, установленных гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

соответствии с законодательством иностранных государств, засчитываются при уплате налога в РФ (в размере, не превышающем сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ)³⁹⁷.

Международного двойного налогообложения можно избежать посредством одностороннего отказа от налогового требования. Такие односторонние меры различаются в разных странах, но в целом могут быть представлены следующим образом:

- освобождение от налогообложения доходов из зарубежных источников³⁹⁸;
- налоговый кредит (зачет) иностранных налогов;
- учет иностранных налогов в составе затрат (расходов, подлежащих вычету при исчислении налоговой базы³⁹⁹);
- средства правовой защиты индивидуального (ситуационного) характера (могут применяться, в частности, при неблагоприятном финансовом состоянии налогоплательщика).

Однако, поскольку каждое государство стремится защитить налоговый суверенитет, проблемы двойного налогообложения – к этому выводу приходит большинство исследователей – невозможно решить исключительно в одностороннем порядке⁴⁰⁰. Е.А. Ровинский и А.М. Черепяхин отмечали, что переход от односторонних действий отдельных стран к межгосударственным отношениям, основанным на взаимных обязательствах, означает «превращение двойного налогообложения из объекта воздействия внутринационального права в объект международно-правовых отношений, а содержащиеся в специальных международных актах нормы, регулирующие их, образовали... новый международно-правовой институт по

³⁹⁷ См. ст. 311 НК РФ.

³⁹⁸ На практике применяется редко.

³⁹⁹ Англ. – deductible expenses.

⁴⁰⁰ См.: *Ларютина И.А.* Избегание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

предотвращению двойного налогообложения»⁴⁰¹. Международные договоры об избежании двойного налогообложения призваны устранить юридическое двойное налогообложение; что касается концепции экономического двойного налогообложения, то она нашла отражение в статьях договоров, посвященных особенностям налогообложения ассоциированных предприятий, где изложен принцип «на расстоянии вытянутой руки». В Комментариях ОЭСР описаны три случая возникновения международного юридического двойного налогообложения:

1) когда каждое из договаривающихся государств облагает налогом общемировой доход или капитал одного и того же лица (одновременная полная обязанность по уплате налогов);

2) когда лицо является резидентом одного государства и получает доход из другого государства или владеет капиталом в этом другом государстве (государстве источника дохода или местонахождения или государстве месторасположения постоянного представительства) и оба государства облагают налогом этот доход или капитал;

3) когда каждое договаривающееся государство возлагает на одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, обязанность уплатить налог с дохода, который лицо получило из договаривающегося государства, или с капитала, которым оно владеет в этом государстве (одновременная ограниченная обязанность по уплате налогов)⁴⁰².

Так, двойное налогообложение лица может иметь место в том числе когда одним государством оно облагается налогом на основе гражданства, а другим – в силу признания резидентом. При этом оба вправе облагать совокупный доход лица независимо от места его получения. Подобное явление получило название конфликта неограниченной налоговой

⁴⁰¹ Ровинский Е.А., Черепяхин А.М. Указ. соч. С. 93.

⁴⁰² Это может произойти, например, если лицо, не являющееся резидентом, имеет в договаривающемся государстве постоянное представительство, через которое получает доход или владеет капиталом в другом договаривающемся государстве (источника дохода или местонахождения).

обязанности⁴⁰³.

Т. Риксен видит три возможных подхода к разрешению проблемы международного двойного налогообложения:

1) налогообложение дохода от межнациональной деловой активности на международном уровне, когда государства приходят к согласию по вопросу об общих налоговой базе, ставке и налоговой администрации⁴⁰⁴;

2) второй подход был реализован в МК ОЭСР;

3) промежуточный вариант, когда транснациональные компании подвергаются унитарному налогообложению с применением формулы пропорционального распределения прибыли и, соответственно, суммы налога между государствами⁴⁰⁵. При этом государства свободны в применении национальных налоговых ставок к своей части налоговой базы.

Наибольшую известность в данном аспекте получил предложенный Европейской комиссией в 2011 г. проект Единой консолидированной базы налога с корпораций⁴⁰⁶ как общей системы исчисления налога для компаний, осуществляющих операции в нескольких государствах – членах ЕС⁴⁰⁷. Проект предусматривал: а) единый алгоритм определения налоговой базы (в том числе консолидацию прибыли и убытков в странах – членах ЕС); б) представление единой декларации в налоговый орган одного государства; в) использование на добровольной основе; г) деление налоговой базы на доли в государствах – членах ЕС, где ведется бизнес, по формуле, учитывающей величину активов, расходов на оплату труда, объем продаж в конкретной стране; д) сохранение права каждого государства – члена ЕС на установление налоговой ставки.

Д.В. Винницкий солидарен с позицией К. Фогеля, отмечая, что

⁴⁰³ См.: *Knechtle A.* Op. cit. P. 44.

⁴⁰⁴ Такой «налог на международный бизнес» подразумевал бы делегирование власти обложения дохода международному органу, что нереалистично в настоящее время даже для ЕС.

⁴⁰⁵ См.: *Rixen T.* The Double Tax Avoidance Regime as Institutional Foundation of Tax Competition. 2008.

⁴⁰⁶ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

⁴⁰⁷ См.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/#practical (дата обращения: 01.04.2016).

«существующее международное право не накладывает на государства юридическое обязательство устранять даже двойное юридическое налогообложение», хотя иные правила могут содержаться в национальном законодательстве⁴⁰⁸. Р. Марта также придерживается подхода, что в международном налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резиденства⁴⁰⁹. А.Ш. Низамиев, однако, считает, что «невозможно однозначно ответить на вопрос о том, насколько противоречит международному праву практика государств в случае, если они одновременно облагают одно и то же лицо и один и тот же объект своими налогами, и насколько государства свободны расширять пределы своей налоговой юрисдикции»⁴¹⁰.

Действительно, в международном налоговом праве мы не найдем выраженного запрета на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резиденства. Реальность такова, что физические и юридические лица, объединения лиц находятся под юрисдикцией соответствующих государств и, как правило, лишены возможности избежания двойного налогообложения своих доходов от трансграничных операций иначе как в рамках применения норм межгосударственных договоров, затрагивающих данную сферу отношений. Двойное налогообложение, нежелательное с экономической точки зрения, потребовало разработки односторонних, двусторонних и многосторонних правовых механизмов. Устранение двойного (множественного) налогообложения может осуществляться как национальными средствами, так и в рамках специальных международных соглашений. К основным задачам международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения мы

⁴⁰⁸ Виницкий Д.В. Основные функции международного налогового права // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1. С. 15.

⁴⁰⁹ См.: Martha R. Op. cit. P. 16–17.

⁴¹⁰ Международное право. Особенная часть: учебник для вузов / М.В. Андреев, П.Н. Бирюков, Р.М. Валеев и др. (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

ОТНОСИМ:

- согласованное определение границ налоговых юрисдикций (в заданной сфере);
- защита налогоплательщиков от риска двойного налогообложения (установление единых методов и подходов к его устранению);
- предотвращение некоторых форм налоговой дискриминации;
- противодействие уклонению от налогообложения;
- поощрение и поддержка международной торговли и инвестиций;
- создание условий для обмена информацией между налоговыми органами договаривающихся государств.

Охваченные договором категории доходов (объекты налогообложения) являются основанием возникновения правоотношений как между субъектами – резидентами договаривающихся государств (лицами для целей договора) и национальными налоговыми органами, так и между самими государствами по поводу устранения двойного налогообложения названных лиц. Речь идет о взаимно согласованных принципах, методах, льготах, посредством системы которых устраняется двойное налогообложение и предотвращается уход от налогообложения.

Особенности таких договоров в ряде случаев становятся весомым аргументом в полемике о существовании международного налогового права. Р.А. Шепенко, например, указывает: «Принципиально не соглашусь с существованием отрасли “международное налоговое право” хотя бы потому, что у нее нет основного компонента – установления фискальных и регулирующих платежей; международный договор обычно не вводит исходные налоговые правила, а ограничивает их действие»⁴¹¹.

Международный договор РФ об избежании двойного налогообложения, действительно, не генерирует требования к налогоплательщику, если таковое отсутствует в национальном

⁴¹¹ Шепенко Р.А. Рецензия (Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс для подготовки магистров) // Финансовое право. 2009. № 12. С. 38–40.

законодательстве, равно как не изменяет его характера с точки зрения юридической конструкции платежа. Двусторонние договоры лишь помогают «скоординировать национальные налоговые законы»⁴¹². При этом они учитывают специфические особенности национальных правил и систем налогообложения. Например, в упомянутом выше соглашении РФ и США от 17 июня 1992 г. предусмотрено, что оно не ограничивает любое исключение, освобождение, вычет, зачет или другую льготу, предоставляемую в настоящее время или в последующем законами каждого договаривающегося государства, а также любым другим соглашением между ними. Это положение учитывает специфику американского законодательства. Международные договоры США не могут увеличивать размер налоговой обязанности, при этом налогоплательщики ограничены при выборе между положениями национального налогового права и международных договоров⁴¹³. Румынское налоговое законодательство содержит правило, согласно которому, если налогоплательщик является резидентом государства, с которым у этой страны есть соглашение об избежании двойного налогообложения, налоговые ставки, применяемые к нему в отношении дохода, полученного в Румынии, не могут превышать ставки, установленные соглашением. Однако если ставки, предусмотренные румынским законодательством, благоприятнее ставок международного соглашения, применяются более благоприятные ставки⁴¹⁴.

В договорах об избежании двойного налогообложения государства принимают обязательства, приводящие к согласованной реализации их прав на налогообложение, при этом «государству не предоставляются дополнительные полномочия по налогообложению, и не предусматривается

⁴¹² См.: *Li J.* International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study. Toronto, Canadian Tax Foundation. 2003.

⁴¹³ См.: Rev. Rul. 84-17; *Teague K., Inchoco W., Pearlman M.* International Tax Treaties // <http://www.praxity-conferences.com/> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴¹⁴ См.: ст. 118 Налогового кодекса Румынии. См. об этом: *Lefter C., Chirica S.* International Double Taxation Avoidance (Domestic Legal Regulations and Fiscal Conventions Concluded by Romania) // *Theoretical and Applied Economics*. 2010. Vol. XVII. № 9 (550). P. 53–66

раздел собранных налогов»⁴¹⁵. В научной литературе преобладает мнение, что указанные договоры не могут порождать налоговые обязанности (обязанность по уплате налогов). Так, Н.П. Кучерявенко придерживается позиции, что «налоговые соглашения в принципе не могут вводить новые налоги, повышать действующие налоги или каким-либо иным способом увеличивать налоговое бремя налогоплательщиков»⁴¹⁶. Однако такой подход не является общепринятым. А.В. Аронов и В.А. Кашин отмечают, что «налогообложение во Франции может вводиться не только по внутренним законам, но и по международным соглашениям, ратифицированным парламентом Франции»⁴¹⁷. В Дании действует принцип, известный как золотое правило⁴¹⁸: если соглашение распределяет права налогообложения доходов на одно из государств и у того нет внутренних правил, чтобы обложить налогом данный доход, налогообложение не может быть осуществлено. Наряду с этим общим подходом, однако, есть договоры, где содержится уточняющее условие о том, что в таком случае другое договаривающееся государство реализует право на налогообложение⁴¹⁹.

М. Лэнг не видит правовой основы для утверждения, что международные договоры не могут создавать налоговые обязанности для частных субъектов, поскольку нет общепринятого международного правила, согласно которому такие обязанности не могут возрастать в результате действия межгосударственных соглашений, хотя на практике договоры, действительно, обычно служат для ограничения налоговой нагрузки. Все

⁴¹⁵ См.: *Витцтум В.Г., Боте М., Дольцер Р.* и др. Международное право: В 2 кн. Кн. 2. М., 2011 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁴¹⁶ *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М., 2009. С. 857.

⁴¹⁷ *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М., 2013 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁴¹⁸ См.: *Gelineck M.* Permanent Establishments in the Offshore Oil and Gas Industry // <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2014/01/Permanent-Establishments-in-the-Offshore-Oil-and-Gas-Industry1.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴¹⁹ Пример такого правила содержится, в частности, в Протоколе к Конвенции между Правительством РФ и Правительством Королевства Норвегия от 26.03.1996 (в отношении п. 1 ст. 8 «Морской, воздушный транспорт и контейнеры»): если государство, которое имеет исключительные права на налогообложение прибыли, не может обложить налогом всю прибыль предприятия, часть прибыли, которая в связи с этим не подвергнута налогообложению, может облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является получатель прибыли.

изложенное не означает, впрочем, что в рассматриваемом случае положение налогоплательщиков не может стать менее привлекательным в финансовом смысле. Ученым приводится пример, когда освобождение дохода от налогообложения в соответствии с международным договором Австрии стало основанием для налоговой администрации этой страны исключить вычет из налоговой базы расходов, связанных с такими доходами⁴²⁰. В связи с этим уместно привести высказывание А.А. Шахмаметьева: «принцип неухудшения положения налогоплательщика вследствие применения международного соглашения сформулирован доктринально (иногда находит отражение в положениях международных соглашений), но не всегда поддерживается правоприменительной практикой»⁴²¹.

Налоговая администрация Австралии, разъясняя правила толкования договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных этой страной, высказала мнение по вопросу о том, «щит» или «меч» представляют собой такие соглашения⁴²². Основная идея состоит в том, что они, безусловно, являются щитом (защитой) для налогоплательщика, поскольку их задача – урегулирование конкурирующих требований государств к налогообязанному лицу, а вовсе не увеличение его обязанностей по сравнению с существующими. Такой эффект невозможен уже в силу конституционных принципов и гарантий, которые создают нормативные пределы для волеизъявления государств в сфере налогообложения. В то же время в разъяснениях упоминаются отдельные особенности договоров, которые косвенно могут создавать эффект, подобно «мечу». Дело в том, что в ряде договоров имеется статья «Источник дохода», которая незнакома российской договорной практике. Ее положения могут содержать более широкий подход к определению дохода для целей налогообложения по

⁴²⁰ См.: *Lang M.* Op. cit. P. 31.

⁴²¹ *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 773.

⁴²² См.: Taxation Ruling «Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements». TR 2001/13 // <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~2001~basic~exact&sis=treaties&target=EA&style=java&sdoid=TXRT R200113/NAT/ATO/00001&recStart=1&PT=99991231235958&recnum=14&tot=31&pn=RDB::RDB> (дата обращения: 01.04.2016).

сравнению с нормами национального законодательства.

Несмотря на обширную сеть двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, естественно, ими охвачены не все межгосударственные отношения в налоговой сфере. Как мы уже отмечали, в налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резидентства. Поскольку национальные законы не исключают международное двойное налогообложение, его избежание и устранение достигаются, главным образом, посредством международных налоговых договоров. Признание налогового законодательства государств несостоятельным исключительно в силу способности приводить к международному двойному налогообложению расширяло бы, по нашему мнению, возможности для ухода от налогообложения.

Таким образом, международное право не исключает принятия национальных налоговых законов, которые имеют косвенный эффект в виде неблагоприятных экономических последствий для иных государств, приводя к сокращению их налоговых доходов. Потенциально международное налоговое право могло бы предложить для трансграничных ситуаций принципы, согласно которым одно из государств при определенных условиях отзывало бы требование к налогоплательщику, однако такие правила не созданы и гипотетическая вероятность их появления мала. В рассматриваемом случае названную задачу отчасти выполняют двусторонние регуляторы (международные налоговые договоры).

§ 2. Модельные налоговые конвенции и формирование международных налоговых правил

Первое модельное налоговое соглашение было издано в 1928 г.⁴²³ Лигой Наций⁴²⁴, оно стало прародителем МК ОЭСР, его оригинальная структура все еще используется в международных договорах об избежании двойного налогообложения⁴²⁵. Этому предшествовала большая работа, в ходе которой появлялись несколько проектов модельных соглашений, среди наиболее известных – проекты «Мехико» (1943 г.) и «Лондон» (1946 г.)⁴²⁶. В настоящее время самым признанным образцовым (модельным) соглашением является МК ОЭСР, изданная в виде проекта в 1963 г. Работа над ней велась продолжительный период времени. Первая официальная версия появилась только в 1977 г.

В заголовке Модельной налоговой конвенции ОЭСР (1977 г.) содержалась ссылка на устранение двойного налогообложения. Учитывая, что Конвенция обращается и к регулированию в других сферах (предотвращение уклонения от уплаты налогов, недопущение дискриминации), впоследствии было решено использовать более короткое название (Model tax convention on income and on capital / Модельная налоговая конвенция на доходы и капитал), не содержащее такой ссылки. Тем не менее многие государства, в том числе и Россия, продолжают отражать в названиях двусторонних соглашений либо «избежание двойного налогообложения», либо «избежание двойного налогообложения» и

⁴²³ Его появлению предшествовал проект 1927 г. См.: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. League of Nations Doc. G.216.M.85 II (Apr. 1927).

⁴²⁴ См.: *McIntyre M.* Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review. Wayne State University Law School, 2005 // http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

⁴²⁵ См. об этом: *Latulippe L.* Ideas and the OECD: Creating synergy and organizing diffusion of bilateral tax treaty. Concordia University, October 2010. P. 100.

⁴²⁶ Mexico Draft (1943) Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property; London Draft (1946) Model Bilateral Convention for the Prevention Of the Double Taxation of Income and Property. См.: *Kragen A.* Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft. California Law Review. May 1964. P. 307. Также см.: <http://www.taxtreatieshistory.org/> (дата обращения: 01.04.2016).

«предотвращение уклонения от уплаты налогов».

С момента издания в МК ОЭСР периодически вносились изменения. Согласно рекомендации Совета ОЭСР при заключении или пересмотре соглашений страны – участницы ОЭСР должны придерживаться МК ОЭСР с учетом толкований, изложенных в Комментариях, и оговорок, содержащихся в ней. Признавая, что пересмотр Конвенции и Комментариев к ней принял форму постоянного процесса, в 1991 г. было утверждено понятие динамичной (ambulatory) Модельной конвенции, позволяющей проводить периодические обновления, не дожидаясь ее полного пересмотра. Так, в 2014 г. Совет ОЭСР одобрил очередные изменения, которые включены в обновленную версию МК ОЭСР⁴²⁷.

Модельная налоговая конвенция представляет собой юридическую конструкцию, понимаемую как идеальная модель особого построения нормативного материала, которая отражает сложную структуру основанных на налоговом суверенитете отношений государств в следующих областях: разграничение налоговых юрисдикций; создание налогово-правовых механизмов экстерриториального действия; формализация юридических фактов, влекущих спроектированный экономико-правовой эффект в налоговой сфере; формулирование налогово-правовых конструкций. Модельный налоговый договор не имеет юридической силы, подобной силе действующего международного соглашения, но может приобрести авторитет *de facto* в зависимости от степени совершенства воплощенных в нем экономико-правовых идей, юридических подходов и качества их текстуальной реализации в документе, а также от степени распространенности соглашений, составленных по предложенной форме (модели). В итоге типовое соглашение может стать документом, в котором формализованы принципы международного налогового права. Их текстуальное отражение в данном случае, однако, имеет не

⁴²⁷ См.: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm> (дата обращения: 01.04.2016).

устанавливающий, но констатирующий характер. Как отмечали Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев, подчеркивая «надзаконное» значение основных принципов налогообложения, общие принципы налогообложения и сборов направляют и связывают законодательную власть, имея для нее «эталонное значение». В контексте такого подхода находится их вывод о том, что основные принципы налогообложения не могут быть нарушены независимо от того, нашли они закрепление в законе или нет⁴²⁸.

М. Мкинтайр отмечал, что никакая страна не обязана следовать образцовому соглашению, и в определенных случаях сама МК ОЭСР предлагает альтернативные подходы к решению проблем⁴²⁹. Это подтверждает, в частности, метод освобождения и метод кредита (зачета) как приемлемые механизмы устранения двойного налогообложения. Конвенция, определяя ограничения ставок для некоторых видов доходов, не побуждает страны избегать показателей ниже рекомендуемых. Как и у любого модельного документа, у нее нет обязательных правовых последствий. Ее влияние растет благодаря воплощению модельных положений в международных договорах. И.И. Лукашук, отстаивавший позицию, согласно которой «право не может содержать инородных норм»⁴³⁰, тем не менее, признавал, что неофициальные правила, отражающие согласованную практику государств, не могут быть полностью лишены юридического значения.

На базе МК ОЭСР (1977 г.) была разработана Модельная конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (1980 г.) (далее – МК ООН)⁴³¹. Она отличается от МК ОЭСР⁴³², основанной на резидентском принципе

⁴²⁸ См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. М., 1998. С. 186, 191.

⁴²⁹ McIntyre M. Legal Structure of Tax Treaties. Int'l Tax. 2003, revised 2010. P. 6.

⁴³⁰ Лукашук И.И. Нормы международного права. М., 1997. С. 20–21.

⁴³¹ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations. N.Y., 2011 // http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

⁴³² В диссертации, если специально не указано иное, модельные документы приводятся в актуальных редакциях: МК ОЭСР (2014 г.), МК ООН (2011 г.).

налогообложения, который может быть реализован только в отношениях между государствами, равными политически и экономически. МК ООН представляет собой определенный компромисс между принципом источника дохода и принципом резидентства, отдавая выраженное предпочтение, в противовес МК ОЭСР, принципу источника дохода (территориальный принцип налогообложения). В значительной мере она была создана как альтернатива последней, и ее цель состоит в том, чтобы отразить интересы и подходы развивающихся стран.

МК ООН следует за МК ОЭСР по большинству вопросов, поэтому чтобы избежать ее уклона в пользу стран – экспортеров капитала, были устранены максимальные ограничения при налогообложении процентов, дивидендов, лицензионных платежей, созданы более гибкие правила для постоянных представительств. Противоречие между интересами экономически развитых государств – экспортеров капитала и технологий и развивающихся стран, которые преимущественно являются импортерами иностранных инвестиций, выражается в том, что, преследуя одинаковые цели, стремясь обеспечить контроль над налоговой базой и поступлениями в свой бюджет, первые отстаивают преимущественное использование принципа резидентства, а вторые (развивающиеся) – принцип источника дохода. Аргументы, приводимые в обосновании обеих позиций, достаточно весомы, что затрудняет поиск компромиссов.

Развитые страны обосновывают свой подход тем, что материальная основа инвестиций, направляемых их резидентами за рубеж, создана на территории этих стран и благодаря их экономической системе. Из этого следует вывод, что преимущественное право на налогообложение доходов от инвестиций в силу экономической связи с этими странами принадлежит последним. Развивающиеся государства убеждены, что возникновение налогооблагаемого дохода становится возможным благодаря их экономике.

Следовательно, доходы неразрывно связаны с территорией этих государств, и именно они имеют преимущественные права на взимание налогов⁴³³.

Первоначально изданная в 1980 г. МК ООН не пересматривалась много лет, и специалисты даже стали предекать ее постепенное «угасание». Значение документа возросло после редакции 2001 г. В настоящее время многие соглашения, в том числе с участием стран ОЭСР, содержат ее положения, которых нет в Конвенции ОЭСР.

Так, ратифицированный Россией в 2012 г.⁴³⁴ договор с Аргентиной от 10 октября 2001 г. содержит положения как из МК ОЭСР, так и из МК ООН. Например, соглашение не соответствует МК ОЭСР в части разрешения вопросов двойного резидентства компании. Статья 5 «Постоянное представительство» договора испытала воздействие МК ООН. Это проявилось не только в более широком определении постоянного представительства (включая оказание услуг), но и в шестимесячном сроке, по истечении которого постоянное представительство признается созданным (для строительных площадок). Такой подход нехарактерен для договоров России, более тяготеющих к 12-месячному сроку, рекомендованному МК ОЭСР, однако, по оценке специалистов, типичен для договоров Аргентины⁴³⁵. Влияние МК ООН наблюдается и в договорах США, например, в их соглашении с Вьетнамом от 7 июля 2015 г. строительная площадка также признается постоянным представительством по истечении шестимесячного периода⁴³⁶. Показательно, что 9 из 30 положений, отличающих МК ООН от МК ОЭСР, содержатся в более 40% соглашений, заключенных в период 1997–2013 гг.⁴³⁷

⁴³³ План действий по борьбе с размыванием налоговой базы сделал очевидной необходимость координации и в сфере договоров развивающихся стран. В результате в 2015 г. ООН был выпущен документ «Защита налоговой базы развивающихся стран» (Protecting the Tax Base of Developing Countries / Ed. by A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka. United Nations. N.Y. 2015).

⁴³⁴ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 02.10.2012 № 155-ФЗ.

⁴³⁵ См.: *Vakhtinskaya E., Saravia E.* Overview of the Argentina-Russia Tax Treaty. *Tax Notes Int'l*. Vol. 69. № 9. March 4. 2013. P. 870.

⁴³⁶ См.: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Vietnam-7-7-2015.pdf> (дата обращения: 10.03.2016).

⁴³⁷ См.: *Wijnen W., Goede J.* The UN Model in Practice (1997–2013). *IBFD*. 2013. P. 64.

У названных модельных конвенций есть «конкуренция» со стороны изданной Министерством финансов США Модельной налоговой конвенции Соединенных Штатов (далее – МК США)⁴³⁸, к которой разработано и соответствующее Технико-юридическое пояснение (Technical Explanation, далее – Технико-юридическое пояснение к МК США)⁴³⁹. Соединенные Штаты несколько раз издавали собственное типовое соглашение, последний раз в 2006 г. В 2015 г. были подготовлены предложения по изменению МК США⁴⁴⁰, которые касаются, в частности, института постоянного представительства, ограничения доступа к льготам, специальных налоговых режимов, проблематики последующих изменений в законодательстве⁴⁴¹. Данную конвенцию от прочих отличают ограничения на пользование льготами для противодействия созданию компаний с единственной целью – избежать налогообложения. США традиционно настаивают на включении в соглашения статьи «Ограничение льгот»⁴⁴², назначение которой – предотвратить уклонение от уплаты налогов посредством посещения «магазина налоговых соглашений» (treaty shopping), использование промежуточных, кондуитных компаний (conduit entities). Статья об ограничении льгот есть и в российском типовом соглашении, а также во многих международных договорах РФ об избежании двойного налогообложения. Такая практика получила поддержку и в Плане действий по борьбе с размыванием налоговой базы⁴⁴³.

Отдельно упомянем институт оговорок к МК ОЭСР. Как известно, государства – члены ОЭСР обязались обеспечить соответствие своих

⁴³⁸ Model United States Income Tax Convention (Nov. 15, 2006) // <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/international.aspx> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴³⁹ United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 // <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴⁴⁰ См.: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/j110057.aspx> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴⁴¹ См.: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/international.aspx> (дата обращения: 01.04.2016).

⁴⁴² Англ. – Limitation on benefits (LOB).

⁴⁴³ См.: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report // http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en;jsessionid=e4nlejbborq88.x-oecd-live-02 (дата обращения: 01.04.2016).

двусторонних договоров модельной налоговой конвенции. В ней указано, что все страны – члены ОЭСР находятся в согласии с основными целями и положениями Конвенции⁴⁴⁴. Этот подход не исключает наличие оговорок, число которых по состоянию на 2012 г. составило 298 (большинство государств высказали несогласие с отдельными положениями или их толкованием)⁴⁴⁵. Оговорки, как правило, не затрагивают существенных моментов, но могут касаться ставок, альтернативных либо дополнительных положений, формулировок и др.⁴⁴⁶ В целом это соответствует подходу Конвенции относительно сохранения необходимого уровня гибкости. Наибольшее количество оговорок и замечаний высказано США, Чили, Канадой и Турцией. Оговорки США традиционно соответствуют модельной конвенции этой страны⁴⁴⁷.

Решение о проведении ежегодных встреч, на которых эксперты из стран ОЭСР и государств, не входящих в эту организацию, могут обсудить вопросы, связанные с согласованием, применением и толкованием положений конвенций, было принято в 1996 г. Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР. Общий подход состоял в том, что поскольку Конвенция оказывает влияние не только на страны–участницы ОЭСР, логично, что в ее развитие вносят вклад и государства, не входящие в данную организацию. Для них участие в разработке конвенционных положений и комментария стало возможно посредством выражения позиций по соответствующим вопросам: было принято решение о том, что страны, не входящие в ОЭСР, имеют возможность указывать, с какими положениями конвенции или с каким ее толкованием они не согласны. Так появился раздел с изложением позиций стран, не входящих

⁴⁴⁴ См. п. 31 Введения к МК ОЭСР.

⁴⁴⁵ См.: *Arginelli P., Dirkis M.* Revisiting and Reviewing «Reservations», «Observations» and «Positions» to the OECD Model – Selected Provisions: OECD Member Countries // *Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties.* Ed. G. Maisto. IBFD. 2014. P. 135.

⁴⁴⁶ См.: п. 27, 31 Введения к МК ОЭСР.

⁴⁴⁷ См. подробнее: *Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties.* P. 139–142, 145.

в ОЭСР. Он обновляется по мере изменения МК ОЭСР. Россия выразила свою позицию по целому ряду положений Конвенции.

История типовых налоговых соглашений России, как мы уже отмечали, берет начало в 1992 г., к которому относится и заключение первых двусторонних договоров. Постановлением Правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352 был одобрен проект типового Соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, составленный в соответствии с МК ОЭСР. На его основе Россия выражала готовность проводить переговоры по заключению межправительственных договоров по вопросам налогообложения. В 2010 г. было принято новое типовое соглашение. Существенные изменения в него были внесены Постановлением Правительства РФ от 26 апреля 2014 г. № 371⁴⁴⁸. Отличия ТС РФ от МК ОЭСР немногочисленны. Типовое соглашение традиционно состоит из трех основных частей:

- 1) в первой определяется сфера его действия (лица и налоги);
- 2) во второй раскрывается содержание налоговых режимов;
- 3) в третьей устанавливаются методы устранения двойного налогообложения и порядок реализации положений соглашения.

В отличие от конвенций ОЭСР и ООН, российское типовое соглашение не содержит деления на главы, но состав статей практически идентичен, за исключением некоторых особенностей. Например, в ТС РФ, как и в МК США, имеется статья «Ограничение льгот», которой нет в упомянутых модельных конвенциях.

В рамках СНГ было принято несколько документов, где государства-участники выражали намерение о проведении согласованной политики при заключении двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения. Ряд их положений был, как показала практика,

⁴⁴⁸ Постановление Правительства РФ от 26.04.2014 г. № 371 «О внесении изменений в Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // СЗ РФ. 2014. № 18 (ч. IV). Ст. 2212.

нереалистичен, поскольку предполагал, по сути, полную унификацию в ряде вопросов для государств с существенно различными экономическим потенциалом и темпами роста. Так, 13 марта 1992 г. было подписано Соглашение между правительствами государств – участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики (далее – Соглашение СНГ о принципах налоговой политики)⁴⁴⁹. В нем правительства пришли к решению проводить согласованную налоговую политику на основе унификации принципов и правил налогообложения и применять единый перечень основных налогов.

15 мая 1992 г. в соответствии с Соглашением СНГ о принципах налоговой политики в целях обеспечения единого подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения страны – участницы СНГ договорились об использовании между собой и третьими странами Типового соглашения об избежании двойного налогообложения. Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 мая 1992 г. содержит рекомендованную форму такого соглашения (на русском языке).

Соглашение СНГ о принципах налоговой политики вступило в силу 18 июля 1996 г. (в отношении стран-участниц, за исключением Армении, Киргизии и Молдавии)⁴⁵⁰. Однако уже спустя семь лет Постановлением Правительства России от 24 июня 2003 г. № 364 «О намерении Российской Федерации не стать участником некоторых международных договоров, подписанных в рамках СНГ» МИД России было поручено уведомить Исполнительный комитет СНГ о намерении РФ не стать участником данного международного договора.

⁴⁴⁹ Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Вып. 3. С. 13–15.

⁴⁵⁰ Соглашение вступило в силу с момента сдачи депозитарию третьего уведомления, подтверждающего, что выполнены надлежащие внутригосударственные процедуры, необходимые для его вступления в силу (ст. 6).

В настоящее время при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения государства – участники СНГ применяют подходы, содержащиеся в типовых моделях соглашений, разработанных ОЭСР и ООН, с учетом аспектов, вытекающих из особенностей двустороннего сотрудничества государств. Такой вывод содержится в решении Экономического совета СНГ от 12 декабря 2008 г.⁴⁵¹

Модельные конвенции ОЭСР и ООН, как мы уже отмечали, имеют развернутые официальные комментарии к каждой статье. Технико-юридическое пояснение есть и у МК США. Ряд стран – бывших республик СССР реализовали идею комплексного официального комментария к своим налоговым договорам – в виде порядка применения соглашений либо правил их администрирования⁴⁵². Безусловно, такое официальное толкование отличается от толкования согласно ст. 25 «Взаимосогласительная процедура» договоров, которое осуществляется компетентными органами договаривающихся государств. Однако юридическая значимость и полезность разъяснений упомянутого характера не раз справедливо подчеркивались в научной литературе⁴⁵³. К сожалению, аналогичного комментария (разъяснения) нет в России, хотя первая версия ее типового соглашения появилась еще в 1992 г. Наличие документа с объявленной официальной позицией по вопросам толкования положений договоров РФ нам представляется исключительно важным. Как отмечается в решении Совета глав правительств СНГ «О деятельности Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ»

⁴⁵¹ Решение Экономического совета СНГ «О практике применения соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в государствах – участниках СНГ» от 12.12.2008 // СПС «Законодательство стран СНГ».

⁴⁵² Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 15.05.2012 № 298 утверждено Положение о порядке применения соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных с иностранными государствами. В Азербайджане приняты Правила администрирования международных соглашений об избежании двойного налогообложения от 19.11.2007 № 0717040100891300.

⁴⁵³ См.: *Boise C. Optimal Tax Treaty Administrative Guidance // Texas Law Review. 2009. Vol. 88:175. P. 174–187.*

от 30 октября 2015 г.⁴⁵⁴, осуществление международных экономических связей обусловило необходимость формирования в государствах – участниках СНГ организационно-экономического механизма устранения двойного налогообложения, который реализуется через заключение соглашений об избежании двойного налогообложения. Их положения «закрепляют четкие правила распределения юрисдикции между государствами по налогообложению субъектов одного государства, получающих доходы или имеющих имущество в другом государстве – участнике СНГ. Соглашения являются своего рода связующей нитью для налоговых систем государств». В названном решении констатируется необходимость подготовки Сборника о правилах администрирования соглашений об избежании двойного налогообложения в государствах – участниках СНГ.

Подводя итог положениям настоящего раздела, отметим, что в процессе развития международных налоговых отношений проявилась объективная потребность в создании и совершенствовании типовых (модельных) налоговых соглашений, которые могут быть определены как совокупность модельных норм и принципов налогообложения, создающих основу для двусторонних переговоров государств в процессе заключения между ними международного договора. А.Ф. Черданцев указывал, что юридические конструкции являются «одним из конкретных случаев использования моделирования как метода познания»⁴⁵⁵. Анализ современных форм взаимодействия национального и международного права позволил сделать вывод о тенденции к налогово-правовой гармонизации, реализуемой посредством документов модельного типа. Частным случаем таких документов является модельная налоговая конвенция. Отвлечение от индивидуальных характеристик явлений, субъектов и ситуаций позволяет осуществлять документальную фиксацию необходимого и достаточного

⁴⁵⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁵⁵ Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М., 2003. С. 238.

позитивного материала, обеспечив тем самым типизацию (модельный шаблон), необходимую для регулирования налоговых отношений. Стабильность международно-правового регулирования налоговых отношений характеризуется свойствами, бóльшая часть которых формируется еще в ходе переговорного процесса (при заключении соглашений). Модельный налоговый договор (конвенция) в общих чертах определяет параметры будущего правового регулирования, что, конечно, не исключает выбора государств в пользу иной конструкции отношений в рассматриваемой сфере.

§ 3. Договоры об избежании двойного налогообложения доходов в механизме разграничения налоговых юрисдикций

Международные договоры об избежании двойного налогообложения имеют двойственный статус. М. Эдвардс-Кер указывает, что, с одной стороны, это соглашения между государствами, которые заключаются в соответствии с принципами международного права, отраженными в Венской конвенции 1969 г., а с другой – они наделены силой закона и затрагивают права налогоплательщиков и государств⁴⁵⁶. Некоторые авторы усматривают двойственную природу в том, что межгосударственные соглашения, разграничивающие налоговые юрисдикции, в то же время становятся частью национального налогового права каждого договаривающегося государства⁴⁵⁷.

Заметим, что международные налоговые отношения предполагают два уровня правоотношений – в зависимости от наличия публичного и частного элементов. В публично-правовом аспекте это отношения в первую очередь между государствами. Именно публично-правовые отношения в налоговой

⁴⁵⁶ См.: *Edwardes-Ker M. Tax Treaty Interpretation. A Ph.D. thesis. Queen Mary and Westfield College University of London. 1994. P. 13.*

⁴⁵⁷ См., например: *Uckmar V. Double Taxation Conventions // International Tax Law / Ed. by A. Amatucci. Kluwer Law International, 2006. P. 149.*

сфере между суверенами регулируются нормами международного налогового права. Второй уровень предполагает взаимоотношения с участием налогоплательщиков. Как правило, это субъекты частного права, которые признаются «лицами» для целей международных договоров об избежании двойного налогообложения. Не только наличие частного элемента играет роль при выделении второго уровня, но и сам характер правоотношений – закрепление в договоре права на устранение двойного налогообложения доходов (капитала). Структура второго уровня также неоднородна: субъект – резидент одного или обоих договаривающихся государств – вступает во взаимоотношения с ними обоими, создавая тем самым взаимосвязанные векторы отношений. Такая взаимосвязь проявляется, в частности, в том, что только при налогообложении дохода в соответствии с условиями международного договора в государстве источника государство резидентства устраняет его двойное налогообложение.

М. Мкинтайр, анализируя международные налоговые соглашения США, замечает, что типичная конвенция обеспечивает защиту межнационального дохода от двойного налогообложения независимо от законности его происхождения⁴⁵⁸. В качестве исключения им приводится Конвенция между СССР и США по вопросам налогообложения от 20 июня 1973 г., где было установлено, что Конвенция применяется к налогообложению доходов, получаемых только от той деятельности, которая осуществляется в договариваемом государстве в соответствии с законами и правилами, действующими в таком государстве (ст. VIII).

Первые модельные налоговые соглашения разрабатывались в начале XX в., – была проделана большая работа по созданию и совершенствованию стандартных положений международного договора. Как мы уже отмечали, в 1977 г. модельную конвенцию предложила ОЭСР, ее проект увидел свет в 1963 г. С тех пор большинство международных соглашений следует

⁴⁵⁸ *McIntyre M. Op. cit.*

именно этому образцу, в результате чего договоры имеют примерно одинаковую структуру, хотя и различаются в деталях. МК ОЭСР, конечно, претерпевает изменения; например, из нее изымаются отдельные положения, как это произошло со ст. 14 (Доход от независимых профессиональных услуг). В этой статье до 2000 г. рассматривался доход от профессиональных услуг и иной деятельности независимого характера. Положения ст. 14 были аналогичны положениям, применяемым к доходам от предпринимательской деятельности (ст. 7), но в ней использовалось понятие «постоянная база», поскольку первоначально считалось, что понятие «постоянное представительство» применяется лишь в отношении коммерческой (промышленной) деятельности. Отмена ст. 14 отразила новый подход, заключающийся в отсутствии таких различий между понятиями, и определение постоянного представительства стало применяться к тому, что ранее составляло постоянную базу. Однако можно заметить, что изменение подхода практически не затронуло договорную практику; так, большинство соглашений РФ содержат названную статью.

Структура МК ОЭСР остается в основном неизменной. Модельные конвенции, а также основанные на них соглашения вначале раскрывают область применения (ст. 1 и 2) и определяют значения отдельных понятий (ст. 3–5). Статья 3 дает определение терминам, встречающимся более чем в одной статье соглашения. Иные понятия («дивиденды», «проценты», «роялти», «недвижимое имущество») содержатся в статьях, непосредственно касающихся данных вопросов. Основная часть текста традиционно изложена в ст. 6–22, которые устанавливают пределы налогообложения дохода и капитала (имущества) и способы избежания двойного налогообложения. Далее следуют специальные и заключительные положения договоров (о недискриминации, о взаимосогласительной процедуре, об обмене информацией, о вступлении договора в силу, о прекращении действия).

Правила ст. 6–22 МК ОЭСР, существо которых состоит в согласованном разграничении юрисдикции по налогообложению доходов,

рассматриваются в научной литературе как дистрибутивные (distributive rules), распределительные (allocation rules) или правила-ограничения (limitation rules)⁴⁵⁹. В работе мы используем термин «дистрибутивные правила»⁴⁶⁰, под которыми понимаются правила согласованного распределения между договаривающимися государствами источников налоговых доходов посредством установления в отношении конкретных видов доходов физических лиц, компаний или объединений лиц, какое из государств – источника дохода или резидентства – облагает доход (на преимущественной или исключительной основе)⁴⁶¹. Правила разграничения налоговых юрисдикций, которые содержатся в международных договорах об избежании двойного налогообложения, зависят от вида дохода и могут быть условно подразделены на следующие виды:

- исключительные (налогообложение в государстве источника либо в государстве резидентства);
- неисключительные (налогообложение в государствах источника и резидентства с ограничением одного из них, например в части налоговой ставки);
- с дополнительным (субсидиарным) эффектом (налогообложение в одном из государств, с налогообложения во втором в тех случаях, когда законодательство первого государства не предусматривает налогообложения).

Важно подчеркнуть, что договоры об избежании двойного налогообложения закрепляют различные дистрибутивные правила для различных видов доходов. При этом на один вид дохода распространяется только одно правило. Также обратим внимание на то, что соглашения обычно не регламентируют, как определяется доход или каким образом

⁴⁵⁹ См.: *Brandstetter P.* The Substantive Scope of Double Tax Treaties – a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions. Doctoral thesis. WU Vienna University of Economics and Business. 2010. P. 77 // <http://epub.wu.ac.at/2019/> (дата обращения: 01.05.2016).

⁴⁶⁰ От лат. «distribuo» – распределять, разделять.

⁴⁶¹ Если договор распространяется на имущество, то данные правила касаются распределения доходов между государством резидентства и государством нахождения имущества.

рассчитывается прибыль, а также на то, что относится к налогооблагаемым активам. Правила определения налоговой базы устанавливаются внутренним законодательством договаривающихся государств.

В МК ОЭСР предложены правила двух видов: 1) ст. 6–21 закрепляют право на налогообложение отдельных видов доходов за государством источника дохода или местонахождения и государством резидентства⁴⁶²; 2) поскольку указанные положения предоставляют государству источника (или местонахождения) полное или ограниченное право на налогообложение, государство резидентства призвано устранить двойное налогообложение. Для этого в ст. 23А и 23В описаны два метода: метод освобождения и метод зачета. Содержание дистрибутивных правил передается в договорах при помощи специальных выражений, позволяющих отличить правила с полными юридическими последствиями («облагается только...» / «shall be taxable only...» / исключительные права) от правил с открытыми последствиями («может быть обложен» / «may be taxed» / неисключительные права). Введение к МК ОЭСР (п. 25.1) разъясняет, что используемые в Конвенции слова «может быть обложен налогом в договариваемом государстве» («may be taxed in...») свидетельствуют о том, что данное государство может обложить доход, к которому применяется соответствующее правило, однако эта формулировка не затрагивает прав другого государства на налогообложение. Такой подход, впрочем, не исключает необходимости учета положений ст. 23А и ст. 23В (Методы устранения двойного налогообложения), когда это другое государство – государство резидентства. В целом, по оценке А.А. Шахмаметьева, двусторонние договоры не позволяют устранять многократное налогообложение⁴⁶³.

Обратим внимание на то, что страны системы континентального права

⁴⁶² Статья 22 вводит такое правило в отношении имущества (капитала).

⁴⁶³ См.: Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // Финансовое право. 2008. № 2. С. 25–30.

традиционно рассматривают все доходы коммерческих предприятий как доходы от предпринимательской деятельности. Это отличает их от стран общего права, подразделяющих такие доходы на доходы от деловой активности (business income) и пассивные доходы инвестиционной природы (passive investment-type income)⁴⁶⁴. В России такое деление было воспринято, главным образом, из-за особенностей налогообложения доходов в зависимости от их природы в международной практике. Так, в Методических рекомендациях по применению инструкции Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»⁴⁶⁵ разъяснялось, что к пассивным доходам, в частности, относятся проценты, дивиденды, лицензионные платежи. Доходы, связанные с осуществлением какой-либо деятельности в РФ, например выполнением строительно-монтажных работ, осуществлением торгово-посреднических операций, оказанием любого рода услуг, относятся к так называемым активным доходам⁴⁶⁶.

В договорах об избежании двойного налогообложения доходы и капитал (имущество) классифицируются по трем видам в зависимости от режима, применимого к каждому в государстве источника (или местонахождения): 1) доходы и капитал, которые могут подлежать налогообложению в государстве источника дохода или местонахождения без ограничений; 2) доходы, которые могут подлежать ограниченному налогообложению в государстве источника дохода; 3) доходы и капитал, которые не могут подлежать налогообложению в государстве источника дохода или местонахождения. При заключении договоров государства не обязательно строго придерживаются модельных подходов. Далее в работе мы рассмотрим этот аспект более подробно. Пока же отметим, что если доход или капитал

⁴⁶⁴ См. об этом: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. N.Y. 2013. P. 204.

⁴⁶⁵ Утратила силу.

⁴⁶⁶ См.: Письмо ГНС РФ от 20.12.1995 № НП-6-06/652 «Методические рекомендации по применению отдельных положений инструкции Госналогслужбы России от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».

может облагаться налогом с ограничением (или без такового) в государстве источника дохода или местонахождения, то государство резидентства устраняет двойное налогообложение. Это может быть осуществлено одним из методов – освобождение либо зачет (кредит). В МК ОЭСР и МК ООН предусмотрены как метод зачета, так и метод освобождения. ТС РФ содержит только метод зачета (причем сумма вычета не должна превышать сумму налога на доход, рассчитанного до предоставления вычета, относящегося к доходу, который может подлежать налогообложению в другом государстве).

В налоговых соглашениях, основанных на МК ОЭСР, как правило, существует ряд специальных положений, которые касаются:

- устранения налоговой дискриминации (ст. 24);
- взаимосогласительной процедуры (ст. 25);
- обмена информацией (ст. 26);
- содействия государств друг другу в сборе налогов (ст. 27);
- налогового режима дипломатических представительств и консульских учреждений (ст. 28)⁴⁶⁷.

В МК ОЭСР представлена также ст. 29 «Территориальная сфера», в ТС РФ и договорах РФ данные вопросы, как правило, изложены в ст. 3 «Общие определения». Некоторые из соглашений содержат статьи, аналогов которым нет ни в ТС РФ, ни в модельных конвенциях. Так, в соглашениях РФ с Латвией (от 20 декабря 2010 г.)⁴⁶⁸, Литвой (от 29 июня 1999 г.)⁴⁶⁹, Нидерландами (от 16 декабря 1996 г.)⁴⁷⁰, Исландией (от 26 ноября 1999 г.)⁴⁷¹ имеется статья «Офшорная деятельность», где урегулирован порядок налогообложения доходов от деятельности, связанной с разведкой и разработкой морского дна и морских недр. Кроме того, как уже отмечалось, в

⁴⁶⁷ Номера статей приведены в соответствии с МК ОЭСР.

⁴⁶⁸ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 02.10.2012 № 156-ФЗ.

⁴⁶⁹ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 26.04.2005 № 40-ФЗ.

⁴⁷⁰ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 18.07.1998 № 104-ФЗ.

⁴⁷¹ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 23.06.2003 № 80-ФЗ.

российском типовом соглашении, как и в МК США, имеется статья «Ограничение льгот», которая отсутствует в МК ОЭСР и МК ООН. Статьи, ограничивающие применение льгот, представлены в ряде договоров РФ; например в российско-швейцарском договоре от 15 ноября 1995 г.⁴⁷² это ст. 25b «Противодействие подставным схемам»⁴⁷³.

В научной литературе широко признано, что международная финансово-экономическая система не может обойтись без достаточного количества налогового-правовых норм международной природы. Общепризнанные налоговые правила находят подтверждение в том числе в договорной практике государств. Договорное закрепление норм приводит к расширению сферы их применения, более четкой формализации и конкретизации, созданию правовых стандартов (образцов поведения и форм договоров), признаваемых сообществом государств. Специфика международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов с учетом двухаспектного содержания понятия «доход» позволяет нам выявить в них: отношения первого порядка – между суверенами по вопросам разграничения государственных доходов налоговой природы; отношения второго порядка – суверенов и налогообязанных лиц – резидентов в отношении их налогооблагаемых доходов. Наряду с этим формируются отношения публично-правовой природы опосредованного характера – между налогоплательщиком и налоговым агентом по удержанию (с учетом содержания конвенционных норм) и перечислению налога в бюджет государства-стороны договора, основанные на властном подчинении налогового агента данному государству.

Перечислим функции договоров РФ об избежании двойного налогообложения доходов:

– координирующая – закрепление в нормах двусторонних договоров

⁴⁷² Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 26.02.1997 № 38-ФЗ.

⁴⁷³ Статья появилась вследствие изменений, внесенных Протоколом от 24.09.2011 (ратифицирован Федеральным законом от 02.10.2012 № 167-ФЗ).

взаимоприемлемых для их сторон правил разграничения налоговых юрисдикций;

- регулирующая – принятие правил поведения в соответствующих областях взаимодействия государств;
- обеспечительная – создание правовых механизмов, обеспечивающих реализацию конвенционных норм.

В целом, структура упомянутых договоров может быть представлена следующим образом:

- сфера действия (лица и налоги);
- термины и правила толкования;
- основа каждого договора – правила распределения налоговых юрисдикций по видам доходов (дистрибутивные правила);
- методы устранения двойного налогообложения;
- специальные положения (о недискриминации, обмене информацией и т.д.);
- заключительные положения (вступление в силу, прекращение действия).

Как правило, договор об избежании двойного налогообложения подписывается в количестве экземпляров, равном числу государств-участников⁴⁷⁴, но договорной практике РФ известно и составление двусторонних договоров в большем числе экземпляров. Например, в трех экземплярах составлены российско-вьетнамское соглашение от 27 мая 1993 г.⁴⁷⁵, российско-румынская конвенция от 27 сентября 1993 г.⁴⁷⁶ Может иметь специфику и обозначение даты подписания договора. В договоре

⁴⁷⁴ Например, Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» совершена в двух экземплярах на русском, немецком и английском языках (Бюллетень международных договоров. 2003. № 4).

⁴⁷⁵ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 24.04.1995 № 50-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 1999. № 12).

⁴⁷⁶ Конвенция ратифицирована Федеральным законом от 24.04.1995 № 53-ФЗ (СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1770).

России с Израилем⁴⁷⁷ она обозначена следующим образом: «Совершено в Москве 25 апреля 1994 года, что соответствует 14 ияра 5754 года».

Международные договоры об избежании двойного налогообложения заключаются на неопределенный срок и достаточно редко расторгаются⁴⁷⁸. Порядок прекращения их действия определен, как правило, следующим образом: соглашение остается в силе до тех пор, пока одно из договаривающихся государств не прекратит его действие. Каждое из них может прекратить действие соглашения путем передачи через дипломатические каналы уведомления о прекращении действия не позднее чем за период, установленный в соглашении. Закрепляются отдельные правила прекращения действия соглашения в отношении налогов, удержанных у источника, и других налогов на доходы и капитал⁴⁷⁹.

Подводя итог рассмотрению структурно-содержательных особенностей договоров, отметим важность постижения их внутренней логики при толковании и применении. Структура договора отражает организацию системы его нормативных положений, которая проявляется в последовательной и необходимой логической связи образующих ее элементов, упорядоченных в правовой механизм избежания и устранения международного двойного налогообложения. Только постигая логику договора, уясняя его принципы в их единстве, мы получаем возможность верного осознания содержания конкретного нормативного положения.

⁴⁷⁷ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Государства Израиль от 25.04.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 08.10.2000 № 126-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2004. № 8.

⁴⁷⁸ См.: Spillovers on International Corporate Taxation. IMF Policy Paper. May 9, 2014.

⁴⁷⁹ Так, в соответствии со ст. 29 российско-чешской конвенции об избежании двойного налогообложения от 17.11.1995 она остается в силе, пока одно из договаривающихся государств не прекратит его действие. Любое договаривающееся государство может прекратить действие договора, направив через дипломатические каналы письменное уведомление о прекращении действия, по крайней мере, за шесть месяцев до конца любого календарного года, следующего после истечения пятилетнего периода с даты вступления договора в силу. В таком случае договор прекращает свое действие: а) в отношении налогов, удержанных у источника, – с дохода, выплачиваемых или зачтенных 1 января или после 1 января календарного года, следующего за годом подачи уведомления; б) в отношении других налогов на доходы и налогов на капитал – с доходов или капитала за любые налогооблагаемые периоды, начинающиеся 1 января или после 1 января календарного года, следующего за годом подачи уведомления.

§ 4. Правовые методы устранения юридического двойного налогообложения

Основная цель международных договоров, рассматриваемых нами, – избежание (avoidance) двойного налогообложения доходов. В каждом из таких соглашений России имеется статья, посвященная устранению (elimination) двойного налогообложения. Ее содержание основано на подходах МК ОЭСР, ст. 23А (Метод освобождения / Exemption method) и 23В (Метод зачета / Credit method) которой касаются юридического двойного налогообложения, когда один и тот же доход облагается налогом в отношении одного и того же лица более чем одним государством. Для избежания двойного налогообложения доходов (капитала) в международных договорах применяют:

- дистрибутивные правила (ст. 6–22),
- специальные методы устранения двойного налогообложения (ст. 23);
- согласительные процедуры (ст. 25). Они рассматриваются в качестве элемента механизма устранения многократного налогообложения, поскольку в ходе таких процедур могут приниматься решения по конкретным вопросам⁴⁸⁰.

В современной международной практике преобладают два основных метода устранения двойного налогообложения: метод освобождения и метод зачета налогов, уплаченных за рубежом. В договоре с Японией, по которому Россия выступает в качестве правопреемницы СССР, для этих целей предусмотрен национальный режим: «В СССР двойное налогообложение устраняется в соответствии с законодательством СССР» (п. 2 ст. 20).

Как мы отмечали выше, возможны и односторонние меры со стороны государств, направленные на избежание двойного налогообложения доходов. В юридической литературе, правда, односторонние меры часто подвергаются

⁴⁸⁰ См.: *Шахматьев А.А.* Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право.* 2008. № 2. С. 25–30.

критике, прежде всего за ограниченную область применения (например, они не распространяются на все виды доходов). Если к этому добавить разницу в подходах государств к определению источника доходов, их классификации и риск широкого усмотрения со стороны налоговых органов, то очевидно, что инвесторы при одностороннем подходе испытывают недостаток в правовой определенности. Что касается самих государств, их интерес к разрешению проблемы на конвенционной основе обусловлен стремлением к взаимности, – иначе налоговые доходы государства – инициатора односторонних мер могут быть существенно сокращены без ощутимого экономического эффекта.

В МК ОЭСР предложены следующие методы устранения двойного налогообложения.

Метод освобождения. Согласно данному методу государство постоянного местонахождения (резидентства) не облагает налогом доход, который по договору может облагаться налогом в государстве нахождения постоянного представительства или государстве источника дохода. Метод освобождения может применяться двумя основными способами:

1) полное освобождение: доход, который может облагаться налогом в государстве месторасположения постоянного представительства или государстве источника дохода, не учитывается государством резидентства для целей налогообложения. Государство резидентства не учитывает освобожденный таким образом доход при расчете налога, которым облагается остальная часть дохода налогоплательщика;

2) освобождение с прогрессией⁴⁸¹: доход, который может облагаться налогом в государстве месторасположения постоянного представительства или государстве источника дохода, не облагается в государстве резидентства, однако оно сохраняет за собой право учесть этот доход при расчете налога, которым облагается остальная часть дохода.

⁴⁸¹ Англ. – exemption with progression.

Метод зачета. Согласно этому методу государство резидентства исчисляет налог на основе совокупного дохода налогоплательщика, включая доход, полученный в других государствах (месторасположения постоянного представительства или источника дохода), который в соответствии с договором может облагаться налогом в этом другом государстве (но не включая доход, который подлежит налогообложению только в государстве источника дохода). Затем оно разрешает вычесть из своего налога сумму налога, уплаченную его резидентом в другом государстве. Метод зачета может применяться двумя основными способами:

1) полный зачет: государство резидентства разрешает вычет всей суммы налога, уплаченной в другом государстве с дохода, который может облагаться налогом в таком государстве по условиям договора;

2) обычный зачет: вычет, предоставляемый государством резидентства в отношении налога, уплаченного в другом государстве, ограничивается частью налога государства резидентства, относящейся к доходу, который может облагаться налогом в другом государстве.

При заключении соглашения может избираться любой из методов (или их комбинация). При комбинационном подходе в соответствующую статью договора вносятся названия государств – с указанием метода, выбранного каждым. В соглашениях РФ методы устранения двойного налогообложения также конкретизируются применительно к каждому государству⁴⁸². Единое правило имеется, в частности, в договорах РФ с Болгарией (от 8 июня 1993 г.)⁴⁸³, Саудовской Аравией (от 11 февраля 2007 г.)⁴⁸⁴.

⁴⁸² Конкретизация осуществляется посредством уточняющих формулировок. Например, в договоре РФ с Финляндией от 04.05.1996 (ратифицирован Федеральным законом от 05.10.1997 № 128-ФЗ) использованы формулировки: «В России двойное налогообложение устраняется следующим образом [...]»; «В Финляндии двойное налогообложение устраняется следующим образом [...]» (ст. 22).

⁴⁸³ Договор ратифицирован Федеральным законом от 24.04.1995 № 48-ФЗ.

⁴⁸⁴ Метод зачета. Если резидент договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с договором могут облагаться налогами в другом договаривающемся государстве, первое упомянутое государство разрешит вычесть из суммы налога, подлежащего уплате в нем, сумму налога, определенного в ст. 2 (Налоги, на которые распространяется договор), которая уплачена в другом государстве. Сумма вычета, однако, не должна превышать сумму налога на доход или капитал, рассчитанного в соответствии с его налоговыми законами и правилами (Договор ратифицирован Федеральным законом от 09.11.2009 № 256-ФЗ).

Основная разница между методами заключается в том, что при методе освобождения ключевую роль играет доход, а при методе зачета – налог. Таким образом, предметом регуляторного воздействия является: сумма налога в государстве резидентства либо налоговая база в государстве резидентства. Их сокращение осуществляется либо за счет уменьшения суммы налога на сумму иностранного налога (налог минус налог), либо за счет уменьшения налоговой базы на сумму дохода, полученного в иностранном государстве (доход минус доход). Третий метод, который описан нами выше (учет налогов в составе затрат), также предполагает воздействие на величину налоговой базы, но, в отличие от принципа освобождения, налоговая база здесь сокращается не за счет доходной составляющей, а в результате включения сумм иностранных налогов в состав вычитаемых расходов.

Принципы, сформулированные в модельной конвенции, могут быть дифференцированы в зависимости от специфических особенностей:

1) освобождение от налогообложения иностранного дохода:

- полное;
- определенных видов доходов (постоянного представительства, в виде дивидендов и др.);
- с прогрессией – иностранный доход не включается в налоговую базу, однако учитывается при определении применимой ставки⁴⁸⁵;

2) зачет иностранного налога:

- полный (full tax credit) – при полном зачете его максимальная сумма равна общей сумме национального налога со всех доходов.

Разрешается вычет всей суммы иностранных налогов, уплаченных

⁴⁸⁵ Принцип освобождения с прогрессией применен в договоре РФ с Марокко от 04.09.1997 (ратифицирован Федеральным законом от 18.07.1998 № 105-ФЗ): «если резидент одного Договаривающегося Государства получает доходы, иные чем те, о которых говорится в пункте 2 [дивиденды, проценты, роялти], которые в соответствии с положениями ...Соглашения облагаются налогами в другом Договаривающемся Государстве, первое упомянутое Государство освобождает эти доходы от налогов, но оно может для расчета суммы этих налогов на остаток доходов этого резидента применять ту же ставку, как если бы доходы, о которых идет речь, не были бы освобождены от налога».

(удержанных) в государстве источника, из налога, начисленного в государстве резидентства, вне зависимости от того, приходится ли налог в государстве резидентства на доходы внутреннего характера либо полученные за рубежом;

- обычный (*ordinary tax credit*) – сумма зачитываемого иностранного налога не превышает общей суммы национального налога, приходящейся на весь иностранный доход. Принцип основан на подходе, согласно которому вычет возможен лишь постольку, поскольку он не затрагивает налогов, которые исчисляются с внутреннего дохода налогоплательщика;
- с ограничением: 1) по видам дохода (*per item limitation*); 2) по юрисдикциям (*per country limitation*);
- фактически не уплаченного налога (налогосберегающий зачет / *tax sparing*). Его рассматривают как модифицированную форму обычного зачета с опцией зачета «фиктивного» (неуплаченного) налога (*fictive (unpaid) tax*)⁴⁸⁶.

В российской научной литературе можно встретить различные варианты перевода термина «*tax sparing*», например, «экономящий налог зачет»⁴⁸⁷. Некоторые авторы используют термин «вмененный налоговый зачет», приводя в пример положения договора РФ с Таиландом⁴⁸⁸, или «фиктивный зачет», поскольку к зачету в договариваемом государстве принимаются и те суммы налогов, которые подлежали уплате, но не были

⁴⁸⁶ См.: *Dopiriak I. Double Taxation through Direct Taxes and its Elimination Following the 2004 Tax Reform // VIATES. 2004. Vol. XII. № 8. P. 19.*

⁴⁸⁷ *Шепенко Р.А. Правовое регулирование экономящего налог зачета // Налоги и налогообложение. 2010. № 8. С. 47–52.*

⁴⁸⁸ В силу п. 3 ст. 23 договора с Таиландом от 23.09.1999 (ратифицирован Федеральным законом от 22.12.2008 № 259-ФЗ) применительно к РФ тайский налог, уплаченный в отношении доходов, полученных в Таиланде, вычитается из налога, подлежащего уплате с такого дохода в РФ. Вычет, однако, не должен превышать ту часть российского налога, рассчитанного до получения вычета, которая относится к такому виду дохода. Считается, что термин «уплаченный тайский налог» включает в себя сумму тайского налога, которая была бы уплачена, если бы не было освобождения от тайского налога или уменьшения его в соответствии со специальным льготным законодательством, направленным на обеспечение экономического развития Таиланда, действующим на дату подписания договора или в соответствии с изменениями или дополнениями, внесенными в действующее законодательство в дальнейшем.

уплачены согласно законам, стимулирующим инвестиции⁴⁸⁹.

Мы полагаем, что в данном случае речь идет об использовании юридической фикции, когда налог, не уплаченный в силу льготирования дохода в одном государстве, признается уплаченным для целей зачета против налога в другом государстве. В связи с таким пониманием содержания данного метода мы не стали бы использовать слово «фиктивный», сосредоточившись на цели введения этого вида зачета, а именно – на сохранении государством резидентства того налогового эффекта, налоговой выгоды, которые были предоставлены его резиденту государством источника дохода. В этом смысле мы и используем понятие «налогосберегающий» зачет, что в первую очередь призвано отразить его экономико-правовой эффект для налогоплательщика.

Итак, механизм «tax sparing» направлен на сохранение эффективности налоговых льгот стимулирующего характера, предоставленных государством источника дохода налогоплательщику-нерезиденту. Существо зачета заключается в предоставлении налогоплательщику возможности воспользоваться льготами в полном объеме. Налогосберегающий зачет применяется для стимулирования инвестиций одного договаривающегося государства в другое, экономически менее развитое. Возможность использования метода «tax sparing credit» может быть предусмотрена в отношении обоих государств⁴⁹⁰ либо одного из них⁴⁹¹. Как правило, условия о таком зачете содержатся в статье, где урегулированы вопросы устранения двойного налогообложения, однако есть договоры, в которых для этого выделена специальная статья, например, ст. 25 «Инвестиционные законы» договора РФ с Саудовской Аравией⁴⁹².

⁴⁸⁹ См., например: Григорьев А.С. Корректировка налогового обязательства в целях избежания международного двойного налогообложения // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 8. С. 227–235.

⁴⁹⁰ Договоры РФ с Кубой от 14.12.2000 (ратифицирован Федеральным законом от 04.10.2010 № 266-ФЗ), Саудовской Аравией от 11.02.2007 (ратифицирован Федеральным законом от 09.11.2009 № 256-ФЗ).

⁴⁹¹ Применяется Россией (договор РФ – Таиланд), Кипром (договор РФ – Кипр), Сингапуром (договор РФ – Сингапур).

⁴⁹² Согласно ее положениям налог, подлежащий уплате по нулевой или сниженной ставке в течение

Положение о «tax sparing» сформулировано по-разному в различных договорах и касается наиболее подвижных элементов дохода (от предпринимательской деятельности, дивиденды, проценты, роялти). Доктрина различает две разновидности зачетов:

1) tax sparing clause – государство резидентства обязано предоставить зачет зарубежных налогов, считая полностью уплаченными налоги, которые государство источника дохода могло бы взимать в соответствии с конвенциональными нормами (при отсутствии налоговых льгот);

2) tax matching credit clause – государство резидентства обязано предоставить зачет соразмерно фиксированному проценту, превосходящему максимальную налоговую ставку, фактически применяемую в государстве источника дохода.

Как показывают исследования ОЭСР, условия о tax sparing credit и matching credit способны стимулировать иностранных инвесторов осуществлять только краткосрочные спекулятивные инвестиции, но не могут способствовать долговременным проектам на территории государства источника. Более того, их применение может вести к потере доходов как для государства резидентства, так и государства источника дохода. Привлечение инвестиций в таком случае должно сопровождаться введением эффективных мер против уклонения от уплаты налогов, чтобы гарантировать нейтральность международного налогообложения при экспорте капитала⁴⁹³.

Применение различных методов устранения двойного налогообложения соответствует различным целям налоговой политики. Как отмечает П. Пистоне, метод освобождения обеспечивает для государства нейтральность в отношении импорта капитала, метод зачета – нейтральность в отношении экспорта капитала. Нидерланды, практикуя метод освобождения, «постепенно приобрели статус важного международного

ограниченного периода времени в соответствии с положениями законов о стимулировании инвестиций любого из договаривающихся государств, считается уплаченным и должен вычитаться в другом договаривающемся государстве из налогов, подлежащих уплате в связи с таким доходом.

⁴⁹³ См.: *Ла Скала А.* Указ. соч. С. 51.

центра». Этому, по его оценке, способствовало и то, что страна долгое время применяла метод освобождения в отношении экономического двойного налогообложения, делая возможным получение дивидендов материнскими компаниями от дочерних компаний практически без налоговых расходов на уровне промежуточных компаний, расположенных в Нидерландах⁴⁹⁴.

Большинство договоров России содержит универсальное правило, конкретизированное применительно к РФ, о методе устранения двойного налогообложения⁴⁹⁵, которое сводится к тому, что если российский резидент получает доход, который по условиям договора может облагаться налогом в другом государстве, сумма налога на такой доход, подлежащая там уплате, вычитается из налога, взимаемого с дохода такого лица в РФ. Вычет ограничен суммой налога, исчисленного с такого дохода в соответствии с российским законодательством⁴⁹⁶. Так, в соглашении с Испанией от 16 декабря 1998 г.⁴⁹⁷ применительно к РФ двойное налогообложение устраняется следующим образом: если резидент России получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями соглашения облагаются налогами в Испании, сумма налога на такой доход или капитал, подлежащая уплате в Испании, может вычитаться из налога, взимаемого в России. Вычет, однако, не должен превышать сумму налога на такой доход или капитал, рассчитанную в соответствии с законодательством и правилами России.

Анализ договорной практики показывает, что РФ отдает предпочтение методу ограниченного зачета, который нашел отражение и в ст. 23 российского типового соглашения. Г.Ю. Кульба, исследовавший проблематику устранения двойного налогообложения доходов в виде

⁴⁹⁴ См.: *Пистоне П.* Указ. соч. С. 30.

⁴⁹⁵ Обычно ст. 22 или 23.

⁴⁹⁶ В тех случаях, когда договор распространяется на налоги на имущество, соответственно, правила о зачете распространяются на соответствующие налоги.

⁴⁹⁷ Договор ратифицирован Федеральным законом от 13.06.2000 № 81-ФЗ.

дивидендов⁴⁹⁸, пришел к выводу, что только в договорах России с Ирландией от 29 апреля 1994 г., Вьетнамом от 27 мая 1993 г. и Мексикой от 7 июня 2004 г.⁴⁹⁹ предусмотрен метод зачета основных налогов с дивидендов, который позволяет производить зачет корпоративного налога, уплаченного со своей прибыли иностранной организацией, распределившей дивиденды, в счет подлежащего уплате в РФ налога с получаемого налогоплательщиком – резидентом РФ дохода в виде дивидендов.

Следует обратить внимание на то, что не все налоги, уплаченные в договариваемом государстве, могут быть тем не менее приняты к вычету. В этом аспекте показательно Определение Верховного Суда РФ от 10 ноября 2014 г. № 305-ЭС14-3126 по делу предпринимателя Бабкина, осуществившего уплату налога в Швейцарии⁵⁰⁰. Согласно ст. 23 российско-швейцарского договора от 15 ноября 1995 г.⁵⁰¹, если российский резидент получает доход или владеет капиталом, который в соответствии с положениями договора может облагаться налогом в Швейцарии, сумма налога на такой доход или капитал, подлежащая уплате в этой стране, может вычитаться из налога, взимаемого в России⁵⁰². В норме не содержится положение о ее распространении на налоги, не упомянутые в ст. 2 (Налоги, на которые распространяется соглашение). Судом было установлено, что предприниматель Бабкин не получал дохода на территории Швейцарии, в том числе от предпринимательской деятельности. Согласно письму Кантонального налогового управления супруги Бабкины не занимались в Швейцарии деятельностью, приносящей доход. Уплаченный ими налог

⁴⁹⁸ В частности, освобождение с прогрессией (exemption with progression); зачет основных налогов (credit for underlying taxes); приравнивание к участию в отечественной дочерней компании (assimilation to a holding in a domestic subsidiary). См. об этом: *Кульба Г.Ю.* Понятие и особенности налогообложения дивидендов в российском налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2010. С. 19.

⁴⁹⁹ Договоры ратифицированы следующими федеральными законами соответственно: от 24.04.1995 № 54-ФЗ; от 24.04.1995 № 50-ФЗ; от 04.03.2008 № 27-ФЗ.

⁵⁰⁰ Определение ВС РФ от 10.11.2014 № 305-ЭС14-3126 по делу № А40-135092/13.

⁵⁰¹ Договор ратифицирован Федеральным законом от 26.02.1997 № 38-ФЗ.

⁵⁰² Такой вычет, однако, не должен превышать сумму налога РФ на такой доход или капитал, рассчитанного в соответствии с налоговым законодательством.

является налогом, назначаемым на основании образа жизни⁵⁰³. Учитывая эти обстоятельства, а также тот факт, что суммы швейцарского налога рассчитываются по объекту налогообложения, не признаваемому таковым в РФ, суд пришел к выводу, что в данном случае двойного налогообложения не возникает.

Устранение двойного налогообложения методом зачета предоставляет налогоплательщику возможность вычесть налоги, уплаченные в государстве источника дохода, из тех, которые причитаются к уплате в государстве его местопребывания (резиденства), что влечет, по наблюдениям П. Пистоне, следующее:

1) государство источника дохода, как правило, взимает налоги в меньшем размере, чем величина налогов в государстве местопребывания (резидентства). Метод зачета не может быть применен лицом, имеющим право на вычет иностранных налогов, пока не осуществлено налогообложение в государстве его местопребывания. Соответственно, государство местопребывания (резидентства) компенсирует разницу в налогообложении, устраняя тем самым любое преимущество для налогоплательщика, полученное в государстве источника. Налогоплательщик оказывается в ситуации, когда он облагается налогом фактически по той же ставке, по которой он облагался бы, если бы получил доход в государстве своего местопребывания;

2) более высокие налоговые ставки в государстве источника дохода (по сравнению с государством резидентства) не позволяют в полной мере применить метод зачета, поскольку вычет иностранных налогов не может превышать размер налогов, причитающихся с всемирного дохода налогоплательщика в государстве местопребывания;

⁵⁰³ При этом образ жизни не может быть ниже пятикратной условной арендной стоимости помещений, занимаемых в качестве квартиросъемщика или владельца, рассчитанной в соответствии с правилами применения налога по предварительно установленной цене.

3) ключевое обоснование для метода зачета заключается в применении единообразного налогообложения дохода в государстве местопребывания, несмотря на место его получения. Таким образом, обеспечивается «применение конституционно значимого принципа учета налоговой способности (налогоспособности) налогоплательщика»⁵⁰⁴.

Государства используют метод освобождения, как правило, для доходов активной природы (например, дохода постоянного представительства), а метод кредита (зачета) – для доходов пассивной природы (дивиденды, проценты, роялти). Для налогоплательщика наиболее выгоден принцип освобождения. Налоговый зачет может быть менее привлекателен, если налоговая ставка в государстве местонахождения плательщика превышает ставку в государстве источника дохода, поскольку в этом случае ему придется доплатить разницу государству, резидентом которого он является. Налоговый кредит по методу «корзины» (overall/«basket» method) предпочтительнее зачета по юрисдикционному методу (per-country method): в первом случае общее количество иностранного налога зачитывается против налога в государстве резидентства и иностранные налоги с высокими и низкими ставками уравниваются прежде чем будут сравнены с максимальной (средней) ставкой налога в государстве резидентства налогоплательщика; во втором случае максимум исчисляется применительно к каждой стране, приводя к ограничениям в льготе для стран с высокими налогами, в то время как для государств с низкими налогами налог мог быть поглощен налогом с национального дохода⁵⁰⁵. Самым неэффективным способом устранения двойного налогообложения в научной литературе традиционно признается метод учета налога в составе затрат: «при таком подходе экономический эффект устранения двойного налогообложения будет, по сути, равен той части

⁵⁰⁴ Пистоне П. Указ. соч. С. 20–21.

⁵⁰⁵ См.: *Molenaar D.* Taxation of International Performing Artistes: The Problems with Article 17 OECD and how to Correct Them. IBFD, 2006. P. 185.

иностранный налог, которая равна ставке налога в государстве местонахождения налогоплательщика»⁵⁰⁶.

Характеризуя договоры об избежании двойного налогообложения, наиболее верно говорить о координации прав государств в налоговой сфере, а не об их отказе от части прав, что нередко встречается в научной литературе. Координация прав государств в таких договорах предполагает обращение к категориям «государство источника дохода» и «государство резидентства». Любое из государств может выступать как в том, так и в другом качестве, и в этом смысле договор не несет ограничений для конкретного государства, хотя договаривающиеся стороны осознают, какая из них и в отношении каких именно доходов будет наиболее часто выступать в соответствующем качестве (государства источника или государства резидентства). Характерный признак такой координации – распределение налоговой (доходной) базы посредством условия о налогообложении доходов определенного вида в государстве источника дохода либо государстве резидентства.

⁵⁰⁶ Брук Б.Я., Джальчинов Д.Л. Практические аспекты устранения двойного юридического подоходного налогообложения организаций: российский опыт // Российский ежегодник налогового права. 2010–2012, 2013. № 2–4. С. 120.

ГЛАВА 3. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДОГОВОРОВ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Понятие налога в контексте национального и международного права

Предотвращение двойного налогообложения осуществляется применительно к налогам, которые специальным образом оговорены в международном договоре об избежании двойного налогообложения и в отношении которых действуют его защитные механизмы. Понятие «налог» не является единым для всех статей договора. Если под действие дистрибутивных правил⁵⁰⁷ подпадают налоги, определенные в ст. 2 (Налоги, на которые распространяется договор)⁵⁰⁸, то иные статьи, не встроенные непосредственно в механизм разграничения налоговых юрисдикций, а скорее, обеспечивающие его функционирование либо имеющие специфические, обособленные цели (исключение дискриминации, обмен информацией и т.д.), не обязательно ограничены налогами, обозначенными в данной статье. Статья 2 является одной из базовых в любом договоре, играя важную роль при решении вопроса о распространении его норм на конкретную ситуацию. Такой анализ осуществляется в рамках нескольких основных этапов (трехэлементная схема):

- 1) налоги;
- 2) субъекты;
- 3) территория.

Отрицательный ответ на вопрос, распространяются ли положения договора на конкретный налог, исключает необходимость в дальнейшем исследовании. При положительном ответе далее проводится оценка налогообязанных субъектов на предмет их отнесения к лицам для целей

⁵⁰⁷ Ст. 6 – 22 МК ОЭСР и основанных на ней двусторонних международных договоров.

⁵⁰⁸ Англ. – Taxes covered.

договора и установления юридического основания для применения в отношении их доходов (имущества) конвенционных норм. Анализ проводится на основании следующих статей договоров об избежании двойного налогообложения⁵⁰⁹:

- ст. 1 (Лица, на которых распространяется соглашение). Договор распространяется на «лиц», которые являются «резидентами» одного или обоих договаривающихся государств;
- ст. 3 (Общие определения) содержит определение термина «лицо»;
- ст. 4 (Резидент) раскрывает содержание понятия «резидент»⁵¹⁰.

Алгоритм разрешения вопроса о распространении положений договора на доход субъекта может быть представлен следующим образом:

1) оценка возможности отнесения его к «лицам» для целей договора. Понятие «лицо» определяется через понятия «физическое лицо», «компания», «объединение лиц», принадлежность субъекта к которым также следует установить, т.е. квалификация имеет двухступенчатый характер⁵¹¹;

2) после признания субъекта «лицом» устанавливается его статус как резидента в одном или обоих договаривающихся государствах. Если лицо – резидент, оно может по общему правилу являться субъектом льгот. В отношении некоторых видов доходов существуют особые, дополнительные критерии⁵¹²;

3) анализ ограничений в применении льгот и преимуществ, которые есть в ряде договоров⁵¹³.

Договоры об избежании двойного налогообложения доходов

⁵⁰⁹ Нумерация статей приводится в соответствии с МК ОЭСР.

⁵¹⁰ В договорной практике РФ также используется понятие «лицо с постоянным местопребыванием в договариваемом государстве».

⁵¹¹ Ряд субъектов, например, партнерства, могут быть исключены из круга лиц, на которых распространяется налоговое соглашение. Так, в силу ст. 3 договора РФ с Великобританией от 15.02.1994 (ратифицирован Федеральным законом от 19.03.1997 № 65-ФЗ) термин «лицо» включает в себя физическое лицо, компанию и любое другое объединение лиц за исключением партнерства.

⁵¹² В частности, применительно к доходам в виде процентов и дивидендов это наличие у лица фактического права на доход (концепция бенефициарного владельца).

⁵¹³ В частности, в договорах РФ с Австралией от 07.09.2000 (ратифицирован Федеральным законом от 06.12.2003 № 156-ФЗ), Израилем от 25.04.1994 (ратифицирован Федеральным законом от 08.10.2000 № 126-ФЗ).

(имущества), о чем свидетельствует в том числе их название, распространяются на налоги на доходы и имущество. Предметная область договоров зависит от того, какие именно платежи понимаются как «налоги» для целей соглашения, каковы их существенные характеристики.

Базовым критерием может служить то, что объектом налогообложения является доход (имущество), хотя само понятие «доход» также неоднозначно толкуется в различных контекстах применения соглашений. Например, такая логика рассуждений не подходит для церковных налогов⁵¹⁴.

Статья 2 МК ОЭСР сконструирована таким образом, что не только позволяет получить представление, о каких именно налогах идет речь, но и содержит их перечни. По общему правилу перечень приводится в п. 3 ст. 2 договоров, основанных на положениях Конвенции. Рассмотрим структуру названной статьи более подробно:

- в п. 1 приводится основное правило, согласно которому договор применяется к налогам на доходы и имущество, взимаемым (установленным) от имени договаривающегося государства, или его административно-территориальных образований, или местных органов власти независимо от способа их взимания⁵¹⁵. Тем самым задаются критерии для идентификации платежей посредством указания на объект налогообложения и субъекта, от имени которого взимается (устанавливается) налог;
- в п. 2 раскрывается, какие именно налоги следует считать «налогами на доходы и капитал»: это налоги, взимаемые с общей суммы дохода и/или капитала (их отдельных элементов)⁵¹⁶;

⁵¹⁴ Так, договор РФ с Данией от 08.02.1996 (ратифицирован Федеральным законом от 26.02.1997 № 40-ФЗ) распространяется на датский церковный налог (kirkeskatten).

⁵¹⁵ Использование формулировки «независимо от способа их взимания» предполагает, что способ взимания (удержание у источника дохода либо уплата налогоплательщиком, добровольная уплата либо бесспорное взыскание) не имеет значения для целей данного правила.

⁵¹⁶ Включая налоги на доходы от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы или жалованья, выплачиваемых предприятиями, а также налоги на доходы от прироста капитала.

- перечень существующих налогов⁵¹⁷, к которым применяется договор, приводится в п. 3 ст. 2; в п. 4 устанавливаются правила в отношении налогов, которые будут введены позднее (будущие налоги). Договор применяется к любым идентичным или по существу аналогичным⁵¹⁸ налогам, которые взимаются после даты его подписания в дополнение или вместо существующих налогов. Предусматривается, что компетентные органы государств будут уведомлять друг друга о значительных изменениях, внесенных в налоговое законодательство.

Сочетание общего определения налогов, подпадающих под действие договора, и их перечня (иллюстративный список) позволяет не пересматривать договор всякий раз при изменении национального законодательства. Эта гибкость необходима для обеспечения действия конвенционных норм в течение продолжительного периода времени – без изменения договора. В отсутствие таких взаимосвязанных правил сама по себе замена одним из государств действующих налогов блокировала бы реализацию международного договора.

Виды налогов различаются в договорах РФ, что обусловлено как спецификой налогообложения в конкретных государствах, так и стремлением сторон расширить или, напротив, сузить сферу действия соглашений. Виды налогов указываются отдельно для каждого из государств. Например, существующими налогами, к которым применяется договор с Мальтой от 24 апреля 2013 г.⁵¹⁹, являются, в частности:

- применительно к Мальте – налог на доходы;
- применительно к России – налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц.

Как правило, перечень налогов не является закрытым, что следует из распространенной формулировки «в частности...». И если из договора не

⁵¹⁷ Англ. – existing taxes.

⁵¹⁸ Англ. – identical / substantially similar.

⁵¹⁹ Соглашение ратифицировано Федеральным законом от 02.04.2014 № 46-ФЗ.

вытекает иное, при соответствии конкретного налога установленным критериям он по общему правилу подпадает под действие договора. Необходимо, правда, заметить, что далеко не все договоры РФ содержат общее описание налогов, на которые распространяется договор⁵²⁰.

Иллюстративный список может играть самостоятельную роль, например когда включенные в него платежи не соответствуют общему описанию налога. Само присутствие таких (нетипичных) налогов в списке должно расцениваться как однозначное намерение государств распространить на них действие договора. Положения о будущих налогах расширяют сферу применения договора, поскольку государства берут на себя обязательства в отношении будущих событий. При анализе норм о существующих и будущих налогах следует обращать внимание на точку отсчета, – границу во времени между данными понятиями. В договорах России для этих целей используется не только дата подписания договора («взимаемым после даты подписания...»)⁵²¹, но и дата вступления договора в силу⁵²².

В некоторых случаях непросто установить, распространяется ли соглашение на налоги, введенные после его заключения. При разрешении этого вопроса важно учитывать уточнение в отношении будущих налогов (налоги вводятся в дополнение или взамен существующих, по которым достигнута договоренность). Например, соглашение с Португалией от 29 мая 2000 г. применяется к любым подобным или по существу аналогичным налогам, взимаемым после даты подписания договора в дополнение или вместо существующих налогов⁵²³. Формулировка «вместо существующих...»

⁵²⁰ В договоре РФ с Саудовской Аравией от 11.02.2007 (ратифицирован Федеральным законом от 09.11.2009 № 256-ФЗ) такое определение имеется. Налогами на доходы и капитал считаются все налоги, взимаемые с общей суммы дохода и капитала или с отдельных элементов дохода или капитала, включая налоги на доходы от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями, а также налоги на доходы от прироста капитала.

⁵²¹ В частности, договоры РФ с Катаром от 20.04.1998, Македонией от 21.10.1997, Сингапуром от 09.09.2002, Францией от 26.11.1996, Хорватией от 02.10.1995, ЮАР от 27.11.1995.

⁵²² В частности, договор РФ с Польшей от 22.05.1992.

⁵²³ Ратифицировано Федеральным законом от 26.11.2002 № 145-ФЗ.

предъявляет высокие требования к совпадению основных элементов юридической конструкции налогов, в первую очередь к объекту налогообложения. Поскольку речь идет не только о доходе как единой категории, но и об элементах дохода как объектах налогообложения, налоги, которыми облагаются доход либо его элементы, подпадают под действие конвенционных правил. Таким образом, существо объекта налогообложения играет ключевую роль, являясь базовым критерием при установлении аналогичности платежей.

Модельный подход предполагает достаточную гибкость при определении состава налогов (существующих и будущих). Он основан на свободе государств в определении таких понятий, как «налог», «налог на доход», «налог на имущество», в закреплении юридической конструкции платежей, а также элементов дохода, которые могут подвергаться налогообложению (в качестве объекта). Исходя из содержания ст. 2, в научной литературе ведется разработка характеристик налоговых платежей, и, в частности, выделяются следующие параметры:

- объект налогообложения – доходы (прибыль), в некоторых договорах также имущество (капитал), если из соглашения не следует иное;
- налагаются от имени государства (в ряде случаев региональных, местных органов власти);
- фискальный характер (государства обязывают к их уплате, реализуя принцип налогового суверенитета);
- обязательный характер (в договорах используются формулировки «установленный», «взимаемый»)⁵²⁴;
- денежный характер (вытекает в том числе из механизма устранения двойного налогообложения);
- платежи за услуги, юридически значимые действия, которые оказаны государством, не входят в сферу действия договора. На это обращает

⁵²⁴ На платежи добровольного характера, не создающие риска двойного налогообложения, не устранимого лицом самостоятельно, положения договоров не распространяются.

внимание П. Брэндстеттер, указывая, что речь идет о ситуациях, когда субъект несет расходы, получая взамен определенные выгоды⁵²⁵.

Смысл такого подхода понятен: если расходы обусловлены получением услуг, речь фактически идет не о налоге, а о плате (за услуги). Как правило, в понятие «налог» не включаются штрафы или проценты. В некоторых договорах РФ это оговорено специальным образом. Например, в Соглашении между Правительством РФ и Правительством Специального Административного Района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения от 18 января 2016 г.⁵²⁶ (далее – соглашение РФ с Гонконгом) установлено, что термины «российский налог» и «налог Специального административного района Гонконг» не включают в себя никакой штраф или проценты, начисленные в соответствии с законодательством любой из Договаривающихся Сторон в отношении налогов, на которые распространяется соглашение⁵²⁷.

Договоры могут распространяться на федеральные (общегосударственные, центральные) налоги⁵²⁸ либо не ограничиваться ими. Например, упомянутое выше соглашение РФ с Мальтой применяется к налогам на доходы, взимаемым от имени не только договаривающегося государства, но и его политических подразделений или местных органов власти, причем независимо от способа их взимания. Под «политическим подразделением» применительно к РФ понимаются субъекты Российской Федерации, которые определены в качестве таковых в соответствии с ее законодательством⁵²⁹.

Конституции и законодательство многих стран – на этом акцентировали внимание В.И. Лафитский и В.А. Мау – препятствуют

⁵²⁵ Brandstetter P. The Substantive Scope of Double Tax Treaties – a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions. Doctoral thesis. WU Vienna University of Economics and Business. 2010. P. 54.

⁵²⁶ По состоянию на 01.04.2016 не ратифицировано РФ.

⁵²⁷ См. п. 2 ст. 3.

⁵²⁸ В частности, договор с Австралией от 07.09.2000 (ратифицирован Федеральным законом от 06.12.2003 № 156-ФЗ).

⁵²⁹ В силу ч. 1 ст. 5 Конституции РФ Российская Федерация состоит из республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов – равноправных субъектов РФ.

принятию обременительных или чрезмерных налогов. Так, Конституция Испании устанавливает, что «налоговая система... ни в коем случае не должна носить характера конфискации» (ч. 1 ст. 31). В ряде стран это требование облечено в такую формулу, как «налоговые возможности» (ст. 53 Конституции Италии). В Конституции Швейцарии предусмотрено, что налоги должны устанавливаться с учетом «экономической способности» налогоплательщиков (ч. 2 ст. 127)⁵³⁰.

В связи с этим возникает вопрос о необходимости соответствия налоговых платежей, на которые распространяется международное соглашение, конституционно значимым принципам (справедливость, равное налогообложение, экономическая обоснованность и т.д.)⁵³¹. Исключительно важные для национального права данные принципы не имеют такого же значения для целей международного налогового договора. На налоги, установленные государством с нарушением приведенных принципов, будут распространяться положения договора, если иное в нем не предусмотрено, поскольку договор об избежании двойного налогообложения следует за фактическим налоговым бременем в договаривающемся государстве.

Договоры РФ, главным образом, предусматривают устранение двойного налогообложения по следующим налогам: на прибыль (доход) физических лиц и организаций, на имущество физических лиц и организаций. Наряду с этими платежами в договоре РФ с Таджикистаном от 31 марта 1997 г. упомянут таджикский земельный налог⁵³². Таким образом, по общему правилу соглашения распространяются на прямые налоги, не охватывая платежи социального характера и косвенные налоги, в отношении которых заключаются самостоятельные соглашения. В ряде

⁵³⁰ См.: *Лафитский В.И., Мау В.А.* Конституционная экономика и основы экономического положения личности // Очерки конституционной экономики. 23 октября 2009 г. / Под ред. Г.А. Гаджиева. М., 2009. С. 108–109.

⁵³¹ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Экономическое основание налога, или *Noto economicus* в налоговом праве? // *Налоговед.* 2013. № 9. С. 30–32.

⁵³² Договор ратифицирован Федеральным законом от 14.06.2002 № 69-ФЗ.

случаев договоры распространяют свое действие на налоги, связанные с добычей углеводородов:

- с Данией – налоги, взимаемые в соответствии с налоговым актом об углеводородах (skatter i henhold til kulbrinteskatteloven)⁵³³;
- с Нидерландами – налог на компании (de vennootschapsbelasting), взимаемый в соответствии с Законом о добыче полезных ископаемых от 1810 г. (de Mijnwet 1810) в отношении концессий, заключенных с 1967 г., или с Законом о добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе Нидерландов от 1965 г. (de Mijnwet continentaal Plat 1965)⁵³⁴.

Более поздние по дате заключения соглашения содержат приближенный к современному перечень налогов. Путем подписания протоколов списки налогов актуализируются⁵³⁵.

Распространение соглашения на определенные в ст. 2 налоги не означает, что и иные договоренности ограничены содержанием этой статьи. Не устраняя двойного налогообложения в отношении иных налогов, государства могут прийти к согласию о распространении действия отдельных правил на налоги, не указанные в ст. 2, в том числе косвенные. Например, согласно п. 1 ст. 25а (Обмен информацией) российско-швейцарского договора от 15 ноября 1995 г.⁵³⁶ компетентные органы обмениваются информацией в отношении налогов на добавленную стоимость (при условии, что такое налогообложение не противоречит соглашению). Положения ст. 24 (Недопущение налоговой дискриминации) договора с ФРГ от 29 мая 1996 г.

⁵³³ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Дания от 08.02.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 26.02.1997 № 40-ФЗ.

⁵³⁴ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерланды от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Ратифицировано Федеральным законом от 18.07.1998 № 104-ФЗ.

⁵³⁵ Так, в Протоколе от 24.09.2011 к договору РФ со Швейцарией от 15.11.1995 перечень российских налогов изложен в новой редакции; он включает в себя налог на прибыль организаций, НДФЛ, налог на имущество организаций и налог на имущество физических лиц.

⁵³⁶ В ред. Протокола от 24.09.2011.

также применяются к налогам, не указанным в ст. 2. При этом возможные проблемы рассматриваются в рамках взаимосогласительной процедуры⁵³⁷.

Подводя итог, заметим, что объектом международных договоров может являться все, что принадлежит к области международных отношений, но каждое из договаривающихся государств может обязаться только в отношении того, что находится в его власти. Применительно к договорам об избежании двойного налогообложения в первую очередь имеются в виду властные полномочия по введению налогов. Договоры охватывают налоги как в статике, так и в динамике, распространяя свое действие не только на существующие, но и на будущие налоги.

Особенность налога как обязательного платежа основана на принципе суверенитета, в силу которого государство вправе обязывать к уплате законно установленных налогов и сборов. При этом универсальное определение налога для целей международного договора недостижимо не только в силу действия принципа налогового суверенитета, но и по причине различия подходов государств к определению налоговых платежей. В международных соглашениях об избежании двойного налогообложения отражены особенности взаимодействия положений национального налогового права (в отношении состава налогов и их юридической конструкции) и норм конвенционной природы. При этом понятие «налог» в международном налоговом договоре может иметь более широкий характер по сравнению с внутригосударственным с точки зрения платежей, попадающих в сферу действия соглашения. Так, в России под налогом понимается платеж, взимаемый «в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»⁵³⁸. Цель международного договора об избежании двойного налогообложения доходов качественно иная, и понятие «доход» в его контексте связано с доходом не столько как с объектом налогообложения, сколько как с условной налоговой

⁵³⁷ Договор ратифицирован Федеральным законом от 18.12.1996 № 158-ФЗ.

⁵³⁸ Статья 8 НК РФ.

базой, подлежащей согласованному распределению между договаривающимися государствами для исключения двойного налогообложения доходов их резидентов.

§ 2. Действие договоров по кругу лиц и принцип резидентства

Рассуждая о носителях прав и действующих лицах в международном налоговом праве, разграничим субъекты международного договора, которыми являются государства, и лиц, на которых распространяются его положения. Договоры об избежании двойного налогообложения определяют круг попадающих в сферу их действия субъектов в рамках статей 1 (Лица) и 4 (Резидент). При этом в ст. 1 констатируется распространение действия соглашения на одного или обоих резидентов договаривающихся государств⁵³⁹, тогда как в ст. 4 раскрываются содержание понятия «резидент» и механизмы разрешения разногласий при расхождении между государствами в отношении квалификации субъекта в качестве резидента.

Характеризуя статус резидента, наука налогового права конструирует понятие, охватывающее совокупность обязанностей и прав субъекта, подчиняющегося правотворческой власти конкретного государства; международный налогово-правовой статус индивида обусловлен суверенитетом и юрисдикцией в области налогообложения.

Лицом для целей международного налогового договора субъект становится не в силу статуса гражданина или резидента либо факта регистрации в договариваемом государстве в качестве юридического лица, а вследствие того, что договорные нормы наделяют его правами (при удовлетворении установленным критериям), создавая тем самым конструкцию лица для целей договора, признаваемого в качестве такового обоими государствами. Каждое из них берет на себя обязанности по

⁵³⁹ В ряде договоров РФ – на лица с постоянным местопребыванием.

отношению к нему в части предоставления льгот, устранения двойного налогообложения и т. д.

Большинство договоров России распространяют действие на лиц, являющихся резидентами, некоторые – на лиц с постоянным местопребыванием в одном или обоих договаривающихся государствах. Новый российско-китайский договор от 13 октября 2014 г.⁵⁴⁰ использует понятие «резидент» вместо понятия «лицо с постоянным местопребыванием», которое содержится в договоре от 27 мая 1994 г.⁵⁴¹ Договор с США от 17 июня 1992 г. предусматривает распространение его действия в том числе на граждан и бывших граждан (ст. 2).

Подход к данному вопросу в международной договорной практике претерпевал изменения, в частности, действие большинства ранних налоговых конвенций распространялось на граждан. Известен судебный спор с участием британского писателя П. Г. Вудхауса⁵⁴², возникший, когда последнему было отказано в предоставлении льгот по соглашению между США и Францией (1932 г.), поскольку, проживая во Франции (французский резидент), он являлся британским гражданином, а соглашение распространялось на французских граждан⁵⁴³. В современных договорах речь идет обычно о резидентах (независимо от гражданства)⁵⁴⁴. Таким образом, в итоге возобладал критерий налогового резидентства.

Термин «лицо» включает в себя следующие категории субъектов: физическое лицо, компания, любое другое объединение лиц. Термин «физическое лицо» по понятным причинам в модельной конвенции и

⁵⁴⁰ Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР от 13.10.2014 об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Ратифицировано Федеральным законом от 31.01.2016 № 6-ФЗ.

⁵⁴¹ Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР от 27.05.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Соглашение прекращает действие применительно к доходам, в отношении которых применяются положения российско-китайского соглашения от 13.10.2014.

⁵⁴² См.: *Wodehouse v US* (1949) 337 US 369 (USSC).

⁵⁴³ См. подробнее: *Jogarajan S.* The Conclusion and Termination of the «First» Double Taxation Treaty // *British Tax Review*. 2012. Vol. 3. P. 283–306.

⁵⁴⁴ Некоторые конвенции охватывают налогоплательщиков договаривающихся государств.

международных налоговых договорах не определяется; термин «компания» раскрывается как любое корпоративное образование, или любое другое объединение, которое для целей налогообложения рассматривается как корпоративное образование. Постоянные представительства не являются отдельными лицами и не наделены самостоятельным правом на получение преимуществ договоров об избежании двойного налогообложения. Как и в случае с налогами, действие отдельных статей договора, обычно не связанных с дистрибутивными правилами, может распространяться не только на лиц (ст. 1), но и на иные субъекты⁵⁴⁵.

Как только субъект идентифицирован в качестве лица, потенциально наделенного правом на выгоду соглашения (например, является «компанией»), устанавливается, есть ли у него необходимая связь с договаривающимся государством. Неотъемлемой составляющей процесса идентификации субъекта, в отношении доходов которого действуют положения договора, предоставляющие защиту от двойного налогообложения, является разрешение вопроса о наличии у него статуса резидента одного или обоих договаривающихся государств. Понятие «резидент» выполняет в договорах различные функции и является важным: при определении круга лиц, к которым применяется договор; при урегулировании случаев возможного двойного налогообложения в результате двойного резидентства или обложения налогом в государстве резидентства и в государстве источника дохода (или местонахождения).

Договоры РФ определяют понятия резидента или лица с постоянным местопребыванием в одном или в обоих договаривающихся государствах в ст. 4 «Резидент»⁵⁴⁶. Для целей соглашения термин «резидент одного договаривающегося государства» означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого государства подлежит в нем

⁵⁴⁵ Так, ст. 25а «Обмен информацией» договора РФ со Швейцарией от 15.11.1995 не ограничивается положениями ст. 1 «Лица, к которым применяется соглашение».

⁵⁴⁶ Это соответствует расположению данного правила в МК ОЭСР.

налогообложению на основании своего местожительства, постоянного местопребывания, места управления или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает в себя само это государство и любое его административно-территориальное образование или его местные органы власти. Однако этот термин не включает в себя любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве только в отношении доходов от источников в нем или в отношении находящегося в нем капитала. Заметим, что МК ОЭСР относит к числу резидентов не только предприятия и физические лица, но и сами договаривающиеся государства, а также их административно-политические подразделения. В ряде соглашений РФ уточнено, что в понятие «резидент» включены лица, освобожденные от налогообложения⁵⁴⁷.

Принцип резидентства в международном налоговом праве, как указывает А.И. Погорлецкий, «предполагает неограниченные фискальные обязательства субъекта налога», т.е. уплату налогов на все глобальные доходы физического либо юридического лица в стране резидентства. Второе название принципа резидентства – глобальный принцип налогообложения, поскольку он предполагает налогообложение совокупных доходов, образующихся во всех странах ведения коммерческой деятельности. Его осуществляет страна, являющаяся юрисдикцией резидентства хозяйствующего субъекта⁵⁴⁸.

Определение в ст. 4 «Резидент» МК ОЭСР и соответствующих нормах договоров, основанных на модельных подходах, отсылает к концепции резидентства, принятой национальным законодательством. Здесь прослеживается взаимодействие национального и международного права при

⁵⁴⁷ Например, согласно Протоколу к договору РФ с Саудовской Аравией от 11.02.2007 термин «резидент» также означает юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством договаривающегося государства, которое обычно освобождено от налогообложения в этом государстве, создано и существует в нем: а) исключительно в религиозных, благотворительных, образовательных, научных и других подобных целях; или б) для обеспечения пенсий или иных подобных льгот наемным работникам в соответствии с пенсионным планом.

⁵⁴⁸ См.: Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. С. 30.

установлении статуса налогоплательщика. В частности, в договоре РФ с Мексикой от 7 июня 2004 г.⁵⁴⁹ «резидент договаривающегося государства» определяется как любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера, и включает в себя это государство, его любое политическое подразделение и местный орган власти. Однако этот термин не включает в себя любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве только в отношении доходов из источников в этом государстве. Возможна конструкция, при которой связь между положениями налогового законодательства и правилами международного договора менее существенна. Это означает, что договор формирует собственное определение налогового резидента, задавая соответствующие критерии.

Рассмотрим в связи с этим определение термина «резидент» в соглашении РФ с Гонконгом (применительно к Гонконгу), это: i) любое физическое лицо, которое обычно проживает в Специальном административном районе Гонконг (далее – САРГ); ii) любое физическое лицо, которое находится в САРГ более 180 дней в течение налогового года или более 300 дней в течение двух следующих подряд налоговых лет, один из которых является рассматриваемым налоговым годом; iii) компанию, которая зарегистрирована в САРГ или, в случае ее регистрации за пределами САРГ, которая обычно управляется или контролируется из САРГ; iv) любое другое лицо, которое создано в соответствии с законодательством САРГ или обычно управляется или контролируется из САРГ в случае его создания за пределами САРГ.

В качестве критериев для налогообложения физического лица как резидента, как правило, упоминается: домициль (domicile), постоянное

⁵⁴⁹ Договор ратифицирован Федеральным законом от 04.03.2008 № 27-ФЗ.

местопребывание, место управления, любой другой критерий аналогичного характера. В отношении физических лиц определение имеет целью охватить все многообразие форм их личных связей с государством, создающих в национальном законодательстве основу для всестороннего налогообложения. Резидентство юридических лиц обычно устанавливается по месту: регистрации, определяемому в соответствии с национальным законодательством по факту инкорпорации (создания) и официальной регистрации на территории государства; нахождения на территории государства органов управления и контроля юридического лица⁵⁵⁰.

Соглашения по понятным причинам не устанавливают критериев, которым должны соответствовать нормы о резидентстве национального законодательства. В этом вопросе государства демонстрируют существенную разницу в подходах. Так, США взимает налог с мирового дохода своих граждан независимо от их места жительства. Р. Дернберг объясняет это тем, что налоговая юрисдикция, основанная на гражданстве, может быть обоснована доступными для граждан выгодами: они могут возвратиться в страну в любое время, им обеспечена защита правительства США во время пребывания за границей и т.д. Американские корпорации независимо от физического присутствия в США пользуются преимуществами американских законов о юридических лицах. Однако Соединенные Штаты являются в определенном смысле уникальной страной, рассматривая гражданство как основание для юрисдикции⁵⁵¹.

Долгое время в российском законодательстве о налогах и сборах содержалось только понятие налогового резидента – физического лица⁵⁵². В 2014 г. в НК РФ было закреплено понятие налогового резидента для организаций, при этом признание иностранной организации российским

⁵⁵⁰ См. подробнее: *Шахматьев А.А.* Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2010 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁵⁵¹ *Дернберг Р.* Указ. соч. С. 25.

⁵⁵² Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (ст. 207 НК РФ).

налоговым резидентом взаимосвязано с условиями международных договоров России об избежании двойного налогообложения⁵⁵³.

Учитывая, что критерии резидентства в налоговом законодательстве договаривающихся государств могут различаться, одно и то же лицо может быть признано резидентом сразу нескольких государств. Впрочем, в силу тех же причин возможно и обратное: физическое лицо может не являться резидентом ни одной из юрисдикций, с которой связаны его личные и экономические интересы, если внутренние правовые нормы не выявили признаки, позволяющие считать его резидентом того или иного государства⁵⁵⁴. В п. 2 и 3 ст. 4 МК ОЭСР предложены правила разрешения коллизий резидентства (*tie breaker clause*)⁵⁵⁵, отдельно для физических лиц и лиц, не являющихся физическими лицами (для компаний и т.д.). Схема разрешения коллизий при установлении резидентства физических лиц предполагает иерархию критериев, начиная с объективного и фактического (постоянное жилище) и далее по нисходящей – к более формальным, если предыдущие не решают проблему двойного резидентства. Выделено четыре группы факторов:

- 1) постоянное жилище;
- 2) центр жизненных интересов;
- 3) государство обычного проживания;
- 4) гражданство.

Переход к очередной группе осуществляется, только если невозможно однозначно определить государство места пребывания физического лица. Если ни одна из четырех групп не позволяет разрешить вопрос о двойном резидентстве, государства в лице компетентных органов могут прийти к

⁵⁵³ Налоговыми резидентами РФ в целях НК РФ признаются: 1) российские организации; 2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения, – для целей применения этого международного договора; 3) иностранные организации, местом управления которыми является РФ, если иное не предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения (ст. 246.2 НК РФ).

⁵⁵⁴ См.: *Погорлецкий А.И.* Указ. соч. С. 30.

⁵⁵⁵ См.: *McDaniel P. R., Ault H. J., Repetti J. R.* Introduction to United States International Taxation. 5th ed. Kluwer Law International, 2005. P. 180.

соглашению по данному вопросу. Большинство соглашений России следующим образом определяют статус физического лица:

- лицо считается резидентом государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в обоих договаривающихся государствах, то считается резидентом государства, в котором имеет более тесные личные и экономические отношения (центр жизненных интересов);
- если государство, где лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено или если лицо не располагает имеющимся в его распоряжении постоянным жилищем ни в одном из договаривающихся государств, оно считается резидентом государства, в котором обычно проживает. В некоторых соглашениях РФ встречаются более узкие формулировки (лицо считается резидентом государства, где оно обычно проживает более 183 дней в году)⁵⁵⁶;
- если лицо обычно проживает в обоих государствах или не проживает ни в одном из них, то оно считается резидентом государства, гражданином которого является;
- если лицо является гражданином обоих государств или не является гражданином ни одного из них, компетентные органы договаривающихся государств разрешают вопрос по взаимному согласию.

У России также есть договоры, где статус лица определен посредством использования понятия «национальное лицо». Например, в ст. 3 договора с Италией от 9 апреля 1996 г.⁵⁵⁷ установлено, что термин «национальное лицо» означает: все физические лица, имеющие гражданство договаривающегося государства; все юридические лица, товарищества и ассоциации, получившие

⁵⁵⁶ Так, в п. 2 ст. 4 договора РФ с Мали от 26.06.1996 (ратифицирован Фед. законом от 09.02.1998 № 22-ФЗ) установлено, что, если государство, где лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, или если оно не располагает постоянным жилищем ни в одном из государств, оно считается резидентом государства, в котором обычно пребывает более 183 дней в календарном году.

⁵⁵⁷ Ратифицирован Федеральным законом от 05.10.1997 № 129-ФЗ.

такой статус в соответствии с его действующим законодательством. Таким образом, чтобы являться национальным лицом, физическое лицо должно быть гражданином соответствующего государства; схема разрешения коллизий резидентства принципиально не отличается от рассмотренной выше.

Соответственно, при разрешении коллизий двойного резидентства физических лиц применяются тесты: постоянного жилища, центра жизненных интересов лица, места его обычного проживания, гражданства, а также для урегулирования сложных ситуаций может использоваться процедура взаимного согласования между компетентными органами.

При установлении статуса лица, иного, чем физическое лицо, если оно является резидентом обоих государств, МК ОЭСР рекомендует исходить из того, что лицо является резидентом только того государства, где находится место его фактического управления. Таким образом, в качестве критерия предпочтительности в отношении лиц, не являющихся физическими лицами (компаний и т.д.), принято место фактического или эффективного управления⁵⁵⁸. Конвенцией не предусмотрено обращение к более формальным критериям, если тест места фактического управления не обеспечивает принятия окончательного решения. Предполагается, что у юридического лица может быть только одно место управления в любой конкретный момент времени. Это место, в котором по факту осуществляется ключевое руководство и принимаются решения, необходимые для ведения предпринимательской деятельности организации в целом⁵⁵⁹. ТС РФ, опираясь на подход, основанный на месте фактического управления, также учитывает место инкорпорации и другие факторы, задавая критерии, которые будут приниматься во внимание при определении расположения места

⁵⁵⁸ Англ. – place of effective management (ПОЕМ).

⁵⁵⁹ Для определения резидентства юридического лица могут быть приняты во внимание различные факторы: где обычно проводятся заседания совета директоров или аналогичного органа, где обычно осуществляет деятельность генеральный директор, где ведется повседневная деятельность высшего руководства, где расположена штаб-квартира, законодательством какого государства определяется правовой статус лица и т.д.

фактического управления; соглашение предусматривает отказ в предоставлении льгот при отсутствии согласия по данному вопросу, если только компетентные органы не согласуют пределы и способы их предоставления.

В договорах России представлены различные подходы при разрешении коллизий резидентства в отношении лиц, не являющихся физическими лицами (компаний и т.д.):

1) лицо считается резидентом государства, где расположен его фактический руководящий орган (фактическое место управления, место эффективного управления)⁵⁶⁰;

2) лицо считается резидентом государства, где оно зарегистрировано в качестве юридического лица, получило свой статус в соответствии с действующим законодательством договаривающегося государства⁵⁶¹;

3) компетентные органы договаривающихся государств решают этот вопрос по взаимному согласию⁵⁶². В ряде соглашений есть оговорка о последствиях недостижения согласия: в таком случае лицо не будет считаться резидентом ни в одном из договаривающихся государств для целей получения льгот в соответствии с договором⁵⁶³.

В Протоколе от 24 сентября 2011 г. к российско-швейцарскому договору было конкретизировано, что место фактического управления лица, иного чем физическое, расположено там, где, по сути, принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для осуществления его предпринимательской деятельности⁵⁶⁴. Такое лицо может

⁵⁶⁰ Например, договоры РФ с Кубой от 14.12.2000, Сингапуром от 09.09.2002.

⁵⁶¹ Например, в силу ст. 4 договора с Египтом от 23.09.1997 (ратифицирован Федеральным законом от 04.05.2000 № 61-ФЗ), если компания является резидентом обоих государств, ее статус определяется следующим образом: а) она считается резидентом того государства, национальным лицом которого является; б) если она является национальным лицом обоих государств или ни одного из них, то она считается резидентом того государства, в котором расположено его место эффективного управления. Национальным лицом признается любое юридическое лицо, товарищество или ассоциация, получившие такой статус в соответствии с действующим законодательством договаривающегося государства (ст. 3).

⁵⁶² Например, договор с Белоруссией от 21.04.1995.

⁵⁶³ Например, договор с Казахстаном от 18.10.1996.

⁵⁶⁴ Для определения места фактического управления должны приниматься во внимание все факты и обстоятельства, имеющие к этому отношение.

иметь больше, чем одно место управления, но в каждый конкретный момент оно может иметь только одно место фактического управления.

Можно заметить, что протоколы к договорам, подписанные Россией в 2010–2011 гг., там, где это необходимо, вводят критерий места фактического управления, уточняют условия его определения. В частности, Протокол от 24 октября 2011 г. к договору с Арменией от 28 декабря 1996 г. также содержит положение, согласно которому при определении резидентства лица, не являющегося физическим лицом, будут учитываться расположение фактического места его управления, места инкорпорации и другие факторы⁵⁶⁵. В случае отсутствия согласия на такое лицо не будут распространяться льготы и освобождения от налогов, предоставляемые соглашением, если только компетентными органами двух государств не согласовано, в каких пределах и каким способом будут предоставлены такие льготы и освобождения.

Учитывая, что приведенные характеристики в значительной мере имеют оценочный характер, высока вероятность, что компетентные органы, ориентируясь на национальные правовые подходы, будут по-разному оценивать определенные обстоятельства⁵⁶⁶. Интенсивное развитие современных коммуникаций и транспорта создает возможности для перемещения управления корпорацией в необходимую страну (в целях налогового планирования). Этот фактор заставляет многие государства отказываться от использования теста фактического управления в пользу процедуры взаимного соглашения в случае коллизии двойного резидентства компаний. Иногда такие процедуры вводятся в сочетании с тестовым подходом. Так, Протокол от 21 ноября 2011 г. к договору РФ с

⁵⁶⁵ Для определения расположения фактического места управления будут приниматься в расчет среди прочих следующие критерии: 1) место, где проводятся заседания совета директоров; 2) место, из которого обычно осуществляется руководящее управление; 3) место, где главные (руководящие) должностные лица осуществляют свою деятельность; 4) место, где ведется бухгалтерский учет и хранятся архивы.

⁵⁶⁶ В рассматриваемом контексте представляет интерес содержание п. 10 информационного письма ВАС РФ от 09.07.2013 № 158, где поддержана позиция, что один лишь факт регистрации физического лица, осуществляющего функции органа управления, по месту жительства в квартире на территории России не может являться доказательством того, что орган управления иностранной компании расположен в РФ.

Люксембургом от 28 июня 1993 г. предусматривает, что, если местонахождение фактического руководящего органа лица, не являющегося физическим лицом, не может быть определено, компетентные органы по взаимному согласию определяют местонахождение фактического руководящего органа, рассмотрев все факторы, которые они сочтут имеющими к этому отношение⁵⁶⁷.

Важным вопросом остается подтверждение резиденства. Российские налоговые агенты обязаны исчислить и удержать налог с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, за исключением случаев, когда такие доходы в соответствии с международными договорами России не облагаются налогом в РФ и иностранной организацией предъявлено налоговому агенту подтверждение резидентского статуса в договариваемом государстве⁵⁶⁸. Договоры об избежании двойного налогообложения, как правило, не устанавливают обязательной формы документов, подтверждающих постоянное местопребывание (резидентство), нет таких требований и в российском налоговом законодательстве.

Статьей 1 Гагской конвенции от 5 октября 1961 г. (далее – Гагская конвенция)⁵⁶⁹, отменяющей требование легализации иностранных официальных документов и вводящей их апостилирование, участником которой является Россия, установлено, что в качестве таких документов рассматриваются документы, исходящие от органа или должностного лица, подчиняющихся юрисдикции государства. Выполнение упомянутой функции не может быть потребовано, если законы, правила или обычаи, действующие

⁵⁶⁷ Среди прочих критериев во внимание принимаются, в частности: 1) место, где проводятся заседания совета директоров или аналогичного органа; 2) место, где осуществляется повседневное руководство деятельностью лица; 3) место, где высшие должностные лица обычно осуществляют свою деятельность.

⁵⁶⁸ Такое правило содержится в подп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ, документальное подтверждение статуса резидента предусмотрено п. 1 ст. 312 НК РФ. См. подробнее: *Хаванова И.А.* Налоговые агенты: динамика статуса в контексте трансформации модели взимания налогов // Государство и бизнес в системе правовых координат: монография / Отв. ред. А.В. Габов. М.: ИЗиСП, 2014. С. 229–233.

⁵⁶⁹ Конвенция, отменяющая требование легализации иностранных официальных документов. Заключена в г. Гааге 05.10.1961. СССР присоединился к Конвенции (Постановление ВС СССР от 17.04.1991 № 2119-1).

в государстве, в котором представлен документ, либо договоренность между государствами отменяют данную процедуру. Положений, отменяющих апостилирование иностранных официальных документов, законодательство РФ не содержит, в то же время международные договоры России о правовой помощи по гражданским, семейным и уголовным делам не распространяются на налоговые правоотношения.

Таким образом, возобладал подход, согласно которому сертификаты, подтверждающие статус налогового резидента, подлежат апостилированию, если иное не предусмотрено международным налоговым договором. Однако большинство договоров РФ подобных положений не содержит. Лишь с некоторыми государствами согласована процедура принятия сертификатов, подтверждающих местонахождение налогоплательщика, без легализации или апостилирования. Для этого в последние годы в протоколы к договорам включался пункт о том, что сертификат о резидентстве, выданный компетентным органом договаривающегося государства или его уполномоченным представителем, не требует проставления апостиля для целей применения в другом договаривающемся государстве (включая использование в судах или административных органах)⁵⁷⁰. В Протоколе к новому договору РФ с Бельгией (2015 г.)⁵⁷¹ также установлено, что сертификат о постоянном местопребывании, выданный компетентным органом договаривающегося государства (его уполномоченным представителем), не требует легализации или апостиля для целей применения в другом договаривающемся государстве, включая использование в судах или административных органах.

Наряду с внесением изменений в договоры, Минфином России, выступающим компетентным органом по договорам РФ об избежании

⁵⁷⁰ Указанные положения применяются в отношениях с Латвией (Протокол 2010 г.), Швейцарией (Протокол 2011 г.), Люксембургом (Протокол 2011 г.), Мальтой (Протокол 2013 г.).

⁵⁷¹ Конвенция между РФ и Королевством Бельгия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015. По состоянию на 01.04.2016 не ратифицирована РФ.

двойного налогообложения, принятие сертификатов, подтверждающих резидентство, без легализации или апостилирования, согласовывается в ходе взаимосогласительных процедур⁵⁷². Например, 19 января 2006 г. в Меморандуме о взаимопонимании относительно применения отдельных положений договора с ФРГ была закреплена договоренность о том, что обычного сертификата постоянного местопребывания (резидентства), выданного компетентным (уполномоченным) органом ФРГ, достаточно для признания лица налоговым резидентом данного государства.

Договорной практике, однако, известны случаи, когда подход к вопросу о необходимости апостилирования менялся кардинально уже после достижения такого согласия. Так, в 2014 г. Минфином России была доведена информация об отказе налоговых органов Казахстана в принятии справок, подтверждающих российское резидентство, без проставления на них апостиля⁵⁷³. Хотя ранее между компетентными органами государств была достигнута договоренность о принятии документов, подтверждающих резидентство, без апостиля или консульской легализации⁵⁷⁴. Такие ситуации порождают сомнения в надежности согласований названных вопросов на уровне компетентных органов. Основания для них были формализованы в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июня 2005 г. № 990/05, которое, как отмечал Минфин России, противоречило договоренности принимать подтверждения резидентства США без апостиля⁵⁷⁵. В Постановлении было указано, что Гагская конвенция, участниками которой являются РФ и США, распространяется на официальные документы, которые были совершены на

⁵⁷² Такое согласование обычно осуществляется в форме меморандума о взаимопонимании, подписываемого компетентными органами договаривающихся государств, а также уполномоченными представителями – посредством обмена официальными письмами (с приложением образцов форм, подписей, печатей).

⁵⁷³ См. письмо Минфина России от 15.05.2014 № 03-08-13/22891, письмо ФНС России от 03.06.2014 № ОА-4-17/10537.

⁵⁷⁴ Данная информация содержится в письмах Минфина России от 25.08.2006 № 03-03-04/4/141, ФНС России от 12.05.2005 № 26-2-08/5988.

⁵⁷⁵ Согласно сложившейся практике российские налоговые органы не требуют проставления апостиля при подтверждении резидентства США и резиденты РФ представляют документы в налоговые органы США без проставления апостиля (письмо Минфина России от 13.07.2015 № 03-08-05/40172).

территории одного из договаривающихся государств и должны быть представлены на территории другого договаривающегося государства. В силу ее ст. 3 единственной формальностью, соблюдение которой может быть потребовано для удостоверения подлинности подписи, качества, в котором выступало лицо, подписавшее документ, и в надлежащем случае подлинности печати или штампа, которым скреплен этот документ, является проставление апостиля компетентным органом государства, в котором этот документ был совершен. Поскольку Конвенция распространяется на официальные документы, в том числе исходящие от органа или должностного лица, подчиняющегося юрисдикции государства, такие документы должны содержать апостиль. Данный вывод Президиума ВАС РФ касался требований к документам, подтверждающим статус резидента в рамках налогового договора России с США.

При оценке юридического статуса меморандумов, где закрепляются договоренности компетентных органов о принятии документов, подтверждающих резидентство, без апостилирования, высказывается скептическая позиция, согласно которой «межведомственное соглашение, не подлежащее ратификации, не может отменять или изменять положения международного договора»⁵⁷⁶. На наш взгляд, это не совсем точный подход к оценке юридического значения таких меморандумов, поскольку упомянутые вопросы технического характера, как правило, не находят отражения в международных налоговых договорах, но соглашение компетентных органов достигается в рамках предусмотренной ими процедуры. Оснований для вывода о том, что согласительная процедура не может быть использована при разрешении вопросов такого характера, мы не находим. Полагаем, что применение правил, касающихся требований к подтверждающим резидентство документам, согласованных таким образом, является обязательным для договаривающихся государств: оно не меняет существа

⁵⁷⁶ Письма ФНС России от 10.01.2014 № ОА-4-13/101@; от 31.03.2014 № ОА-4-13/5851@.

соглашения между ними, не отменяет и не изменяет его положений, наконец, не противоречит контексту международного налогового договора.

Подводя промежуточный итог нашим рассуждениям, отметим, что физические и юридические лица, объединения лиц находятся под юрисдикцией соответствующего государства и, как правило, лишены возможности избежания двойного налогообложения своих доходов от трансграничных операций иначе как в рамках применения норм межгосударственных договоров, затрагивающих данную сферу отношений. Международный налогово-правовой статус индивида обусловлен государственным суверенитетом и юрисдикцией в области налогообложения. Субъекты, на которых распространяются конвенционные нормы, признаются налогоплательщиками сразу в нескольких государствах, вот почему вопросы их налогообложения решаются на международно-правовой основе. В отношении субъекта, признанного лицом для целей международного налогового договора, могут в соответствии с положениями соглашения выдвигаться дополнительные требования и условия, в частности, договором могут быть предусмотрены особенности налогового режима при наличии отношений взаимозависимости (ассоциированности) между сторонами сделок, на которых мы остановимся более подробно § 5 настоящей главы.

§ 3. Территориальная сфера действия норм налогового права

Согласно легенде Ромул очертил границы будущего Рима, проделав священные борозды плугом. С тех пор мало что изменилось, территория и сегодня, как не раз отмечалось в современной литературе, имеет наиважнейшее значение, оставаясь неотъемлемой чертой государства. Российское налоговое законодательство использует термин «территория Российской Федерации». Территория РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определяются в НК РФ как территория Российской

Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми РФ осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права (ст. 11 НК РФ). Не допускается устанавливать налоги, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств (ст. 3 НК РФ). В.В. Полякова и С.П. Котляренко указывают, что определение территории государства имеет значение для квалификации: 1) лиц в качестве налоговых резидентов (нерезидентов); 2) объектов налогообложения с позиции их возникновения либо невозникновения в соответствующем государстве⁵⁷⁷. По мнению А.А. Шахмаматьева, «территория выступает географическим и юридическим параметром реализации государственного фискального (налогового) суверенитета». Для отражения такого свойства, по мнению ученого, можно использовать понятие «налоговая (или фискальная) территория государства». Согласно такому пониманию «пространства, лежащие за пределами государственной территории, даже если государство имеет исключительные права на их освоение, не включаются в состав налоговой территории»⁵⁷⁸. Мы придерживаемся более широкого подхода, понимая под налоговой территорией пространство осуществления государственной власти в налоговой сфере.

Очевидна важность оптимального определения территориальной сферы действия норм налогового права, тем более что:

- во-первых, она отличается подвижностью. Как пишет А. Фердросс, «государственное пространство простирается на такую глубину, на которой государство способно осуществить свою власть под земной поверхностью. Таким образом, государственное пространство

⁵⁷⁷ Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: МГУ, 2015. С. 437, 439.

⁵⁷⁸ Шахмаматьев А.А. Налоговая юрисдикция государства: территориальные аспекты // Сборник тезисов и докладов по материалам международного «круглого стола»: В 2 ч. Ч. 2 / Отв. ред. А.М. Ашмарина. М.: Финакадемия, 2010. С. 25–28.

- подвержено постоянному изменению как в высоту, так и в глубину»⁵⁷⁹;
- во-вторых, учитывая, что институты, понятия и термины гражданского и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства⁵⁸⁰, важно обеспечить согласованное регулирование в сферах, влияющих на пространственную составляющую налоговой юрисдикции⁵⁸¹.

Суверенитет РФ распространяется на всю ее территорию, которая включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними⁵⁸². В отличие от государственного суверенитета, распространяющегося на государственную территорию, в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны Россия обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на этих территориях⁵⁸³. А.Н. Вылегжанин и Ю.М. Колосов отмечают, что «международное право регулирует отношения прежде всего между государствами, а также между ними и другими акторами (действующими участниками) межгосударственной системы, причем в общепланетарном пространстве (наземном, подземном, морском, воздушном), в космосе»⁵⁸⁴.

Для определения территориальной сферы действия (налоговой территории) в МК ОЭСР предназначена ст. 29 «Территориальная сфера». Однако во всех международных договорах РФ об избежании двойного налогообложения, вопреки рекомендациям Конвенции о выделении данного

⁵⁷⁹ Фердросс А. Международное право. М.: Изд-во иностранной литературы. 1959. С. 244.

⁵⁸⁰ Если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ).

⁵⁸¹ Так, традиционный цивилистический подход принимает во внимание критерий доступности обладанию, позволяющий исключить из сферы вещей объекты, материальная природа которых сомнений не вызывает, однако осязать которые нельзя. Например, такими объектами являются отдаленные космические тела. Напротив, управляемые космические объекты, как бы далеко они ни находились от Земли, признаются объектами права собственности. См.: Вещные права: постановка проблемы и ее решение: Сб. статей / Под ред. М.А. Рожковой. М., 2011 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁵⁸² См. ч. 1 ст. 4; ч. 1 ст. 67 Конституции РФ.

⁵⁸³ См.: Комментарий к Конституции РФ / Под ред. В.Д. Зорькина. М., 2011.

⁵⁸⁴ Международное право: учебник / Отв. ред. А.Н. Вылегжанин. М., 2009. С. 31.

вопроса в самостоятельную статью, территория действия соглашения определяется в ст. 3 «Общие определения». Договорной практике СССР известны оба этих подхода. Например, термин «Договаривающееся Государство» раскрыт в специальной статье «Территориальная сфера применения соглашения» договора об избежании двойного налогообложения между СССР и Королевством Бельгия от 17 декабря 1987 г.⁵⁸⁵ В Соглашении СССР с ФРГ от 24 ноября 1981 г.⁵⁸⁶ в ст. 3 «Некоторые определения терминов» указывалось, что при употреблении в географическом смысле терминов «одно Договаривающееся Государство» и «другое Договаривающееся Государство» речь идет о территории соответствующего государства и континентальном шельфе, прилегающем к территориальному морю, в отношении которого соответствующее государство осуществляет суверенные права в целях разведки континентального шельфа и использования его природных ресурсов. Однако данными положениями территориальная сфера применения соглашения не ограничивалась. В ст. 23 (без названия) уточнялось, что в согласии с Четырехсторонним Соглашением от 3 сентября 1971 г. соглашение будет распространяться в соответствии с установленными процедурами на Берлин (Западный).

В ст. 3 договоров РФ об избежании двойного налогообложения обычно даются определения понятий «договаривающееся государство» и «другое договаривающееся государство» и приводятся названия государств с раскрытием того, что понимается под такими наименованиями в договоре. Например, в ст. 3 российско-итальянского договора⁵⁸⁷ указывается, что термины «Договаривающееся Государство» и «другое Договаривающееся Государство» означают Россию или Италию в зависимости от контекста.

⁵⁸⁵ См. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Королевства Бельгия от 17.12.1987 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» (утратило силу).

⁵⁸⁶ См. Соглашение между СССР и ФРГ от 24.11.1981 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» (утратило силу).

⁵⁸⁷ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения». Ратифицирована Федеральным законом от 05.10.1997 № 129-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1999. № 4.

Если из контекста не вытекает иное:

- термин «Россия» означает РФ и при использовании в географическом смысле означает ее территорию, включая внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними, а также исключительную экономическую зону и континентальный шельф, где РФ осуществляет суверенные права и юрисдикцию в соответствии с нормами международного права и федеральным законодательством;
- термин «Италия» означает Итальянскую Республику и при использовании в географическом смысле означает ее территорию, включая внутренние воды, территориальное море и воздушное пространство над ними, и включает любой район за пределами территориальных вод Италии, который в соответствии с нормами международного права и законодательством Италии в отношении разведки и разработки природных ресурсов может быть определен как район, где Италия может осуществлять свои права в отношении морского дна, морских недр и природных ресурсов.

Специальные оговорки уточняют пространственные пределы (сферу действия) налоговых договоров. В договоре РФ с Нидерландами⁵⁸⁸, например, конкретизировано, что термин «Нидерланды» означает только ту часть Королевства Нидерланды, которая расположена в Европе, а также его исключительную экономическую зону, определенную в его законодательстве с учетом положений Конвенции ООН по морскому праву 1982 г. Термин «Российская Федерация» означает ее территорию, а также наряду с исключительной экономической зоной еще и континентальный шельф, определенные российским законодательством с учетом положений Конвенции ООН по морскому праву 1982 г.

В ряде налоговых соглашений РФ наряду с географическими

⁵⁸⁸ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерланды от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 18.07.1998 № 104-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1999. № 1.

характеристиками содержится уточняющее условие о действии на данной территории налогового законодательства договаривающегося государства. Так, в российско-китайском соглашении от 27 мая 1994 г.⁵⁸⁹ в отношении России территориальная сфера обозначена с использованием географических параметров, иной подход применен в отношении КНР. Термин «Китай» означает Китайскую Народную Республику; при использовании в географическом смысле означает всю территорию КНР, включая ее территориальное море, на которые распространяются законы Китая, касающиеся налогообложения. Этот подход поддержан и в новом соглашении об избежании двойного налогообложения, подписанном 13 октября 2014 г.⁵⁹⁰, причем уже и применительно к РФ: термин «Россия» означает Российскую Федерацию и при употреблении в географическом смысле означает всю территорию РФ, включая внутренние воды и территориальное море, на которую распространяются российские законы, касающиеся налогообложения, а также ее исключительную экономическую зону и континентальный шельф, над которыми РФ осуществляет суверенные права и юрисдикцию, определенные в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.

Таким образом, территории, имеющие самостоятельную налоговую систему, на которые не распространяются законы КНР, касающиеся налогообложения, не входят в сферу действия упомянутых договоров. К ним, в частности, относятся Гонконг, Макао и Тайвань⁵⁹¹. В русле такого подхода 18 января 2016 г., как отмечалось выше, заключено соглашение РФ

⁵⁸⁹ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики от 27.05.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицировано Федеральным законом от 26.02.1997 № 37-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2003. № 5.

⁵⁹⁰ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 13.10.2014. Ратифицировано Федеральным законом от 31.01.2016 № 6-ФЗ. По состоянию на 19.02.2016 не вступило в силу (см.: письмо ФНС России от 19.02.2016 № ОА-4-17/2773 «О порядке вступления в силу Соглашения между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения»).

⁵⁹¹ См. письма Минфина России от 08.10.2008 № 03-08-13 «Соглашение об избежании двойного налогообложения в отношении Гонконга»; от 06.06.2008 «О территориальной сфере применения Соглашения между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения».

с Гонконгом. Термин «Специальный административный район Гонконг» означает в нем любую область, на которую распространяются налоговые законы САРГ КНР. В отношении РФ при определении территориальной сферы указаны сразу два параметра – географический и распространения действия налогового законодательства⁵⁹². Аналогичный подход к определению территориальной сферы закреплен в договоре РФ с США⁵⁹³. Таким образом, могут быть выделены две модели действия договора об избежании двойного налогообложения в пространстве:

1) первая ограничивается территориальными характеристиками (вне зависимости от распространения на данную территорию действия налогового закона договаривающегося государства);

2) вторая в качестве неременного условия определения территориальной сферы предполагает действие на ней налогового законодательства договаривающегося государства.

Определенные территории могут быть исключены из договора по причинам в том числе политического характера. Например, договор с Израилем⁵⁹⁴ был ратифицирован с российским заявлением о том, что ничто в договоре не может рассматриваться как признание Россией суверенитета государства Израиль над территориями, оккупированными в 1967 г.⁵⁹⁵ В договоре России с Норвегией термин «Норвегия» не включает в себя

⁵⁹² Термин «Россия» в договоре означает РФ и при применении в географическом смысле означает всю территорию РФ, включая внутренние воды и территориальное море, на которую распространяются российские законы, касающиеся налогообложения, а также ее исключительную экономическую зону и континентальный шельф, над которыми РФ осуществляет суверенные права и юрисдикцию, определенные в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.

⁵⁹³ См.: Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. 1999. № 6.

⁵⁹⁴ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Государства Израиль от 25.04.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 08.10.2000 № 126-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2004. № 8.

⁵⁹⁵ РФ исходит из того, что окончательные границы государства Израиль должны быть определены в ходе арабо-израильских переговоров в рамках ближневосточного мирного процесса на основе выполнения резолюций 242 (1967) и 338 (1973) Совета Безопасности ООН. См. Заключение Комитета по международным делам от 18.05.2000 на проект Федерального закона «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы».

Свальбард, Ян Майен и территории, зависимые от Норвегии («biland»). Соглашение было ратифицировано РФ с заявлением⁵⁹⁶, что «под термином “Свальбард” понимается архипелаг Шпицберген, в отношении которого Королевство Норвегия обладает суверенитетом в силу Договора о Шпицбергене от 9 февраля 1920 г.». Договором о Шпицбергене⁵⁹⁷ предусмотрен полный и абсолютный суверенитет Норвегии над архипелагом Шпицберген. По этому договору Норвегия обязалась ввести горный устав, «который в особенности с точки зрения налогов, пошлин или повинностей всякого рода, общих или особых условий труда должен исключать всякого рода привилегии, монополии или льготы как в пользу Государства, так и в пользу граждан одной из Высоких Договаривающихся Сторон, включая Норвегию. Взимаемые налоги, пошлины и сборы должны употребляться исключительно на нужды указанных в договоре местностей и могут устанавливаться только в той мере, в которой это оправдывается их назначением».

Горный устав архипелага Шпицберген (Свальбард)⁵⁹⁸ устанавливает, что право производить разведку, приобретать и разрабатывать естественные месторождения угля на совершенно равных условиях в отношении как налогового обложения⁵⁹⁹, так и в других отношениях, помимо Норвежского государства, принадлежит всем подданным государств, которые ратифицировали Договор о Шпицбергене или присоединились к нему. Российское предприятие (ФГУП «Государственный трест «Арктикуголь»)

⁵⁹⁶ См.: Федеральный закон от 26.11.2002 № 149-ФЗ «О ратификации Конвенции между Российской Федерацией и Королевством Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал».

⁵⁹⁷ СССР присоединился к договору 07.05.1935 // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. IX. М., 1938. С. 53–61.

⁵⁹⁸ Утвержден Королевской резолюцией от 07.08.1925.

⁵⁹⁹ В соответствии со ст. 2-1 Закона Королевства Норвегия от 15.07.1925 «О налоге на имущество и доходы, уплачиваемом в казну Свальбарда» общества, являющиеся резидентами Норвегии или иностранных государств, должны уплачивать налог в казну Свальбарда с имущества в виде объектов недвижимой собственности или от прав ведения горного промысла на Свальбарде и с приносимых ими доходов.

имеет на архипелаге Шпицберген несколько рудников⁶⁰⁰, и вопрос о правомерности его обложения российскими налогами не раз становился предметом судебных разбирательств, в ходе одного из которых суд, указав, что Договор о Шпицбергене «имеет статус многостороннего договора об избежании двойного налогообложения»⁶⁰¹, пришел к выводу о том, что предприятие не является плательщиком российского НДС в отношении угля, добытого на рудниках Шпицбергена.

Существующие подходы к определению территориальной сферы действия договора могут быть представлены следующим образом:

- отсутствие определения в географическом смысле (договор РФ с Азербайджаном)⁶⁰²;
- территория государства (соглашение РФ с Австрией)⁶⁰³;
- территория, находящаяся под суверенитетом и под юрисдикцией (применительно к Белоруссии – договор РФ с Белоруссией)⁶⁰⁴;
- территория государства, включая исключительную экономическую зону и континентальный шельф (договор РФ с ФРГ)⁶⁰⁵;
- не только территория государства, включая территориальное море, но и воздушное пространство над ним, а также любое другое морское пространство, в пределах которого государство осуществляет

⁶⁰⁰ Трест создан в целях обеспечения государственных интересов и постоянного российского присутствия на архипелаге Шпицберген в соответствии с Договором о Шпицбергене и Горным уставом для Шпицбергена, принятым Норвегией, и получения прибыли.

⁶⁰¹ См. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.02.2005 № А42-2300/04-20.

⁶⁰² В договоре термины «одно Договаривающееся Государство» и «другое Договаривающееся Государство» означают в зависимости от контекста Азербайджанскую Республику или РФ (ст. 3). См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Азербайджанской Республики от 03.07.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 30.05.1998 № 28-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2000. № 7.

⁶⁰³ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». Ратифицирована Федеральным законом от 26.11.2002 № 146-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 2003. № 4.

⁶⁰⁴ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 10.01.1997 № 14-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1997. № 5.

⁶⁰⁵ См.: Соглашение между РФ и ФРГ от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицировано Федеральным законом от 18.12.1996 № 158-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1998. № 5.

суверенные права и юрисдикцию в соответствии с международным правом (применительно к Бельгии – новое соглашение от 19 мая 2015 г.)⁶⁰⁶.

Идентификация государства источника дохода предполагает выявление связи с определенной территорией, вот почему так важны географические границы действия договора об избежании двойного налогообложения. Конвенция ООН по морскому праву 1982 г. устанавливает, что суверенитет прибрежного государства распространяется за пределы его сухопутной территории и внутренних вод, а в случае государства-архипелага – его архипелажных вод, на примыкающий морской пояс, называемый территориальным морем. Указанный суверенитет распространяется на воздушное пространство над территориальным морем, равно как на его дно и недра (ст. 2 Конвенции). Каждое государство имеет право устанавливать ширину своего территориального моря до предела, не превышающего 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий, определенных в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.⁶⁰⁷ Исключительная экономическая зона представляет собой район, находящийся за пределами территориального моря и прилегающий к нему. Ее ширина не должна превышать 200 морских миль, отсчитываемых от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря.

Континентальный шельф прибрежного государства включает в себя морское дно и недра подводных районов, простирающихся за пределы его территориального моря на всем протяжении естественного продолжения его сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка или на расстояние 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря, когда внешняя граница

⁶⁰⁶ Конвенция между РФ и Королевством Бельгия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 19.05.2015. По состоянию на 01.04.2016 не ратифицирована РФ.

⁶⁰⁷ Внешней границей территориального моря является линия, каждая точка которой находится от ближайшей точки исходной линии на расстоянии, равном ширине территориального моря.

подводной окраины материка не простирается на такое расстояние. Прибрежное государство осуществляет над континентальным шельфом суверенные права в целях его разведки и разработки природных ресурсов⁶⁰⁸.

В силу ст. 29 Венской конвенции 1969 г. если иное намерение не явствует из договора или не установлено иным образом, то договор обязателен для каждого участника в отношении всей его территории. В связи с этим возникает вопрос о возможности распространения положений соглашений об избежании двойного налогообложения на континентальный шельф, если в них при определении территориальной сферы действия упомянуто только территориальное море. В научной литературе представлены два подхода к разрешению данного вопроса: универсальный и территориальный.

Первый подход состоит в том, что соглашение охватывает ту же сферу, что и налоговое законодательство договаривающегося государства; второй состоит в том, что договор применяется только в отношении территории, прямо в нем определенной⁶⁰⁹. В литературе отмечается, что распространение налоговой юрисдикции на пространства (объекты), находящиеся за пределами государственной территории, «не является юридическим приемом приращения последней за счет первых», в этом усматривается одно из проявлений категории «налоговая территория» как юридической фикции⁶¹⁰. Очевидны различия между договорами об избежании двойного налогообложения в том, предусматривают ли они действие на территории, где государство обладает суверенными правами, а именно распространяются ли их нормы на доходы от деятельности на континентальном шельфе. Различие в подходах продемонстрировал Р. Вэнн на примере плавучего отеля, пришвартованного в области континентального шельфа. При первом

⁶⁰⁸ Прибрежное государство обладает исключительным правом разрешать и регулировать бурильные работы на континентальном шельфе для любых целей.

⁶⁰⁹ См.: *Gelineck M.* Op. cit.

⁶¹⁰ См.: *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право. М.: Международные отношения. 2014 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

подходе на его доход не распространялось бы действие договора, в отличие от второго подхода (с более широкой формулировкой территориальной сферы действия)⁶¹¹.

Однако единого решения в отношении объема налоговой территории в доктрине не наблюдается, российские исследователи указывают на наличие как минимум двух возможных подходов⁶¹²:

1) узкий – отнесение к налоговой территории государства только государственной территории (в РФ – согласно определению ч. 1 ст. 67 Конституции РФ), что исключает нахождение в ее составе континентального шельфа и исключительной экономической зоны. Такой подход основан на недопустимости расширительного толкования содержания суверенных прав, установленных Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.;

2) широкий – включение в налоговую территорию континентального шельфа и исключительной экономической зоны с распространением на нее налоговой юрисдикции соответствующего государства (при таком подходе налоговая территория превышает по объему государственную территорию).

Полагаем возможным распространять налоговую юрисдикцию на континентальный шельф и исключительную экономическую зону, учитывая содержание суверенных прав, которое состоит в освоении природных ресурсов, т.е. в возможности для хозяйствующих субъектов извлекать доходы при осуществлении названной деятельности. Это, в свою очередь, позволяет государству, наделенному суверенными правами описанного характера, осуществлять налогообложение при соблюдении конституционных принципов налогообложения, среди которых – принцип экономической обоснованности налогов. При ином подходе нарушался бы, на наш взгляд, принцип равенства налогообложения в зависимости от правового статуса территории (находится она в составе государственной

⁶¹¹ См.: *Vann R. International Aspects of Income Tax // Tax Law Design and Drafting / Ed. V. Thuronyi. Vol. 2. 1998. Ch. 18. P. 16.*

⁶¹² См.: *Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 439.*

территории либо территории, на которой государство обладает суверенными правами). С учетом изложенного, видится спорным предложение о «компромиссном подходе». Его сторонники предлагают, учитывая, что существо суверенных прав в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны состоит в возможности государства извлекать материальные блага, в частности, от разработки природных ресурсов, предоставления месторождений в пользование иным государствам, субъектам частного права за плату, признать, что «при отсутствии специального международного соглашения государство не вправе использовать такие территории для определения налогового статуса находящихся на них лиц, но вправе взимать с пользователей природных ресурсов те налоги, которые, по сути, служат встречным предоставлением за использование природных ресурсов (например, НДСП)»⁶¹³.

В отношении предложенных ограничений заметим, то международное налоговое право не содержит условия о обязательном наличии международного соглашения, тем более с неопределенным субъектным составом, для реализации налоговой юрисдикции. Некое противоречие усматривается и в логике введения и взимания налога без права «определения налогового статуса» лиц.

Характеризуя российскую договорную практику в налоговой сфере, отметим, что многие соглашения, определяя географические границы действия, включают в них континентальный шельф. Учитывая важность шельфовых месторождений, страны, извлекающие нефть и газ, закрепляют юрисдикцию в качестве государства источника дохода в максимально возможной степени. Этот подход находит продолжение во включении в их договоры специальных статей об офшорной деятельности (*offshore provisions*), предусматривающих особое регулирование для доходов, получение которых связано с разработкой офшорных запасов углеводородов.

⁶¹³ Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 440–441.

Такие статьи есть в некоторых договорах России об избежании двойного налогообложения: с Латвией (ст. 21), Литвой (ст. 21), Нидерландами (ст. 24)⁶¹⁴, Исландией (ст. 22). Они называются «Офшорная деятельность» (либо «Оффшорная деятельность»). В них урегулирован порядок налогообложения доходов от деятельности, связанной с разведкой и разработкой морского дна и морских недр.

Специфические условия содержатся в Протоколе к договору с Норвегией от 26 марта 1996 г.: лицу, являющемуся резидентом одного договаривающегося государства, не предоставляются другим государством преимущества соглашения в соответствии со ст. 6–21 в отношении полученных доходов и принадлежащего капитала в связи с деятельностью, осуществляемой в любой зоне, которая находится за пределами территориального моря договаривающегося государства и в соответствии с нормами международного права признается или может быть признана по законодательству этого государства зоной, в которой оно может осуществлять права в отношении морского дна и морских недр и их природных ресурсов. При этом РФ и Норвегия могут путем обмена нотами договориться удалить и прекратить действие названного положения (п. 1 Протокола), заменив его положениями об оффшорной деятельности (Оффшорная деятельность). Однако такой обмен нотами не состоялся⁶¹⁵.

Положения статей «Офшорная деятельность» применяются независимо от иных положений договора. В них раскрывается содержание этого термина. Так, для целей ст. 21 договора РФ с Латвией термин «оффшорная деятельность» означает деятельность, которая осуществляется в оффшорной зоне договаривающегося государства в связи с разведкой или эксплуатацией

⁶¹⁴ В Протоколе к договору РФ с Нидерландами от 16.12.1996 обозначены условия действия статьи (в случае, если компетентные органы по взаимному согласию договорятся в письменной форме о том, что эта статья будет применяться).

⁶¹⁵ В письме Минфина России от 13.11.2013 № 03-08-05/48498 указывается, что в связи с письмом о порядке налогообложения услуг, предоставляемых российской организацией на норвежском континентальном шельфе, проведена взаимосогласительная процедура с Министерством финансов Норвегии. По ее итогам сообщается, что раздел «Оффшорная деятельность» Протокола к договору не вступил в силу и не применяется.

морского дна и недр и расположенных там природных ресурсов, находящихся на территории этого государства. Учитывая, что в ст. 5 «Постоянное представительство» МК ОЭСР и основанных на ней договоров среди примеров образования постоянных представительств указано и «место добычи природных ресурсов», по общему правилу условия, при которых постоянное представительство будет считаться образованным, распространяются и на добычу ресурсов на континентальном шельфе, если такова территориальная сфера действия договора. Задача статей об офшорной деятельности состоит в том, чтобы изменить универсальное правило в отношении шельфовых месторождений. Так, если лицо, являющееся резидентом одного договаривающегося государства, осуществляет офшорную деятельность в другом договаривающемся государстве, считается, что оно осуществляет ее в этом другом государстве через находящееся там постоянное представительство или постоянную базу. Исключение составляют случаи, когда офшорная деятельность осуществляется в течение периода (периодов), не превышающих в совокупности 30 дней в любом 12-месячном периоде. Таким образом, только в случае крайне незначительной продолжительности офшорной деятельности государство источника не рассматривает получателя дохода лицом, обязанным к уплате налога по месту деятельности. Во многом такие особенности обусловлены специфическим статусом территории ее ведения и характером (добыча углеводородов).

Подводя итог, заметим, что государственная граница уже давно не является внешним пределом для реализации налогового суверенитета. Права государства на налогообложение распространяются далеко за пределы его сухопутных границ. И вступая в те или иные международные договоры, государство в ряде случаев заметно влияет на фактический объем доступной для налогообложения доходной базы. В связи с этим вопросы территориальной сферы действия налогового законодательства приобретают важный характер, делая актуальным для науки налогового права переход от

разработки вопросов так называемой налоговой территории (фискальной территории) к более масштабной и амбициозной проблематике налогового пространства (проблемы размерности, пределов замкнутости, вопросы статики, динамики и т.д.).

§ 4. Юридическая конструкция постоянного представительства

Все договоры РФ об избежании двойного налогообложения содержат статью, в которой урегулирован порядок налогообложения доходов от предпринимательской деятельности. Как правило, это ст. 7 «Доходы (прибыль) от предпринимательской деятельности» (Business profits). В ней закреплены договоренности государств о разграничении налоговых притязаний в отношении прибыли (дохода) предприятий от предпринимательской деятельности, в той мере, в какой она не подпадает под правила других статей соглашения между ними. Принципы, единообразно отраженные, как в модельных конвенциях, так и в договорах РФ, заключаются в следующем:

- прибыль предприятия договаривающегося государства подлежит налогообложению только в этом государстве, если только оно не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через находящееся там постоянное представительство. Таким образом, решение вопроса о том, может ли прибыль предприятия одного государства облагаться налогом в другом государстве, осуществляется с привлечением положений ст. 5 «Постоянное представительство»;
- если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в другом договаривающемся государстве, в нем может облагаться прибыль этого предприятия, но только в части, относящейся к такому постоянному представительству. В МК ООН и основанных на этих же подходах договорах РФ

положение дополнено правилом, позволяющим относить к представительству доходы предприятия, непосредственно к нему не относящиеся, хотя и полученные в государстве, где создано представительство⁶¹⁶;

- если прибыль включает в себя виды доходов, которые рассматриваются в других статьях соглашения, их положения не затрагиваются положениями ст. 7.

Если у предприятия не создано постоянное представительство в иностранном государстве, согласно общим подходам оно не участвует в экономической жизни последнего настолько, чтобы государство источника дохода претендовало на налогообложение дохода такого субъекта от предпринимательской деятельности. Таким образом, основополагающие конвенционные правила налогообложения доходов от предпринимательской деятельности состоят в следующем:

- в качестве базового подхода закреплён принцип резидентства: прибыль предприятия одного государства от предпринимательской деятельности в другом государстве подлежит налогообложению в государстве резидентства предприятия;
- исключения составляют случаи, когда предприятие осуществляет деятельность в другом государстве через расположенное в нём постоянное представительство. При этих обстоятельствах прибыль также может облагаться и в государстве источника дохода – в части, относящейся к постоянному представительству;
- действие универсальных правил ограничено положениями иных статей договора, где содержатся специальные правила для определенных доходов (например, от международных перевозок, ст. 8). Приоритет

⁶¹⁶ Например, доходы от продажи в другом государстве изделий или товаров такого же или аналогичного характера, что и товары, проданные через постоянное представительство; доходы от осуществляемой в этом государстве предприятием деятельности такого же или аналогичного характера, что и деятельность, осуществляемая через постоянное представительство (п. 1 ст. 7 МК ООН). Такие положения есть в договорах РФ с Венесуэлой от 22.12.2003, Индонезией от 12.03.1999, Казахстаном от 18.10.1996.

таких норм обусловлен спецификой доходов, вызвавшей необходимость в особом регулировании, отличном от общих принципов ст. 7.

Постоянное представительство (*permanent establishment, PE*) – важнейшее понятие налогового права. Оно отражает особый характер активной деятельности предприятия в иностранном государстве. И часто, как отмечает Л. Кастро, рассматривается в качестве фикции⁶¹⁷, которая используется для характеристики степени присутствия иностранного лица в государстве ведения бизнеса, налоговым резидентом которого оно не является, но на территории которого извлекает доход. В.К. Бабаев под правовой фикцией понимает «применяемый в законодательстве прием, с помощью которого несуществующее положение (отношение) объявляется существующим и приобретает общеобязательный характер в силу закрепления его в правовом предписании»⁶¹⁸.

По общему правилу иностранные организации уплачивают налог на доход (прибыль) от предпринимательской деятельности в государстве источника дохода только в том случае, если она приводит к образованию там постоянного представительства, и лишь в той мере, в которой их доход связан с деятельностью через постоянное представительство и относится к нему. Иными словами, государство не облагает налогом прибыль предприятия другого государства, за исключением случаев, когда то ведет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в первом из указанных государств. Названная юридическая конструкция воспринята и национальным законодательством. Так, в силу ст. 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций наряду с российскими организациями признаются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные

⁶¹⁷ См.: *Castro L. Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy*. 2 *Global Bus. L. Rev.* 125. 2012. P. 126–156.

⁶¹⁸ *Бабаев В. К.* Логические проблемы социалистического права: дис. ... д-ра юрид. наук. Горький, 1980. С. 67.

представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Хотя понятие «постоянное представительство» достаточно давно используется в международном налоговом праве, его можно заметить уже в Типовой конвенции Лиги Наций (1928 г.)⁶¹⁹, оно не становится проще для осознания в силу необходимости оценки множества факторов для окончательного вывода о том, имеет ли место в конкретной ситуации постоянное представительство. Наиболее важным понятие является для применения правил налогообложения предпринимательской деятельности, поскольку ст. 5 фактически определяет предел, выше которого государство источника дохода не может обложить доход, заработанный в нем резидентом договаривающегося государства. Однако оно имеет значение и для других статей договоров об избежании двойного налогообложения⁶²⁰. В них предусмотрены исключения из общих правил для тех случаев, когда в договаривающемся государстве создано постоянное представительство.

Постоянное представительство для целей налогообложения⁶²¹ в большей степени характеризует предпринимательскую деятельность, чем формально обособленное структурное подразделение. Это отличает его от гражданско-правовых понятий «представительство» и «филиал». Однако было бы неверно полагать, что между ними в принципе отсутствует правовая взаимосвязь. Российской судебной практике известны случаи, когда в ходе рассмотрения гражданско-правового спора судом при оценке характера присутствия в РФ иностранной организации принимался во внимание факт

⁶¹⁹ League of Nations Draft Model Treaty (1928) // <http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgung/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁶²⁰ Имеются в виду: ст. 10 «Дивиденды», ст. 11 «Проценты», ст. 12 «Роялти», ст. 13 «Доходы от прироста стоимости капитала», ст. 15 «Доход от работы по найму»; ст. 21 «Иные доходы», ст. 22 «Капитал». В ст. 24 «Недискриминация» содержится запрет на дискриминацию постоянных представительств.

⁶²¹ Термин «постоянное представительство» применяется только для определения налогового статуса иностранного юридического лица и не имеет организационно-правового значения. Постоянным представительством могут быть признаны филиал, представительство, любое иное место осуществления деятельности иностранного юридического лица в зависимости от того, подпадает ли она в соответствии с законодательством РФ и международными соглашениями об избежании двойного налогообложения под определение «постоянного представительства». См. инструкция ГНС России от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» (утратила силу).

образования ей постоянного представительства для налоговых целей⁶²².

В российской научной литературе не раз поднимался вопрос о некорректности использования термина «постоянное представительство» (от англ. «permanent establishment»)⁶²³. И.А. Ларютина и ряд других авторов полагают, что более точный перевод – «постоянное деловое учреждение»⁶²⁴. Тем не менее именно термин «постоянное представительство» используется в ТС РФ, гл. 25 НК РФ и большинстве договоров РФ. Скорее, в виде исключения могут быть упомянуты случаи применения иной терминологии, причем в договорах у которых нет англоязычного текста: «постоянное учреждение» – в договоре с Киргизией⁶²⁵, «постоянное учреждение (представительство)» – в договоре с Казахстаном⁶²⁶.

Анализируя историческую составляющую этого вопроса, В.А. Кашин отмечал, что такой вариант перевода («постоянное представительство») был выбран по настоянию МИД СССР, который не мог в 1970-х гг. допустить, что иностранные организации будут вести в Советском Союзе какую-либо деятельность, кроме представительской⁶²⁷. М. Лэнг также обращал внимание на то, что в договоре Австрии и СССР об избежании двойного налогообложения 1981 г. вместо термина «permanent establishment»

⁶²² Иностранная компания возражала против компетенции российского суда, ссылаясь, в том числе, на отсутствие в РФ филиалов, представительств, органов управления. Суд, приняв во внимание осуществление коммерческой деятельности на российском рынке в течение двух лет, дополнительно учел, что при рассмотрении налогового спора с участием компании судом на основании договора об устранении двойного налогообложения между РФ и государством, резидентом которого она являлась, было установлено местонахождение ее постоянного представительства в РФ для целей налогообложения. Несмотря на то, что факты регистрации представительства или филиала компании, нахождения ее органа управления в РФ не имели места, суд признал, что на территории РФ находился филиал указанного иностранного лица (п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 09.07.2013 № 158).

⁶²³ См.: *Полякова В.В.* Налоговые обязательства представительств иностранных организаций // Ваш налоговый адвокат. 1999. Вып. 3(9); *Баев С.А.* Указ. соч. С. 37.

⁶²⁴ См., в частности: *Ларютина И.А.* Указ. соч.; *Воронина Н.В., Бабанин В.А.* Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // *Международный бухгалтерский учет.* 2007. № 7.

⁶²⁵ Договор составлен на русском и киргизском языках, в случае возникновения разногласий для целей толкования используется текст на русском языке.

⁶²⁶ Договор составлен на русском и казахском языках, в случае возникновения расхождения в толковании текстов русский текст будет определяющим.

⁶²⁷ См.: *Кашин В.А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М., 1998. С. 188.

использовался термин «representative agency» (представительство)⁶²⁸. Различие формулировок, по его мнению, не означало отличное от МК ОЭСР содержание понятия и было обусловлено опасениями Советского Союза по поводу того, что иностранное лицо обоснуется на его территории на постоянной основе⁶²⁹. К слову, в договоре РФ с Австрией, пришедшем на смену договору с СССР, используется понятие «постоянное представительство» (англ. «permanent establishment» / нем. «Betriebsstätte»)⁶³⁰.

Свою лепту в терминологическую дискуссию вносит использование термина «постоянное представительство» наряду с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» в гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ⁶³¹. Сетью на неудачный перевод, специалисты отмечают необходимость разграничивать понятия «постоянное представительство» (permanent establishment) для целей налога на доход (прибыль), которое сформулировано в МК ОЭСР, и «фиксированное представительство» для целей НДС (fixed establishment), основанное на формулировках директив ЕС⁶³².

Мы полагаем, что сформированная концепция должна единообразно с позиции используемой терминологии отражаться в русскоязычных текстах международных договоров РФ, при условии, конечно, что специфика конкретного соглашения не дает оснований для применения особых подходов.

В научной литературе представлены различные подходы к классификации постоянных представительств. Приведем наиболее распространенную:

⁶²⁸ Соглашение между СССР и Австрийской Республикой от 10.04.1981 «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества». Ратифицировано Указом Президиума Верховного Совета СССР от 18.06.1982 № 7368-Х.

⁶²⁹ См.: *Lang M.* Op. cit. P. 29.

⁶³⁰ Договор составлен на русском, немецком и английском языках.

⁶³¹ Некоторые виды работ (услуг) облагаются НДС в случае фактического присутствия покупателя в РФ, которое определяется на основании ряда критериев, один из которых – местонахождение постоянного представительства (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

⁶³² Статья 11 Имплементирующего регламента к Директиве ЕС 2006/112/ЕС от 28.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость» (Council Implementing Regulation (EU) № 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax). См. об этом: *Будьлин С.Л., Иванец Ю.Л.* Насколько фиксированно постоянное представительство? О роли постоянных представительств в обложении НДС // Закон. 2014. № 11. С. 86–94.

- основного вида («material» PE) – офис, фабрика и т.д.;
- агентского вида («personal» PE);
- строительная площадка (construction site);
- при оказании услуг («service» PE)⁶³³.

Еще один вариант классификации предполагает разделение постоянных представительств на два вида:

- 1) постоянные представительства, составляющие часть предприятия;
- 2) агентского вида (такое представительство является самостоятельным, отдельным юридическим лицом)⁶³⁴.

Правила о постоянном представительстве следует отнести к тем положениям, в отношении которых нормы национального законодательства и международных налоговых договоров в значительной мере гармонизированы, хотя и различаются. Так, под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с: пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ (подготовительная и вспомогательная

⁶³³ См.: *Castro L.* Op. cit. P. 126–156.

⁶³⁴ См.: *Hoor O., O'Donnell K.* BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus // *Tax Notes Int'l.* June 8, 2015. P. 929.

деятельность)⁶³⁵.

Рассмотрим юридическую конструкцию постоянного представительства более подробно, используя для этих целей положения ст. 5 российско-французского договора. Как обратил внимание О.Ю. Коннов, в ней наиболее полно воспроизведен классический модельный вариант⁶³⁶. Для целей этого соглашения термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного договаривающегося государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве. Термин «постоянное представительство», в частности, включает в себя: а) место управления; б) отделение; в) контору; г) фабрику; д) мастерскую и е) шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.

Деятельность иностранной организации может приводить к образованию постоянного представительства, если отвечает всем обязательным признакам. Факультативные признаки, как указывает К.Е. Викулов, могут создавать презумпцию наличия постоянного представительства, но их наличие непосредственно не приводит к его созданию. Он выделяет следующие обязательные признаки постоянных представительств основного вида: 1) определенность и целостность места деятельности, 2) постоянность места деятельности и 3) коммерческий характер⁶³⁷. И.Д. Агаевой предложен свой перечень основных признаков: 1) наличие определенного места деятельности в РФ (отделения); 2) осуществление через это отделение предпринимательской деятельности; 3) осуществление предпринимательской деятельности на регулярной

⁶³⁵ Деятельностью иностранной организации на территории РФ также признается деятельность, осуществляемая иностранной организацией – оператором нового морского месторождения углеводородного сырья и связанная с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья.

⁶³⁶ См.: Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве. М., 2002. С. 6.

⁶³⁷ См.: Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 9–11.

основе⁶³⁸. Исходя из действующих подходов к пониманию института постоянного представительства, отметим, что оно образуется, если соблюдены следующие требования:

- «место ведения бизнеса» в иностранном государстве, обособленное от предприятия. Место деятельности подразумевает наличие помещения, в соответствующих случаях, – оборудования;
- место деятельности должно иметь фиксированную (постоянную) природу (географическая привязка и критерий времени)⁶³⁹;
- бизнес должен осуществляться «через...» постоянное место ведения деятельности (полностью или частично).

В соответствии с п. 4 ст. 5 российско-французского договора термин «постоянное представительство» не включает в себя: использование сооружений исключительно для хранения, демонстрации или поставки товаров, принадлежащих предприятию (п. 4 (а)); содержание запасов товаров, принадлежащих предприятию, исключительно для хранения, демонстрации или поставки (п. 4 (b)) либо для переработки другим предприятием (п. 4 (с)); содержание постоянного места деятельности: исключительно для целей закупки товаров или для сбора информации для предприятия (п. 4 (d)); исключительно в целях осуществления для предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера (п. 4 (е)); исключительно для осуществления любой комбинации упомянутых в подп. (а)–(е) п. 4 видов деятельности (п. 4 (f)). Подготовительные и вспомогательные виды деятельности рассматриваются в качестве исключений, они не образуют постоянного представительства. Их отличительной чертой является то, что данные виды деятельности имеют в целом подготовительный или вспомогательный

⁶³⁸ См.: Агаева И.Д. Совершенствование механизма налогообложения иностранных организаций в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2012. С. 8.

⁶³⁹ Временное приостановление работы по общему правилу не является причиной прекращения существования постоянного представительства.

характер⁶⁴⁰.

Площадка или монтажный объект образует постоянное представительство, только если продолжительность таких работ превышает 12 месяцев (п. 3 ст. 5 российско-французского договора). Это соответствует положению п. 3 ст. 5 МК ОЭСР (по правилам ТС РФ срок должен составлять не менее 12 месяцев, по правилам МК ООН – более шести месяцев). Известно, что 62% соглашений для признания деятельности на строительной площадке в качестве постоянного представительства используют срок ниже 12 месяцев⁶⁴¹. В договорах применительно к строительной площадке (монтажному объекту) может конкретизироваться, какие именно деятельность (или услуги) и объекты образуют постоянное представительство: строительная площадка, строительный, сборочный или монтажный объект, либо связанная с ними надзорная деятельность; услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ⁶⁴².

Постоянное представительство при оказании услуг еще один вид постоянного представительства. В 2008 г. соответствующие положения были включены в Комментарий ОЭСР. По итогам анализа практики обложения доходов от оказания услуг в некоторых государствах были сформулированы правила, расширяющие определение постоянного представительства, которые предложено включать в тексты договоров. Нашла поддержку позиция, согласно которой государства не должны облагать налогами доходы иностранных организаций от оказания услуг, не относящихся к постоянным представительствам. Вместе с тем для стран, которые в договорах стремятся сохранить или установить налогообложение доходов иностранных

⁶⁴⁰ Это явно выражено в норме п. 4 (е) ст. 5. Более того, в п. 4 (f) ст. 5 предусматривается, что комбинация названных видов деятельности в одном и том же постоянном месте деятельности считается не образующей постоянного представительства при условии, что совокупная деятельность постоянного места деятельности, возникающая в результате такой комбинации, имеет подготовительный или вспомогательный характер.

⁶⁴¹ Из них 32% – это соглашения между государствами-членами ОЭСР. Данные приведены по состоянию на 2013 г. См.: *Wijnen W., Goede J. Op. cit.* P. 8.

⁶⁴² МК ОЭСР не включает в п. 3 ст. 5 надзорную деятельность, в отличие от МК ООН, где она рассматривается в качестве постоянного представительства независимо от того, осуществляется деятельность подрядчиком или субподрядчиком.

организаций от оказания услуг, был сформулирован ряд принципов⁶⁴³. В МК ООН содержится правило об образовании постоянного представительства при оказании услуг если деятельность осуществляется более 183 дней в течение 12 месяцев⁶⁴⁴. Многие страны включают данное положение в свои договоры⁶⁴⁵. У России также есть договоры, где в качестве постоянного представительства определено место оказания услуг. Сроки, дающие основания для квалификации такой деятельности как приводящей к образованию постоянного представительства, не всегда оговариваются специальным образом и отличаются разнообразием⁶⁴⁶. Также в договорах РФ встречаются положения, которые близки по содержанию п. 6 ст. 5 МК ООН и касаются страховой деятельности⁶⁴⁷.

Как отмечается в п. 5 ст. 5 российско-французского договора, если лицо, иное, чем агент с независимым статусом, о котором говорится в п. 6 ст. 5, осуществляет деятельность от имени предприятия, имеет и обычно использует в договариваемом государстве полномочия заключать контракты от имени предприятия, то считается, что это предприятие имеет постоянное представительство в этом государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, за исключением случаев, когда деятельность такого лица ограничивается видами деятельности, упомянутыми в п. 4 ст. 5 (т.е. подготовительного или вспомогательного характера), которые, даже если и осуществляются через постоянное место деятельности, не позволили бы считать это постоянное место деятельности постоянным представительством. Таким образом,

⁶⁴³ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. С. 220–221.

⁶⁴⁴ См. п. 3 (b) ст. 5.

⁶⁴⁵ По состоянию на 2013 г. – это 42% договоров, требование к сроку в них колеблется от 1 до 18 месяцев. См.: *Wijnen W., Goede J.* Op. cit. P. 8.

⁶⁴⁶ В договоре с Кувейтом (три месяца в течение любого 12-месячного периода); с Намибией (шесть месяцев); с Чехией (шесть месяцев в пределах любого 12-месячного периода); с Кипром (183 дня в любом 12-месячном периоде), с Казахстаном (более 12 месяцев).

⁶⁴⁷ Например, в договоре с Мексикой от 07.06.2004 установлено, что страховое предприятие одного государства, за исключением случаев перестрахования, имеет постоянное представительство в другом государстве, если оно собирает премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, которое не является агентом с независимым статусом.

сформулировано правило о так называемых зависимых агентах. Предприятие не будет рассматриваться как имеющее постоянное представительство в договариваемом государстве только потому, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

Согласно общим подходам предприятие, от имени которого действует какое-либо лицо в одном из договариваемых государств, следует при определенных условиях считать имеющим там постоянное представительство, даже если это предприятие не имеет в нем постоянного места деятельности (по смыслу п. 1 и 2 ст. 5). МК ОЭСР не содержит ограничений по субъектному составу зависимых агентов⁶⁴⁸.

В научной литературе выделяются следующие критерии для выявления постоянного представительства агентского вида:

- зависимость лица – юридическая, коммерческая;
- статус лица и объем агентских полномочий, следующий из договора;
- пространственная составляющая;
- особенности деятельности – обычная (необычная) для данного лица, регулярность осуществления, предпринимательский характер.

К.Е. Викулов замечает, что в основе концепции постоянного представительства лежит принцип зависимости, выраженный в «смешении коммерческих интересов агента и иностранной организации-принципала». Если в результате такого смешения агент преследует не столько собственные интересы, сколько интересы принципала, и осуществляет его основную коммерческую деятельность, у иностранной организации образуется достаточная экономическая связь с государством – источником дохода для возникновения постоянного представительства⁶⁴⁹.

Выявляя критерии, позволяющие классифицировать деятельность

⁶⁴⁸ В качестве зависимого агента могут выступать как юридические, так и физические лица.

⁶⁴⁹ См.: Викулов К.Е. Указ. соч. С. 17.

предприятий в качестве зависимых агентов, прежде всего необходимо отметить, что зависимые агенты – это лица, не подпадающие под понятие независимых агентов (если таковое закреплено в тексте договора). Кроме того, как правило, в договоре перечислены виды деятельности, осуществление которых не образует постоянного представительства (действия подготовительного или вспомогательного характера).

Оценка всех аспектов правоотношений должна осуществляться, исходя из принципа преобладания существа над формой. Иными словами, агент может формально не иметь полномочий на представление интересов иностранного предприятия, но они могут следовать из контекста их отношений. Исходя из принципа приоритета существа над формой, следует толковать и само понятие «заключение договора».

Для более точного разграничения двух категорий агентов – зависимых и независимых – целесообразно отразить и основные признаки агента с независимым статусом (независимого агента). Как правило, независимый агент, действуя в пределах своей 1) основной (обычной) деятельности, оказывает услуги для 2) неограниченного круга принципалов (более чем одного принципала – одновременно или в разное время)⁶⁵⁰, являясь 3) юридически и 4) экономически независимым от организации-принципала. При оценке степени зависимости также могут учитываться:

- наличие/отсутствие существенного контроля и/или руководства существенными аспектами предпринимательской деятельности агента со стороны иностранной компании;
- самостоятельность несения рисков (их распределение, переложение);
- сосредоточение деятельности на одном принципале (на нем и взаимозависимых с ним лицах)⁶⁵¹;
- связанность подробными инструкциями (детальным контролем);

⁶⁵⁰ Это обстоятельство не является определяющим, но учитывается при решении вопроса о статусе агента.

⁶⁵¹ В данном случае следует принимать во внимание долю участия в капитале, как представляется, она должна быть существенной.

- степень самооценности профессиональных знаний и навыков агента, его опыта ведения предпринимательской деятельности;
- наличие/отсутствие необычных видов деятельности, необходимых принципалу, но не свойственных агенту.

По отдельности данные факторы не могут однозначно свидетельствовать о зависимости либо независимости агента, но в совокупности, исходя из особенностей конкретной ситуации, могут подтверждать наличие у него соответствующего статуса.

Все договоры РФ об избежании двойного налогообложения включают нормы о постоянных представительствах агентского вида. Четыре из них содержат определение понятия «независимый агент», под которым понимается как физическое лицо (с Арменией), так и физические и юридические лица (с Белоруссией, Украиной, Словакией). В качестве зависимого агента в договорах, как правило, рассматривается лицо, которое осуществляет деятельность в одном договариваемом государстве от имени «предприятия» другого договариваемого государства, имеет и обычно использует полномочия заключать контракты от имени данного предприятия⁶⁵².

В целом содержание договоров РФ соответствует подходам ОЭСР, в ряде случаев были взяты за основу положения МК ООН, исходя из уровня развития стран и экономического сотрудничества между ними. Некоторые договоры имеют особенности в отношении страховых предприятий⁶⁵³, в соглашении с Катаром отражена специфика в отношении аффилированных лиц⁶⁵⁴.

⁶⁵² В ряде договоров (с Австралией, Индией) сделана оговорка о том, что лицо (для целей признания зависимым агентом) может не иметь таких полномочий, но содержать запас товаров и изделий, из которого от имени предприятия осуществляется поставка внутри государства.

⁶⁵³ Так, в соответствии с п. 6 ст. 5 договора с Арменией от 28.12.1996 страховое предприятие договариваемого государства, кроме случаев повторного страхования, будет считаться имеющим постоянное представительство в другом договариваемом государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого государства или застраховывает от возможного там риска через лицо, не являющееся агентом с независимым статусом.

⁶⁵⁴ Предприятие одного договариваемого государства не рассматривается как имеющее постоянное представительство в другом договариваемом государстве только потому, что оно осуществляет

Тот факт, что компания, являющаяся резидентом в одном договариваемом государстве, контролирует или контролируется компанией, являющейся резидентом другого договариваемого государства, или которая осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом государстве (либо через постоянное представительство, либо каким-либо иным образом), сам по себе не превращает одну из этих компаний в постоянное представительство другой (п. 7 ст. 5 российско-французского договора). В приведенной норме изложены две ситуации аффилированности:

1) компания – резидент одного государства контролирует компанию – резидента другого государства, или компанию, которая осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом государстве;

2) компания – резидент одного государства контролируется компанией – резидентом другого государства, или компанией, которая осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом государстве.

Таким образом, из формулировки («сам по себе не превращает...») следует, что наличие независимого статуса не позволяет отнести лицо к постоянному представительству⁶⁵⁵. Исходя из приведенного выше принципа дочерняя компания изначально рассматривается как независимое лицо для целей налогообложения⁶⁵⁶. Соответственно, обе компании – дочерняя и материнская – несут неограниченную налоговую обязанность в государствах, резидентами которых они являются (либо где находится место их управления)⁶⁵⁷. Что касается зависимости, которая может приводить, в частности, к наделению дочерней компании статусом постоянного

предпринимательскую деятельность в нем через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом, при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности. Однако если деятельность такого агента осуществляется полностью или почти полностью от имени этого предприятия и других предприятий, которые контролируются им или имеют долю участия в нем, то он не будет считаться агентом с независимым статусом.

⁶⁵⁵ См.: *Gall J.* The Concept of Dependence in the Definition of a Permanent Establishment // *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity* / Editors: A. Bakker, S. Kloosterhof. 2010. P. 79.

⁶⁵⁶ См. п. 40 Комментария ОЭСР к ст. 5.

⁶⁵⁷ См.: *Schoueri L., Günther O.* The Subsidiary as a Permanent Establishment // *Bulletin for International Taxation*. February, 2011. P. 69–70.

представительства, она может проявляться в совокупности характеристик, среди которых значительная величина пакета акций (доли участия), всесторонний контроль над органами управления, осуществление действий только для материнской компании⁶⁵⁸.

Подводя итог, заметим, что классическая концепция постоянного представительства, главным образом, опирается на физическое присутствие в стране источника дохода. Такой подход уже во многом не соответствует практикам электронной коммерции, современным моделям ведения бизнеса, приносящим значительные доходы, но не требующим присутствия в стране источника доходов⁶⁵⁹. А. Скааром был сформулирован широко признанный тезис: предприятие может участвовать в экономической жизни другого государства без постоянного места деятельности с тем же эффектом, как если бы оно имело место⁶⁶⁰.

В п. 5.5 Комментария ОЭСР к ст. 5 отмечается очевидность подхода, согласно которому постоянное представительство может рассматриваться как находящееся в одном из государств, только если соответствующее место деятельности предприятия располагается на территории такого государства. С учетом этого нашел разрешение вопрос о том, будет ли искусственный спутник на геостационарной орбите являться постоянным представительством для оператора спутника. Согласно сформированной позиции это будет зависеть от того, на какое расстояние распространяется территория соответствующего государства в космическом пространстве («how far the territory of a State extends into space»). В комментарии признается, что ни одна из стран–участниц ОЭСР не согласилась бы с тем, что месторасположение таких искусственных спутников может быть частью одного из договаривающихся государств согласно нормам международного

⁶⁵⁸ См. подробнее: *Reimer E., Urban N., Schmid S.* Op. cit. P. 51.

⁶⁵⁹ См.: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. P. 207.

⁶⁶⁰ См.: *Skaar A.* Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce // *Intertax*. 2000. Vol. 28. Iss. 5. P. 188–190.

права и вследствие этого считаться постоянным представительством, расположенным в договаривающемся государстве. Кроме того, область, над которой могут быть получены сигналы спутника (так называемую зону обслуживания / the satellite's «footprint»), нельзя рассматривать как находящуюся в распоряжении оператора спутника с тем, чтобы можно было считать ее местом ведения предпринимательской деятельности оператора спутника.

Названные положения были включены в Комментарий ОЭСР в 2010 г. В 2013 г. вопрос стал также предметом рассмотрения Комитета экспертов ООН по международному сотрудничеству в области налогообложения. Как отмечается в Докладе о работе IX сессии (2013 г.)⁶⁶¹, Комитет, еще на седьмой сессии рассмотрев возможность внесения изменений в комментарий к МК ООН, не включил в него пункт, касающийся геостационарных орбит, чтобы проанализировать этот вопрос позднее. Но и спустя несколько лет эксперты пришли к выводу, что вопрос не является первоочередным, отказавшись от его рассмотрения на ближайших сессиях. Оценивая причины такого подхода, заметим, что МК ООН ориентирована на развивающиеся страны, с учетом данного фактора и следует воспринимать важность тех или иных аспектов. В целом же данную проблематику вряд ли можно охарактеризовать как неактуальную. В отечественной цивилистической науке развитие новых пространств уже привлекает внимание исследователей. С. Сарбаш, например, рассуждая о пространственных границах мест исполнения обязательств, отмечает, что «с расширением освоенного человечеством пространства этот перечень, возможно, будет расширяться как в одну, так и в другую сторону (микро- и макроразвитие), что, с одной стороны, будет охватывать какие-то нано-пространства, а с другой – наоборот, выводить этот вопрос на галактический и вселенский уровни»⁶⁶².

⁶⁶¹ См.: Экономический и Социальный Совет. Официальные отчеты (2013 г.). Дополнение № 25. Нью-Йорк, 2014. С. 11–12.

⁶⁶² Сарбаш С. Время и место исполнения обязательства // Хозяйство и право. 2004. № 12 (Доступ из

План действий по борьбе с размыванием налоговой базы предусматривает комплекс мер по совершенствованию института постоянного представительства⁶⁶³. В этом контексте следует отметить важность согласованного изменения подходов на национальном и международном уровне.

§ 5. Особенности правового режима налогообложения ассоциированных предприятий

Цена выступает в качестве основы при определении налоговой базы по налогу на доход. При этом аффилированные (ассоциированные) компании имеют возможность определять содержание, порядок и условия проведения финансово-хозяйственных операций между собой, включая установление цен, выгодных с точки зрения формирования налоговой базы для одного предприятия или группы в целом. В отличие от независимых сторон, они могут не только определять цену сделок иначе, но и по-другому структурировать их и даже вступать в сделки, которые независимые предприятия не заключили бы вообще⁶⁶⁴. В результате компании, являющиеся частью транснациональной группы (ТНК), осуществляя сделки друг с другом, в ряде случаев устанавливают цены, которые предопределены их зависимостью (связанностью) и имеют одним из последствий занижение налоговой базы за счет манипулирования размером доходов, расходов (или убытков).

Регулирующее воздействие в таком случае осуществляется посредством перераспределения дохода внутри группы, в том числе с участием структур в низконалоговых (офшорных) юрисдикциях. И здесь для

справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁶⁶³ См.: OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (дата обращения: 01.04.2016).

⁶⁶⁴ См.: Bullen A. Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing. 2010. P. 4.

налоговых органов важно установить, соответствует ли объективно сформированной рыночной (свободной) цене так называемая трансфертная цена, цена передачи (transfer price).

Договоры об избежании двойного налогообложения доходов призваны исключить международное двойное налогообложение. Однако наличие специфических отношений между аффилированными предприятиями, расположенными в разных государствах, может стать фактором, обеспечивающим им налоговые преимущества, которыми не могут воспользоваться независимые третьи лица. Это обстоятельство обуславливает обращение к вопросам регулирования цен сделок между ассоциированными предприятиями. Такие сделки называют контролируемыми сделками (controlled transactions), сделками, которыми управляют, в отличие от сделок между несвязанными компаниями⁶⁶⁵, действующими независимо друг от друга, на основании принципа «на расстоянии вытянутой руки» (arm's length principle). Суть принципа заключается в том, что независимые контрагенты находятся друг от друга на определенном расстоянии (вытянутой руки) и применяют цены, сформированные под влиянием рыночных факторов.

Названный принцип нашел отражение в ст. 9 «Ассоциированные предприятия» (Associated enterprises) МК ОЭСР, положения которой восприняты в международных налоговых договорах РФ. В качестве одной из целей реализации принципа «на расстоянии вытянутой руки» Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций (далее – Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию)⁶⁶⁶ рассматривает создание равного налогового режима для ТНК и самостоятельных, независимых предприятий.

⁶⁶⁵ Англ. – uncontrolled transactions.

⁶⁶⁶ См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for MNEs and tax administrations. 2010 // <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm> (дата обращения: 01.04.2016).

Используемое в ст. 9 понятие «ассоциированные предприятия» (англ. – «associated enterprises»; нем. – «verbundene unternehmen»; фр. – «entreprises associées») раскрывается через прямое или косвенное участие в управлении, контроле или капитале предприятия. И хотя ст. 9 имеет название «Ассоциированные предприятия», в тексте Конвенции термин не употребляется и его определение отсутствует⁶⁶⁷. К.А. Непесов обращает внимание на то, что базовый термин «предприятие» имеет широкое значение и означает осуществление любой предпринимательской деятельности⁶⁶⁸.

Установление того, какие субъекты и, соответственно, какие именно сделки подпадают под ценовой контроль для налоговых целей, является ключевым с момента закрепления принципа «на расстоянии вытянутой руки». Универсального подхода к вопросу о качественных признаках зависимости нет. Причина этого, главным образом, кроется в том, что проблемы трансфертного ценообразования возникают не во всех случаях, а только при создании или установлении между субъектами особых, специфических условий.

Уровень контроля (прямого и/или косвенного) как порог для осуществления налогового контроля цен сделок, разрешается непосредственно на уровне национального законодательства⁶⁶⁹. Общим подходом к установлению взаимозависимости лиц для целей налогообложения в России является превышение 25%-ной доли участия в капитале (прямого и/или косвенного)⁶⁷⁰. Данный подход не единообразен даже в рамках ЕАЭС. Так, ст. 20 Налогового кодекса Республики Беларусь

⁶⁶⁷ См.: в разд. V.I «Взаимозависимые лица. Общие Положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» НК РФ вместо термина «ассоциированные предприятия», употребляемого в МК ОЭСР, МК ООН, налоговых соглашениях РФ, используется в порядке преемственности со ст. 20 НК РФ понятие «взаимозависимые лица» (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

⁶⁶⁸ См.: *Непесов К.А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁶⁶⁹ См.: United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. N.Y., 2013. P. 63–64.

⁶⁷⁰ См. ст. 105.1 «Взаимозависимые лица» НК РФ.

признает лиц взаимозависимыми для целей налогообложения, если доля участия составляет не менее 20%, а законодательство Республики Казахстан – 10% и более⁶⁷¹.

Статья 9 МК РФ состоит из двух частей: 1) в ч. 1 содержится правило о том, при каких условиях прибыль, которая могла бы быть начислена предприятию, но в силу его взаимоотношений с ассоциированным предприятием не была начислена, может быть включена в его прибыль и обложена налогом; 2) ч. 2 посвящена порядку корректировок, которые проводятся (в случае доначислений в одном из договаривающихся государств) в другом договариваемся государстве. Почти во всех договорах РФ ассоциированным предприятиям посвящена ст. 9. Она содержит положения о налогообложении ассоциированных предприятий в случае, когда: а) предприятие договариваемого государства участвует прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия другого договариваемого государства; б) одни и те же лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия договариваемого государства и предприятия другого договариваемого государства. В каждом случае, когда между двумя предприятиями создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя независимыми предприятиями, любой доход который был бы начислен одному из них, но из-за этих условий не был начислен, может быть включен в доход этого предприятия и соответственно обложен налогом. Эти положения применяются, если в отношениях между предприятиями создаются особые условия. Пересмотр не допускается, если сделки проведены на обычных коммерческих условиях (принцип «на расстоянии вытянутой руки»).

Методы, которые могут применяться для такой корректировки

⁶⁷¹ См. ст. 11 «Определение взаимозависимости сторон» Закона Республики Казахстан от 05.07.2008 № 67-IV ЗРК «О трансфертном ценообразовании» // Доступ из справочной правовой системы «Законодательство стран СНГ».

прибыли, представлены в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Оно содержит правила применения принципа «на расстоянии вытянутой руки», основным источником которого является ст. 9 МК ОЭСР.

Пересмотр цен сделок может вести к экономическому двойному налогообложению (налогообложению одного и того же дохода на уровне разных лиц) в той мере, в какой предприятие одного государства, прибыль которого скорректирована в сторону увеличения, будет обязано уплачивать налог с суммы прибыли, с которой уже был уплачен налог его ассоциированным предприятием в другом государстве. При таких обстоятельствах второе государство должно осуществить встречную корректировку (для устранения двойного налогообложения). Такая корректировка не производится автоматически в силу того лишь факта, что сумма прибыли в первом государстве была увеличена. Корректировка осуществляется, только если второе государство считает, что величина скорректированной суммы прибыли верно отражает прибыль, которая была бы получена при совершении сделки «на расстоянии вытянутой руки». Другими словами, п. 2 ст. 9 не может применяться, когда прибыль ассоциированного предприятия увеличивается до уровня, который превышает уровень, корректно рассчитанный на основе принципа «вытянутой руки».

У России есть договоры, в которых содержание ст. 9 сводится только к основному правилу⁶⁷², в некоторых соглашениях отсутствуют квалифицирующие признаки ассоциированных предприятий⁶⁷³. Нет единообразия и в вопросе установления срока, по истечении которого государство не обязано производить корректировку прибыли предприятия

⁶⁷² Согласно ст. 9 российско-украинского договора от 08.02.1995 в случае, когда между двумя предприятиями в их коммерческих и финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от рыночных, любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из них, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена договаривающимся государством в прибыль предприятия и соответственно обложена налогом.

⁶⁷³ Например, договор РФ с Арменией от 28.12.1996.

вследствие корректировки (в сторону увеличения) его прибыли в другом договариваемом государстве. Одни государства полагают, что такое обязательство должно быть бессрочным: сколько бы лет ни прошло с момента пересмотра, корректировка должна быть гарантирована. Другие, напротив, исходят из того, что бессрочное обязательство нецелесообразно с позиции реальности практической реализации. В договоре РФ с Аргентиной от 10 октября 2001 г. содержится упомянутое ограничение по времени: корректировка прибыли исключается после истечения сроков, предусмотренных по национальному законодательству, и в любом случае – по истечении 6 лет после окончания года, в котором прибыль, подлежащая такой корректировке, при отсутствии условий, упомянутых в п. 1 ст. 9, была бы начислена предприятию⁶⁷⁴.

В Докладе ОЭСР «О недостаточной капитализации» (1986 г.)⁶⁷⁵ отмечена взаимосвязь между договорами об избежании двойного налогообложения и национальными нормами о недостаточной капитализации⁶⁷⁶, имеющими отношение к вопросам, рассматриваемым в ст. 9:

- ст. 9 не препятствует применению национальных норм о недостаточной капитализации в той мере, в какой они приравнивают прибыль заемщика к размеру прибыли, которая была бы получена «на расстоянии вытянутой руки»;
- ст. 9 применима не только к определению того, соответствует ли процентная ставка по договору займа размеру ставки «на расстоянии вытянутой руки», но и к решению вопроса о том, может ли *prima facie* заем рассматриваться в качестве займа или его следует рассматривать как некий иной вид платежа, в частности как взнос в акционерный

⁶⁷⁴ При возникновении между сторонами спора в отношении суммы и характера встречной корректировки применяется взаимосогласительная процедура (ст. 25).

⁶⁷⁵ См. OECD Thin capitalisation report (adopted by the OECD Council on 26 November 1986).

⁶⁷⁶ В РФ такие правила закреплены в п. 2–4 ст. 269 НК РФ. См. подробнее: *Хаванова И.А.* Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // *Налоговый вестник.* 2013. № 6. С. 45–51; № 7. С. 39–46; № 8. С. 53–61.

капитал;

- применение норм, разработанных для регулирования вопросов недостаточной капитализации, не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли отечественного предприятия более, чем до уровня прибыли, получаемой «на расстоянии вытянутой руки». Данный принцип следует соблюдать и при применении договоров об избежании двойного налогообложения.

В научной литературе высказывается мнение, что принцип «на расстоянии вытянутой руки» изначально некорректен, поскольку подход к налоговому контролю цен, основанный на модели рассмотрения отдельного предприятия, не позволяет учитывать в должной мере широкомасштабную экономику и взаимосвязь между различными видами деятельности, осуществляемыми в рамках ТНК. Тем не менее методы, разработанные ОЭСР, продолжают использоваться, и наблюдаемые нами тенденции свидетельствуют, скорее, в пользу совершенствования действующих правил, а не отказа от них либо их замены на принципиально новые подходы к регулированию.

Термины «рыночная цена» и цена, определенная согласно принципу «на расстоянии вытянутой руки», строго говоря, не могут считаться синонимами. Рынок не всегда является объективным показателем цен для целей налогообложения (как при внутренних, так и при трансграничных операциях). Причинами могут быть несовершенная конкуренция, регулирующее воздействие государства, ценовая дискриминация как результат коррупционного поведения и т.д. Таким образом, рыночная цена для целей налогообложения формируется как результат применения установленных методов ее определения, основанных на принципе «на расстоянии вытянутой руки». Российские правила налогового контроля уровня цен сделок взаимозависимых предприятий предусматривают пять основных методов определения цен для целей налогообложения, которые в

целом соответствуют методам, описанным в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию. В НК РФ установлены:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли⁶⁷⁷.

Отмечая, что трансфертные цены позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами, ФНС России характеризует такое перераспределение как распространенную «схему минимизации уплачиваемых налогов»⁶⁷⁸. Между тем трансфертное ценообразование само по себе не является чем-то незаконным. Установление цен, отличающихся от рыночных, может быть обусловлено объективными аспектами деятельности ТНК. В связи с этим налоговые органы не должны изначально исходить из предположения, что ассоциированные предприятия манипулируют прибылью, поскольку не всегда различие в ценах есть следствие намеренного занижения налоговой базы, хотя и такие причины могут лежать в основе принятия бизнес-решений при формировании цен сделок⁶⁷⁹. Правонарушающим является *transfer mis-pricing* – манипулирование ценами. Это форма более общего явления намеренного искажения цен, включающего в том числе сделки между несвязанными или неявно связанными сторонами (например, при импорте или экспорте товаров (*overinvoicing/underinvoicing*) в целях уклонения от уплаты налогов).

Такая практика является распространенным каналом незаконного вывода средств за границу. Там, где ценообразование в сделке не соответствует международным нормам, положениям национального

⁶⁷⁷ См. ст. 105.7 НК РФ.

⁶⁷⁸ См.: http://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения: 10.03.2016).

⁶⁷⁹ См.: *Egger P., Seidel T.* Corporate taxes and intra-firm trade. 2010 // <http://www.etsg.org/ETS2010/papers/seidel.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

законодательства, налоговые органы могут делать неблагоприятные для налогоплательщиков выводы о манипулировании ценами⁶⁸⁰, некорректном ценообразовании⁶⁸¹, необоснованной, неоправданной цене⁶⁸² или о цене, не соответствующей принципу «на расстоянии вытянутой руки».

Трансфертное ценообразование является одним из наиболее важных и одновременно сложных вопросов в области налогового права, как международного, так и национального. Достаточно сказать, что четыре из пятнадцати направлений Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы направлены на совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании. Предложения касаются не только вопросов документирования⁶⁸³, подготовленный в рамках реализации плана доклад «Согласование результатов трансфертного ценообразования с созданием стоимости» (2015 г.)⁶⁸⁴ предусматривает внесение изменений в Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию, отражающих движение к более активному применению доктрины приоритета существа над формой. Изменения охватывают несколько сфер, среди которых: распределение прибыли по сделкам, связанным с НМА⁶⁸⁵; распределение прибыли в зависимости от принимаемых сторонами сделки рисков⁶⁸⁶ и др.

⁶⁸⁰ Англ. – mis-pricing.

⁶⁸¹ Англ. – incorrect pricing.

⁶⁸² Англ. – unjustified pricing.

⁶⁸³ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (дата обращения: 01.04.2016).

⁶⁸⁴ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8–10 (2015). Final Reports. October 05, 2015 // <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm> (дата обращения: 01.04.2016).

⁶⁸⁵ Изменения направлены на противодействие распределению прибыли от НМА непропорционально вкладу сторон в создание их стоимости.

⁶⁸⁶ Риск считается принятым взаимозависимым лицом, если оно контролирует этот риск. Под контролем риска подразумевается наличие: полномочий принимать решения, связанные с управлением риском, финансовых возможностей нести риск (financial capacity). Так, вознаграждение лица, выполняющего функцию внутригруппового финансирования, но не контролирующего финансовый риск (cash-boxes company), не может превышать безрисковую ставку доходности // См. подробнее: https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/5737323/ (дата обращения: 01.04.2016).

ГЛАВА 4. ПРАВОВЫЕ СРЕДСТВА ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАДЛЕЖАЩЕГО ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИОННЫХ НОРМ И ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Юридическая конструкция бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход) в контексте национального и международного налогового права

Понятие бенефициарного владельца (от англ. – *beneficial owner*) дебютировало в области международных налоговых соглашений в 1966 г., будучи включенным в протокол к договору между Великобританией и США (1945 г.)⁶⁸⁷. Договор был составлен на английском языке; оба государства принадлежат к системе общего права, знакомой с понятием «*beneficial owner*»; возможно, поэтому содержание термина и не было раскрыто. Так или иначе, но обычно у специалистов не вызывает сомнений, что понятие «*beneficial owner*» было привнесено в международное налоговое право из правовой традиции стран общего права⁶⁸⁸. В научной литературе распространено основанное на подходах общего права определение бенефициарного владельца для целей договоров об избежании двойного налогообложения как лица, чьи атрибуты собственника превосходят аналогические показатели любого иного лица⁶⁸⁹.

Введение понятия было обусловлено необходимостью идентификации лиц, подпадающих под льготный режим налогообложения⁶⁹⁰. С 1977 г. в результате включения понятия «*beneficial owner*» (фр. – «*beneficiaire effectif*») в МК ОЭСР⁶⁹¹ оно получило распространение в заключаемых на ее основе

⁶⁸⁷ См. об этом: *Toit Ch. du. Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. 1999. P. 180.

⁶⁸⁸ См. подробнее: *Bundgaard J., Winther-Sorensen N. Beneficial Ownership in International Financing Structures* // *Tax Notes International*. May 19. 2008. P. 592.

⁶⁸⁹ *Toit Ch. du. Op.cit.* P. 21.

⁶⁹⁰ См.: *Cervantes M. Interpreting the Concept of «Beneficial Ownership»*. University of Toronto. 2009. P. 25–26 // <https://tspace.library.utoronto.ca> (дата обращения: 01.04.2016).

⁶⁹¹ См. ст. 10 «Дивиденды», статья 11 «Проценты», статья 12 «Роялти».

договорах⁶⁹². С этим обстоятельством традиционно связывается становление концепции в международном налоговом праве. Наиболее существенный толчок к развитию она получила после выхода Доклада ОЭСР 1986 г. «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование промежуточных (конduitных) компаний» (далее – Доклад о conduitных компаниях)⁶⁹³. Изменения 2014 г. в статьи 10 (Дивиденды), 11 (Проценты) и 12 (Роялти) МК ОЭСР и комментарии к ним отразили результаты экспертного обсуждения концепции в 2011–2013 гг.

В российской научной литературе концепция бенефициарного владельца (*beneficial ownership*) также именуется «концепция фактического получателя дохода»⁶⁹⁴, что неслучайно, поскольку в русскоязычных текстах договоров используются термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» либо близкие по содержанию формулировки. Критикуя непоследовательность применяемой терминологии, В.А. Мачехин приводит их распространенные варианты: «фактический собственник», «фактический получатель», «фактически имеет право», «владеющий правом собственности»⁶⁹⁵. В русскоязычном тексте МК ООН, размещенном на официальном сайте этой организации, применяется понятие «собственник-бенефициар»⁶⁹⁶.

Выгода, на которую вправе претендовать только бенефициарный владелец, состоит в пониженной налоговой ставке либо неналогообложении дохода в государстве источника. Так, в соответствии с положениями ст. 11 МК ОЭСР проценты, возникающие в одном договариваемом государстве и выплачиваемые резиденту другого договариваемого государства, могут

⁶⁹² См.: *Ward D.* Access to Tax Treaty Benefits. Research Report Prepared for the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation. September 2008. P. 6.

⁶⁹³ Double taxation conventions and the use of conduit companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986).

⁶⁹⁴ См.: *Полежарова Л.В.* Международное налогообложение: современная теория и методология: монография / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Инфра-М, 2016. С. 186.

⁶⁹⁵ *Мачехин В.А.* Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. 2011. № 7. С. 17–25.

⁶⁹⁶ «Собственник-бенефициар дивидендов» (ст. 10); «собственник-бенефициар процентов» (ст. 11); «собственник-бенефициар роялти» (ст. 12).

облагаться налогом в этом другом государстве (п. 1). Однако проценты, возникающие в договариваемом государстве, могут также облагаться налогом в этом государстве согласно его законодательству, но если фактический собственник процентов (*beneficial owner*) является резидентом другого договариваемого государства, то взимаемый налог не должен превышать 10% от общей суммы процентов (п. 2).

Схожие по содержанию формулировки имеются в ст. 10 (Дивиденды). Широко известное разъяснение Комментария ОЭСР по этому поводу состоит в том, что требование о бенефициарном владении включено в п. 2 ст. 10 и 11 для разъяснения значения фразы «выплачиваемые... резиденту» («выплачен... резиденту»)⁶⁹⁷, которая используется в п. 1 этих статей. Термин «*beneficial owner*» используется не в узком техническом смысле (как, например, в трастовом законодательстве стран общего права); его следует толковать в контексте, в особенности относительно фразы «выплачиваемые... резиденту» и в свете целей и задач договоров, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов. Иронизируя по данному поводу, Ф. Валлада замечает, что сложно разъяснить неопределенную формулировку («*paid... to*») посредством неопределенного термина («*beneficial ownership*»)⁶⁹⁸.

Основной смысл Комментария ОЭСР при этом достаточно прост: государство источника дохода не должно отказываться от прав на налогообложение лишь по той причине, что доход был напрямую выплачен резиденту⁶⁹⁹ государства, с которым заключено соглашение. Когда доход выплачен резиденту договариваемого государства, действующему в качестве агента или номинального держателя, предоставление государством

⁶⁹⁷ Англ. – «*paid to... a resident*» / «*paid to a resident*».

⁶⁹⁸ См.: *Vallada F. Beneficial ownership under Articles 10, 11 and 12 of the 2014 OECD Model Convention // The OECD-Model-Convention and its Update 2014 / Ed. by M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck. Linde Verlag GmbH. 2015. P. 42.*

⁶⁹⁹ До изменений в 2014 г. в Комментариях ОЭСР вместо фразы «напрямую выплачен резиденту» («*paid direct to...*») использовалась фраза «непосредственно (сразу) получен резидентом» («*immediately received by...*»).

источника дохода льготы или освобождения исключительно на основании его статуса прямого получателя⁷⁰⁰ дохода будет противоречить целям и задачам Конвенции.

Наличие одного лишь резидентского статуса в этой ситуации не приводит к потенциальному двойному налогообложению⁷⁰¹. Предоставление государством источника дохода льготы или освобождения также находится в противоречии с целями и задачами конвенции, если резидент договаривающегося государства будет действовать как формальное промежуточное звено для лица, фактически получающего выгоду от дохода⁷⁰². В Докладе о кондуитных компаниях разъясняется, что промежуточная компания не может рассматриваться как бенефициарный владелец (собственник), если, несмотря на формальный статус собственника, в реальности обладает очень узкими полномочиями в отношении дохода, что заставляет оценивать ее лишь в качестве доверенного лица или управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц⁷⁰³.

Таким образом, введение термина было обусловлено необходимостью идентификации лиц, наделенных правом воспользоваться выгодой договора, которая состоит в исключении обложения их дохода в государстве источника либо пониженной величине налоговой ставки (в зависимости от условий соглашения). Для этого субъекты, помимо соблюдения общих требований, позволяющих считать их лицами для целей договора, должны являться бенефициарными владельцами. Соглашение формирует механизм избежания двойного налогообложения между сторонами договора и

⁷⁰⁰ Англ. – direct recipient.

⁷⁰¹ Получатель не рассматривается как «собственник дохода» для налоговых целей в государстве резидентства.

⁷⁰² Ограничение налога в государстве источника дохода продолжает применяться в тех ситуациях, когда между выгодоприобретателем и плательщиком возникает посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в договариваемом государстве или в третьем государстве, но при этом фактический (бенефициарный) владелец является резидентом другого договариваемого государства.

⁷⁰³ Выстраиваясь между источником выплат и «фактическим получателем» дохода, промежуточные (кондуитные) компании позволяют в некоторых случаях избежать налогообложения в обеих юрисдикциях, поскольку «бенефициарными владельцами» нередко выступают компании, зарегистрированные в офшорных зонах.

рассчитано на их резидентов. Резидент третьего государства, например, за счет использования кондуитных (транзитных) компаний, может ненадлежащим образом получить выгоду, которую договор предоставляет только резидентам договаривающихся государств и исключительно при наличии у них необходимой связи с доходом, подпадающим под действие конвенционных норм.

Если налоговое право ориентировано на выявление бенефициарного владельца доходов⁷⁰⁴, то в иных отраслях бенефициарный владелец (собственник) рассматривается, главным образом, применительно к корпоративной структуре и имуществу. Используемые в различных отраслях права подходы неидентичны. Да и сами концепции бенефициарного владельца (*beneficial owner*) и конечного бенефициара (*ultimate beneficial owner*) имеют важные методологические различия. Из всех сфер, где актуально определение бенефициарного владельца на уровне национального законодательства, Россией в первую очередь была избрана сфера противодействия отмыванию доходов.

В 2013 г. термин «бенефициарный владелец»⁷⁰⁵ был закреплен в ст. 3 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»⁷⁰⁶. Для противодействия легализации доходов основное значение имеет «окончательный» контроль⁷⁰⁷. Это объясняет, почему в качестве бенефициарного владельца для целей упомянутого Закона рассматривается именно физическое лицо. Собственность компании в итоге

⁷⁰⁴ Реже – имущества.

⁷⁰⁵ Под бенефициарным владельцем для целей закона понимается физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) клиентом – юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента. Бенефициарным владельцем клиента – физического лица считается это лицо, за исключением случаев, если имеются основания полагать, что бенефициарным владельцем является иное физическое лицо. Клиентом является физическое или юридическое лицо, находящееся на обслуживании организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом.

⁷⁰⁶ Термин был введен Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ.

⁷⁰⁷ Англ. – *ultimate control*.

всегда контролируется физическими лицами⁷⁰⁸, юридическое лицо как «продукт юридической техники, правовая фикция в конечном счете служит для представления интересов определенных физических лиц»⁷⁰⁹.

Естественно, что подход, применяемый для противодействия легализации доходов⁷¹⁰, не вполне пригоден для целей налогообложения доходов. Этот тезис тем более верен для случаев налогообложения доходов организаций. Доходы физических и юридических лиц обычно облагаются разными налогами, попадающими в сферу действия договоров об избежании двойного налогообложения. С учетом данного обстоятельства бенефициарный владелец доходов, двойное налогообложение которых устраняется, не только физическое, но и юридическое лицо, объединение лиц. Исключение юридических лиц из числа субъектов, которые могут быть признаны бенефициарами и воспользоваться льготами, несовместимо с целью избежания двойного налогообложения их доходов⁷¹¹. Значение, придаваемое термину «бенефициарный владелец» в международных налоговых договорах, следует отличать от значений, которые содержатся в иных документах, касающихся лиц, как правило, физических, которые осуществляют окончательный контроль над юридическими лицами и активами. Соответственно, было бы неверным использовать понятие в значении, придаваемом международными документами, не относящимися к сфере налоговых правоотношений, в частности Рекомендациями FATF⁷¹² по противодействию отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма⁷¹³.

⁷⁰⁸ См.: The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It). The World Bank. 2011. P. 18.

⁷⁰⁹ Особое мнение судьи А. Бушева (Постановление ЕСПЧ от 20.09.2011 «Дело «ОАО «Нефтяная компания Юкос» против Российской Федерации»).

⁷¹⁰ См., например, ст. 14 и 52 Конвенции ООН против коррупции от 31.10.2003. Ратифицирована РФ с заявлениями (Федеральный закон от 08.03.2006 № 40-ФЗ).

⁷¹¹ Юридическое лицо не может быть искусственно изъято из режима налогообложения юридических лиц, созданного договором, исключительно на том основании, что является именно юридическим лицом, а значит, в любом случае «неокончательным» собственником.

⁷¹² Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (Financial Action Task Force on Money Laundering, FATF).

⁷¹³ Такое уточнение сделано в Комментарий ОЭСР (в ред. 2014 г.).

Рассматривая налоговые аспекты деофшоризации российской экономики, Р.И. Ахметшин высказал мнение, что термин «фактический получатель дохода» смешивается с термином «бенефициарный владелец (или собственник) дохода», который используется в законодательстве о противодействии легализации (отмыванию) доходов. Причина смешения ему видится в том, что в английском тексте налоговых договоров фактический получатель дохода назван «beneficial owner»⁷¹⁴. По мнению Б.Я. Брука, попытку внедрить в российский правовой лексикон термины «бенефициарный собственник» и «лицо, имеющее фактическое право на доход» следует рассматривать как пример неразумного подхода к использованию понятий в налоговом праве. Наиболее точным ему представляется термин «лицо, являющееся фактическим получателем дохода»⁷¹⁵. Таким образом, не наличие у лица фактического права, а именно статус «фактического получателя» дохода предлагается сделать определяющим для целей идентификации субъекта налоговой льготы⁷¹⁶.

Нами не разделяется позиция, что понятия различны, поскольку различны русскоязычные термины. Конечно, терминологическую составляющую игнорировать нельзя. Например, Налоговая служба Австралии обращает внимание на разницу в подходах при толковании соглашений этой страны в зависимости от используемых понятий (beneficial entitlement / beneficial ownership)⁷¹⁷. Но в нашей ситуации, полагаем, преувеличивать терминологический аспект не стоит.

В русскоязычном тексте договоров, действительно, понятия «бенефициарный собственник» и «бенефициарный владелец» не

⁷¹⁴ Ахметшин Р.И. Налоговые аспекты деофшоризации: мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон. 2014. № 6. С. 43.

⁷¹⁵ Брук Б.Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43–57.

⁷¹⁶ Заметим, что в ТС РФ используется термин «получатель, имеющий фактическое право...».

⁷¹⁷ Taxation Ruling «Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements». TR 2001/13. Australian Taxation Office // <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~2001~basic~exact&sis=treaties&target=EA&style=java&sdoid=TXR/TR200113/NAT/ATO/00001&recStart=1&PiT=99991231235958&recnum=14&tot=31&pn=RDB:RDB> (дата обращения: 01.04.2016)

используются. Применяется, как уже отмечалось, преимущественно понятие «лицо, имеющее фактическое право на доход». При этом в тексте на английском языке используется термин «beneficial owner», а при характеристике дохода как принадлежащего лицу, имеющему на него фактическое право, – словосочетание «beneficially owned». В ряде случаев при наличии в англоязычном тексте словосочетания «beneficially owned» требование о «фактическом праве» в русском тексте может отсутствовать.

Мы указывали ранее на это обстоятельство⁷¹⁸, анализируя аутентичные тексты российско-американского договора, размещенные на сайтах Службы внутренних доходов США⁷¹⁹ и ФНС России⁷²⁰. Терминологические расхождения небезобидны, особенно с учетом слабой разработанности методологии толкования разноязычных текстов международных налоговых договоров⁷²¹. Однако особенности понятийного аппарата не могут опровергнуть тот факт, что в договорах России, значительная часть которых основана на положениях МК ОЭСР, используется концепция бенефициарного владельца. Несмотря на известную неточность текстуального выражения данный вопрос не вызывает сомнений.

В 2014 г. Минфин России разработал законопроект⁷²², предусмотрев закрепление в НК РФ понятия «фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода» для целей применения международных налоговых договоров. Впоследствии от словосочетания «бенефициарный собственник», отсутствующего в русском тексте договоров, на что мы не раз обращали

⁷¹⁸ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50–60.

⁷¹⁹ См.: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/russia.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁷²⁰ При использовании в тексте на английском языке (ст. 10, 11, 12) словосочетания «beneficially owned» указание на «фактическое право на доход» есть только в ст. 10 и 12, а ст. 11 «Проценты» такого указания не содержит. При этом оба текста (на английском и русском языках) имеют одинаковую силу (ст. 29 данного договора).

⁷²¹ См. об этом: *Хаванова И.А.* Многоязычные договоры в международном налоговом праве // Налоги (журнал). 2015. № 6. С. 39–43.

⁷²² См.: Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/05/main/zakonoproekt_izm_NK_RF_nalogoobl_pribyli_kont_in_komp.pdf (дата обращения: 28.03.2016).

внимание при обсуждении проекта⁷²³, было решено отказаться, как, впрочем, и от идеи о закреплении в ст. 7 НК РФ сразу «всех существующих вариантов переводов»⁷²⁴.

В целях НК РФ и применения международных договоров РФ по вопросам налогообложения было введено понятие «лицо, имеющее фактическое право на доходы»⁷²⁵. Согласно положениям ст. 7 НК РФ это лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые указанными лицами, а также принимаемые ими риски⁷²⁶.

Если международным договором России предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения доходов от источников в РФ для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы, в целях применения этого договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения ими, осуществляет в отношении этих доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении доходов от источников в РФ не имело бы права на применение указанных положений

⁷²³ См.: *Хаванова И.А.* Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // *Налоговый вестник*. 2014. № 8. С. 47–48.

⁷²⁴ *Брук Б.Я.* Указ. соч. С. 43–57.

⁷²⁵ Можно заметить, что произошел отказ и от термина «фактический получатель дохода», хотя именно он с 2013 г. используется в п. 8 ст. 310.1 НК РФ, а в ст. 312 НК РФ применяются сразу оба термина: «лицо, имеющее фактическое право на получение дохода» и «фактический получатель дохода».

⁷²⁶ Приведено содержание нормы п. 1 ст. 7 НК РФ в редакции Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

международного договора. Обратим внимание применительно к данным положениям ст. 7 НК РФ на следующее:

1) особая цель введения в 2014 г. термина в национальное законодательство (для применения международных налоговых договоров);

2) при определении лица, имеющего фактическое право на доход, не оговорены вопросы владения (в качестве критериев для идентификации избраны права пользования и (или) распоряжения доходами);

3) требуется учет функций и принимаемых рисков, что предполагает использование элементов экономического анализа при идентификации лиц;

4) отказ в предоставлении льготы допускается в отношении каждого случая выплаты (и даже части дохода)⁷²⁷.

В 2016 г. норма подверглась изменению⁷²⁸. Было исключено положение о том, что понятие используется в целях применения международных договоров РФ по вопросам налогообложения. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях НК РФ признаны:

- лицо (иностранная структура без образования юридического лица), которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица);
- лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжаться доходом, полученным выше указанной организацией (иностранной структурой

⁷²⁷ Такой подход отличается гибкостью: лицо, не являясь бенефициарным владельцем применительно ко всей сумме (доход), может иметь необходимый статус в отношении ее части.

⁷²⁸ Изменения в НК РФ были внесены Федеральным законом от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

без образования юридического лица), или непосредственно таким иным лицом (иной иностранной структурой без образования юридического лица)⁷²⁹.

Поправки расширяют перечень субъектов, признаваемых лицами, имеющими фактическое право на доход, за счет включения в данное понятие иностранных структур без образования юридического лица.

Заметим, что следует разграничивать права на доходы и права на активы, являющиеся источником доходов. Так, по мнению Дж. Берштейна, владение приносящим доход активом не является обязательным⁷³⁰. Мы уже убедились, что НК РФ исходит из требования обладания соответствующими правами в отношении доходов, но не активов, являющихся их источником. Российский подход, однако, не является универсальным.

Насколько эффективна новация российского законодателя? Возможно ли использование введенного термина при толковании договоров России, текст которых содержит иной термин? Для рассмотрения этих вопросов обратимся к теоретическим аспектам международной концепции. Начнем с того, что она была воспринята большинством государств⁷³¹, использующих в договорах эквиваленты «beneficial owner» на языке договаривающихся сторон («Bénéficiaire effectif» (фр.), «Nutzungsberechtigter» (нем.), «Beneficiario efectivo» (исп.), «Uiteindelijk gerechtigde» (нидерл.) и т.д.). При этом в рамках двух правовых систем – общего права (common law) и континентального права (civil law) – понятие часто толкуется согласно собственным традиционным подходам. Специалисты из 12 стран в совместном исследовании продемонстрировали существенную

⁷²⁹ При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые названными лицами (иностранными структурами без образования юридического лица), а также принимаемые ими риски.

⁷³⁰ См.: *Bershtein J. Beneficial Ownership: An International Perspective // Tax Notes International. March 26, 2007. P. 1211.*

⁷³¹ *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. P. 79.*

неоднозначность содержания термина в национальном праве⁷³². Комментарий ОЭСР (в ред. 2014 г.) признает, что, когда понятие вводилось, у него не было точного значения в законодательстве многих государств⁷³³. По большому счету, это не стало «открытием Америки»: количество стран-членов ОЭСР, относящихся к системе континентального права, было известно всегда. И модельное соглашение, как можно предположить, не было ориентировано на применение значений термина в национальном праве. Однако спустя продолжительный период многие государства обзавелись необходимыми терминами во внутреннем законодательстве. Россия, введя в НК РФ понятие «лицо, имеющее фактическое право на доход», также продемонстрировала готовность к определению собственной позиции по данному вопросу.

Когда в 2011 г. ОЭСР вынесла на обсуждение проект изменений в комментарий относительно понятия бенефициарного владельца⁷³⁴, поставив вопрос о том, имеет ли термин автономное значение в свете объекта и целей договора либо это может быть значение согласно внутреннему законодательству, казалось, что окончательный ответ вполне вероятен⁷³⁵. Среди стран ОЭСР, которые традиционно отстаивают «национальную» интерпретацию, выделяются США⁷³⁶. Такой подход обеспечивает государству гибкость при противодействии уходу от налогообложения, но вряд ли позволяет субъектам права – публичным и частным – полагаться на нормы международного договора с необходимой степенью уверенности.

Идея проекта 2011 г. была весьма продуктивной – не отказываться от

⁷³² См.: The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States. *Bulletin – Tax Treaty Monitor*. June, 2006.

⁷³³ См. п. 12.1 Комментария ОЭСР к ст. 10 МК ОЭСР.

⁷³⁴ Clarification of the meaning of «beneficial ownership» in the OECD Model Tax Convention // <http://www.oecd.org/tax/treaties/47643872.pdf> (дата обращения: 01.11.2015).

⁷³⁵ Напомним, что содержание модельного правила (п. 2 ст. 3) состоит в том, что при применении Конвенции любой термин, не определенный в ней, имеет то значение (если из контекста не вытекает иное), которое придается ему законодательством этого государства в отношении налогов, к которым применяется соглашение.

⁷³⁶ *Ruynänen O.* The Concept of a Beneficial Owner in the Application of Finnish Tax Treaties // <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-21.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

применения терминов национального законодательства с присущим им внутренним значением, а исходить из того, что оно может быть применимо до определенной степени, а именно пока совместимо с подходами Комментария ОЭСР. Однако неопределенность предложенного объяснения вызвала критику со стороны экспертов, и в комментарий (2014 г.) данное положение не было включено. В целом нашла поддержку позиция, согласно которой понятие должно применяться не в значении, придаваемом национальным законодательством, а в рамках цели, на достижение которой направлено его введение, не допуская излишне формального применения положений международного договора, когда получение выгоды может обуславливаться исключительно фактом перечисления доходов резидентом одного государства резиденту другого государства, действующему в пользу иных лиц (агентов, номинальных держателей, фидуциаров (доверенных лиц) и т.д.).

Вряд ли можно считать завершенной дискуссию о наличии международного фискального значения⁷³⁷, либо автономного значения термина⁷³⁸, либо использовании термина в соответствии с национальным законодательством⁷³⁹, если контекст не требует иного. Впервые о международном фискальном значении подробно заговорили после известного судебного решения по делу «Indofood International Finance Ltd» (Великобритания)⁷⁴⁰, при рассмотрении которого был сформулирован вывод о том, что термин «beneficial owner» не должен рассматриваться в «узком техническом» смысле согласно внутреннему законодательству Великобритании («narrow technical» domestic law meaning), поскольку у него есть «международное фискальное значение» (international fiscal meaning). И до настоящего времени у позиции, согласно которой термин должен иметь

⁷³⁷ Англ. – international fiscal meaning.

⁷³⁸ Англ. – autonomous meaning.

⁷³⁹ Англ. – domestic law meaning.

⁷⁴⁰ Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N. A. [2006] EWCA CIV. 158 (Decision of the England and Wales Court of Appeal). См.: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332040.htm> (дата обращения: 01.04.2016).

«международное фискальное значение», единое для стран, применяющих основанные на МК ОЭСР соглашения, содержащие данный термин, немало сторонников⁷⁴¹.

В судебной практике зарубежных государств выработаны два основных подхода к толкованию термина: формально-юридический и экономический (исходя из существа, а не из формы отношений). Среди российских специалистов есть сторонники обеих позиций. Так, В.А. Белов полагает, что «ни о каких «фактических собственниках», ...«собственниках в целях налогообложения» и прочих подобных фигурах речи нет и быть не может. Собственник может быть только один – юридический (он же и фактический)»⁷⁴². Б.Я. Брук, напротив, предлагает отказаться от формально-юридического подхода при выявлении бенефициарного собственника дохода и сконцентрироваться на экономическом анализе отношений между участниками сделок⁷⁴³. Не будет лишним здесь и цитирование В.А. Микрюкова: «использование понятия “право собственности” применительно к праву на получение дохода – проявление сугубо экономического, а не юридического подхода, ибо любому цивилисту известно, что объектом права собственности может быть только телесная вещь»⁷⁴⁴.

Как нам представляется, понятие имеет экономическое содержание, не охватываемое его формально-юридическим определением. И в рассматриваемом случае необходим комплексный экономико-правовой анализ. В отличие от формального подхода, предпочтительность независимого (сущностного) подхода состоит в том, что результаты применения формально-юридического подхода используются в качестве изначальной (рабочей) гипотезы для последующего анализа, а не как итоговое

⁷⁴¹ См.: *Baker Ph.* Beneficial ownership. GITS Review. February 2007. P. 23.

⁷⁴² Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М., 2006 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁷⁴³ См.: Брук Б.Я. Указ. соч. С. 54–62.

⁷⁴⁴ Микрюков В.А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // Законодательство и экономика. 2014. № 7. С. 25–31.

заклучение о полностью подтвержденном праве. Исследуя положения Комментария ОЭСР в динамике, мы лучше пойдем логику развития содержания рассматриваемого нами понятия:

- от исключительно юридической интерпретации (исключение посредников) к проявлению элементов экономико-правового подхода,
- от раскрытия понятия методом «от обратного»⁷⁴⁵ к выработке позитивного определения (через характеристику отдельных признаков).

Эти этапы объясняются, строго говоря, одним обстоятельством: формально-юридический подход не обеспечил исключение из состава льготизируемых субъектов лиц, формально являющихся собственниками, но на деле представляющих собой промежуточные компании, созданные исключительно для получения выгод от применения норм международных налоговых договоров.

В юридической литературе не раз критиковалась позиция Минфина России⁷⁴⁶ за «смещение формально-юридического и экономического подходов»⁷⁴⁷, поскольку для признания лица в качестве фактического получателя дохода Министерство требует наличия не только правовых оснований для непосредственного получения дохода, но и полагает, что лицо также должно являться непосредственным выгодоприобретателем, т.е. лицом, которое «фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его экономическую судьбу». Б.Я. Брук выразил разумные опасения, что одновременное требование о наличии как формального права, так и возможности определения экономической судьбы дохода (сложный

⁷⁴⁵ Директива Совета ЕС № 2003/48/ЕС от 03.06.2003 по налогообложению доходов от сбережений в виде процентных платежей также использует этот прием, определяя признаки, которые не присущи фактическому получателю дохода. Под последним понимается физическое лицо, которое получает процентные платежи или которому гарантируется их выплата, за исключением случаев, когда данное лицо: а) является платежным агентом; б) действует от имени юридического лица, прибыль которого облагается налогом; в) действует от имени другого физического лица, которое является бенефициарным владельцем, и сообщает платежному агенту сведения о личности бенефициарного владельца (Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. L 157. 26.06.2003. P. 38. Доступ из справочной правовой системы СПС «Гарант»).

⁷⁴⁶ См. письма Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ, от 27.03.2015 № 03-08-05/16994.

⁷⁴⁷ Брук Б.Я. Указ. соч. С. 43 – 57.

юридический состав) может вести к невозможности применения концепции на практике. Первое лицо (формальный получатель) может не являться непосредственным выгодоприобретателем, и, наоборот, второе лицо может не отвечать первому критерию; в результате нельзя исключать, что никто не сможет считаться бенефициарным владельцем. Указанный автор, например, полагает, что ключом к решению проблемы могло бы стать использование в качестве индикатора понятия, которое имело бы и экономическое, и правовое наполнение; при этом обе составляющие (экономическая и юридическая) не противоречили друг другу. По его мнению, таким индикатором является понятие «интерес», т.е., чтобы убедиться в том, что льготой пользуется лицо, которое «получает доход для себя, необходимо установить, в целях удовлетворения чьих интересов этот доход получен»⁷⁴⁸. Среди российских авторов также можно встретить предложение об использовании в данном качестве понятия «цель» (деловая цель)⁷⁴⁹.

На наш взгляд, полный отказ от юридического критерия «наличие права» открывает двери для необоснованно широкого усмотрения в налоговых правоотношениях. Ни один из показателей субъективного порядка (интерес, цель и т.д.) не может заменить, подход, основанный на праве, и не может быть положен в основу налогообложения при выборе лица, имеющего право на льготы. Предполагается, что бенефициар имеет возможность осуществить свои права в отношении третьих лиц и реализация бенефициарного интереса может быть обеспечена средствами судебной защиты, поэтому исходить из его юридической «бесправности» не приходится. Кроме того, концепция «бенефициарной собственности» была воспринята в договорной практике РФ, как концепция «фактического права». Собственник обозначен как фактический, в английском оригинале – бенефициарный, и было бы неверно игнорировать этот исторический выбор в

⁷⁴⁸ Там же.

⁷⁴⁹ См.: *Соколянский Г.М.* Концепция бенефициарной собственности в судебной и административной практике по налоговым спорам. 2012 // http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2012/1972/46197_f8f9.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

пользу понятия «beneficial owner». В связи с этим вспоминается тезис А.Ф. Черданцева о том, что «недопустимо такое толкование значения нормы права, при котором ее отдельные слова и выражения толковались бы как излишние»⁷⁵⁰.

Бенефициарным владельцем в отношении дохода, избежание двойного налогообложения которого предусматривается международными договорами, на наш взгляд, является лицо, фактически получающее выгоды:

- от дохода как экономической выгоды;
- от его льготного налогообложения (освобождения от налогообложения).

В Комментарие ОЭСР (в ред. 2014 г.)⁷⁵¹ нашел отражение подход, согласно которому в ряде случаев прямой получатель дивидендов (агент, кондуитная компания и т.д.) не является бенефициарным владельцем, поскольку его право пользоваться и фактически обладать, распоряжаться дивидендами («the right to use and enjoy») ограничено договорными либо иными юридическими обязательствами по передаче поступившего платежа другому лицу. Такие обязательства обычно следуют из соответствующих юридических документов, однако также могут вытекать из фактов и обстоятельств⁷⁵². Этот тип обязательств не должен включать обязательство (договорное либо юридическое), которое не зависит от поступления платежа прямому (непосредственному) получателю. Таким образом, в тех случаях, когда получатель дивидендов имеет право пользоваться и фактически обладать, распоряжаться дивидендами, не ограниченное договорными либо иными юридическими обязательствами по передаче платежа другому лицу,

⁷⁵⁰ Черданцев А.Ф. Вопросы толкования советского права. Свердловск, 1972. С. 95.

⁷⁵¹ См., например, п. 12.4 комментария к ст. 10 (Дивиденды). Аналогичное по содержанию положение имеется и в комментариях к ст. 11 (Проценты) и ст. 12 (Роялти).

⁷⁵² Имеются в виду фактические обстоятельства, которые подтверждают, что по существу прямой получатель явным образом не имеет права пользования и распоряжения дивидендами, не ограниченного договорными или иными обязательствами по их передаче иному лицу

он признается бенефициарным владельцем таких дивидендов⁷⁵³. Обратим внимание, что ст. 10 упоминает бенефициарного владельца дивидендов, не затрагивая собственника акций (данные субъекты могут в ряде случаев различаться).

Разумные опасения относительно широкой формулировки ограничений (в пользовании и распоряжении доходом) неоднократно высказывались экспертами, приводившими примеры, когда формально можно говорить о существовании ограничений (наличие постановления суда о приостановлении операций по счету, алиментные обязательства и т.д.) и субъект формально несвободен в решении, как ему распорядиться доходом (по крайней мере, его частью). Однако в целях применения налоговых соглашений вряд ли можно не признать его бенефициарным владельцем, поскольку здесь имеет значение не наличие обязательства само по себе, а его природа⁷⁵⁴. Использование для себя, трата поступивших средств, как представляется, неравнозначны по юридическим последствиям обязательству передать полученный доход другому лицу⁷⁵⁵. В целом же следует отметить, что сохраняется специфика подходов государств к определению признаков бенефициарного владельца⁷⁵⁶. Например, швейцарская концепция, как отмечает А.В. Кириллов, предусматривает неограниченное право лица на распоряжение доходом с применением критериев использования доходов в собственном интересе и принятия рисков⁷⁵⁷.

⁷⁵³ В проекте ОЭСР (2011 г.) предлагалось признать бенефициарным владельцем лицо, которое имеет «полное право» пользования и распоряжения. В документе, выпущенном в 2012 г. по итогам его обсуждения (Revised proposal concerning the meaning of beneficial owner in Articles 10, 11 and 12 of the OECD Model Tax Convention), условие о наличии именно полного права было исключено. См. об этом: *Голишевский В.И.* Понятие «бенефициарный собственник» в налоговой практике // *Актуальная бухгалтерия*. 2014. № 5.

⁷⁵⁴ См.: Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. IBFD, 2011.

⁷⁵⁵ В первом случае мы имеем дело с волеизъявлением самого субъекта по распоряжению денежными средствами, основу для получения которых составили доходные поступления (дивиденды, проценты, роялти). Во втором – с реализацией акта распоряжения иного лица.

⁷⁵⁶ См.: *Baum S., Watson G.* Beneficial ownership as a treaty anti-avoidance tool? // *Canadian Tax Journal*. 2012. 60:1. P. 149–168.

⁷⁵⁷ Концепция исходит из того, что такое право возникает в момент, когда наступает срок обязательства осуществить платеж (а не в момент платежа). При этом для определения лица,

Можно заметить, что спор о терминологии ведется в отношении действующих международных договоров и названные термины в аутентичных текстах на английском языке обозначены как «beneficial owner». ОЭСР включает в себя более 30 государств-членов, лишь незначительная часть которых относится к системе общего права. В связи с этим закономерен вопрос о причинах использования в МК ОЭСР понятия «beneficial owner», отсутствующие в национальном законодательстве многих государств. Возможная причина, по предположению ряда авторов, состоит в том, что этот термин наиболее точно отражает экономическое существо дохода⁷⁵⁸, освобождение от двойного налогообложения которого предусматривают договоры. Возможно, поэтому и не были использованы характеристики «конечный», «реальный», «настоящий», не обязательно отражающие столь важное при налогообложении экономическое содержание отношений⁷⁵⁹.

Насколько верным был выбор РФ в пользу термина «лицо, имеющее фактическое право на доход»? Выскажем свою позицию по этому вопросу. Проблема отсутствия термина, полностью отражающего содержание соответствующего понятия, выявлена давно. Она, как правило, возникает при переводе юридических текстов и составлении равно аутентичных текстов международных договоров. В «Материалах к истории литературы международного права в России (1647-1917)» В.Э. Грабарь образно описывает, как опытный переводчик Г. Бужинский, справившись с переводом книги Пуфендорфа, извинялся перед читателем за непонятность некоторых мест, возлагая ответственность за это на автора, ибо тот

уполномоченного на получение дохода (аналог «beneficial owner»), в Швейцарии не является решающим, подлежит ли данный доход в целях налогообложения отнесению к доходам конкретного лица и облагается ли он в таком качестве, См.: Кириллов А.В. Применение соглашений об избежании двойного налогообложения в Швейцарии: проблема толкования понятия beneficial owner // Налоговед. 2014. № 1. С. 84.

⁷⁵⁸ См.: Jain S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases. IBFD. 2013. P. 24.

⁷⁵⁹ См.: Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42–45.

«философские термины употребляет, которые несведущим Диалектики суть примрачны», и прилагал к переводу «реэстр речений (юридических) неудобь Российски перелагаемых»⁷⁶⁰. Г.-Р. де Гроте отмечал, что, если в целевом языке правовой системы отсутствуют приемлемые эквиваленты, осуществляется поиск субсидиарных решений:

а) перевод не делается, а используется источниковый термин или его транскрибированная версия;

б) употребляется парафраза для описания термина;

в) создается неологизм⁷⁶¹.

Ввиду отсутствия в национальном законодательстве аналога «beneficial owner», а также принципиально отличного от подходов общего права содержания понятия «собственник» при заключении международных соглашений Россией избирались понятия, максимально точно выражающие существо договоренностей. Буквальный перевод (beneficial owner / бенефициарный собственник), допустимый и даже целесообразный при определенных условиях в научных публикациях, при использовании в международном договоре (без раскрытия содержания) затруднил бы толкование, породив недопустимую неопределенность ввиду очевидного заимствования понятия.

Анализ примененных в договорах России терминов, как бы ни были они разнообразны, позволяет усмотреть главное – закрепление фактического, а не формально-юридического критерия при идентификации лиц, претендующих на льготный режим налогообложения доходов. В противном случае не было бы необходимости для уточнения («фактический»)⁷⁶².

⁷⁶⁰ Грабарь В.Э. Материалы к истории литературы международного права в России (1647–1917). М., 2003 // Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

⁷⁶¹ Гроте Г.-Р. де. Язык и право // Журнал российского права. 2002. № 7. С. 145–152.

⁷⁶² Слово «фактический» присутствует и в термине, введенном в ст. 7 НК РФ («лицо, имеющее фактическое право на доходы»). В договорах стран – бывших республик СССР, где имеется аутентичный текст на русском языке, также используются термины, включающие слово «фактический»: в договоре Азербайджана и Белоруссии от 08.08.2001 – «фактический владелец» дивидендов (процентов, роялти); аналогичный термин использован в договорах Азербайджана с Грузией от 18.02.1997 и Молдавией от 27.11.1997 // См.: <http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&cat=54> (дата обращения: 01.04.2016).

Отсутствия формального юридического основания для получения дохода (права на доход) было бы достаточно для отказа в предоставлении налоговой выгоды.

Введение в международный налоговый договор требования о наличии бенефициарного права владения (собственности) в отношении дохода позволяет:

- обеспечить адресность предоставления налоговой выгоды, реализовав тем самым цель договора – избежание двойного налогообложения дохода резидентов договаривающихся государств;
- противодействовать ненадлежащему использованию положений договора, в том числе в рамках реализации цели противодействия уклонению от налогообложения.

Нам представляется неточным как рассмотрение юридической конструкции лица, имеющего фактическое право на доход, исключительно в рамках первого аспекта, так и только в ракурсе противодействия незаконным налоговым схемам. Названные положения взаимосвязаны. В ряде случаев в силу объективных причин, при отсутствии намерений ухода от налогообложения, лицо не является субъектом, на которого распространяются льготные положения (например, если выступает посредником). В то же время в договорах могут быть предусмотрены особые правила в отношении субъектов, выполняющих, по существу, лишь посреднические функции, что не препятствует их квалификации в качестве бенефициарных владельцев (при соблюдении определенных условий). Например, в Протоколе от 5 сентября 2003 г. к договору РФ с Новой Зеландией от 5 сентября 2000 г. содержится положение о том, что доверительный управляющий (в тексте на англ. яз. – trustee), подлежащий налогообложению в договариваемом государстве в отношении дивидендов, процентов или роялти, фактическое право на которые имеет резидент этого договариваемого государства, «считается лицом, имеющим фактическое право на такие дивиденды, проценты или роялти».

Обратим внимание на то, что управляющий приравнивается к лицу, имеющему фактическое право на доходы (считается таким лицом), поскольку данное лицо также упомянуто в приведенной норме как «резидент, имеющий фактическое право...». Таким образом, следует различать ситуации, при которых субъект для целей международного договора или его отдельных статей:

- является лицом, имеющим фактическое право на доходы;
- считается лицом, имеющим фактическое право на доходы⁷⁶³.

Тот факт, что получатель дивидендов предположительно является их бенефициарным владельцем, не означает, что к нему автоматически применяется льготная ставка. Льгота не предоставляется в случае злоупотребления таким предоставлением («*treaty shopping*»)⁷⁶⁴. Правило имеет в своей основе принцип преобладания существа над формой. В этом случае, по нашему мнению, более общие охранительные нормы будут иметь приоритет при правоприменении, исходя из иерархии юридических фактов, наличие которых требуется для наступления соответствующих правовых последствий.

Налоговая служба Великобритании⁷⁶⁵ разделяет договоры этой страны, на те, в которых есть условие о бенефициарной собственности (основная масса), и те, в которых содержится условие о «*subject to tax*» (подлежащий налогообложению). Например, в ст. 6 договора Великобритании с Грецией закреплено положение о том, что любые проценты (или роялти), получаемые из источников на территории одного договаривающегося государства резидентом другого договаривающегося государства, подлежащим в нем налогообложению, освобождаются от налогообложения в первом

⁷⁶³ Приравнивание возможно при условии, что в одном и том же договаривающемся государстве реальный (фактический) собственник является налоговым резидентом, а лицо, являющееся фактическим собственником для целей договора, подлежит налогообложению в отношении доходов данного вида.

⁷⁶⁴ См. п. 12.5 комментария к ст. 10 (Дивиденды) МК ОЭСР.

⁷⁶⁵ INTM504020. Double taxation treaties: Beneficial ownership: Importance of beneficial ownership // <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm504020.htm> (дата обращения: 01.03.2016).

государстве⁷⁶⁶. Отметим, что конструкция «subject to tax»⁷⁶⁷ нехарактерна для налоговых договоров РФ.

Бенефициарный владелец признается таковым для налоговых целей, или даже более конкретно, для целей применения соответствующих положений двусторонних соглашений государств в области налогообложения доходов. Поэтому вполне допустимо отсутствие данного термина в национальном налоговом законодательстве. Да и его отсутствие в иных отраслях законодательства не делает соответствующее положение международного договора недействующим. Нигде не наблюдается обусловленность действия положений конвенций (соглашений)⁷⁶⁸ наличием термина в национальном законодательстве. В то же время нормы международных договоров имеют обязательный для сторон характер. С этой точки зрения, как представляется, обоснованно говорить о международном фискальном значении термина, понимая, однако, что применительно к конкретным договорам термин имеет автономное значение; такая автономность не означает замкнутость толкования в рамках системы договорных норм, если соглашение основано на подходах, формализованных в МК ОЭСР. Соответственно, в основе такого автономного значения – международное фискальное значение термина.

В завершение остановимся на вопросе применения концепции в условиях, когда в договоре нет упоминания о бенефициарном владельце. Вернувшись к содержанию пунктов 1 и 2 ст. 11 (Проценты) МК ОЭСР, обратим внимание на то, что в них сосредоточены дистрибутивные правила: в первом – указание на обложение дохода в государстве его получателя (государстве резидентства); во втором – правило-ограничение для

⁷⁶⁶ Правило не распространяется на ситуации образования постоянного представительства. См. об этом: <http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/1953-greece-dtc.pdf> (дата обращения: 01.03.2016).

⁷⁶⁷ Указание на то, что субъект подлежит налогообложению («subject to tax») не означает, что получив доход, он должен фактически заплатить налог в стране проживания (резидентства). Субъект расценивается как «подлежащий налогообложению» и в том случае, когда обязанность по уплате налога не возникает по причине льготирования или применения вычетов, которые достаточны для погашения налоговой обязанности.

⁷⁶⁸ См. ст. 10, 11, 12.

государства источника дохода (налогообложение по ставке не более 10%). Не в п. 1, а именно в п. 2 ст. 11 содержится упоминание о бенефициарном владельце. Лишь при условии, что получатель – бенефициар, действует пониженная ставка в государстве источника дохода. В противном случае, соответственно, оно облагает доход по ставке, установленной национальным законодательством (если, конечно, в договоре не предусмотрено иное).

У России есть договоры, где закреплен порядок налогообложения процентного дохода только в государстве резидентства. Этот подход вовсе не чужд МК ОЭСР, но вот формулировка такого варианта правил в ней не представлена. Обычно правило формулируется с использованием наречия «только», например в п. 1 ст. 11 договора РФ с Кипром: «Проценты, возникающие в одном Договаривающемся Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося Государства, подлежат налогообложению только в этом другом Государстве». При такой формулировке государство источника дохода устранено от налогообложения, а в п. 2 ст. 11 отсутствует условие о бенефициарном владельце. Это обстоятельство стало основанием для российских судов при толковании упомянутого договора сделать вывод о том, что концепция не может быть применена⁷⁶⁹. Такой подход небесспорен. Как отмечал В.Ф. Яковлев, «принципы применяются даже тогда, когда они не находят своего воплощения в конкретной норме ввиду ее отсутствия»⁷⁷⁰.

Идентифицирующее и охранительное предназначения юридической конструкции бенефициарного владельца направлены на предоставление права на применение пониженных ставок в государстве источника доходов только субъектам, обладающим статусом бенефициарного владельца. Тем более нет оснований не применять данное условие, когда льгота состоит не в использовании низких ставок, а в полном исключении налогообложения в

⁷⁶⁹ См. постановление Девятого ААС от 05.12.2012 № 09АП-33421/2012-АК (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁷⁷⁰ Яковлев В.Ф. Избранные труды: В 2 т. Т. 2: Гражданское право: история и современность. Кн. 1. М.: Статут, 2012 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

стране источника дохода. Следует учитывать в комплексе и содержание п. 3 ст. 11 соглашения с Кипром, согласно которому положения п. 1 и 2⁷⁷¹ не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на проценты, осуществляет или осуществляло предпринимательскую деятельность через постоянное представительство и долговое требование относится к такому постоянному представительству⁷⁷². Норма п. 1 ст. 11 предусматривает налогообложение только в государстве резидентства; ее неприменение, связанное в силу п. 3 ст. 11 с действиями «лица, имеющего фактическое право на доходы», означает, что и необложение дохода в стране источника (как обратная сторона исключительного налогообложения) касается субъекта, обладающего этим статусом. В противном случае договор допускал бы некую двойственность субъектов – получателей дохода и правил их налогообложения, а именно лица, имеющего фактическое право на доходы, и лица, не обладающего данным статусом.

Подводя итог, отметим, что концепция бенефициарного владельца направлена на защиту национальной налоговой базы в наиболее чувствительной для злоупотреблений сфере пассивных доходов. Однако для достижения целей налоговой политики России недостаточно лишь закрепить соответствующий термин в национальном налоговом законодательстве, тем более что в договорах РФ использованы разнообразные термины, не обязательно совпадающие с понятием, введенным в НК РФ. Особенность рассмотренной нами юридической конструкции состоит в том, что ее содержательное наполнение и развитие являются в значительной степени результатом экспертной работы. Формирование общих подходов к раскрытию содержания понятия, не определенного в МК ОЭСР, осуществляется в Комментариях к ней. В такой ситуации требуется выработка комплексных доктринальных подходов, учитывающих особенности национальной правовой системы.

⁷⁷¹ В п. 2 ст. 11 договора РФ с Кипром от 05.12.1998 раскрывается содержание термина «проценты».

⁷⁷² В таком случае применяются положения статей 7 или 15, в зависимости от обстоятельств.

§ 2. Проблемы правового обеспечения надлежащего применения договоров об избежании двойного налогообложения налогообязанными лицами

Противодействие злоупотреблениям со стороны налогообязанных лиц осуществляется как на национальном, так и на международном уровне. К наиболее распространенным национальным средствам относятся не только способы, имеющие характер противодействия (доктрина деловой цели⁷⁷³, экономического существа и др.)⁷⁷⁴, но и меры перспективного характера, призванные повлиять на будущее поведение налогоплательщика, обеспечивающие равенство налогового бремени для ТНК и независимых компаний (правила: недостаточной капитализации⁷⁷⁵, налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и др.).

В международных договорах об избежании двойного налогообложения используются различные критерии для обозначения связи между лицом и доходом, которая, с одной стороны, предопределяет его обязанность по уплате налога, с другой – дает ему право на получение преимуществ и льгот международного налогового договора. Наличие у лица фактического (бенефициарного) права на доход подробно рассмотрено нами в § 1 настоящей главы⁷⁷⁶, и здесь мы затронем только вопрос о соотношении концепции бенефициарного владельца (*beneficial owner*) с правилами

⁷⁷³ В РФ формализована в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Под налоговой выгодой для целей Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

⁷⁷⁴ См. подробнее: *Хаванова И.А.* Гражданско-правовой институт недействительности сделок и проблемы налогового права // *Финансовое право*. 2014. № 2. С. 27–31; *Она же*. Неустановленные лица и последствия их действий в налоговом праве // *Налоговед*. 2014. № 6. С. 67–73.

⁷⁷⁵ Данные правила содержатся в п. 2–4 ст. 269 НК РФ.

⁷⁷⁶ См. об этом также: *Хаванова И.А.* Понятие лица, имеющего «фактическое право» на доход, в международных налоговых договорах России // *Право и экономическая деятельность: современные вызовы: монография* / Отв. ред. А.В. Габов. М.: ИЗиСП, 2015. С. 383–389.

противодействия уходу от налогообложения.

Является ли требование о наличии фактического права на доход правилом предотвращения уклонения от налогообложения или у него более нейтральная роль (установление права на выгоду соглашения в отношении ограниченного перечня доходов⁷⁷⁷)? Сторонники второй точки зрения исходят из того, что для противодействия уклонению от налогообложения есть более эффективные способы. Действительно, если понятие фактического владельца (бенефициара) направлено на исключение злоупотребления выгодой соглашений об избежании двойного налогообложения, почему его использование ограничено статьями, в которых урегулированы вопросы налогообложения пассивных доходов? На первый взгляд ответ очевиден: именно эти виды дохода наиболее часто используются при «эксплуатации» налоговой выгоды соглашений (treaty shopping). Хотя в некоторых договорах понятие бенефициарного владельца применяется и в отношении других видов доходов⁷⁷⁸. Например, в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 г.⁷⁷⁹ с ним связано применение ст. 21 «Другие доходы»: виды доходов независимо от того, где они возникают, на которые лица с постоянным местопребыванием в одном договаривающемся государстве имеют фактическое право («Items of income beneficially owned by a resident of a Contracting State...»)⁷⁸⁰, о которых не говорится в предыдущих статьях Конвенции⁷⁸¹, подлежат налогообложению только в этом государстве.

⁷⁷⁷ Доходы в виде дивидендов (ст. 10), процентов (ст. 11) и роялти (лицензионных платежей) (ст. 12).

⁷⁷⁸ См.: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. P. 79.

⁷⁷⁹ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества». Ратифицирована Федеральным законом от 19.03.1997 № 65-ФЗ // Бюллетень международных договоров. 1999. № 8.

⁷⁸⁰ См.: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/412584/russia-dtc.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

⁷⁸¹ Кроме доходов, выплачиваемых из доверительных фондов или из наследуемого по причине смерти состояния в процессе управления таковым.

На наш взгляд, подход, отраженный в ограниченном перечне статей договора, имеет тем не менее общесистемный характер. Локализация в рамках отдельных статей в значительной степени отражает как потребность в противодействии самым востребованным техникам ухода от налогообложения, так и текущее состояние разработки юридических механизмов, позволяющих правовыми средствами при обеспечении гарантий прав налогоплательщиков блокировать налоговые злоупотребления. Другой важный вопрос, который возникает в связи с требованием о наличии фактического права на доход, заключается в том, лежит ли оно в основе правил, закрепленных в названных выше статьях договоров об избежании двойного налогообложения, или является дополнительным условием? Иными словами, достаточно ли для получения выгод соглашения того, что собственник (бенефициар) – резидент договаривающегося государства, даже если формально выплата дохода была произведена резиденту третьего государства? Или перечисленные статьи применяются исключительно при выполнении совокупности условий, т.е. когда и доход выплачен резиденту договаривающегося государства, и собственник (бенефициар) также резидент договаривающегося государства? Формулировки МК ОЭСР как будто не исключают последней интерпретации, однако, исходя из существа правила, столь формальный подход вызывает сомнения. В частности, в Исследовании ООН, посвященном вопросам применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения⁷⁸², высказаны разумные возражения против столь узкого подхода.

Введя в 2014 г. в ст. 7 НК РФ термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» (первоначально⁷⁸³ для целей применения международных

⁷⁸² См.: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. P. 80.

⁷⁸³ Федеральным законом от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» п. 2 ст. 7 НК РФ изложен в новой редакции, действие которой распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2015 (п. 4 ст. 5 Закона). В частности, было уточнено, что понятие лица, имеющего фактическое право на доход, приведено для целей

налоговых договоров РФ), российский законодатель обозначил свою позицию в отношении выплаты дохода из российских источников, когда их получатель не является лицом, имеющим на него фактическое право, но данное лицо достоверно известно. В соответствии с положениями п. 4 ст. 7 НК РФ, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является российским налоговым резидентом, обложение проводится по правилам части второй НК РФ (т.е. согласно национальному законодательству, без удержания налога налоговым агентом, но с информированием российских налоговых органов). Если это лицо – налоговый резидент государства, с которым у РФ заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, применяется порядок, установленный этим международным договором (т.е. допускается применение его льготных положений).

Международные схемы налогового планирования часто проектируются с использованием низконалоговых или офшорных юрисдикций. Распространенная методика предполагает перемещение дохода в рамках международной группы компаний в государство с низкой налоговой ставкой, а расходов – в государство с высокой налоговой ставкой. В НК РФ офшорные зоны определены как государства и территории, предоставляющие льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающие раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (ст. 284).

В РФ перечень офшорных зон был утвержден приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н. Критерии включения в список подвижны и зависят от состояния взаимоотношений государств⁷⁸⁴.

НК РФ, а не как в предшествующей редакции – в целях НК РФ и «применения международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения».

⁷⁸⁴ Как отмечалось в письме Минфина России от 28.12.2012 № 03-08-05/2 по вопросу о включении в список Мальты, в отличие от традиционных офшоров (Багамы, Бермуды, Британские Виргинские острова и т.п.), где отсутствует налогообложение доходов компаний, на Мальте существует обычная система налогообложения, максимальная ставка налогообложения доходов резидентов Мальты достигает 35%. В то же время нерезиденты пользуются существенными льготами, например, фактически не удерживается налог с дивидендов, выплачиваемых им мальтийскими компаниями. На Мальте могут создаваться международные

Достаточно сказать, что в 2013 г. с Мальтой был заключен договор об избежании двойного налогообложения⁷⁸⁵, и она была исключена из офшорного списка Минфина России. Однако в нем сохраняется ОАЭ, несмотря на наличие договора с РФ от 7 декабря 2011 г. о налогообложении дохода от инвестиций договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений⁷⁸⁶.

Большую актуальность для эффективного осуществления налогового контроля приобрело состояние взаимного обмена информацией с соответствующим государством. Названные вопросы важны, в частности, в рамках контроля цен по сделкам взаимозависимых лиц, в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний. Перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с РФ, утверждается ФНС России⁷⁸⁷. В настоящее время действует перечень, утвержденный приказом ФНС России от 4 марта 2016 г. № ММВ-7-17/117@⁷⁸⁸. По количеству упомянутых государств и территорий перечень существенно превышает перечень Минфина России, наряду с традиционными офшорами в него, в частности, входят такие государства как Бразилия, Грузия, Эстония.

Некий парадокс заключается в том, что налогоплательщик не может требовать от государства своего резидентства заключения соглашения с каким-либо государством, где у него есть бизнес-интересы, однако имеет возможность структурировать налогооблагаемый доход за счет создания

холдинговые компании, паевые фонды и трасты, налогообложение которых фактически является офшорным.

⁷⁸⁵ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход от 24.04.2013. Ратифицирована Федеральным законом от 02.04.2014 № 46-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2014. № 10).

⁷⁸⁶ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством ОАЭ о налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений от 07.12.2011. Ратифицировано Федеральным законом от 07.06.2013 № 107-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2014. № 2).

⁷⁸⁷ На основании п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ.

⁷⁸⁸ См.: приказ ФНС России от 04.03.2016 № ММВ-7-17/117@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

группы лиц в соответствующих государствах и «маршрутизации» доходных операций, чтобы обеспечить наиболее благоприятный набор налоговых льгот и преимуществ (это чем-то напоминает выбор приглянувшихся товаров в магазине). Посещение «магазина международных договоров» (treaty shopping) означает, что субъект действует через юридическое лицо, созданное в государстве, в первую очередь для получения выгод двустороннего налогового договора, которые не были бы доступны для него напрямую. Так, его действия обусловлены, главным образом, стремлением получить доступ к уменьшенным либо нулевым ставкам при налогообложении доходов, чаще всего – пассивных (инвестиционной природы).

В Технико-юридическом пояснении к МК США применительно к феномену «treaty shopping» разъясняется, что речь здесь не идет обо всех ситуациях, когда резидент третьего государства создает юридическое лицо в государстве, имеющем двусторонний договор с США, и созданное лицо стремится воспользоваться преимуществами договора, которыми не мог бы воспользоваться резидент третьего государства. Чтобы такие действия не рассматривались в качестве «treaty shopping», должны быть веские причины для создания юридического лица в государстве, имеющем договор с США, помимо стремления к налоговым преимуществам договора. «Treaty shopping» традиционно характеризуется как негативное явление для любого государства, приводя не только к уменьшению налоговых поступлений и размыванию налоговой базы, но и к ухудшению его переговорной позиции при заключении (изменении) международных налоговых договоров. Каждый такой договор основан на принципе взаимности: государство предоставляет налоговые преимущества резидентам другого государства при условии, что и то в свою очередь предоставит преимущества его собственным резидентам. Государство, резиденты, которого в результате «treaty shopping» и так могут воспользоваться льготами по договору с конкретным государством, не

заинтересовано в заключении с ним двустороннего соглашения⁷⁸⁹. Ситуация, когда государство, заключив двусторонний договор, фактически предоставляет льготы резидентам третьих государств, получила название «договора со всем миром» (treaty with the world).

ТНК часто диверсифицируют инвестиции по всему миру через различные организационные структуры (кондуитные компании, компании «почтового ящика» и др.)⁷⁹⁰. В научной литературе распространен термин SPE, или SPV⁷⁹¹, – «компания специального назначения», или «проектная компания», позволяющая эффективно управлять финансовыми потоками⁷⁹². Посредничество кондуитной компании, расположенной в государстве, у которого есть двустороннее соглашение с государством источника дохода, может дать возможность налогоплательщику потребовать льготы по договору, тем самым снизив налогообложения или избежав его у источника дохода. Кондуитные структуры имеют много форм, но при этом у них есть две взаимосвязанные особенности: искусственное направление (отклонение от прямого маршрута) дохода через многократные формальные передачи прав и несоответствие между юридическим и экономическим содержанием операций. На первый взгляд, компания может удовлетворять (формально) условиям международного налогового соглашения, однако экономическое содержание действий будет обуславливать отказ в предоставлении его преимуществ, поскольку экономические связи между компанией и государством ее резидентства, между компанией и доходом, в отношении которого предоставляется защита от двойного налогообложения, незначительны.

Единственный договор РФ об избежании двойного налогообложения, где раскрывается понятие налоговой схемы с участием кондуитной компании

⁷⁸⁹ См.: *Fleming J.* Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury's Anti-Treaty Shopping Policy // 40 Intertax. 2012. Iss. 4. P. 245–246.

⁷⁹⁰ См.: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. 2013. P. 30.

⁷⁹¹ Special Purpose Entity / Vehicle.

⁷⁹² См.: *Хейфец Б.А.* Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. М.: Ин-т экономики РАН, 2013. С. 7–8.

– это соглашение со Швейцарией⁷⁹³. Статья 25b «Противодействие подставным схемам» (в англоязычном тексте – «Anti conduit») была введена Протоколом (2011 г.)⁷⁹⁴. Она касается ограничения льгот в отношении пассивных доходов: положения ст. 10, 11 и 12 не применяются в отношении любых дивидендов, процентов или доходов от авторских прав и лицензий, выплаченных в рамках подставной схемы или как ее составная часть.

Термин «подставная схема» (conduit arrangement) определен в договоре как сделка или серия сделок, осуществленных таким образом, что резидент договаривающегося государства, имеющий право на льготы, предоставляемые соглашением, и получающий вид дохода от источников в другом договаривающемся государстве, выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не является резидентом ни одного из договаривающихся государств и в случае получения такого вида дохода напрямую из другого договаривающегося государства не имело бы в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между государством, резидентом которого является это лицо, и договаривающимся государством, в котором возникает доход, или на другом основании права на льготы в отношении этого вида дохода, которые эквивалентны или более выгодны, чем льготы, предоставляемые соглашением резиденту договаривающегося государства, и главной целью такой схемы является получение льгот, предоставляемых соглашением⁷⁹⁵.

Трудности с установлением места налогового резидентства имеют следствием растущее количество государств, включающих в соглашения

⁷⁹³ Соглашение между РФ и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995. Ратифицировано Федеральным законом от 26.02.1997 № 38-ФЗ.

⁷⁹⁴ Протокол от 24.09.2011 «О внесении изменений в Соглашение между РФ и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанное в Москве 15 ноября 1995 года». Ратифицирован Федеральным законом от 02.10.2012 № 167-ФЗ.

⁷⁹⁵ Компетентные органы в ходе взаимосогласительной процедуры могут согласовать случаи или обстоятельства, в которых основной целью схемы является получение льгот, предоставляемых упомянутыми статьями.

статьи, ограничивающие получение преимуществ. Статьи «Ограничение привилегий / льгот» имеются в договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией с такими государствами, как Великобритания, Израиль, Индонезия, Испания, Кипр, Литва, Люксембург, Мальта, США и др. Содержание этих статей отличается разнообразием. Ограничения устанавливаются как по кругу лиц, так и в отношении определенных доходов. Статья 27 российско-чилийской конвенции⁷⁹⁶ закрепляет ограничения в применении выгод для компаний с участием в капитале друг друга (при налогообложении пассивных доходов)⁷⁹⁷. Ограничение не применяется, если компания докажет, что основное назначение компании, ведение ее бизнеса и приобретение или содержание ею доли участия или другого имущества, в связи с которыми получен доход, мотивированы исключительно целями нормальной предпринимательской деятельности и не имеет в качестве основной цели (или одной из основных целей) получение преимуществ в соответствии с соглашением⁷⁹⁸. Статья 27 российско-шведского договора⁷⁹⁹ примечательна тем, что в ней урегулированы последствия создания в договаривающихся государствах внутренних территорий с льготными режимами⁸⁰⁰. На примере соглашения с

⁷⁹⁶ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Чили об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 19.11.2004. Ратифицирована Федеральным законом от 28.02.2012 № 5-ФЗ.

⁷⁹⁷ Если доход, возникающий в одном договаривающемся государстве, получен компанией – резидентом другого договаривающегося государства и одно или несколько лиц-нерезидентов в этом другом государстве: а) прямо или косвенно или посредством одной или нескольких компаний независимо от их резидентства имеют существенный интерес в такой компании в форме участия или другой форме, или б) осуществляют прямо или косвенно, в одиночку или вместе, менеджмент или контроль за такой компанией, любые положения соглашения, касающиеся освобождения от налогов или снижения налогов, применяются только к дивидендам, процентам и роялти, которые подлежат налогообложению в последнем упомянутом государстве в соответствии с обычными правилами его налоговых законов.

⁷⁹⁸ Ведение существенной предпринимательской деятельности (и связь льготы с доходом от нее) как фактор, исключающий возможность отказа в предоставлении льгот, содержится и в упомянутой выше конвенции с Мальтой от 24.04.2013.

⁷⁹⁹ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Швеции от 15.06.1993 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 24.04.95 № 55-ФЗ.

⁸⁰⁰ В случае принятия в договаривающихся государствах законодательства о предоставлении налоговых льгот в отдельных частях их национальных территорий компетентные органы (по взаимному согласию) определяют порядок применения положений соглашения к лицам, получающим льготы в соответствии с упомянутым законодательством.

Люксембургом⁸⁰¹ можно проследить, как изменился подход к ограничению льгот. Если ранее ст. 29 «Исключение некоторых видов компаний» предусматривала, что соглашение не применяется к холдинговым компаниям, созданным в соответствии со специальным люксембургским законодательством⁸⁰², то после внесения изменений Протоколом (2011 г.)⁸⁰³ ст. 29 изменила название на «Ограничение льгот». И сейчас в ней отражен более общий подход: лицо не имеет права на какое-либо снижение или освобождение от налогов, предусмотренные соглашением в отношении доходов, полученных из другого договаривающегося государства, если в результате консультаций между компетентными органами государств установлено, что главной целью (или одной из главных целей) создания или существования такого лица было получение льгот в соответствии с Соглашением, которые в противном случае были бы ему недоступны.

Анализ договоров РФ позволяет выявить причины низкой в ряде случаев эффективности норм об ограничении льгот. В договоре с Израилем⁸⁰⁴, как и в выше упомянутом договоре с Люксембургом, – это исключительно общий характер нормы, который сводится к допуску консультаций между компетентными органами и возможному отказу в льготе по их результатам⁸⁰⁵.

С точки зрения специфики ограничения льгот (в самостоятельных статьях) договоры РФ об избежании двойного налогообложения могут быть

⁸⁰¹ См.: Соглашение между РФ и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 28.06.1993. Ратифицировано Федеральным законом от 19.03.1997 № 64-ФЗ.

⁸⁰² В частности, Законом от 31.07.1929 и Указом Великого Герцога от 17.12.1938, а также к компаниям, подпадающим под аналогичное налоговое законодательство.

⁸⁰³ См.: Протокол от 21.11.2011 о внесении изменений в Соглашение между РФ и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Ратифицирован Федеральным законом от 30.12.2012 № 301-ФЗ.

⁸⁰⁴ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Государства Израиль от 25.04.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицирована Федеральным законом от 08.10.2000 № 126-ФЗ.

⁸⁰⁵ Содержание ст. 24 «Ограничение льгот» сводится к одному предложению: компетентный орган договаривающегося государства после проведения консультаций с компетентным органом другого договаривающегося государства может отказать в предоставлении льгот, предусмотренных конвенцией, любому лицу или в отношении любой сделки, если, по его мнению, предоставление этих льгот приведет к злоупотреблению положениями конвенции в противоречии с ее целями.

разделены на следующие группы:

- 1) по объему правового воздействия:
 - статьи, которые распространяют свое действие на весь договор;
 - статьи, которые распространяют свое действие на определенные положения (отдельные статьи) договора (например, о налогообложении пассивных доходов);
- 2) по наличию критериев нарушающего поведения:
 - без заданных критериев (применение ограничений по итогам взаимосогласительной процедуры компетентных органов);
 - с указанием на негативные критерии (например, когда основная или одна из основных целей резидентства в договариваемом государстве – получение выгод договора)⁸⁰⁶;
 - с указанием критериев, дающих основания для применения льгот, несмотря на иные обстоятельства (позитивные критерии, например, критерий существенной предпринимательской деятельности).

Анализируя соглашение об избежании двойного налогообложения между США и Японией, К. Йошимура отметил ряд различий между применением концепции бенефициарного владельца и статьями об ограничении льгот. Обе меры позволяют противодействовать злоупотреблениям с использованием кондуитных компаний, однако, если тест для ограничений предусматривает конкретный стандарт (например, более 50% участия в капитале), охватывая случаи с высокой вероятностью злоупотреблений, то концепция бенефициарного владельца распространяется на ситуации, где вероятность или степень уклонения от налогообложения не столь очевидна и требуется анализ фактических обстоятельств⁸⁰⁷. Кроме того,

⁸⁰⁶ Так, согласно ст. 27 договора РФ с Бельгией от 19.05.2015 независимо от положений любой другой статьи соглашения резиденту договариваемого государства не будут предоставлены льготы по снижению налоговой ставки или освобождению от налогообложения, если основной целью или одной из основных целей такого резидента или лица, связанного с таким резидентом, было получение упомянутых льгот. По состоянию на 01.04.2016 договор не ратифицирован РФ.

⁸⁰⁷ *Yoshimura K. Clarifying the Meaning of 'Beneficial Owner' in Tax Treaties // Tax Analysts. November 25. 2013. P. 779.*

если субъект подпадает под ограничения в использовании льгот, он в принципе не сможет воспользоваться положениями соглашения. Если же лицо не признается бенефициарным владельцем в отношении конкретного вида дохода, это не означает, что ему недоступны иные преимущества соглашения, в отношении которых такие требования не предъявляются. В Плане действий по борьбе с размыванием налоговой базы предложено включение в международные договоры об избежании двойного налогообложения норм об ограничении применения преимуществ⁸⁰⁸, как это имеет место в ст. 22 МК США. Задачу такой статьи А.В. Фокин определяет как разграничение двух категорий налоговых резидентов:

1) резиденты, которые имеют существенные и настоящие (истинные) связи с договариваемым государством;

2) резиденты, которые являются таковыми лишь формально, не обладая существенными экономическими или иными связями с договариваемым государством. Эта категория используется резидентами третьих государств для получения преимуществ, предусмотренных двусторонним договором⁸⁰⁹.

Новый договор РФ с КНР от 13 октября 2014 г.⁸¹⁰ поддержал данный подход (ст. 23 «Ограничение льгот»). Так, если названной статьей не установлено иное, резидент договариваемого государства, получающий доход из другого договариваемого государства, имеет право на любые льготы, предоставляемые соглашением резидентам, только если он является «квалифицированным лицом» (qualified person) и отвечает иным условиям,

⁸⁰⁸ См.: OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> (дата обращения: 11.04.2016).

⁸⁰⁹ Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти). Американский опыт. М., 2009. С. 166–167.

⁸¹⁰ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 13.10.2014. Соглашение и Протокол к нему ратифицированы Федеральным законом от 31.01.2016 № 6-ФЗ. В соответствии с письмом ФНС России от 19.02.2016 № ОА-4-17/2773 по состоянию на эту дату по дипломатическим каналам не получено уведомление о выполнении КНР внутригосударственных процедур, предусмотренных национальным законодательством для вступления соглашения в силу. Действующим договором по состоянию на указанную дату является Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР от 27.05.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (ратифицировано Федеральным законом от 26.02.1997 № 37-ФЗ).

установленным соглашением для предоставления льгот. Наряду с этим универсальным подходом установлены случаи, когда льготы могут предоставляться лицу, не являющемуся квалифицированным лицом. Резиденту, который не является квалифицированным лицом или не имеет право на льготы в соответствии с иными положениями статьи, тем не менее они могут предоставляться, если компетентный орган другого государства решит, что создание, приобретение или содержание такого лица и характер его деятельности не имеют в качестве одной из своих основных целей получение льгот в соответствии с соглашением. Заметим, что концептуально содержание статьи нового российско-китайского договора не соответствуют ст. 29 «Ограничение льгот» ТС РФ, где закреплены следующие правила:

- право компетентных органов на отказ в предоставлении льгот, если, по их мнению, предоставление приведет к злоупотреблению соглашением с точки зрения его целей;
- отказ в предоставлении льгот в случаях, когда после подписания соглашения какое-то из государств установит льготный режим налогообложения офшорного дохода компаний;
- отказ в льготах юридическому лицу, которое является резидентом одного государства и получает доход из источников в другом государстве, если более 50% участия в нем принадлежит (прямо или косвенно) любой комбинации одного или более лиц, не являющихся резидентами первого указанного государства⁸¹¹.

Основной тенденцией современного подхода к выявлению случаев «*treaty shopping*» (для отказа в предоставлении выгод) является установление цели и мотивов создания в договариваемом государстве юридического лица. Если таковые имеют исключительно (или преимущественно) налоговый характер (получение выгод по договору), это ведет к отказу в

⁸¹¹ Это положение не применяется, если лицо осуществляет в государстве своего резидентства значительную предпринимательскую деятельность (за исключением простого владения ценными бумагами или другими активами, простого осуществления вспомогательной, подготовительной или любой другой подобной деятельности в отношении других связанных с ним лиц).

предоставлении соответствующих выгод. Трудоемкость установления таких субъективных параметров, как цель, которую преследует лицо, сложность доказательственного процесса обусловили разработку ряда критериев (среди них – тест на активную/существенную предпринимательскую деятельность), при соответствии которым презюмируется соответствие лица необходимым условиям для получения налоговых выгод.

Сложности при обеспечении надлежащего применения налоговых соглашений возрастают, когда субъектами, претендующими на льготы, выступают партнерства. В значительной мере проблемы обусловлены как особой природой данной формы образования, так и различиями в правовом регулировании в отношении партнерств в разных государствах. В одних странах они считаются субъектами налогообложения (в некоторых – даже в качестве компаний); в других странах принят подход, который называют налоговой прозрачностью: в соответствии с ним для целей налогообложения партнерство игнорируется и каждый партнер самостоятельно платит налоги со своей доли в доходах партнерства. Преимуществами, предоставляемыми договором, вправе пользоваться только лица, являющиеся резидентами этих государств. Хотя в п. 2 Комментария ОЭСР к ст. 3 МК ОЭСР объясняется, почему партнерство является лицом, тем не менее оно не обязательно является резидентом в понимании ст. 4 (Резидент). В ряде договоров РФ партнерства прямо исключены из числа субъектов, к которым (в целом либо в части) применяются соглашения. Так, в договоре со Швецией от 15 июня 1993 г. 5%-ное ограничение ставки по доходам в виде дивидендов предусмотрено, только если фактический получатель является компанией (за исключением партнерства). Согласно ст. 1 соглашения с Великобританией от 15 февраля 1994 г. оно применяется к лицам, которые являются «лицами с постоянным местопребыванием в одном или в обоих Договаривающихся Государствах». Термин «лицо» означает физическое лицо, компанию и любое другое объединение лиц за исключением партнерства. Таким образом, в договоре прямо исключено его применение к объединениям лиц,

представляющим собой партнерство (partnership). Если государство не учитывает партнерства в целях налогообложения (считает его налоговопрозрачным), облагая налогом доли партнеров в доходе партнерства, то само партнерство не подлежит налогообложению и, таким образом, не может считаться налоговым резидентом данного государства. Когда в соответствии с национальным законодательством доход партнерства перетекает в пользу партнеров, именно они признаются налогоплательщиками в отношении этого дохода и, следовательно, могут требовать применения льгот по соглашениям, заключенным государствами, резидентами которых они являются⁸¹².

Договоры России содержат несколько правил, которые устанавливают специфическое регулирование для налоговопрозрачных лиц:

- оговорка при определении термина «компания». Уточняется, что имеется в виду только образование, которое для налоговых целей рассматривается как «компания» («корпоративное объединение»). Это позволяет исключать из сферы действия договора субъектов, прозрачных для целей налогообложения⁸¹³;
- исключение партнерств из состава: 1) лиц либо лиц с постоянным местопребыванием; 2) выгодополучателей (в отношении доходов определенного вида)⁸¹⁴;
- распространение соглашений на партнерства, но только в части доходов, подлежащих налогообложению как доход резидента договаривающегося государства. В договоре с США от 17 июня 1992 г. при определении лица с постоянным местопребыванием в

⁸¹² Этот подход применяется, как отмечается в Комментариях ОЭСР, даже если в соответствии с национальным законодательством государства источника доход относится к партнерству, которое рассматривается в качестве самостоятельной организации, подлежащей налогообложению.

⁸¹³ Так, договор РФ с Австралией от 07.09.2000 предусматривает, что термин «компания» означает любое корпоративное объединение (или образование), которое для налоговых целей рассматривается как компания или корпоративное объединение.

⁸¹⁴ См., в частности, ст. 10 договоров с Республикой Корея от 19.11.1992, с Латвийской Республикой от 20.12.2010.

договаривающемся государстве⁸¹⁵ уточняется, что, если доход получает партнерство, постоянное местопребывание определяется в соответствии с постоянным местопребыванием лица, подлежащего налогообложению в отношении такого дохода.

Характеризуя международные налоговые договоры РФ, отметим, что одна группа договоров признает партнерства лицами для целей соглашения, давая им защиту от двойного налогообложения, другая – включает их в состав компаний, но есть и те, где названные субъекты прямо исключены из-под действия договора. Мало соглашений, где эти вопросы урегулированы с необходимой определенностью и полнотой, что вызывает при правоприменении вопросы как в отношении самих корпоративных образований, формы которых постоянно обновляются, так и их участников. В ряде случаев государства решают проблемные вопросы в рамках взаимосогласительных процедур, проводимых компетентными органами. В качестве примера может быть приведено соглашение, достигнутое 2 февраля 2015 г. компетентными органами США и Казахстана⁸¹⁶, о распространении преимуществ соглашения об избежании двойного налогообложения (1993 г.) на юридические лица, прозрачные для целей налогообложения⁸¹⁷.

Одним из актуальных направлений Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы является предупреждение злоупотреблений соглашениями: предлагается включать в договоры об избежании двойного налогообложения соответствующие положения (anti-abuse rule)⁸¹⁸. К использованию предложен тест основной цели (principal purpose test, PPT).

⁸¹⁵ Термин означает любое лицо, которое по законам этого государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого критерия аналогичного характера. Однако этот термин не включает лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве только в отношении доходов из источников в этом государстве или расположенного там имущества.

⁸¹⁶ См.: Competent Authority Mutual Agreement // https://www.irs.gov/irb/2015-5_IRB/ar15.html#d0e22573 (дата обращения: 01.04.2016).

⁸¹⁷ В соответствии с данной нормой, если доход получает партнерство, доверительный фонд или фонд, резидентство определяется в соответствии с резидентством лица, подлежащего налогообложению в отношении такого дохода.

⁸¹⁸ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015. Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> (дата обращения: 01.04.2016).

Базовая идея такого подхода уже рассматривалась нами применительно к конкретным соглашениям. Она состоит в том, что если главная цель лица – получение льгот по соглашению и это противоречит целям договора, ему может быть отказано в предоставлении его преимуществ. Предполагается включение данных правил в МК ОЭСР. Не остались без внимания и схемы агрессивного налогового планирования⁸¹⁹, правила обязательного раскрытия которых предлагается ввести.

Хотя положения статей, ограничивающих льготы, становятся все более популярными, по оценке экспертов ООН⁸²⁰, они достаточно сложны при применении. Составление детальных результативных тестов требует досконального знания экономики и систем налогообложения договаривающихся государств. В противном случае сложно гарантировать, что преимущества налоговых договоров будут предназначены для соответствующих субъектов и корпоративных структур.

Г.А. Гаджиев обращает внимание на то, что в области права часто используются нормы с предельно аморфным юридическим содержанием, например нормы, запрещающие злоупотребление правом. И тем не менее в отношении такого рода норм не возникает критики с точки зрения правовой определенности. Включая их в текст законов, законодатель исходит из ограниченности своих возможностей по созданию детально прописанных правил поведения тогда, когда «пространство права соприкасается с пространством неправа»⁸²¹.

Международные договоры об избежании двойного налогообложения наделяют правами налогоплательщиков; главным образом, это право на применение пониженных ставок, устранение двойного налогообложения,

⁸¹⁹ OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015. Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris // <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (дата обращения: 01.04.2016).

⁸²⁰ См.: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. P. 73–75.

⁸²¹ Гаджиев Г.А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. Качество законов с российской точки зрения // Сравнительное конституционное обозрение. 2012. № 4. С. 16–28.

недискриминацию. Однако ТНК достаточно быстро адаптировались к предложенной модели, зачастую извлекая из преимуществ договоров необоснованные выгоды. В результате тенденцией последнего времени стало решение задачи защиты национальной налоговой базы, уязвимость которой в определенной степени предопределена преимущественно двусторонней природой международных налоговых договоров, принципом раздельного налогообложения лиц, а также различными правилами для разных видов доходов, побуждающими субъектов к их искусственной переквалификации.

§ 3. Правовые механизмы межгосударственного обмена информацией и содействия при взимании налогов

В международных налоговых соглашениях РФ предусмотрен порядок разрешения возникающих споров, а также сложных вопросов толкования договоров. Для этого в них включается специальная статья, ее нормы обычно основаны на подходах ст. 25 (Взаимосогласительная процедура / Mutual Agreement Procedure) МК ОЭСР. Статья состоит из следующих основных положений: закрепление права лица, считающего, что действия одного или обоих государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с соглашением между ними, на передачу дела на рассмотрение в компетентный орган государства резидентства; правила о разрешении вопросов между компетентными органами, включая толкование договора; условия передачи дела в арбитраж.

По общему правилу, если лицо считает, что действия одного или обоих договаривающихся государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями соглашения между ними, оно может независимо от средств защиты, предусмотренных национальным законодательством, направить заявление компетентному органу государства, резидентом которого оно является. Заявление должно быть представлено в течение трех лет с даты первого уведомления о

действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями соглашения. Аналогичный рекомендуемому ОЭСР трехлетний срок на обращение предусмотрен ст. 25 ТС РФ, а также многими договорами РФ⁸²².

В соглашениях закрепляется правило, согласно которому компетентные органы будут стремиться разрешить по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении соглашения. Они могут вступать в прямые контакты в целях достижения согласия при рассмотрении обращения налогоплательщика⁸²³, а также при разрешении вопросов толкования конвенционных норм. После получения заявления компетентный орган должен рассмотреть документ, и если претензии обоснованы, попытаться разрешить ситуацию самостоятельно или обратиться к компетентному органу другого договаривающегося государства для выработки взаимоприемлемой позиции⁸²⁴. Разрешение спорных вопросов посредством создания согласительной комиссии предусмотрено, в частности, договорами РФ с Албанией, Алжиром, Болгарией, Грецией, Испанией, Италией, Португалией.

В МК ОЭСР предусмотрена арбитражная оговорка, которая не воспринята ни ТС РФ, ни в договорной практике РФ⁸²⁵. В качестве исключения выступает соглашение России с Нидерландами, где имеется такая оговорка (ограниченного содержания)⁸²⁶.

⁸²² В ряде соглашений РФ (например, с Италией, Канадой, Португалией) срок сокращен до двух лет. Есть договоры (например, с Великобританией), в которых названный срок не установлен.

⁸²³ В основном возникающие споры, разрешаемые при помощи взаимосогласительной процедуры, связаны с корректировкой цен по сделкам взаимозависимых лиц или отнесением деятельности к категории, приводящей к образованию постоянного представительства.

⁸²⁴ Возможно создание не только двусторонней, но и многосторонней согласительной комиссии с включением в ее состав представителей компетентных органов нескольких государств, имеющих двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения.

⁸²⁵ В Протоколе (2011 г.) к договору со Швейцарией от 15.11.1995 согласовано, что, если РФ согласится включить положения об арбитраже в соглашение или конвенцию об избежании двойного налогообложения, заключенные с каким-либо третьим государством после даты подписания этого Протокола, компетентные органы РФ и Швейцарии в кратчайший срок начнут переговоры с целью заключения Протокола о внесении в договор изменений, предусматривающих арбитраж.

⁸²⁶ Если после применения процедур какие-либо спорные вопросы, возникающие в связи с толкованием или применением соглашения, не могут быть разрешены компетентными органами путем взаимосогласительной процедуры, заявление может быть рассмотрено при согласии обоих компетентных

Вопросы административной поддержки в сборе налогов рассматриваются в ст. 27 (Содействие при взимании налогов / Assistance in the collection of taxes) МК ОЭСР. Договаривающиеся государства оказывают взаимное содействие во взыскании причитающихся им налогов. Такое содействие не ограничивается положениями ст. 1 (Лица) и 2 (Налоги, на которые распространяется соглашение)⁸²⁷.

Термин «налоговое обязательство» означает сумму, подлежащую уплате в качестве налогов любого вида и наименования, взимаемых от имени договаривающихся государств, их политических подразделений или местных органов власти в той мере, в какой обложение этими налогами не противоречит договору об избежании двойного налогообложения или любому иному международному договору, участниками которого являются договаривающиеся государства, а также относящиеся к таким налогам проценты, административные штрафы и издержки по взысканию или обеспечению взыскания. Если налоговое обязательство перед одним из государств подлежит взысканию в соответствии с его законодательством и должно быть выплачено лицом, которое не может по законам этого государства воспрепятствовать взысканию, такое обязательство по запросу компетентных органов этого государства принимается для взыскания компетентными органами другого договаривающегося государства. Налог взыскивается в соответствии с законодательством этого государства, так же, как если бы обязательство являлось обязательством перед ним непосредственно.

Положения ст. 27 не могут толковаться как налагающие на государство обязательства: принимать административные меры, противоречащие его

органов в арбитраже, созданном компетентными органами, включающем независимых лиц и проводимом в соответствии с признанными международными нормами арбитражной практики. Указанные процедуры по взаимному согласованию устанавливаются между компетентными органами. Решение арбитражного органа обязательно для обоих государств и для налогоплательщика или налогоплательщиков, которых касается рассматриваемый случай. Данное положение применяется только после того, как компетентные органы договаривающихся государств установят упомянутые процедуры.

⁸²⁷ Компетентные органы определяют порядок применения ст. 27 по взаимному согласию.

законодательству или законодательству другого договаривающегося государства, их административной практике; осуществлять меры, угрожающие общественному порядку; оказывать содействие, если другое государство не приняло все разумные меры по взысканию или обеспечению взыскания, которые имелись в его распоряжении; оказывать содействие, если административные издержки явно несоразмерны с преимуществами, которые в результате может получить другое государство.

Е.В. Пустовалов указывает на устойчивую тенденцию развития международно-правовой базы для содействия во взыскании налогов⁸²⁸. Заметим в связи с этим, что такая помощь предусмотрена не во всех договорах РФ об избежании двойного налогообложения. Само включение в МК ОЭСР статьи о содействии при взимании налогов оценивается С.А. Баевым как достаточно смелый шаг, поскольку по правовым последствиям заключение договора, содержащего подобную статью, «равносильно заключению договора об исполнении иностранных судебных решений в сфере налогообложения»⁸²⁹. Связано это с тем, что содействие предусматривает принудительное взыскание на территории договаривающегося государства налогового платежа, причитающегося по условиям соглашения другому договаривающемуся государству. При этом налог подлежит взысканию в том же порядке и на тех же условиях, как если бы имело место принудительное взыскание задолженности в бюджет взыскивающего налог государства. Ее сумма и действительность не могут быть оспорены в судебном порядке в государстве взыскания.

В последнее время большое развитие получил институт международного обмена налоговозначимой информацией, данная сфера отношений наиболее успешно по сравнению с другими демонстрирует переход от двусторонних договоров к созданию многосторонних

⁸²⁸ См.: Пустовалов Е.В. Обмен информацией и оказание правовой помощи во взыскании налогов в трансграничных ситуациях // Российский ежегодник налогового права. 2010–2012, 2013. № 2–4. С. 187.

⁸²⁹ См.: Баев С.А. Указ. соч. С. 146–147.

соглашений. Как мы уже отмечали, с 1 июля 2015 г. для России вступила в силу многосторонняя Конвенция о взаимной административной помощи. Она предусматривает три вида обмена информацией:

- 1) по запросу;
- 2) автоматический;
- 3) инициативный (без предварительного запроса).

В соответствии с п. 6 ст. 28 Конвенции ее положения распространяются на административную помощь в отношении налоговых периодов, начинающихся с или после 1 января года, следующего за годом, в котором Конвенция вступила в силу в отношении Стороны (для РФ ее положения распространяются на административную помощь за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2016 г.)⁸³⁰. Иной подход принят в отношении налоговых дел, касающихся преднамеренного поведения, которое подлежит преследованию в соответствии с уголовным правом запрашивающей стороны. В таком случае положения Конвенции действуют с даты вступления в силу для стороны в отношении более ранних налоговых периодов (п. 7 ст. 28). В п. 1 (f) ст. 30 уточняется, что норма п. 7 ст. 28 применяется для административной помощи, относящейся к налоговым периодам, начинающимся с или после 1 января третьего года, предшествующего году, в котором Конвенция вступила в силу для стороны. Соответственно, применительно к РФ конвенционные положения распространяются на налоговые дела, касающиеся преднамеренного поведения, которое подлежит преследованию в соответствии с российским уголовным правом, в отношении налоговых периодов, начинающихся с 1 января 2012 г. Следует отметить, что в 2015 г. от компетентного органа Каймановых островов было получено подтверждение о готовности осуществлять обмен информацией с ФНС России⁸³¹ за налоговые периоды,

⁸³⁰ При этом любые две или более стороны могут взаимно согласиться, что Конвенция распространяется на административную помощь в отношении более ранних налоговых периодов.

⁸³¹ См. письмо ФНС России от 22.12.2015 № ОА-4-17/22482@ «О взаимной административной

начинающиеся 1 января 2012 г. (в отношении административной помощи и по налоговым делам, касающимся преднамеренного поведения, которое подлежит преследованию в соответствии с российским уголовным правом).

К числу устойчивых тенденций в рассматриваемой нами сфере отношений следует отнести реализацию идеи о широкомасштабном автоматическом обмене информацией на постоянной основе, согласно концепции ОЭСР в нем принимают участие и офшорные юрисдикции. В октябре 2014 г. 51 государством было подписано Многостороннее соглашение об автоматическом обмене финансовой информацией между компетентными органами⁸³². Эти процессы вызвали потребность в совершенствовании российского законодательства. Так, 8 июня 2015 г. был принят Федеральный закон № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁸³³, связанный в том числе с переходом РФ к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами. Внесение изменений в законодательство РФ, направленных на обеспечение возможности автоматического обмена налоговой информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями, должно позволить в 2018 г. осуществить запланированное присоединение РФ к Многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным ОЭСР, и начать обмен⁸³⁴.

На фоне развития многосторонних документов продолжается и совершенствование инструментов двустороннего характера. Постановлением Правительства РФ от 14 августа 2014 г. № 805 одобрено Типовое соглашение

помощи по налоговым делам и международном обмене налоговой информацией».

⁸³² Automatic Exchange of Information (AEOI). См.: <http://oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm> (дата обращения: 01.01.2016).

⁸³³ СЗ РФ. 2015. № 24. Ст. 3367.

⁸³⁴ См.: Основные направления налоговой политики РФ на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // <http://www.minfin.ru> (по состоянию на 01.04.2016).

между Правительством РФ и правительством иностранного государства об обмене информацией по налоговым делам. Оно распространяется на налоги любого вида или наименования, взимаемые от имени государств – сторон соглашения. Обмен информацией осуществляется по запросу между компетентными органами государств.

По общему правилу, предложенному в ст. 26 (Обмен информацией / Exchange of information) МК ОЭСР, обмен информацией не ограничивается положениями ст. 1 (Лица) и 2 (Налоги). Компетентные органы обмениваются информацией, заведомо относящейся к выполнению соглашения либо применению и исполнению положений национального налогового законодательства. При этом любая полученная государством информация, должна считаться конфиденциальной так же, как информация, получаемая на основании его законодательства, и может быть предоставлена только лицам или органам (включая суды и административные органы), которые занимаются начислением или взиманием налогов, принудительным взысканием или уголовным преследованием, принятием решений по возражениям и жалобам в отношении этих налогов либо надзором за такой деятельностью⁸³⁵. В 2014 г. были приняты изменения к ст. 26 МК ОЭСР; в частности, ее п. 2 был дополнен положением о том, что, несмотря на правила, которые мы привели выше, информация, полученная договаривающимся государством, может использоваться в других целях в случаях, когда использование допускается по законам обоих договаривающихся государств, и компетентный орган государства, предоставившего информацию, разрешает такое использование.

Эти положения не должны истолковываться как обязывающие государство: а) проводить в целях предоставления информации административные мероприятия, противоречащие законодательству договаривающихся государств или их административной практике;

⁸³⁵ Эти лица или органы могут использовать информацию только в указанных целях. Они могут раскрывать такую информацию в ходе открытых судебных заседаний или в судебных решениях.

б) предоставлять информацию, которая в соответствии с законодательством этого или другого договаривающегося государства или их административной практикой не может быть получена; в) предоставлять информацию, которая раскрывала бы торговую, промышленную, предпринимательскую или профессиональную тайну либо торговый процесс или предоставление которой противоречило бы государственной политике⁸³⁶.

Подобно тому как информационное взаимодействие простирается за рамки налогов, регулируемых соглашением, так и круг лиц, в отношении которых может предоставляться информация, не ограничивается только резидентами договаривающихся государств. Формулировка «заведомо относящаяся к...» предназначена для того, чтобы обеспечить максимально широкий обмен информацией по налоговым вопросам и в то же время разъяснить, что государства не могут искать какую-либо информацию «наугад» или требовать предоставления информации, которая вряд ли будет иметь значение для налогообложения конкретного налогоплательщика. Включение в договор статьи об обмене информацией позволяет налоговым органам получать сведения, необходимые для налогообложения и контроля за уплатой налогов. Соответствующие международно-правовые механизмы в том или ином сочетании предполагают: обозначение цели информационного обмена и его пределов; указание на конфиденциальный характер информации; установление ограничений по ее получению и использованию; требования к форме и содержанию запросов, порядку их исполнения. В отличие от модельных подходов, договоры РФ избегают закрепления за государствами обязанности принимать все меры для получения запрошенной информации, а также запрета на отказ в предоставлении сведений на основании того, что информацией располагает кредитная организация, номинальный держатель, агент или что такая информация касается

⁸³⁶ Пункт 3 ст. 26 не должен истолковываться как позволяющий государству отказать в предоставлении информации только лишь на том основании, что такой информацией располагает банк, иная кредитная организация, номинальный держатель, агент или доверительный управляющий или что такая информация касается имущественных интересов применительно к какому-либо лицу.

имущественных интересов применительно к какому-либо лицу⁸³⁷.

Соглашение не предполагает обязанности предоставлять информацию, которая содержит какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую, профессиональную или государственную тайну либо раскрывает торговый процесс⁸³⁸. В то же время информация, предусмотренная соглашениями, не ограничивается сведениями собственно о налогоплательщиках. Компетентные органы могут обмениваться информацией, касающейся администрирования налогов и обеспечения соблюдения законодательства, например информацией о методах анализа рисков или о схемах уклонения от уплаты налогов.

Обмен информацией является наиболее распространенной формой взаимодействия органов налогового администрирования и предусматривается большинством договоров России об избежании двойного налогообложения. Исключение до недавнего времени составлял, например, договор со Швейцарией. Протокол (2011 г.) дополнил его ст. 25а «Обмен информацией». В соответствии с ее положениями компетентные органы государств обмениваются информацией, которая может считаться имеющей отношение к осуществлению соглашения или для администрирования или исполнения национального законодательства не только в отношении налогов, на которые распространяется соглашение, но и налогов на добавленную стоимость при условии, что такое налогообложение не противоречит соглашению.

В настоящее время информационный обмен налоговозначимой информацией осуществляется РФ на основании следующих групп соглашений (конвенционных норм):

⁸³⁷ См. подробнее: *Пустовалов Е.В.* Указ. соч. С. 186–187.

⁸³⁸ В России налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением, в частности, сведений предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является РФ, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам) (Ст. 102 НК РФ).

1) двусторонние международные соглашения:

- специальные нормы соглашений об избежании двойного налогообложения;
- соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства;

2) многосторонние международные соглашения:

- Конвенция о взаимной административной помощи.

Есть государства, взаимодействие РФ с которым осуществляется в рамках всех трех указанных документов⁸³⁹.

Подводя итог изложенному, необходимо отметить, что расширение обмена информацией между государствами касается сведений о доходах физических лиц, относящейся к чувствительной сфере личной информации. Усилия государств по информационному обмену направлены на достижение полноты сведений о налогоплательщике, сопоставимой с той, которую национальные налоговые органы получают внутри страны. В этих условиях должны быть найдены новые подходы к обеспечению режима налоговой тайны для российских налогоплательщиков.

⁸³⁹ Так, в отношении Азербайджана, кроме многосторонней конвенции о взаимной административной помощи, Россия взаимодействует также в рамках Соглашения между Правительством РФ и Правительством Азербайджанской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства от 09.01.2001 и Соглашения между Правительством РФ и Правительством Азербайджанской Республики от 03.07.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

ГЛАВА 5. ТОЛКОВАНИЕ КОНВЕНЦИОННЫХ НОРМ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

§ 1. Конвенционная терминология и теоретические основы толкования международных налоговых договоров Российской Федерации

Применение единой терминологии призвано исключить возможность двойственного толкования положений международного договора. Терминологические аспекты особенно важны для многоязычных договоров, поскольку, по справедливому замечанию В.И. Евинтова, «термин, несущий нагрузку нормативности, часто приобретает ключевое значение в текстах на разных языках»⁸⁴⁰. Эффективность использования таких терминов во многом зависит от соблюдения требований, предъявляемых к юридической терминологии: единство и стабильность, точность и непротиворечивость при передаче смысла, предпочтительное применение общепризнанных терминов. В МК ОЭСР нами выделяются следующие основные приемы: а) введение конвенционной терминологии (создание собственного понятийного аппарата); б) отсылки к национальному законодательству; в) допуск толкования в рамках взаимосогласительных процедур; г) официальное комментирование статей модельной конвенции. Подход, воспринятый и в российской договорной практике, реализован следующим образом:

1) включение в договор специальной статьи «Общие определения» (ст. 3). В ч. 1 раскрывается содержание терминов, которые имеют сквозной характер, пронизывая содержание всего договора и обеспечивая тем самым системное функционирование его положений. Это такие термины, как «лицо», «компания», «предприятие»;

2) раскрытие содержания отдельных терминов в статьях, посвященных

⁸⁴⁰ *Евинтов В.И.* Многоязычные договоры в современном международном праве. Киев, 1981. С. 131–132.

доходам определенного вида: «постоянное представительство» (ст. 5), «дивиденды» (ст. 10), «проценты» (ст. 11), «роялти» (ст. 12) и др. Эти термины вписаны в механизм идентификации налогооблагаемого дохода, без них невозможно изложение дистрибутивных правил;

3) закрепление в ч. 2 ст. 3 правил толкования не определенных в договоре терминов. При применении договора любой не определенный в нем термин, если иное не следует из контекста, имеет то значение, которое придается ему законодательством этого государства в отношении налогов, к которым применяется договор;

4) отсылка к нормам национального законодательства для выяснения содержания отдельных терминов: «компания» (ст. 3), «резидент» (ст. 4) и др. – часто сопровождается уточнениями. Так, термин «недвижимое имущество» будет иметь значение по законодательству государства, где оно находится, при этом в норме ст. 6 приведены случаи когда, вне зависимости от положений внутреннего законодательства объекты признаются либо, напротив, не признаются таким имуществом⁸⁴¹. Этот прием обусловлен спецификой договоров, в частности наличием в них самостоятельных правил в зависимости от групп объектов и доходов;

5) возможность достижения согласия между компетентными органами договаривающихся государств по поводу толкования и применения конвенционных положений (ст. 25 «Взаимосогласительная процедура»).

Содержание термина может раскрываться как непосредственно в тексте договора, так и в Протоколе к нему⁸⁴². Во втором случае обычно речь идет о терминах, которых нет в МК ОЭСР. Этот вариант обусловлен стремлением сторон не перегружать основной текст особенностями и детализированными

⁸⁴¹ Термин в любом случае включает : имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу; скот и оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйстве; права, к которым применяются положения законодательства, касающегося земельной собственности. Морские, речные и воздушные суда не рассматриваются в качестве недвижимого имущества (п. 2 ст. 6).

⁸⁴² Например, в Протоколе к договору РФ с Новой Зеландией от 05.09.2000 раскрыт термин «аннуитет» (в отношении ст. 18); в Протоколе к договору РФ с США от 17.06.1992 – термин «сумма, эквивалентная дивидендам» (в отношении ст. 10).

описаниями, которые могут быть достаточно объемны, в то время как основной текст традиционно лаконичен, узнаваемо структурирован. Анализ договорной практики РФ позволяет выявить и такую особенность терминологической техники, как определение терминов для использования одной из сторон договора (применяются уточняющие выражения: «при использовании [...] стороной», «применительно к [...]»)). Например, в ст. 10 договора с Мали от 25 июня 1996 г.⁸⁴³ термин «дивиденды» определяется отдельно для целей использования российской и малийской сторонами.

Дефинитивные нормы в доктрине подразделяются на номинальные и реальные. Реальное определение, как отмечает А.Ф. Черданцев, раскрывает содержание понятия путем указания на его существенные признаки. В качестве примера он приводит ст. 11 НК РФ (Институты, понятия и термины), где содержатся как номинальные, так и реальные легальные определения⁸⁴⁴. Так, определение физического лица является номинальным, индивидуального предпринимателя – реальным⁸⁴⁵. Названные различия прослеживаются и в модельных конвенциях, где используются обе техники. Иногда возникает вопрос о так называемом обыденном (обычном) значении термина. Как разъяснял Е.В. Васьковский, если какое-либо слово имеет, кроме обыденного, еще и техническое значение – юридическое и если с достоверностью неизвестно, в каком из них оно употреблено в данном случае, то следует остановиться на техническом, так как «для законодателя техническое, юридическое значение слов должно быть обычным, ввиду того,

⁸⁴³ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Мали от 25.06.1996 «Об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 09.02.1998 № 22-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2000. № 2).

⁸⁴⁴ См.: Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. С. 53.

⁸⁴⁵ Физические лица – граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства. Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (ст. 11).

что он создает юридические нормы»⁸⁴⁶.

Раскрытие терминов, которые в настоящее время содержатся в отдельных статьях, в более ранних двусторонних договорах могло происходить и в рамках статьи, где сконцентрированы общие определения. Например, в договоре между Великобританией и ФРГ от 26 ноября 1964 г. термин «постоянное представительство» содержится в ст. 2 наряду с иными терминами, а уже в соглашении от 30 марта 2010 г. – в рамках ст. 5 (Постоянное представительство)⁸⁴⁷. Перечень терминов практически идентичен в конвенциях ОЭСР и ООН, а также в российском типовом соглашении. Рассмотрим наиболее характерные различия:

- Термин «Предпринимательская деятельность» (бизнес/business) раскрыт только в МК ОЭСР, его нет в МК ООН и ТС РФ. Введение термина связано с исключением в 2000 г. из МК ОЭСР ст. 14 «Независимые личные услуги»;
- Термин «Предприятие» (enterprise) отсутствует в МК ООН. До внесения изменений в 2014 г. этого термина не было в ТС РФ;
- В отличие от МК ОЭСР и МК ООН, ст. 3 ТС РФ начинается с раскрытия терминов «Договаривающееся государство» (a Contracting State) и «Другое договаривающееся государство»; здесь обозначаются позиции в отношении территорий, на которые распространяется действие договора. Этот же подход реализован в договорах РФ. В МК ОЭСР территориальные вопросы урегулированы в ст. 29

⁸⁴⁶ Васильковский Е.В. Руководство к толкованию и применению законов (для начинающих юристов). М.: Изд. Бр. Башмаковых, 1913 // Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

⁸⁴⁷ Текст договора 1964 г. доступен: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Grossbritannien/1966-06-11-Grossbritannien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3; текст договора 2010 г. см.: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Grossbritannien/2010-11-23-Grossbritannien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=7 (дата обращения: 01.04.2016).

«Территориальная сфера»⁸⁴⁸. Также в ст. 3 ТС РФ дано определение термина «политические подразделения» (political subdivisions)⁸⁴⁹.

Обозначив особенности применяемой терминологии, перейдем к анализу содержания конвенционных терминов.

Термин «лицо» (person) открывает список терминов, он означает: 1) физическое лицо, 2) компанию или 3) любое другое объединение лиц. До внесения в 2014 г. изменений в ТС РФ термин «лицо» означал физическое или юридическое лицо либо любое другое объединение лиц. В настоящее время Россия в качестве типового правила отказалась от использования при определении понятия лица термина «юридическое лицо», заменив его термином «компания», что соответствует подходам, принятым в международной практике.

Термин «компания» (company) означает, прежде всего, любое корпоративное образование. Кроме того, п. 3 Комментария ОЭСР к ст. 3 распространяет данный термин и на иные субъекты. В предшествующей редакции комментария назывались любые иные субъекты налогообложения, рассматриваемые как корпоративные образования в соответствии с налоговым законодательством договаривающегося государства, в котором они созданы. В актуальной редакции (2014 г.) это любые иные субъекты налогообложения, рассматриваемые для налоговых целей как корпоративные образования в договаривающемся государстве, резидентами которого они являются. Таким образом, признание субъекта компанией обусловлено отнесением его к корпоративным образованиям для целей налогообложения в соответствующем государстве. Содержание понятия «компания» в ТС РФ подвергалось изменениям. В действующей редакции термин «компания» означает любое корпоративное объединение или любое образование, рассматриваемое как корпоративное объединение для целей

⁸⁴⁸ МК ООН не содержит особой статьи (положения) для названных целей.

⁸⁴⁹ Термин применительно к РФ означает субъекты РФ, которые определяются в качестве таковых в соответствии с ее законодательством.

налогообложения⁸⁵⁰. Как и в случае с термином «лицо», произошел отказ от использования словосочетания «юридическое лицо» при определении термина «компания»⁸⁵¹.

Термин «предприятие» (enterprise) применяется к ведению любой предпринимательской деятельности. Осуществляется ли она в рамках предприятия или считается сама по себе образующей предприятие, истолковывается в соответствии с положениями национального законодательства. Выражения «предприятие одного договаривающегося государства» и «предприятие другого договаривающегося государства» означают соответственно предприятие, управляемое резидентом одного договаривающегося государства, и предприятие, управляемое резидентом другого договаривающегося государства. М.И. Кулагин обращал внимание на то, что система субъектов хозяйственных отношений, регулируемых публичным правом, производна, «привязана» к системе субъектов гражданского права, что не означает тождества в системе субъектов гражданского и иных отраслей права, «предприятие признается в законодательстве ряда стран субъектом финансового права», при этом в число предприятий попадают качественно различные образования⁸⁵².

Договоры России не идентичны в части определения термина «предприятие». С.А. Баев подразделяет их на те, в которых этот термин употребляется вне зависимости от организационно-правовой формы и правового статуса субъекта предпринимательской деятельности, и те, в которых этот термин означает предпринимательскую деятельность⁸⁵³. Например, в договоре РФ с Ирландией⁸⁵⁴ (при отсутствии определения

⁸⁵⁰ Ранее компания рассматривалась как любое образование (организация), которое в соответствии с законодательством договаривающегося государства для целей налогообложения рассматривается как юридическое лицо.

⁸⁵¹ Кроме того, из текста было удалено уточнение, в соответствии с какими нормами («в соответствии с законодательством договаривающегося государства») организация должна рассматриваться как корпоративное объединение для целей налогообложения.

⁸⁵² См.: Кулагин М.И. Государственно-монополистический капитализм и юридические лица // Избранные труды. М.: Статут, 1997. С. 33–34.

⁸⁵³ См.: Баев С.А. Указ. соч. С. 36.

⁸⁵⁴ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Ирландии от 29.04.1994 «Об

термина «предприятие») выражения «предприятие одного Договаривающегося Государства» и «предприятие другого Договаривающегося Государства» означают соответственно предприятие, управляемое лицом с постоянным местопребыванием в одном договариваемся государстве, и предприятие, управляемое лицом с постоянным местопребыванием в другом договариваемся государстве. В договоре с Францией⁸⁵⁵ термин «предприятие государства» означает любую форму предпринимательской деятельности, осуществляемую резидентом этого государства. Есть договоры, где отсутствуют определения терминов «предприятие», «предприятие договаривающегося государства»⁸⁵⁶.

МК ОЭСР не содержит развернутого определения термина «предпринимательская деятельность» (business). В п. 1 ст. 3 имеется лишь указание на то, что он включает в себя оказание профессиональных услуг и другую деятельность независимого характера. Как отмечалось выше, это положение было добавлено в МК ОЭСР одновременно с исключением из нее ст. 14 (Независимые личные услуги). Следует обратить внимание на особенности взаимосвязи терминов «предприятие» и «предпринимательская деятельность». Например, в ст. 9 МК ОЭСР употреблен термин «ассоциированные предприятия», в ст. 5 ТС РФ использована формулировка «предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность», в ст. 5 договора РФ с Египтом⁸⁵⁷ – выражение «предпринимательская деятельность предприятия». Между тем согласно подходам МК ОЭСР термин «предприятие» применяется к ведению предпринимательской деятельности и

избегании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Ратифицировано Федеральным законом от 24.04.1995 № 54-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 1996. № 6).

⁸⁵⁵ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом от 08.02.1998 № 18-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 1999. № 7).

⁸⁵⁶ См., например, договоры РФ с Люксембургом от 28.06.1993, Финляндией от 04.05.1996, Швецией от 15.06.1993.

⁸⁵⁷ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Арабской Республики Египет от 23.09.1997 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал». Ратифицировано Федеральным законом от 04.05.2000 № 61-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2001. № 7).

не используется при указании на субъектов, признаваемых лицами для целей конвенции (физическое лицо, компания, объединение лиц). В свою очередь, термин «предпринимательская деятельность» включает в себя в том числе оказание профессиональных услуг и выполнение другой деятельности независимого характера.

Термин «национальное лицо» (national) означает любое физическое лицо, имеющее национальную принадлежность (nationality) или гражданство соответствующего государства. В ряде договоров РФ, в частности в российско-китайском соглашении (2014 г.), содержится определение термина «гражданин»⁸⁵⁸.

Термин «международная перевозка» (international traffic) означает любую перевозку морским или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием, место фактического управления которым расположено в договариваемом государстве, кроме случаев, когда судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом договариваемом государстве. В основе определения лежит принцип, изложенный в п. 1 ст. 8 (Международная перевозка) МК ОЭСР, согласно которому право облагать налогом прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках принадлежит государству, где расположено фактическое место управления. Однако государства могут договориться о включении ссылки на резидентство, а не на место управления. В этих случаях формулировка «предприятие, фактическое место управления которым находится ...» заменяется формулировкой «предприятие одного из договаривающихся государств» или «резидент...». В договорной практике России выражение «предприятие, фактическое место

⁸⁵⁸ Термин «гражданин» означает: применительно к РФ – любое физическое лицо, имеющее гражданство РФ; применительно к КНР – любое физическое лицо, имеющее гражданство КНР, любое юридическое лицо, созданное или организованное на основании законов КНР, любую организацию без статуса юридического лица, рассматриваемую для налоговых целей в качестве юридического лица, созданного или организованного на основании законов КНР.

управления которым находится...» при определении термина «международная перевозка» используется редко⁸⁵⁹.

С учетом особой роли, которая отводится в механизме реализации соглашения компетентным органам (в частности, достижение согласия по вопросам толкования), в договоре посредством введения термина «компетентный орган» (competent authority) уточняется, какие именно органы договаривающихся государств наделены соответствующими полномочиями. Например, в силу ст. 25 «Взаимосогласительная процедура» договора РФ с Албанией⁸⁶⁰ компетентные органы договаривающихся государств должны стремиться устранять по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении соглашения⁸⁶¹. В договорах РФ компетентным органом применительно к России, как правило, указывается Минфин России. Отметим, что государства не ограничиваются перечнем терминов, предложенных в модельных конвенциях, и при необходимости вводят дополнительные⁸⁶².

Н.А. Власенко справедливо указывает, что «взаимовлияние правовых систем мира неизбежно ведет к процессам заимствования и унификации терминологии»⁸⁶³. При этом давно замечена специфика использования термина, начавшего свою юридическую жизнь в качестве перевода. Е.В. Васьковский в одной из работ толковал статью следующего содержания: «Спокойное, бесспорное и непрерывное владение в виде собственности превращается в право собственности, когда оно продолжится в течение

⁸⁵⁹ Наиболее распространен подход, отраженный, в частности, в договоре с Исландией от 26.11.1999, где термин «международная перевозка» означает любую перевозку морским или воздушным судном, эксплуатируемым резидентом одного договаривающегося государства, кроме случаев, когда такое морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом договаривающемся государстве.

⁸⁶⁰ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Албания от 11.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» Ратифицирована Федеральным законом от 26.02.1997 № 36-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2001. № 8).

⁸⁶¹ Они могут консультироваться друг с другом по вопросам устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных договором.

⁸⁶² Так, в Протоколе (2003 г.) к договору РФ с Новой Зеландией от 05.09.2000 приведено определение термина «природные ресурсы»; в Протоколе (2011 г.) к российско-швейцарскому соглашению от 15.11.1995 – «место фактического управления».

⁸⁶³ Власенко Н.А. Язык права. Иркутск, 1997. С. 91.

установленной законом давности». Значение терминов «беспорный» и «в виде собственности» было разъяснено в других статьях закона, но о значении термина «спокойный» нигде ничего не было сказано. Из-за этого в литературе возникло разногласие: одни отождествляли «спокойное» владение с «беспорным», другие – с «непрерывным», кто-то толковал «спокойствие» в смысле душевного спокойствия владельца, было и толкование в смысле фактического спокойствия владения, в отличие от беспорности как юридического спокойствия. Если для проверки толкования «обратиться к внешним источникам, пользование которыми необязательно, именно, к сочинениям Сперанского и иностранным кодексам, которым он подражал, то окажется, – писал Е.В. Васьковский, – что ...статья представляет собой просто перевод 2229 ст. Наполеонова кодекса, которая в числе условий давностного владения упоминает и о «спокойствии» (possession paisible), именно в смысле фактического спокойствия владения»⁸⁶⁴.

В современной научной литературе можно встретить предложения об изложении на кириллице понятий иностранных правовых систем. Так, А.В. Габов, отмечая, что термин «аффилированность» привнесен из американского права, предлагает вместо слова «affiliation» (аффилированность) «изложить на кириллице немецкое, закрепленное в § 15 Aktiengesetz⁸⁶⁵ понятие “Verbundene Unternehmen”, т.е. не переводить его на русский язык, а ввести в ст. 53.2 Гражданского кодекса РФ понятие «фербундене унтернемен»⁸⁶⁶. Отметим, что термин «аффилированные лица» используется в ст. 9 МК ОЭСР (с аналогичным названием) и в основанных на ней международных налоговых соглашениях РФ. В этом контексте может быть обращено внимание на отраслевую специфику терминологии и важность бережного отношения к уже устоявшимся в договорной практике

⁸⁶⁴ Васьковский Е.В. Указ. соч.

⁸⁶⁵ См.: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/aktg/gesamt.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁸⁶⁶ Габов А.В. Тенденции и проблемы правового регулирования взаимоотношений государства и бизнеса // Журнал российского права. 2015. № 1. С. 13–23.

понятиям. Тем более что, как указывал В.Ф. Тарановский, не всегда реципирование иностранных терминов свидетельствует о рецепции обозначаемых им юридических понятий и институтов⁸⁶⁷.

Изменение национальных налоговых законов при сохраняющемся тексте международных договоров порождает ряд методологических проблем. Дело в том, что оригинальное значение конвенционного термина – это, безусловно, значение, которое он имеет в момент заключения договора. И оно применяется на протяжении всего действия договора; права и обязанности его сторон и лиц для целей договора могут быть надлежащим образом определены при «единовременном» значении терминов (на момент заключения соглашения). Новое значение (современное понятие) в ряде случаев способно «уничтожить» соглашение. Это вовсе не означает, что содержание термина должно всегда оставаться статичным, – сами договаривающиеся государства, как правило, не желают этого. Однако развитие содержания понятия уместно лишь в том случае (и в той мере), если это совместимо с оригинальными общими ожиданиями и намерениями сторон (при заключении договора), их согласованной волей.

В научной литературе широко признано, что «употребляемые в договоре юридические термины могут и не совпадать по своему значению с терминами, употребляемыми в государствах, заключивших договор. Если бы в каждом государстве, подписавшем договор, эти термины толковались в “своем” смысле, то договор мог бы получить столько значений, сколько государств его подписало»⁸⁶⁸. Понятийный аппарат договора, основанного на принципе налогового суверенитета, не может быть однолинейным и однозначным (в отношении значения терминов); здесь неизбежен ряд параллельных понятийных систем, формируемых в национальном праве договаривающихся государств. Тем самым обеспечивается развитие предмета договора в рамках изменяющихся временных циклов. Движение

⁸⁶⁷ Тарановский В.Ф. Предмет и задача т.н. внешней истории права. Белград, 1930. С. 92.

⁸⁶⁸ Перетерский И.С., Крылов С.Б. Международное частное право. М., 1959. С. 34–35.

познания и его нормативное оформление достигаются двояким образом: посредством регуляторов модельной природы (изменения в модельной конвенции и комментариях к ней), средствами самого международного договора (допуск обращения к национальному законодательству, толкование в ходе взаимосогласительных процедур и т.д.). Даже в тех случаях, когда договор раскрывает термин, следует установить, насколько исчерпывающим является такое определение. Не исключено, что для применения нормы необходимо дальнейшее полное раскрытие его содержания. В этом случае, по мнению П. Пистоне, «без ссылок на национальное право интерпретация обойтись не может»⁸⁶⁹.

Договоры об избежании двойного налогообложения основаны на принципе, согласно которому каждое государство применяет национальное налоговое право, ограничивая его положениями межгосударственного соглашения. В силу этой специфики ряд терминов определяется по правилам внутреннего законодательства. Так, ссылка на «налоговое требование» подразумевает обращение к национальному праву; термин «резидент» понимается в контексте оснований обязанности по уплате налогов. При определении содержания понятий «налог», «прибыль», «доход» также неизбежно обращение к законам договаривающихся государств, которые раскрывают элементы юридической конструкции налога. Характерные черты международных договоров об избежании двойного налогообложения определены объектом регулирования конвенционных норм – особая разновидность общественных отношений (отношения суверенных государств в области налогообложения). Соответственно, при установлении налогообязанных лиц и основных элементов юридической конструкции налоговых платежей само существо договора требует обращения к положениям внутреннего налогового законодательства договаривающихся государств.

⁸⁶⁹ Пистоне П. Проблемы мультилингвистической интерпретации налоговых договоров // Российский ежегодник налогового права. 2010–2012, 2013. № 2–4. С. 759–760.

Толкование международного договора традиционно рассматривается в научной доктрине в качестве одного из видов толкования юридической нормы. И.С. Перетерским обращалось внимание на то, что такое толкование определяется спецификой толкуемого акта как соглашения суверенных государств⁸⁷⁰. Им была поддержана точка зрения А.Н. Стоянова, полагавшего, что международный договор представляет собой своеобразную норму, «соединяющую в себе элементы договорной сделки и закона»⁸⁷¹. Этим, главным образом, и объясняется специфика толкования международных договоров по сравнению с толкованием норм национального законодательства.

При толковании внутригосударственного закона учитывается, что норма входит в целостную согласованную систему права (это помогает при систематическом толковании, восполнении пробелов в законе и т.д.). К международным договорам такие подходы применимы с существенными оговорками, поскольку вместо одностороннего акта (акт законодательства о налогах и сборах) имеет место норма взаимного характера, порожденная согласованной волей государств – участников договора. В доктрине сформулированы возможности и пределы применения приемов толкования закона к толкованию международных договоров:

1) приемы толкования, выражающие способы уяснения смысла любой правовой нормы, могут быть применены и к толкованию международного договора (например, правило о том, что слова должны пониматься в их обычном значении, если нет доказательств обратного);

2) неприменимы (или применимы с существенными оговорками) приемы толкования закона, которые исходят из уяснения смысла нормы как составной части правовой системы;

⁸⁷⁰ См.: *Перетерский И.С.* Толкование международных договоров. М., 1959. С. 5.

⁸⁷¹ *Стоянов А.Н.* Очерки истории и догматики международного права. Харьков, 1875. С. 538.

3) нельзя учитывать только те цели, которые преследовала одна из договаривающихся сторон, если они не нашли отражения в тексте международного договора;

4) к международному договору не могут быть применены правила толкования гражданско-правовых договоров, «исходящие из подчинения такого договора определенной системе права»⁸⁷².

Несложно заметить, что специфика толкования международных договоров обусловлена в первую очередь тем, что договор есть соглашение юридически не подчиненных друг другу субъектов права (суверенных государств) и в договоре выражена их общая воля. Соглашение об избежании двойного налогообложения – разновидность международного договора. И как любое международное соглашение оно должно толковаться в соответствии с общими правилами, закрепленными в Венской конвенции 1969 г. Речь идет в первую очередь о ее разделе 3 «Толкование договоров» (ст. 31, 32, 33). Эти правила подразделяются нами для целей анализа следующим образом:

- ст. 31 (п. 1) – общие правила толкования;
- ст. 31 (п. 2) – определение понятия «контекст»;
- ст. 31 (п. 3) – вопросы аутентичного толкования;
- ст. 31 (п. 4) – специальное значение терминов;
- ст. 32 – дополнительные средства толкования;
- ст. 33 – толкование договоров, аутентичность текста которых установлена на двух и более языках.

Позиции о применимости норм Венской конвенции 1969 г. при толковании международных налоговых договоров придерживается большинство исследователей⁸⁷³. Данный подход поддержан в практике

⁸⁷² Перетерский И.С. Указ. соч. С. 6–7, 16.

⁸⁷³ См. об этом: *Bruggen E.* Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of the Treaties // *European taxation*, March 2003. P. 155–156; *Lang M., Brugger F.* The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation // *Australian Tax Forum*. 2008. № 23. P. 97; *McIntyre M.* Op. cit.; *Miller A.*,

зарубежных судов⁸⁷⁴. В известном деле «Thiel's» (Австралия)⁸⁷⁵ при анализе положений австралийско-швейцарского договора об избежании двойного налогообложения австралийским судом был сделан вывод, что положения Венской конвенции 1969 г. отражают общепринятые правила толкования международных договоров и к ним уместно обратиться при толковании налогового соглашения, даже если Швейцария не является участником данной Конвенции. Компетентные органы договаривающихся государств также неоднократно выражали приверженность конвенционным принципам. В ряде сообщений Минфина России, доводящих содержание меморандумов к договорам об избежании двойного налогообложения, указывается (со ссылкой на ст. 31 и 32 Венской конвенции 1969 г.), что компетентными органами согласованы позиции по вопросам толкования, исходя из общих правил толкования международного договора⁸⁷⁶.

Степень общепризнанности принципов и норм Венской конвенции 1969 г. такова, что они связывают государства независимо от того, являются ли те ее участниками. Так, хотя США подписали, но не ратифицировали данную Конвенцию, американские суды рассматривают ее главным образом как «кодификацию уже существовавших до нее норм обычного международного права»⁸⁷⁷. США признают, что Конвенция воплощает собой общепринятое международное право⁸⁷⁸.

Нами разделяется позиция о том, что при толковании договоров об избежании двойного налогообложения подлежат применению правила

Oats L. Principles of International Taxation. A&C Black, 2012. P. 174; *Olsen K.* Characterization and Taxation of Cross-border Pipelines. 2012. P. 75; *Uckmar V.* Double Taxation Conventions // International Tax Law / Ed. by A. Amatucci. Kluwer Law International, 2006. P. 156; *Vogel K.* Op. cit. P. 15.

⁸⁷⁴ См. об этом: *Olsen K.* Op. cit. P. 74–78.

⁸⁷⁵ *Thiel v FC of T.* 90 ATC 4717 // <http://www.iknow.cch.com.au/document/atagUio545336sl16798336/thiel-v-federal-commissioner-of-taxation-supreme-court-of-western-australia-10-february-1988> (дата обращения: 11.05.2016).

⁸⁷⁶ В Информационном сообщении Минфина России от 23.06.2011 г. указано, что согласно ст. 22 договора, исходя из общих правил толкования (ст. 31 и 32 Венской конвенции 1969 г.), Минфин России и МНС Республики Беларусь согласовали порядок учета выплат в виде бонусов. Ссылка на правила Венской конвенции 1969 г. содержится и в письмах от 01.09.2011 № 03-08-05, от 04.03.2013 № 03-08-05/6423, где разъясняется содержание меморандумов к договору с ФРГ.

⁸⁷⁷ *Осминин Б.И.* Конституционные принципы и взаимодействие международного и внутригосударственного права // Журнал российского права. 2014. № 5. С. 105–117.

⁸⁷⁸ См.: *McIntyre M.* Op. cit.

Венской конвенции 1969 г. Более того, мы не видим достаточных правовых оснований для противоположного вывода. Однако важно учитывать, что международный договор может содержать особенности по сравнению с универсальными правилами: конкретизировать условия их применения, предусматривать процедуры согласования значения терминов, закреплять порядок обращения к положениям национального законодательства договаривающихся государств, допускать использование в интерпретационных целях документов рекомендательного (необязательного) характера и др.

В МК ОЭСР такое специальное правило толкования предложено в п. 2 ст. 3 «Общие определения». Оно широко используется и в российской договорной практике. Многие исследователи характеризуют эти правила толкования в качестве *lex specialis* по отношению к правилам Венской конвенции 1969 г.⁸⁷⁹ Их существо заключается в том, что при применении соглашения любой термин, не определенный в нем, имеет то значение (если из контекста не вытекает иное), которое придается ему в данный момент законодательством этого государства в отношении налогов, к которым применяется соглашение (конвенция), причем толкование, которое придается термину налоговым законодательством этого государства, будет преобладать над толкованием, придаваемым другими законами этого государства. Таким образом, при наличии не определенных в договоре терминов модельная конвенция рекомендует обращаться к их определению в национальном законодательстве, регулирующем налоги, на которые распространяется международный договор, и лишь при невозможности установить содержание термина названным способом к нормам других отраслей законодательства соответствующего государства. Иными словами, обращение к иным отраслям национального законодательства допускается, но устанавливается последовательность поиска значения термина (иерархическая оговорка):

⁸⁷⁹ См.: *Levedag C.* Interpretation of Tax Treaties. The use of the Vienna Convention // International Association of Tax Judges (IATJ). 3rd Assembly in Munich. October 18. 2012; *Lang M.* Op. cit. P. 30.

первый этап – национальное законодательство, регулирующее налоги, на которые распространяется договор: а) полагаем, что допустимо обращение как к специальной, так и к общей части законодательства при условии, что нормы распространяются на соответствующие налоги; б) при наличии нормы специального характера ей отдается приоритет;

второй этап – иные отрасли национального законодательства. Обращение ко второму этапу возможно в случае недостижения результата при прохождении первого этапа.

В научной литературе пока не завершена дискуссия о том, как должна пониматься ссылка на внутреннее право – динамически или статически⁸⁸⁰. В контексте обсуждения отметим, что мы отличаем действие принципа понимания слов в их обычном значении (которое они имеют на момент подписания договора) от принципа применения значения термина в национальном законодательстве. В п. 2 ст. 3 МК ОЭСР речь идет о значении термина, которое придается ему: 1) в данный момент; 2) в отношении налогов, на которые распространяется соглашение. Соответственно, применимым является не законодательство, действовавшее на момент подписания договора, а законодательство, действующее на момент применения его положений. Уточняющая формулировка («в данный момент...») во многих соглашениях РФ не используется. Это не означает, на наш взгляд, что принцип не может быть применен. В некоторых договорах России момент, с которым связано применимое значение термина, выражен определенно⁸⁸¹.

Толкование в соответствии с нормами национального законодательства осуществляется, если контекст не требует иного. Согласно Комментарию

⁸⁸⁰ См.: *Lang M. Op. cit. P. 52.*

⁸⁸¹ Например, в п. 2 ст. 3 российско-бельгийского договора от 16.06.1995 установлено, что «при применении Конвенции в любой момент Договаривающимся Государством любые термин или выражение, которые в ней не определены, имеют смысл, который им придается в настоящий момент законодательством этого Государства, если из контекста не вытекает иное». В случае расхождения между законодательством этого государства в отношении налогов, на которые распространяется соглашение, и другими областями законодательства этого государства будет превалировать законодательство в отношении налогов, на которые распространяется соглашение.

ОЭСР к п. 2 ст. 3 контекст определяется, в частности:

- намерениями государств на момент подписания соглашения;
- значением, придаваемым термину в законодательстве другого договаривающегося государства (неявно выраженная отсылка к принципу взаимности, на котором основано соглашение).

Формулировка направлена на достижение баланса между стабильностью обязательств, принимаемых государствами при подписании договора (не допускается частичное нивелирование его действия посредством изменения национального законодательства), и эффективностью применения соглашения на протяжении длительного периода времени. Такой подход позволяет избегать обращения к устаревшим (архаичным) понятиям, препятствуя в то же время злоупотреблению со стороны одного из государств, выражающемуся в одностороннем изменении законодательства для наполнения не определенного в договоре термина иным содержанием. И здесь следует согласиться с Ф. Энгеленом, что и сама норма п. 2 ст. 3 договоров должна толковаться согласно правилам Венской конвенции 1969 г. (добросовестно, в свете объекта и целей)⁸⁸². Это подразумевает, что государства не будут избегать выполнения обязательств по международному договору за счет поправок, вносимых в национальное законодательство.

Несмотря на наличие практически во всех договорах РФ правил толкования не определенных в них терминов, классический модельный подход встречается не так часто. Исходя из особенностей формулировок договоры могут быть подразделены на следующие группы:

- без указания на необходимость обращения именно к налоговому законодательству⁸⁸³;
- с ограничением национальных источников толкования налоговым законодательством⁸⁸⁴;

⁸⁸² См.: *Engelen F.* Interpretation of Tax Treaties under International Law. IBFD. 2004. P. 549.

⁸⁸³ Примером является, в частности договор РФ с Украиной от 08.02.1995.

⁸⁸⁴ Например, согласно п. 2 ст. 3 договора с Великобританией от 15.02.1994 «при применении

– без уточнения момента времени (отсутствует формулировка «придается ему на данный момент законодательством...») ⁸⁸⁵.

Отсутствие в договоре указания на первоочередное применение налогового законодательства при толковании не означает, на наш взгляд, отказа от последовательности использования нормативного материала в процессе интерпретации. В контексте договора именно законодательство в области налогообложения, в отношении которого достигнута межгосударственная договоренность, наиболее соответствует целям и задачам толкования. А значит, для игнорирования приоритета норм налогового законодательства при толковании нет весомого юридического основания.

Разрешение проблем толкования может происходить и в рамках ст. 25 «Взаимосогласительная процедура»: согласно ее положениям компетентные органы договаривающихся государств будут стремиться устранять (разрешать) по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении соглашения. В п. 2 ст. 3 МК США, в отличие от модельных конвенций ОЭСР и ООН, термин имеет значение согласно национальному законодательству при соблюдении двух условий: когда он не определен в самом договоре (и контекст не требует иного) и когда компетентные органы не согласовали значение термина по правилам ст. 25 (Взаимосогласительная процедура). Этот подход прослеживается не только в российско-американском договоре, но и в ряде иных договоров РФ ⁸⁸⁶. Он, безусловно, повышает статус согласованного компетентными органами определения.

...Конвенции Договаривающимся Государством любой термин, не определенный в Конвенции, имеет то значение, которое придается ему законодательством этого Государства в отношении налогов, на которые распространяется Конвенция, если из контекста не вытекает иное». Сходным образом изложено правило толкования в договорах с Данией от 08.02.1996, Люксембургом от 28.06.1993, Нидерландами от 16.12.1996.

⁸⁸⁵ Так, п. 2 ст. 3 договора с Ираном устанавливает, что при применении соглашения договаривающимся государством любой термин, не определенный в нем, будет иметь то значение, которое он имеет по законодательству этого договаривающегося государства в отношении налогов, на которые распространяется соглашение, если из контекста не вытекает иное.

⁸⁸⁶ Например, в п. 2 ст. 3 российско-израильского договора от 25.04.1994 содержится следующее правило: а) при применении соглашения договаривающимся государством любой термин, не определенный

Минфин России имеет опыт подписания меморандумов⁸⁸⁷ в рамках таких взаимосогласительных процедур⁸⁸⁸. В его разъяснениях о юридической силе Меморандума от 10 августа 2001 г. (к договору с Кипром)⁸⁸⁹ указано, что он принят по итогам консультаций между компетентными органами, основанием для которых стали положения п. 3 ст. 25 (Взаимосогласительная процедура)⁸⁹⁰. Результаты таких переговоров фиксируются в итоговом документе, который может содержать как согласованные позиции по толкованию положений международного договора (официальное толкование, подлежащее единообразному применению в обоих государствах), так и мнения и позиции сторон по имеющимся вопросам⁸⁹¹. Под меморандумом к международному соглашению обычно понимают документ, который менее формален и используется в качестве формы для закрепления договоренностей по вопросам, которые в силу ряда причин (существо, меньшая значимость и др.) не подходят для включения в международный договор. Иногда такая форма избирается в силу большего удобства для сторон (например, по причине конфиденциальности)⁸⁹². Меморандумы могут составляться как единый документ либо посредством обмена нотами (письмами). Следует учитывать, что если договор и протоколы к нему составляют «международное соглашение», то меморандум такого

в нем, будет иметь значение, которое придается ему законодательством этого государства в отношении налогов, на которые распространяется договор, если из контекста не вытекает иное; b) если в результате применения данного правила лицо подвергается (или будет подвергнуто) двойному налогообложению, компетентные органы договаривающихся государств могут на основании ст. 25 принять единое толкование терминов, по-разному определенных в их законах.

⁸⁸⁷ Англ. – Competent Authority Memorandum of Understanding (MOU).

⁸⁸⁸ Так, применительно к соглашению между РФ и ФРГ компетентные органы подтвердили обоюдное понимание того, что применение правил «тонкой капитализации», установленных национальным законодательством, не противоречит положениям договора (согласованное толкование было закреплено в Меморандуме о взаимопонимании от 26.09.2001 г.). См.: письма Минфина России от 01.09.2011 № 03-08-05; от 04.03.2013 № 03-08-05/6423 и др.

⁸⁸⁹ См. письмо Минфина России от 07.07.2005 № 03-08-05.

⁸⁹⁰ В соответствии с данными положениями компетентные органы стремятся разрешить по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении соглашения.

⁸⁹¹ Поскольку итоговый документ составляется на английском языке и может содержать как официальное толкование, так и обмен позициями сторон по вопросам толкования положений договора, в России официальное толкование компетентными органами обоих государств оформляется письмом Минфина России, которое направляется в адрес ФНС России.

⁸⁹² Treaties and memoranda of understanding. London. 2nd ed. April 2000 (Updated March 2014) // https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/293976/Treaties_and_MoU_Guidance.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

юридического значения не имеет. Соглашение между компетентными органами договаривающихся государств не является международным договором и, соответственно, не становится частью российской правовой системы.

Для целей толкования полезно дифференцировать международные договоры на следующие две группы:

1) договоры, которые создают права и обязанности только для государств-участников;

2) договоры, которые, вступив в силу, также создают права для поименованных в них субъектов, в том числе частных субъектов права.

Договоры об избежании двойного налогообложения следует отнести ко второй группе. Договор заключается между государствами, но адресатами его норм являются налогоплательщики («лица» – в терминологии договора). Таким образом, наряду с принципом добросовестного выполнения договора его субъектами (государствами), уместно предполагать, что должен быть соблюден и принцип законных ожиданий субъектов, признанных лицами для целей международного договора.

При толковании положений договоров РФ об избежании двойного налогообложения важно учитывать, что наряду с общими для международных соглашений характеристиками, например следованием принципу «*pacta sunt servanda*»⁸⁹³, у таких договоров имеются специфические особенности⁸⁹⁴:

- это двусторонние договоры, разграничивающие налоговые юрисдикции и изменяющие действие норм налогового законодательства договаривающихся государств⁸⁹⁵;

⁸⁹³ Статья 26 «*Pacta sunt servanda*» Венской конвенции 1969 г. гласит: «Каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться».

⁸⁹⁴ О влиянии права ЕС на толкование международных договоров об избежании двойного налогообложения см.: *Avella F. Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention. World Tax Journal. June 2012. P. 95–124.*

⁸⁹⁵ Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним

- они основаны на положениях МК ОЭСР и/или МК ООН, официальные комментарии к которым призваны обеспечить единообразие при толковании и применении международных договоров;
- содержат специальные правила толкования не определенных в них терминов;
- при необходимости в рамках взаимосогласительной процедуры компетентные органы договаривающихся государств могут прийти к согласию по вопросам толкования и применения положений договора;
- у РФ нет договоров, составленных на одном языке, что создает специфические проблемы толкования при расхождении аутентичных текстов.

В силу п. 1 ст. 31 «Общее правило толкования» Венской конвенции 1969 г. договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора. Указание на добросовестность толкования еще раз подчеркивает содержательную связь с положениями ст. 26 «*Pacta sunt servanda*». В целом, можно заметить, что в п. 1 ст. 31 содержатся следующие методы толкования (без предпочтения к какому-либо):

- буквальное/текстуальное (обращение к обычному значению);
- телеологическое (толкование в свете объекта и целей договора);
- систематическое (толкование в контексте договора).

Венская конвенция 1969 г., не устанавливая жесткой иерархии при выборе объектов и средств толкования, отдает предпочтение контексту договора. А.Н. Талалаев так сформулировал принципы толкования международных договоров⁸⁹⁶: 1) толкование должно соответствовать основным принципам международного права; 2) необходима

нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров (ст. 7 НК РФ).

⁸⁹⁶ См.: Талалаев А.Н. Венская конвенция о праве международных договоров. Комментарий. М., 1997. С. 81–82.

добросовестность толкования; 3) международный договор должен быть толкуем так, чтобы он имел смысл и силу («недопустимо толкование, превращающее договор в бездейственный»); 4) толкование должно осуществляться в соответствии с обычным значением терминов. Термину придается специальное значение только в том случае, если установлено, что участники имели такое намерение⁸⁹⁷; 5) главный объект толкования – текст договора (допускается обращение к дополнительным средствам толкования); б) при расхождении между общими и специальными статьями договора преимущественную силу имеют специальные статьи⁸⁹⁸; 7) каждая сторона договора вправе толковать его, однако такое толкование как односторонний акт не связывает других участников договора.

В п. 2 ст. 31 раскрывается содержание понятия «контекст», охватывающего, кроме текста, любые относящиеся к договору соглашения, достигнутые между участниками в связи с заключением договора (п. 2 «а»), а также документы, составленные одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятые другими участниками в качестве документов, относящихся к договору (п. 2 «б»)⁸⁹⁹. Понятие «контекст» охватывает как соглашения, так и документы, причем в отношении каждого из них действует уточняющая формулировка «в связи с заключением договора», для документов вводится дополнительное условие («принятые другими участниками в качестве...»). Иное дело – п. 3 ст. 31, в котором говорится об интерпретационных инструментах, здесь упоминаются соглашения «относительно толкования» договора, а также практика применения. В силу названной нормы наряду с контекстом при толковании учитываются:

⁸⁹⁷ Презумпция, лежащая в основе п. 1 ст. 31 о преимуществе обычного значения термина, не является абсолютной. Если установлено, что стороны согласовали специальное значение, то вступают в действие правила п. 4 ст. 31.

⁸⁹⁸ В ряде случаев правильное понимание специального правила невозможно без осознания общих принципов, регулирующих взаимоотношения сторон в рамках договора в целом.

⁸⁹⁹ Речь идет фактически о частях договора (составляющих договоренности), такой подход позволяет в полном объеме охватить и оценить содержание соглашения.

- последующие соглашение относительно толкования договора или применения его положений (п. 3 «а»); практика применения, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования (п. 3 «b»);
- любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками (п. 3 «с»). Не может осуществляться толкование в нарушение основных принципов международного права.

В силу ст. 32 «Дополнительные средства толкования» возможно обращение к дополнительным средствам толкования, в том числе к подготовительным материалам и обстоятельствам заключения договора, чтобы подтвердить значение, вытекающее из применения ст. 31, или определить значение, когда толкование в соответствии со ст. 31: а) оставляет значение двусмысленным или неясным или б) приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными. Очевидно, что обращение к дополнительным средствам толкования допускается для подтверждения толкования, основанного на положениях ст. 31.

В п. 3 «а» ст. 31, по мнению А.Н. Талалаева, по существу идет речь об «аутентичном толковании», так же как и в п. 3 «b», где говорится о последующей практике применения договора, но лишь о той, которая «устанавливает соглашение участников относительно его толкования». Такая практика, как указывает ученый, также может рассматриваться как форма аутентичного толкования (достаточно того, что участник договора явно или по умолчанию признал такую практику)⁹⁰⁰. М. Лэнг полагает, что норма п. 3 «а» ст. 31 не может быть истолкована как неограниченное разрешение для налоговых органов (компетентных органов) договаривающихся государств развивать положения договора; такая возможность обусловлена согласием договаривающихся государств⁹⁰¹. Компетентные органы не могут изменить содержание договора посредством новой интерпретации. Прибегая

⁹⁰⁰ Талалаев А.Н. Указ. соч. С. 83.

⁹⁰¹ Lang M. Op. cit. P. 37–38.

в соответствии со ст. 25 к взаимосогласительной процедуре, в ходе которой достигается однородное толкование конвенционных норм, компетентные органы остаются связанными контекстом договора.

Соотношение содержания п. 2 ст. 3 МК ОЭСР и ст. 31, 32, 33 Венской конвенции 1969 г., не нашедшее отражения в Комментарий ОЭСР, активно обсуждалось в юридической литературе⁹⁰². Распространенным остается подход, согласно которому договоры, основанные на модельной конвенции, содержат специальное правило, которое имеет приоритет по отношению к нормам Венской конвенции 1969 г. По мнению М. Кандева, это правило отражает особые отношения между налоговым соглашением и внутренним правом договаривающихся государств⁹⁰³. Это своеобразная дань налоговому суверенитету, ведь соглашение существует не в юридическом вакууме, оно действует с опорой на их налоговое законодательство.

Заметим, что в п. 2 ст. 3 МК ОЭСР используется словосочетание «при применении конвенции ...договаривающимся государством», а не обоими государствами, что несколько необычно для международного договора⁹⁰⁴. По мнению ряда ученых, по крайней мере в отношении дистрибутивных правил, конфликт толкований не должен возникать, поскольку правило касается «применения соглашения». А как известно, толкует договор тот, кто его применяет, равно как и тот, кто применяет договор, должен прежде истолковать его положения. В этом смысле «применяет» соглашение государство источника дохода, а государство резидентства должно убедиться, что обеспечено налогообложение согласно договору, и устранить двойное налогообложение⁹⁰⁵.

⁹⁰² См. подробнее: *Engelen F.* Op. cit. P. 474.

⁹⁰³ См.: *Kandev M.* Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model // *Canadian tax journal.* 2007. Vol. 55. № 1. P. 31–71.

⁹⁰⁴ См. об этом: *Bruggen E.* Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of the Treaties // *European taxation.* March 2003. P. 144–145.

⁹⁰⁵ *Kandev M.* Op. cit. P. 31–71.

Подход, согласно которому соглашение «применяется» в государстве источника и, следовательно, ссылка на государство, применяющее договор, подразумевает ситуации, когда государство резидентства связано квалификацией государства источника, не является общепринятым. М. Лэнг противопоставляет такой логике довод о том, что государство резидентства тоже «применяет соглашение» (для устранения двойного налогообложения): оно должно установить вид дохода и оценить правильность выбора и применения дистрибутивных правил.

Несомненно, однородное толкование будет достигнуто, если государство резидентства примет квалификацию государства источника, устранив двойное налогообложение в ситуациях, когда по договору доход «может быть обложен налогом в другом договариваемом государстве». Важное значение здесь приобретает фраза «в соответствии с положениями соглашения», поскольку не любое налогообложение в качестве ответной меры должно влечь устранение двойного налогообложения. В Комментариях ОЭСР отмечается, что устранение двойного налогообложения связано с теми случаями, когда налогообложение осуществляется в соответствии с соглашением. Этот аспект важен в ситуациях, когда государства по-разному квалифицируют один и тот же доход. Если в связи с различиями в национальном законодательстве государство источника применяет в отношении какого-либо вида дохода положения договора иначе, чем применило бы государство резидентства к тому же виду дохода, то доход все еще облагается в соответствии с нормами соглашения. И в этом случае модельные правила исходят из того, что освобождение (или зачет) должны осуществляться государством резидентства независимо от коллизии квалификации, объективно проистекающей из различий в национальном законодательстве.

Противоположные аргументы, которые представлены в литературе, сводятся к следующим. Во-первых, формулировка «может быть обложен... в соответствии с положениями этого соглашения» не подразумевает, что это

касается только государства источника дохода. Скорее, ст. 23 сосредоточена на государстве резидентства. Кроме того, уточнения в отношении характеристики государства источника, которые есть в п. 2 ст. 6 (Доходы от недвижимого имущества), п. 3 ст. 10 (Дивиденды), были бы излишними, если бы п. 1 ст. 23 МК ОЭСР в каждом случае приводил к отсылке на его квалификацию. Наконец, если конфликты квалификации всегда разрешаются за счет государства резидентства, это может быть использовано налоговыми органами государства источника дохода как «приглашение» к неоправданному расширению своих прав. Очевидно, что налоговые органы второго государства будут противодействовать таким попыткам и конфликты, потенциально приводящие к двойному налогообложению, не только сохранятся, но и могут возрасти⁹⁰⁶.

К. Фогель перечисляет несколько возможных вариантов разрешения проблем квалификации: 1) *lex fori qualification* – каждое государство применяет соглашение согласно национальным правилам; 2) *source country qualification* – квалификация государства источника дохода; 3) *autonomous qualification* – автономная квалификация (единая в контексте договора). Четвертое возможное решение – квалификация государства резидентства⁹⁰⁷. Причина остановиться на первом варианте прагматична: правоприменители лучше всего понимают содержание внутреннего законодательства. В пользу этого правила свидетельствует и давно известный принцип, согласно которому отступление от реализации суверенитета возможно только до той степени, что ясно следует из международного договора. Однако есть и веские контраргументы против такого подхода, когда у государств существенно различается содержание терминов, – здесь может иметь место результат, противоположный тому, на который направлено соглашение. Во избежание этого эффекта рядом авторов как раз и была выдвинута не теряющая сторонников вторая точка зрения – о толковании по правилам государства

⁹⁰⁶ См.: *Lang M.* Op. cit. P. 53–55.

⁹⁰⁷ См.: *Vogel K.* Op. cit. P. 62.

источника дохода⁹⁰⁸. Применительно к ней заметим, что договаривающееся государство, безусловно, не может игнорировать право другого государства толковать термины, не определенные в договоре между ними. Однако насколько верно связывать второе государство во всех без исключения ситуациях его результатами?

Коль скоро случаи двойного резидентства ставят под сомнение идеальность четвертого подхода, автономная квалификация (третий вариант) начинает казаться чуть ли не панацеей, поскольку предполагает независимое правило, которое согласовано обоими государствами. Вот только чем более разнообразны правовые системы государств, тем труднее им достичь автономного определения. Поэтому, строго говоря, ни один из упомянутых методов не является идеальным: выбор всегда будет осуществляться в зависимости от ситуации. И здесь не исключена комбинации подходов с учетом специфики интерпретируемого элемента дистрибутивных правил.

Обращение к нормам национального законодательства не означает автоматического перенесения принципов толкования, сформулированных в национальном праве, на толкование международных налоговых договоров. Одним из главных принципов их толкования является такое толкование, при котором сохраняется возможность исполнения, и если термин, определенный не в налоговом законодательстве, а в иных отраслях законодательства контекстуально соответствует согласованной воле сторон международного соглашения, то он может быть применен. Противоположный пример – наличие термина в национальном налоговом законодательстве, который при совпадении названия (внешний атрибут) содержит отличное от контекста договора содержание. Такой термин, точнее, его содержание (при формальном совпадении названий) не может быть использован, поскольку противоречит контексту договора. В этом смысле мы видим необходимость

⁹⁰⁸ См.: Jones A. The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model (pt. 2). 1984 BRIT. TAX REV. 90, 100. P. 48.

разграничения терминов и понятий, поскольку юридическое значение имеет совпадение понятий, выраженных определенным термином⁹⁰⁹.

В.М. Шуршалов разъяснял, что процесс толкования начинается с текста и лишь затем по мере необходимости охватывает внешние по отношению к тексту источники. Он делил в связи с этим приемы толкования на две группы:

1) непосредственное использование текста договора – грамматическое, логическое, телеологическое, систематическое, ограничительное и расширительное толкование международных договоров, а также толкование договоров, составленных на различных языках;

2) использование побочных материалов и источников – историческое толкование, толкование с использованием подготовительных материалов, толкование в свете применения договора сторонами и т.д.⁹¹⁰

По мнению А.Н. Талалаева, поскольку толкование положений международного договора представляет собой один из случаев толкования юридической нормы, то к нему «должны быть применены все приемы толкования, известные в теории права и внутригосударственной практике, за исключением тех, которые противоречат самому существу международного права, основанного на добровольном соглашении суверенных субъектов». К таким приемам и способам ученый относил: грамматическое (словесное), логическое, историческое, систематическое и узуальное (т.е. обычное, практическое) толкование⁹¹¹.

Российская доктрина исходит из того, что для устранения неясностей в актах законодательства о налогах и сборах правоприменительные органы могут прибегнуть к таким способам (методам) толкования, как буквальное толкование, телеологическое, системно-логическое и т.д.

⁹⁰⁹ Одна из проблем, с которой часто сталкиваются правоприменители, – различие понятий, которые обозначаются одним термином. Другой проблемой может быть, напротив, разнообразие терминов, которыми передаются аналогичные понятия.

⁹¹⁰ См.: Шуршалов В.М. Основные вопросы теории международного договора. М., 1959. С. 409.

⁹¹¹ См.: Талалаев А.Н. Указ. соч. С. 81–82.

В Великобритании, как отмечает Г.А. Гаджиев, доминирующим подходом при толковании норм налогового законодательства является метод буквального толкования, основанный на том, что правоприменительные органы, не применяя телеологического или системно-логического толкования, предпочитают строгое следование тексту закона⁹¹². Р. Леже обращает внимание на то, что методы интерпретации в английском праве отличаются от методов интерпретации немецкого и французского права. На континенте большинство положений уже содержится в законе; следовательно, «необходим такой метод интерпретации, который не слишком бы ограничивал значение актов, но позволял бы разрешать новые социальные проблемы. В английском праве фундаментальные понятия находятся в рамках общего права, поэтому возможна только более строгая интерпретация актов, согласующаяся с общим духом английского права»⁹¹³. В США суды склонны в большей степени, чем в других странах, обращаться при толковании международных договоров к предварительным, дополнительным материалам, анализу хода парламентских работ, последующей практике применения договора.

Данные подходы – часть национальной правовой традиции, однако толкование международных налоговых соглашений не может следовать ни одной из них. Правила их интерпретации более строго придерживаются текста, чем это принято в континентальной Европе, однако более либеральны по сравнению с британскими интерпретационными решениями. В любом случае они не могут представлять собой набор национальных правил договаривающихся государств. Есть признанные различия между договорами об избежании двойного налогообложения и национальным налоговым законодательством. Прежде всего, различны их цели: в первом случае – избежание двойного налогообложения; во втором – обеспечение

⁹¹² См.: Особое мнение судьи КС РФ Г.А. Гаджиева по Определению КС РФ от 02.11.2006 № 444-О «По жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки Астаховой Ирины Александровны положением подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁹¹³ *Леже Р.* Великие правовые системы современности. Пер. с фр. М., 2010. С. 82.

потребностей казны. Кроме того, соглашения создают феномен, который принято называть международным налоговым языком (*international tax language*).

При толковании закона не анализируется совместное намерение суверенных государств – участников договора; закон – акт одного суверена. Согласно позиции Конституционного Суда РФ истолкование международных договоров должно осуществляться в соответствии, в первую очередь с целями их заключения. Основная цель соглашений об избежании двойного налогообложения, как следует из их названия, – предотвращение двойного налогообложения⁹¹⁴. Для сравнения: в ст. 8 НК РФ провозглашено, что взимание налогов осуществляется «в целях финансового обеспечения деятельности государства». При толковании конкретных норм нет особого смысла в придании исключительного (решающего) значения этой цели. Точно так же и суждение о том, что главная цель договора – предотвращение двойного налогообложения, не всегда помогает при толковании его конкретных положений. По мнению М. Лэнга, и двойное неналогообложение может быть легитимным результатом толкования договора⁹¹⁵. Данный подход, как нам представляется, не имеет универсального характера. Соглашение об избежании двойного налогообложения предназначено не только для решения названной задачи; у него имеется также цель – предотвратить уклонение от налогообложения. Эти цели взаимосвязаны, что следует учитывать при толковании договора, которое не должно приводить к ситуациям, когда будут созданы условия для уклонения от уплаты налогов.

Итак, при толковании следует учитывать: 1) право международных договоров (положения Венской конвенции 1969 г.); 2) правило толкования, содержащееся в самом договоре (ст. 3); 3) толкование компетентных органов в рамках взаимосогласительной процедуры (ст. 25). Толкователь должен

⁹¹⁴ См.: Постановление КС РФ от 25.06.2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Ляского» // ВКС РФ. 2015. № 5.

⁹¹⁵ См.: *Lang M.* Op. cit. P. 40–41.

исходить из того, что соглашение не противоречит международным принципам и нормам, применяется в согласии со своими объектом и целями, тексты на разных языках соответствуют лингвистическим требованиям (правилам языка, на котором составлены), значение термина единообразно и последовательно используется в договоре (если не оговорено иное), никакая норма не является противоречивой и излишней и всякая норма логически взаимосвязана с иными нормами договора.

Верный подход к толкованию здесь не является зеркальным отражением или копированием «венских» правил, где нет отсылки к нормам внутреннего законодательства. Равным образом, не может быть применен и никакой национальный подход без учета контекста договора и той специфики, которая отличает норму, рожденную совместной волей суверенов, от единоличного установления законодателя. Международные договоры об избежании двойного налогообложения не случайно вводят специальные правила толкования в отношении терминов, не раскрытых в самом договоре. Потребность в них обусловлена особенностями соглашений, распределяющих налоговые доходы между государством источника дохода и государством резидентства (иногда с использованием формулировки «не может облагать...»)⁹¹⁶.

Специфика толкования международных налоговых договоров РФ по сравнению с нормами российского законодательства о налогах и сборах обусловлена следующими факторами:

- договоры об избежании двойного налогообложения – соглашения двух суверенных государств (распространяются на них и лиц, признанных таковыми для целей договора);
- исключение в связи с двусторонней природой преобладания

⁹¹⁶ Например, в п. 6 ст. 10 договора с Австралией от 07.09.2000 содержится следующее положение: «Если компания, являющаяся резидентом одного Договаривающегося Государства, получает прибыль или доходы из другого Договаривающегося Государства, это другое Государство не может облагать никаким налогом дивиденды, выплачиваемые этой компанией, когда лицо, имеющее фактическое право на такие дивиденды, не является резидентом этого другого Договаривающегося Государства, за исключением случаев <...>».

- толкования одной из сторон вне контекста договора (важность достижения единого толкования, только в этом случае возможно устранение двойного налогообложения);
- модельный принцип нормотворчества – как результат, более широкое использование внешних материалов при толковании. Следование модельным конвенциям обуславливает использование международной налоговой терминологии (ряд конвенционных терминов может быть незнаком национальному законодательству);
 - наряду с принципами взаимности и добросовестности при толковании учет принципа ожиданий налогоплательщиков (лиц, к которым применяется соглашение);
 - отличие языка международных налоговых договоров от языка национального законодательства о налогах и сборах (соглашения могут быть менее точны в выражении смысла и недостаточно детализированы);
 - многоязычность, незнакомая российскому законодательству о налогах и сборах;
 - продолжительность жизни договорных норм (20, 30 и более лет) без изменения текста, что обуславливает потребность в гибкости толкования при верности содержанию, обеспечении баланса интересов государств.

Согласимся с мнением М. Эдвардса-Кера⁹¹⁷, что двойственный статус международного налогового соглашения позволяет ему быть в определенной степени независимым от любых принципов толкования, предписанных как правом международных договоров, так и национальными правилами договаривающихся государств.

Не для всех терминов МК ОЭСР требует симметричного значения

⁹¹⁷ См.: *Edwardes-Ker M.* Op. cit. P. 17.

(одинакового в обоих государствах)⁹¹⁸. Уникальность интерпретационного механизма налогового соглашения допускает ассиметричную интерпретацию конвенционных терминов, не влияющих на разграничение налоговых юрисдикций, а составляющих необходимые элементы юридической конструкции налогов либо содержания иных обстоятельств, с которыми национальное право связывает возникновение обязанности по их уплате.

В контексте обозначенных нами выше проблемных аспектов перехода к многостороннему налоговому соглашению следует отметить риск проблем юридико-технического характера, если не будут приняты во внимание взаимосвязи между многосторонними и двусторонними договорами, а также нормами национального законодательства в части применяемой терминологии. Здесь будет особенно важна согласованность понятийного аппарата. Данная проблема пока не нашла окончательного удачного решения в рамках реализации договоров двустороннего формата. Предлагаемый в рамках Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы переход к многосторонним инструментам (соглашениям) невозможен без достижения определенности в этом вопросе.

§ 2. Многоязычные налоговые договоры и правила их толкования

Проблема языка международных договоров (юридические аспекты) имеет существенное значение при их составлении и толковании. Международные договоры об избежании двойного налогообложения – письменные соглашения между государствами. Язык (или языки) договора играют важную роль, воплощая и выражая вове существо договоренностей: с помощью языка конвенционные нормы становятся доступными для восприятия.

⁹¹⁸ См.: *Femia R. V., Aksakal L. J.* The Use of Tax Treaty Status in Legislation and the Impact on U.S. Tax Treaty Policy // *Tax Analysts*. 2010. April 26. P. 344.

В.И. Евинтов обращал внимание на то, что уже в договорах Руси с Византией 911 и 944 гг. указано, что документы составлены «на двою харатью», т.е. в двух экземплярах, один из которых – на древнерусском языке – передавался византийцам, а другой – на греческом – хранился у русских⁹¹⁹. Многосторонние международные соглашения могут быть составлены на пяти и более языках. Например, Венская конвенция 1969 г., которая часто упоминается в настоящей работе, составлена на английском, испанском, китайском, русском и французском языках.

В доктрине к преимуществам многоязычной формы международного договора относят возможность для его сторон получать тексты на своих государственных языках либо текст на языке, который создает благоприятные условия для применения и толкования договора⁹²⁰. Международный договор может быть составлен на одном языке, принят на другом или других языках, но «лишь тот текст, который был аутентифицирован, приобретает равную юридическую силу с другими языковыми вариантами, для чего он проходит отдельную процедуру в процессе заключения международного договора»⁹²¹. Статья 10 Венской конвенции 1969 г. содержит правила установления аутентичности текста⁹²². Договорной практике известны случаи, когда первоначально подписывается соглашение об избежании двойного налогообложения только на одном языке, текст на втором аутентичном языке изготавливается по истечении определенного периода времени. Например, договор между Вьетнамом и США подписан 7 июля 2015 г. на английском языке, текст на вьетнамском языке после составления будет являться аутентичным по итогам обмена

⁹¹⁹ См.: *Евинтов В.И.* Многоязычные договоры в современном международном праве (особенности подготовки и толкования): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Киев, 1979. С. 9.

⁹²⁰ См.: *Хаванова И.А.* Многоязычные налоговые договоры и особенности их толкования // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2016. № 2(57). С. 59–64.

⁹²¹ *Талалаев А.Н.* Указ. соч. С. 89.

⁹²² Текст договора становится аутентичным и окончательным: а) в результате применения процедуры, которая может быть предусмотрена в этом тексте или согласована между государствами, участвующими в его составлении, или б) при отсутствии такой процедуры – путем подписания, подписания *ad referendum* или парафирования представителями этих государств текста договора или заключительного акта конференции, содержащего этот текст.

дипломатическими нотами (при подтверждении соответствия англоязычному тексту)⁹²³. Соглашение об избежании двойного налогообложения между Казахстаном и США от 24 октября 1993 г. первоначально было подписано на русском и английском языках. В договоре закреплено условие о том, что «будет подготовлен текст на казахском языке, что будет подтверждено посредством обмена дипломатическими нотами, подтверждающими его соответствие тексту на английском языке»⁹²⁴.

В ряде случаев национальное законодательство может предусматривать составление официальных переводов текста международного договора. Например, Закон «О порядке заключения, исполнения и денонсации международных договоров СССР»⁹²⁵ устанавливал, что международные договоры СССР, аутентичные тексты которых составлены на иностранных языках, публикуются на одном из этих языков с официальным переводом на русский язык (ст. 25). Наличие официального перевода облегчает правоприменение, однако следует учитывать, что переводной текст не равнозначен аутентичному.

Рассмотрение проблемы составления и толкования аутентичных текстов осуществляется на основании п. 3 ст. 31 и ст. 33 Венской конвенции 1969 г. (в их взаимосвязи). В случае установления аутентичности текста международного договора на двух или нескольких языках, его текст на каждом языке имеет одинаковую силу, если договором не предусматривается или участники не условились, что в случае расхождения между этими текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст (п. 1 ст. 33)⁹²⁶. В заключительных статьях договоров об

⁹²³ См.: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-Vietnam-7-7-2015.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

⁹²⁴ <http://kgd.gov.kz/ru/content/konvencii-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-ipredotvrashchenii-ukloneniya-ot> (дата обращения: 01.04.2016).

⁹²⁵ См.: Закон СССР от 06.07.1978 «О порядке заключения, исполнения и денонсации международных договоров СССР» // Ведомости ВС СССР. 1978. № 28. Ст. 439.

⁹²⁶ Вариант договора на языке ином, чем те, на которых была установлена аутентичность текста, считается аутентичным только в том случае, если это предусмотрено договором или об этом условились участники договора (п. 2 ст. 33).

избежании двойного налогообложения указывается, какие именно тексты являются аутентичными. Например, в ст. 29 соглашения РФ с Грецией⁹²⁷ отмечается, что оно совершено «на русском, греческом и английском языках, причем все тексты имеют одинаковую силу. В случае расхождения при толковании будет применяться текст на английском языке».

Двусторонние международные договоры, как правило, составлены на государственных (официальных) языках⁹²⁸ договаривающихся государств и аутентичны на всех этих языках. Иногда государство, у которого несколько официальных языков, при заключении договора использует только один из них⁹²⁹. В некоторых случаях (это характерно в большей степени для международных налоговых соглашений)⁹³⁰ добавляется «нейтральный» язык (обычно английский или французский). Составленный на нем текст, как правило, представляет собой решающую версию при наличии противоречий между аутентичными текстами.

Есть двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения, составленные на четырех языках. Например, соглашение между Таджикистаном и Чехией (2006 г.) совершено на таджикском, чешском, русском и английском языках⁹³¹. На четырех языках (русском, голландском, английском и французском) с преобладанием текста на английском языке

⁹²⁷ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики от 26.06.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал». Ратифицирована Федеральным законом от 01.12.2007 № 298-ФЗ (Бюллетень международных договоров. 2008. № 5).

⁹²⁸ Понятия «государственный язык» и «официальный язык» являются близкими, но не тождественными. Экспертами ЮНЕСКО в 1953 г. было предложено их разграничение. Государственный язык (national language) – язык, выполняющий интеграционную функцию в рамках государства в политической, социальной и культурной сферах, выступающий в качестве его символа; официальный язык (official language) – язык государственного управления, законодательства, судопроизводства. Эти определения имеют рекомендательный характер, в конституциях государств, как отмечает Е.М. Доровских, закрепляется как официальный язык (Андорра, Болгария, Польша), так и государственный (Австрия, Словакия) // См.: Доровских Е.М. К вопросу о разграничении понятий «государственный язык» и «официальный язык» // Журнал российского права. 2007. № 12.

⁹²⁹ Например, в Финляндии два государственных языка (финский и шведский). Договор с РФ об избежании двойного налогообложения от 04.05.1996 составлен на русском, финском и английском языках.

⁹³⁰ См.: Studies on translation and multilingualism. Language and Translation in International Law and EU Law. European Commission. 6/2012. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2012. P. 16.

⁹³¹ Все тексты являются равно аутентичными. В случае расхождения при толковании предпочтение отдаётся тексту на английском языке. См.: http://andoz.tj/images/materiali_andoz_tj/GLAVNOE%20MENU/2_zakonodatelstvo/8_mejdunarodn_soglaweniya/mejdunarodn_konvencii_soglaweniya/konvenc.%20R_Taj_%20vs%20Chech%20republik.pdf (дата обращения: 01.03.2016).

(в случае расхождения при толковании) составлено новое соглашение РФ с Бельгией (2015 г.)⁹³². Иногда делается выбор в пользу третьего языка, который не является официальным ни для одного из государств⁹³³. Такой подход может вызывать проблемы при толковании. Отметим, что взаимосогласительная процедура, предусмотренная ст. 25, не ориентирована на достижение согласованного толкования при расхождении текстов на разных языках.

Для двусторонних международных договоров возможны следующие решения при определении языков соглашения (аутентичные тексты)⁹³⁴:

- 1) использование государственных (официальных) языков договаривающихся государств;
- 2) применение государственного (официального языка) одной из сторон как единственного языка международного договора;
- 3) выбор «нейтрального» языка (третьего языка, не являющегося государственным/официальным ни для одного из участников договора);
- 4) комбинация подходов (1–3). Например, использование государственных (официальных) языков и «нейтрального» языка. Обычно сопровождается правилом о преимущественности одного из текстов при расхождении в толковании.

Международные договоры РФ об избежании двойного налогообложения совершаются на русском языке и официальном языке государства – стороны договора⁹³⁵, в ряде случаев – на трех языках⁹³⁶, все тексты имеют одинаковую силу. Правило о преимущественном

⁹³² Конвенция между РФ и Королевством Бельгия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015 (по состоянию на 01.04.2016 не ратифицирована РФ).

⁹³³ Например, на английском языке составлены договоры Австрии и Греции (2007 г.), Австрии и Чехии (2006 г.). См.: <http://www.financnisprava.cz/en/international-tax-affairs/double-taxation> (дата обращения: 01.04.2016).

⁹³⁴ См.: Studies on translation and multilingualism. Language and Translation in International Law and EU Law. European Commission. P. 19.

⁹³⁵ Например, соглашение с Болгарией от 08.06.1993 совершено на русском и болгарском языках; со Словакией от 24.06.1994 – на русском и словацком; с Францией от 26.11.1996 – на русском и французском; с Ирландией от 29.04.1994, Намибией от 31.03.1998, Новой Зеландией от 05.09.2000, США от 17.06.1992 – на русском и английском языках.

⁹³⁶ Договор РФ с Канадой от 05.10.1995 составлен на русском, английском и французском языках.

использовании текста на определенном языке (при наличии расхождений в толковании) характерно для договоров, составленных на трех языках⁹³⁷. Наиболее распространен в этом качестве английский язык, в нескольких договорах предусмотрена преимущественная сила текста на французском языке⁹³⁸. Например, российско-индийский договор от 25 марта 1997 г. заключен на русском, хинди и английском языках. Все тексты аутентичны. В случае расхождения между текстами приоритет отдается тексту на английском языке⁹³⁹. Скорее, в виде исключения могут быть приведены случаи, когда в двуязычном договоре закрепляется правило о том, какой именно текст – используется при расхождении между текстами⁹⁴⁰. Несложно заметить особое значение текстов на английском языке, который выступает и в качестве распространенного официального языка государства–стороны договора и в качестве языка, текст договора на котором имеет преимущественную силу. В.Л. Толстых называет английский язык «главным языком международных договоров и soft law»⁹⁴¹. Есть случаи, когда в русском тексте договора используется словосочетание на английском языке. Так, в Протоколе к договору с Мексикой от 07.06.2004 имеется следующее уточнение в отношении ст. 11 (Проценты): «Положения пункта 2 не применяются к процентам, полученным от займов, предоставленных на условиях back-to-back».

Русский язык, выполнявший функции *lingua franca* в отношениях между социалистическими странами, после распада СССР «стал *lingua franca*

⁹³⁷ Так, соглашение с Австрией от 13.04.2000 совершено на русском, немецком и английском языках, все тексты имеют одинаковую силу. В случае любого расхождения в толковании между текстами на русском и немецком языках будет применяться текст на английском языке.

⁹³⁸ Договоры с Алжиром от 10.03.2006, Марокко от 04.09.1997. В договоре РФ с Алжиром содержится следующее положение: «Совершено в г. Алжире 10 марта 2006 г. в двух экземплярах, каждый на русском, арабском и французском языках, причем все три текста имеют одинаковую силу. В случае расхождений используется текст на французском языке».

⁹³⁹ Аналогичное правило содержалось в Соглашении между Правительством СССР и Правительством Республики Индия от 20.11.1988 «Об избежании двойного налогообложения доходов».

⁹⁴⁰ Английский – договор РФ с Филиппинами от 26.04.1995; русский – договоры РФ с Казахстаном от 18.10.1996, Киргизией от 13.01.1999, Таджикистаном от 31.03.1997.

⁹⁴¹ Толстых В.Л. Язык и международное право // Российский юридический журнал. 2013. № 2.

постсоветского пространства»⁹⁴². Ряд договоров об избежании двойного налогообложения стран – бывших республик СССР составлены на трех языках (с преобладающим при толковании значением русскоязычного текста). Например, договор Белоруссии и Молдавии (1994 г.) составлен на молдавском, белорусском и русском языках. В случае расхождения в толковании преимущество имеет текст на русском языке⁹⁴³. Также на трех языках с преобладанием текста на русском языке составлены договоры: Азербайджана и ФРГ (2004 г.)⁹⁴⁴, Узбекистана и Украины (1994 г.)⁹⁴⁵, Казахстана и Украины (1996 г.)⁹⁴⁶, Азербайджана и Грузии (1997 г.)⁹⁴⁷.

Анализ договорной практики показывает, что у России нет договоров об избежании двойного налогообложения, составленных на одном языке, и всегда есть текст договора на русском языке. Аутентичность текстов означает, что они в равной мере выражают содержание соглашения и в РФ естественным является использование при толковании русскоязычного текста, учитывая, что тексты имеют одинаковую юридическую силу (равный авторитет); русский язык – государственный язык РФ⁹⁴⁸, удобный для восприятия содержания норм российскими правоприменителями. Кроме того, русский язык – язык судопроизводства и делопроизводства в российских судах⁹⁴⁹. Дополнительные аргументы для использования текста на русском языке есть там, где этот текст имеет преимущественную силу по условиям договора. При этом, однако, возможны ситуации, когда возникает необходимость обращения к текстам договора на другом языке (или языках).

⁹⁴² Там же.

⁹⁴³ См.: http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Belarus_rus.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

⁹⁴⁴ См.: http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&cat=54&lang=_rus (дата обращения: 01.04.2016).

⁹⁴⁵ Доступ из справочной правовой системы «Законодательство стран СНГ».

⁹⁴⁶ Доступ из справочной правовой системы СПС «Законодательство стран СНГ».

⁹⁴⁷ См.: http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&cat=54&lang=_rus (дата обращения: 01.04.2016).

⁹⁴⁸ В соответствии с Конституцией РФ государственным языком РФ на всей ее территории является русский язык (ст. 1 Федерального закона от 01.06.2005 № 53-ФЗ «О государственном языке Российской Федерации»).

⁹⁴⁹ См. ст. 10 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации».

В первую очередь это случаи несоответствия текстов договора.

Правила толкования Венской конвенции 1969 г. распространяются на все международные договоры вне зависимости о того, на скольких языках они составлены и аутентифицированы. Если языковые варианты договора установлены как аутентичные, они «обладают равной юридической силой, даже не имея абсолютной и полной языковой адекватности»⁹⁵⁰. Особенности толкования, возникающие вследствие мультилингвистической формы текста международного налогового договора, должны разрешаться в соответствии с нормами ст. 33 «Толкование договоров, аутентичность текста которых была установлена на двух или нескольких языках» Венской конвенции 1969 г., в силу которой предполагается, что термины договора имеют одинаковое значение в каждом аутентичном тексте.

По сравнению с толкованием договора, имеющего один текст, толкователь разноязычного договора имеет перед собой более сложный объект для интерпретации: его отдельные компоненты, составляя единый текст, не только отличаются специфическими особенностями, но и могут содержать расхождения и текстовые несоответствия. При толковании договоров, составленных на нескольких языках, важно учитывать формулу триединства: единство текста, единство смысла, единство договора. Мультилингвистическое толкование предполагает исследование содержания каждого аутентичного текста с последующим сопоставлением выявленного смысла нормативных предписаний.

Статья 33 Венской конвенции 1969 г. содержит правила толкования договоров, аутентичность текста которых была установлена на двух или нескольких языках. Анализ ее положений позволяет выделить исходящие из единства договора принципы:

- равенства аутентичных текстов – в случае, когда аутентичность текста договора была установлена на двух или нескольких языках, тексты

⁹⁵⁰ Талалаев А.Н. Указ. соч. С. 87.

имеют одинаковую силу, если договором не предусматривается или участники не условились, что при расхождении между текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст (п. 1 ст. 33);

- единства значения терминов в разноязычных текстах (п. 3 ст. 33);
- установления единого смысла текстов – за исключением случая, когда по соглашению преимущественную силу имеет какой-либо определенный текст, если сравнение аутентичных текстов обнаруживает расхождение значений, которое не устраняется применением ст. 31 и 32 (правила толкования), принимается значение, которое с учетом объекта и целей договора лучше всего согласовывает эти тексты (п. 4 ст. 33).

Как в общей системе толкования международных договоров, так и при толковании многоязычных международных договоров принято проводить различие между принципами и приемами толкования. Принцип толкования рассматривается в доктрине как общее положение, учитывающее специфические черты многоязычного толкования, находящееся в соответствии с принципами и нормами международного права⁹⁵¹. Принципы многоязычного толкования обладают юридически обязательной силой, являясь отражением основных принципов международного права в области толкования, обладая достаточной обобщенностью и универсальностью⁹⁵². Приемы, особенно если они даются в виде так называемых правил толкования (например, ограничительного толкования по одному из текстов, преимущества текстов с наименьшим объемом обязательств) имеют частный характер и могут применяться далеко не во всех случаях⁹⁵³. И.С. Перетерский отмечал, что приемы (правила) толкования не являются

⁹⁵¹ См.: *Евинтов В.И.* Многоязычные договоры в современном международном праве. С. 78.

⁹⁵² См.: *Алексеев С.С.* Проблемы теории права. Свердловск, 1973. С. 176.

⁹⁵³ *Евинтов В.И.* Указ. соч. С. 79.

объектом международно-правового регулирования, хотя и имеют определенное технико-правовое значение⁹⁵⁴.

В научной литературе представлена аргументация сторонников следующей точки зрения: если невозможно согласовать тексты и найти общее намерение сторон, то текст на языке стороны, принявшей на себя обязательство, предполагается имеющим преимущество при определении того, какое обязательство принято. И.С. Перетерский, критикуя такой подход, который представлял, в частности, С. Крэнделл⁹⁵⁵, указывал, что такая точка зрения исходит из «презумпции», что сторона, подписывающая договор, понимает только текст, написанный на своем языке, и «не знает, что контрагент написал в «своем» тексте». Оперировать такими предположениями, по мнению ученого, нельзя⁹⁵⁶.

В.И. Евинтов придерживался семантико-правового подхода при толковании разноязычных текстов международного договора. Разноязычный текст договора в той части, где имеются расхождения между текстами: 1) анализируется на разных уровнях в зависимости от характера расхождений (понятия, суждения, умозаключения); 2) устанавливаются логические связи между элементами текста⁹⁵⁷. Такой анализ имеет правовой характер, поскольку «при толковании текста определяется правовое значение его элементов с целью установить правовые последствия для сторон и учесть нагрузку нормативности, которую несут термины, передающие понятия»⁹⁵⁸. При этом подходе детали и особенности передачи смысла на разных языках рассматриваются с точки зрения их правового значения.

⁹⁵⁴ Перетерский И.С. Указ. соч. С. 73.

⁹⁵⁵ См.: Crandall S. Treaties. Their Making and Enforcement. Washington, 1916. P. 389.

⁹⁵⁶ См.: Перетерский И.С. Указ. соч. С. 137.

⁹⁵⁷ Подход иллюстрируется ученым, в частности, примером толкования ст. 9 Международного пакта о гражданских и политических правах (с аутентичными текстами на русском, английском и французском языках). Русский и английский тексты были близки по синтаксической конструкции, закрепляя положение о том, что каждый человек имеет право беспрепятственно придерживаться своих мнений. Напротив, французский текст содержал положение о том, что никто не может преследоваться за свои мнения. С точки зрения общего смысла все тексты предполагали право на свободу выражения мнения, но во французском смысловые акценты смещались, и это имело правовое значение, поскольку ст. 19 Пакта при таком подходе не провозглашала право, а решала вопрос о неблагоприятных последствиях в результате выражения своего мнения, что не являлось целью рассматриваемой статьи.

⁹⁵⁸ Евинтов В.И. Многоязычные договоры в современном международном праве. С. 122.

В качестве примера рассмотрим расхождения между англоязычным и русскоязычным текстами ст. 11 «Проценты» договора между РФ и США. Договор составлен на русском и английском языках, тексты имеют одинаковую силу. Предварительно отметим, что ни в одном договоре РФ об избежании двойного налогообложения (русскоязычный текст) не используется термин «бенефициарный владелец» («бенефициарный собственник»). Применяются словосочетание «лицо, имеющее фактическое право на доход» либо близкие по содержанию термины. При этом в тексте на английском языке употребляется термин «beneficial owner», а при характеристике дохода, как принадлежащего лицу, имеющему на него фактическое право, – словосочетание «beneficially owned».

В договоре, о котором идет речь, при наличии в тексте ст. 10 (Дивиденды), 11 (Проценты) и 12 (Доходы от авторских прав) на английском языке словосочетания «beneficially owned» требование о «фактическом праве» на доход отсутствует в ст. 11 в отношении доходов в виде процентов. Мы акцентировали внимание на этом аспекте⁹⁵⁹, проведя анализ с использованием англоязычного текста, размещенного на официальном сайте Службы внутренних доходов США⁹⁶⁰.

Несмотря на отсутствие упомянутой формулировки в ст. 11 на русском языке, мы полагаем, что такое требование (о наличии фактического права на доход) может быть предъявлено в качестве условия для получения налоговой выгоды в отношении данной категории дохода. Наш вывод основан на сравнительном анализе аутентичных текстов, а именно: при использовании аналогичных формулировок в ст. 10 и 12 этого же договора указание в русском тексте на условие о фактическом праве на доход присутствует; концепция «beneficial ownership» – концепция налогового права, сформулированная в МК ОЭСР с учетом официального комментария к ней

⁹⁵⁹ См., в частности: *Хаванова И.А.* К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. С. 32–37.

⁹⁶⁰ См.: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/russia.pdf> (дата обращения: 01.12.2015).

и касающаяся всех трех статей: 10, 11 и 12 (пассивные доходы). Неприменение данного требования в отношении ст. 11 на том основании, что в ее тексте на русском языке оно не упомянуто в качестве условия, не находит разумного юридического объяснения, если следовать принципу единства смысла, закрепленного в разноязычных текстах международного договора.

В силу особенностей правовых систем, как отмечал И.И. Лукашук, одни и те же понятие или термин, используемые в договоре, могут пониматься различным образом, термины одного языка зачастую не имеют аналогов в других (в англоязычных странах для обозначения разных видов ответственности существует два термина: «responsibility» и «liability», в других языках, включая русский, лишь один – «ответственность»)⁹⁶¹. Важный этап логической работы с текстом налогового договора – выявление обычного значения понятия в национальном законодательстве договаривающихся государств и их сопоставление, которое позволяет установить обычное значение термина уже для целей межгосударственного договора.

Следует проанализировать, имелось ли у сторон намерение придать термину специальный смысл в зависимости от того, на каком языке он выражен, несмотря на то, что договор будет применяться в государстве, где этот термин передает иное содержание. Если термин не определен и его толкование согласно международному договору осуществляется по национальным правилам, предстоит выяснить и то, насколько стороны желали либо допускали такую неустойчивость понятия (этот подход помогает выявить границы единого значения, позволяющие аккумулировать его существенные черты).

Нельзя проводить сравнение на основе противопоставления текстов, а затем полного отрицания одного из них. Противопоставлением выявляются

⁹⁶¹ См.: Лукашук И.И. Современное право международных договоров: В 2 т. Т. 1: Заключение международных договоров. М., 2004. // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

расхождения между текстами, но задача толкования конструктивная по своей природе, это установление единого смысла.

Сравнение текстов договоров может иметь цель уточнения смысла. Так, в ст. 15 Консульской конвенции между Францией и СССР от 8 декабря 1966 г., где предусматривалось освобождение консульских работников от уплаты налогов на имущество, «используемое для служебных целей или личных нужд», французский текст был пространнее русского. Он помог уточнить («при молчании по этому поводу русского текста»), что освобождается имущество, которое используется для личных нужд в разумных пределах⁹⁶².

В деле о пограничных и трансграничных военных действиях (Никарагуа против Гондураса) Международный суд столкнулся с расхождением разноязычных текстов Боготского пакта 1948 г. Во французском тексте говорилось, что спор может быть передан на рассмотрение международного органа, если его урегулирование путем переговоров невозможно «по мнению одной из сторон». В текстах на остальных языках (английском, испанском и португальском) указывалось: «по мнению сторон». Суд решил исходить из строгого толкования и считать, что необходимо мнение обеих сторон⁹⁶³. Эта позиция, по мнению И.И. Лукашука, соответствует общему правилу толкования, согласно которому в случае сомнения норма должна толковаться так, чтобы не увеличивать обязательства стороны и не ограничивать ее прав⁹⁶⁴. Применительно к договорам об избежании двойного налогообложения мы полагаем возможным использовать этот подход, обеспечивающий достижение необходимого баланса прав и обязанностей договаривающихся государств, но, поскольку данные договоры формируют права частных субъектов, такой анализ должен касаться и этой стороны толкования

⁹⁶² *Евинтов В.И.* Многоязычные договоры в современном международном праве. С. 28.

⁹⁶³ См.: ICJ. Reports. 1988. P. 94 – 95.

⁹⁶⁴ См.: *Лукашук И.И.* Указ. соч.

конвенционных норм.

П. Пистоне, анализируя проблемы толкования международных налоговых договоров, указывает на использование трех методов для разрешения лингвистических несоответствий:

1) теория разделяемого смысла. Предполагает, что толкователь должен признать за термином общее значение, которое он имеет в двух или более языках;

2) объединяющая теория. Является разновидностью теории разделяемого смысла; согласно этой теории толкователь должен придавать термину значение, которое превалирует в нескольких языках и позволяет выделить совпадение смысла, исходя из предмета и целей интерпретируемого положения;

3) теория единого смысла. Особая роль в ней отводится предмету и цели для «уточнения фактического значения, которое способно выразить свое существо в контексте лингвистического плюрализма». Применение этой теории допускает вывод, что значение термина в одном из языков может быть в определенных случаях наиболее соответствующим существованию положения, даже если оно (частично или полностью) отличается от того, что аналогичный термин означает в другом официальном языке.

Статья 33 Венской конвенции 1969 г., по мнению П. Пистоне, отражает теорию разделяемого смысла, требуя при этом принимать во внимание предмет и цель договора. Однако, как он полагает, налоговые договоры «не обязательно нуждаются для решения проблем мультилингвистической интерпретации в применении теории разделяемого смысла»⁹⁶⁵. Мы относим данный подход к дискуссионным. Договорной практике известны случаи, когда выбор «правильного» текста приводил к не самым удачным результатам. П. Сандгрэн в работе, посвященной толкованию многоязычных налоговых соглашений, проанализировал дело, в котором Верховный суд

⁹⁶⁵ Пистоне П. Проблемы мультилингвистической интерпретации. С. 762–763.

Швеции при толковании договора между Швецией и Перу отдал предпочтение испаноязычному тексту. Все началось с того, что суд первой инстанции, исследовав текст на шведском языке (без обращения к тексту на испанском языке), пришел к выводу об обоснованности обложения дохода от прироста стоимости капитала только в Перу, уточнив, что, если он не подлежит налогообложению в этой стране, у Швеции появляется право обложить его как иной (прочий) доход для целей договора. На самом деле абсолютной ясности текст на шведском языке не давал. В то же время анализ испанской версии, проведенный в дальнейшем, исключил первоначальное толкование, поскольку, по мнению вышестоящей судебной инстанции, особенности испаноязычного текста делали невероятным само предположение о таком варианте интерпретации (структура текста, формулировки исключали возможность отнесения дохода к упомянутой категории). В итоге был сделан вывод о том, что Швеция не имеет прав налогообложения в отношении данного вида дохода. П. Сандгрэн, и мы с ним согласны, считал этот подход неидеальным, обратив внимание, что специфика испанского текста – результат не совсем удачного перевода (соглашение со Швецией было одним из первых, заключенных Перу). В пользу этой версии свидетельствовало и то обстоятельство, что толкование расходилось с Комментарием ОЭСР. Судебное решение вызвало широкое обсуждение, толкование, признанное Судом верным, поставило Швецию в невыгодное положение, что явилось одним из аргументов в пользу прекращения договорных отношений.

Расхождения в формулировках разноязычных текстов могут иметь также технический характер, и лингвистическое расхождение здесь следует отделять от технической ошибки. В случае, когда после установления аутентичности текста договора подписавшие его государства и договаривающиеся государства констатируют с общего согласия, что в нем содержится ошибка, то эта ошибка, если они не решают применить другой способ, по правилам ст. 79 Венской конвенции 1969 г. исправляется путем:

а) внесения исправления в текст и парафирования этого исправления уполномоченными представителями; б) составления документа с изложением исправления, которое согласились внести, или обмена такими документами, или с) составления исправленного текста всего договора в том же порядке, что и при оформлении подлинного текста. Эти правила применяются также в тех случаях, когда была установлена аутентичность текста на двух или нескольких языках и обнаружено несовпадение между различными текстами, которое с общего согласия подписавших договор государств и договаривающихся государств должно быть исправлено⁹⁶⁶. В договорной практике РФ есть случаи исправления таких ошибок⁹⁶⁷. Когда после подписания договора с Алжиром от 10 марта 2006 г. в русскоязычном тексте были обнаружены ошибки технического характера, МИД России нотой от 13 ноября 2006 г. № 11027-н-дбва уведомил алжирскую сторону о необходимости внесения соответствующих исправлений в текст договора на русском языке, согласие алжирской стороны было подтверждено нотой от 30 марта 2007 г. № 59/АБМ/07⁹⁶⁸.

Толкование согласно п. 3 ст. 33 Венской конвенции 1969 г. исходит из презумпции аутентичности текстов, т.е. можно выбрать один текст для толкования и основываться на нем⁹⁶⁹, нет необходимости на постоянной основе сравнивать все тексты договора. Данная презумпция опровержима (п. 4 ст. 33), и, если в споре одна из сторон прибегает к аргументам, согласно которым значение термина в одной лингвистической версии отличается от другой, должен анализироваться текст договора на аутентичных языках по

⁹⁶⁶ Исправленный текст заменяет собой содержащий ошибку текст *ab initio*, если только подписавшие договор государства и договаривающиеся государства не решат иначе.

⁹⁶⁷ Так, со дня обмена нотами от 17.12.2002 и 18.03.2003 между МИД России и Посольством Австралии в п. 2 «i» ст. 10 договора РФ с Австралией от 07.09.2000 слова «если такие дивиденды выплачиваются компанией» заменены на слова «если такие дивиденды выплачиваются компании».

⁹⁶⁸ См.: Пояснительная записка «По вопросу ратификации Конвенции между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (законопроект № 24199-5).

⁹⁶⁹ См.: *Lang M. The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages // Essays on Tax Treaties. A Tribute to David A. Ward. Ed. by G. Maisto, A. Nikolakakis and J. M. Ulmer. Amsterdam: IBFD and Canadian Tax Foundation. 2013. P. 19.*

правилам ст. 33. Названная статья не требует от толкователя, чтобы он изначально проанализировал все аутентичные тексты международного договора; они сравниваются, как отмечает П. Аргинелли, только если заинтересованная сторона указывает на *prima facie* несоответствие между ними⁹⁷⁰.

Применение этого правила российскими судами при разрешении налоговых споров в ряде случаев вызывает сложности. Так, судом апелляционной инстанции была поддержана позиция суда первой инстанции⁹⁷¹, который указал, что, используя англоязычный текст соглашения с Нидерландами и применяя дословный перевод понятия «beneficial owner» (бенефициарный собственник) на русский язык, налоговый орган не учел, что в РФ текст соглашения официально опубликован только на русском языке. При этом в ст. 11 идет речь о «фактическом владельце процентов».

Соответственно, по мнению суда, «именно этот термин и подлежит использованию при применении соглашения в РФ», поскольку государственным языком РФ является русский язык и в силу ст. 3 Федерального закона от 1 июня 2005 г. № 53-ФЗ «О государственном языке Российской Федерации» государственный язык РФ подлежит обязательному использованию в деятельности федеральных органов государственной власти и при официальном опубликовании международных договоров РФ. «Другими словами, – как отмечается в решении суда, – произведенное инспекцией «этимологическое» толкование термина «фактический владелец» путем перевода с иностранного языка на русский термина «beneficial owner» вступает в противоречие с правилами об использовании русского языка

⁹⁷⁰ См.: *Arginelli P.* The interpretation of multilingual tax treaties. Dissertation. 29.10.2013 // <http://hdl.handle.net/1887/22074> (дата обращения: 01.10.2015). См. также: *Arginelli P.* Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory. IBFD, 2015.

⁹⁷¹ Постановлением Девятого ААС от 26.01.2015 № 09АП-53771/2014 было оставлено без изменения решение АС г. Москвы от 10.10.2014 по делу № А40-100177/13. Постановлением АС Московского округа от 12.05.2015 № Ф05-5400/2015 судебные акты отменены, в удовлетворении заявления КБ «Москоммерцбанк» (ОАО) отказано.

в РФ».

Примечательны в связи с этим несколько аспектов: в судебных актах Венская конвенция 1969 г. не упоминается вовсе; соглашение с Нидерландами совершено на русском, голландском и английском языках, в случае расхождений в толковании применяется английский текст (именно он имеет преимущественную силу).

Рассмотрим вопрос о возможности применения аутентичного текста договора на английском языке при отсутствии официальной публикации текста на данном языке. Закон о международных договорах РФ предусматривает (ст. 30), что вступившие в силу для РФ международные договоры, решения о согласии на обязательность которых для РФ приняты в форме федерального закона, подлежат официальному опубликованию по представлению МИД России в Собрании законодательства РФ. Вступившие в силу для РФ международные договоры,⁹⁷² по представлению МИД России, также официально опубликовываются в Бюллетене международных договоров и размещаются (опубликовываются) на Официальном интернет-портале правовой информации.

В названной норме нет требования о том, чтобы были опубликованы все аутентичные тексты международного договора. Отсутствие публикации текста на иностранном языке, на наш взгляд, не может являться препятствием для реализации положений международного договора РФ об аутентичности текстов. Согласно ст. 28 Закона о международных договорах РФ подлинники (заверенные копии, официальные переводы) международных договоров Российской Федерации, заключенных от имени Российской Федерации и от имени Правительства РФ, сдаются на хранение в МИД России⁹⁷³. Как представляется, у российского суда достаточно возможностей для получения текста вступившего в силу международного договора России

⁹⁷² За исключением договоров межведомственного характера.

⁹⁷³ Копии договоров рассылаются соответствующим федеральным органам исполнительной власти, уполномоченным организациям и органам государственной власти соответствующих субъектов РФ.

на соответствующем языке.

Если стороны международного договора устанавливают аутентичность текстов, предполагается их юридическая равнозначность, тексты получают одинаковую юридическую силу, что, конечно же, не может не учитываться при их толковании. Г. Радбрух отмечал, что суть юридического толкования наиболее наглядно проявляется при сравнении с филологической интерпретацией. Последняя направлена на установление факта субъективно подразумеваемого смысла, реальных идей и замыслов реального человека, лежащих в основе мыслительной деятельности. Юридическое же толкование «направлено на раскрытие объективного смысла действующей правовой нормы»⁹⁷⁴.

Поскольку международные соглашения – основные письменные источники международного права, язык, на котором они составлены, исключительно важен. Если стороны устанавливают аутентичность текстов договора, предполагается их юридическая равнозначность, тексты получают одинаковую юридическую силу. Однако юридическая равнозначность «не означает однозначности языковых средств выражения, так как различные языки имеют разные средства выражения»⁹⁷⁵.

Проблемы интерпретации могут возникать и при однородности текстов, поскольку и однородные слова не гарантируют единообразного применения, однако именно текстовая однородность закладывает основы для единообразного правопонимания. Юридическая оценка должна основываться не на выявлении нюансов текстовых различий, а на анализе их правового эффекта (его существенности), уяснении того, как такие различия влияют на понимание существа норм правоприменителями, использующими аутентичные тексты договора на разных языках, на толкование и применение международных соглашений. Процесс толкования, в ходе которого

⁹⁷⁴ Радбрух Г. *Философия права*. М., 2004. С. 128.

⁹⁷⁵ *Евинтов В.И.* Многоязычные договоры в современном международном праве (особенности подготовки и толкования). С. 12.

постигается содержание конвенционных норм, предполагает наряду со знанием языка, на котором норма сформулирована, представление о системе договорных положений, о связи анализируемой нормы с иными нормами и ее месте в данной системе. Соответственно, ст. 33 Венской конвенции 1969 г. не должна рассматриваться в отрыве от других статей ее раздела 3 «Толкование договоров», поскольку в ней содержится лишь один из элементов процесса толкования (для специфических ситуаций многоязычных договоров).

§ 3. Особенности применения модельных документов международных организаций при толковании договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения

Важным вопросом остаются правовые основы для применения Комментария ОЭСР при толковании международных договоров РФ, учитывая, что Россия не является членом ОЭСР, однако положения модельной конвенции нашли отражение в ее соглашениях с другими государствами. По справедливому рассуждению М. Мкинтайра, комментарий отражает позицию большинства государств – членов данной организации о том, как должны толковаться положения договоров об избежании двойного налогообложения. Отчасти официальный комментарий используется и в качестве инструмента обновления модельного соглашения, по-новому интерпретируя положения модели⁹⁷⁶.

Позиции, представленные в отечественной литературе по данному вопросу, существенно разнятся. Комментарий рассматривается и как «источник международного налогового права»⁹⁷⁷, и как «источник толкования»⁹⁷⁸, что, конечно же, не одно и то же. Различаются и подходы к

⁹⁷⁶ *McIntyre M.J.* Op. cit. P. 7.

⁹⁷⁷ *Винниченко А.Д.* Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности // Финансы, денежное обращение и кредит. Серия «Экономика и право». 2015. № 5–6. С. 57.

⁹⁷⁸ См.: *Панова И.В.* О применении Российской Федерацией международных договоров в сфере налогообложения // Закон. 2012. № 3. С. 113 – 119; *Разгильдеев А.В.* Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // Вестник ВАС РФ. 2014. № 4. С. 14–33.

оценке обязательности данного документа. Несмотря на то что модельные конвенции ОЭСР и ООН составляют форму так называемого мягкого права (soft law)⁹⁷⁹, А.В. Демин, например, полагает, что признание и применение в международной практике положений этих конвенций и официальных комментариев к ним, основанные на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции 1969 г., придают рекомендательным положениям de facto обязывающий характер. По мнению ученого, «фактическая общеобязательность подобного рода правоположений, обусловленная авторитетом разработавших их международных организаций, охватывает и государства, которые участниками соответствующих организаций (и конвенций) не являются»⁹⁸⁰. В качестве примера им приводится Россия, которая не является членом ОЭСР. Позиция об обязательном характере Комментария ОЭСР представлена и в российской судебной практике⁹⁸¹.

Такие выводы небесспорны. Существо мягкого права позволяет как полностью игнорировать модельные подходы, так и добровольно следовать им (полностью или в части), в том числе при заключении международных договоров вне зависимости от членства государства в соответствующей международной организации. Известно, что даже в государствах – членах ОЭСР суды могут не признавать юридической силы за комментарием⁹⁸². В.А. Мачехин обоснованно отмечает в связи с этим, что оснований для его обязательности «не удастся найти ни в российских документах, ни в

⁹⁷⁹ См. подробнее: *Gribnau H.* Soft Law and Taxation: EU and International Aspects // *Legisprudence*. 2008. Vol. II. № 2.

⁹⁸⁰ *Демин А.В.* Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // *Финансовое право*. 2012. № 1. С. 6–9.

⁹⁸¹ Так, Девятый ААС при толковании российско-американского договора указал, что, хотя РФ и не является членом ОЭСР, для нее толкование, содержащееся в комментариях, «приобретает обязательный характер в результате действия принципа идентичности толкования и понимания международно-правового договора, при заключении двустороннего договора ... с государством – членом ОЭСР» // постановление от 28.10.2011 № 09АП-23751/2011-АК, 09АП-25741/2011-АК (постановлением ФАС Московского округа от 27.02.2012 оставлено без изменения).

⁹⁸² См. об этом: *Nakayama K.* Tax Policy: Designing and Drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty. IMF (Fiscal Affairs Department). 2011. P. 4.

документах стран–членов ОЭСР»⁹⁸³. Подхода о необязательном характере данного документа придерживаются и многие зарубежные исследователи⁹⁸⁴.

Введение к МК ОЭСР (п. 29) также содержит весьма взвешенную позицию по этому вопросу: несмотря на то что комментарии не предназначены для приложения в каком бы то ни было виде к подписанным соглашениям стран – членов ОЭСР, которые, в отличие от модельной конвенции, являются юридически обязывающими международными документами, они могут оказать содействие в применении и толковании соглашений об избежании двойного налогообложения, разрешении споров.

Тезис Ф. Энгелена о том, что государства–члены ОЭСР, имеющие возможность высказать замечания к комментарию, но не сделавшие этого, юридически связаны его содержанием⁹⁸⁵, не нашел широкой поддержки⁹⁸⁶. Комментарий не был признан в доктрине обязательным, главным образом, потому, что не является частью международного договора, неотъемлемой составляющей его контекста.

Бесспорно, на модельной конвенции основываются переговоры, по их итогам заключают договоры, воспроизводящие модельные конструкции, и уже одно это не позволяет отрицать высокую юридическую ценность и значимость этого документа. Однако использование в договорной практике стандартных формулировок не должно затмевать факт уникальности каждого международного договора. В обезличенном модельном соглашении нельзя отразить все нюансы конкретного двустороннего договора, в котором соблюдены интересы заключивших его государств. Как обоснованно отмечает П. Брэндстеттер, модельная конвенция была создана для содействия

⁹⁸³ *Мачехин В.А.* Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // *Налоговед.* 2011. № 9. С. 35 – 36.

⁹⁸⁴ См.: *The Legal Status of the OECD Commentaries.* Editors: S. Douma, F. Engelen. IBFD. 2008. P. 52; *Treaties and Subsequent Practice.* Ed. by G. Nolte. Oxford University Press. 2013. P. 360; *Linderfalk U., Hilling M.* The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law // *Nordic Tax Journal.* 2015. № 1. P. 42.

⁹⁸⁵ См.: *Engelen F.* Op. cit. P. 551–552.

⁹⁸⁶ См.: *Ward D.* Access to Tax Treaty Benefits. Research Report Prepared for the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation. September 2008. P. 13–14.

общим решениям по идентичным случаям двойного налогообложения доходов⁹⁸⁷. Налоговая служба Австралии, допускающая обращение при толковании договоров этой страны к комментарию, тем не менее уточняет, что каждый из них – индивидуальный продукт переговоров. И несмотря на практически единую структуру, текстуальное совпадение с положениями модельной конвенции, при толковании следует учитывать совокупность факторов, включая содержание переговорного процесса⁹⁸⁸.

Подводя промежуточный итог, отметим, что мы не видим достаточных оснований оценивать документ модельной природы наравне с международным договором – в качестве источника международного налогового права. Такой документ, подготовленный в рамках международной организации, в которую входит ограниченный перечень стран, не может рассматриваться как источник права для всех суверенных государств. У положений модельной конвенции нет такого же юридического значения, как у норм международного соглашения, – они не часть межгосударственного договора. В практике ВАС РФ выработана характеристика МК ОЭСР как «рамочного документа, устанавливающего общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения»⁹⁸⁹. И если не относиться чрезмерно взыскательно к слову «устанавливающий», поскольку выражаемая им императивность не присуща в полной мере названному документу, можно заметить, что в определении достигнут баланс между необязательной природой и характером документа («рамочный») и его значением при толковании («установление общих принципов и подходов...»). В тех случаях, когда требуется раскрытие содержания таких принципов, обращение к модельной конвенции и официальному

⁹⁸⁷ См.: *Brandstetter P.* «Taxes Covered»: A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. IBFD. 2011. P. 10.

⁹⁸⁸ См.: Taxation Ruling «Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements». TR 2001/13 // <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~2001~basic~exact&sis=treaties&target=EA&style=java&sdocid=TXR/TR200113/NAT/ATO/00001&recStart=1&PiT=99991231235958&recnum=14&tot=31&pn=RDB:RDB> (дата обращения: 01.04.2016)

⁹⁸⁹ См. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

комментарии к ней допустимо, а в определенных случаях является необходимым.

В пояснительных записках к законам о ратификации международных налоговых договоров России имеется информация о модельных конвенциях, которые использовались в переговорном процессе. Так, в пояснительной записке по вопросу ратификации договоров с Албанией, Израилем, Канадой, КНР, Словенией, Хорватией, Югославией отмечалось, что при их подготовке государства руководствовались МК ОЭСР⁹⁹⁰. При подготовке к подписанию российско-мальтийской конвенции⁹⁹¹ российская сторона основывалась на ТС РФ, «при проведении переговоров стороны также руководствовались типовыми моделями, рекомендованными ОЭСР и ООН»⁹⁹²; аналогичные пояснения можно найти в отношении договора с Испанией⁹⁹³ и т.д.

Минфин России, являющийся компетентным органом (применительно к РФ) по договорам об избежании двойного налогообложения, использует его при толковании их положений⁹⁹⁴. Российские суды учитывают положения Комментария ОЭСР, обосновывая это в отдельных случаях ссылками на Постановление Пленума Верховного Суда РФ, в котором рекомендовано использовать акты международных организаций в случае возникновения затруднений при толковании общепризнанных принципов и норм международного права, международных договоров России⁹⁹⁵.

⁹⁹⁰ См.: Пояснительная записка «К международным договорам РФ об избежании двойного налогообложения, подписанным Правительством РФ с Правительствами Государства Израиль, КНР, Республики Албания, Республики Словения, Республики Хорватия, Канады, Союзной Республики Югославии» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁹⁹¹ Ратифицирована Федеральным законом от 02.04.2014 № 46-ФЗ.

⁹⁹² См.: Пояснительная записка к проекту № 421707-6 Федерального закона «О ратификации Конвенции между Правительством РФ и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

⁹⁹³ См.: Пояснительная записка «К Конвенции между Правительством РФ и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» (законопроект № 99045506-2).

⁹⁹⁴ Подтверждение этому мы находим в его официальных разъяснениях. См., например, письма Минфина России от 19.05.2014 № 03-08-13/23614; от 26.06.2012 № 03-08-13; от 21.09.2011 № 03-08-07.

⁹⁹⁵ См.: п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 10.10.2003 г. № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Форма изложения, нетребовательность к последовательности и непротиворечивости текста, технические погрешности, допустимость существенных изменений содержания (вплоть до противоположных выводов) не позволяют определить Комментарий ОЭСР универсальным образом (для всех случаев) как источник толкования международных договоров России. Далеко не все его позиции совершенны настолько, чтобы иметь всеобщее признание. Наконец, сами положения Комментария могут быть истолкованы различным образом, и государства – члены ОЭСР выражают несогласие с его отдельными положениями, не имея при этом замечаний к самому тексту конвенции.

Учитывая сохраняющуюся неопределенность в установлении природы Комментария ОЭСР и степени обязательности его положений, в договорной практике проявилась тенденция закрепления статуса данного документа для целей толкования непосредственно в тексте соглашения (часто в протоколе к нему). Этот подход может распространяться как на весь договор, так и на его отдельные статьи (положения)⁹⁹⁶. Возможность использования Комментария закрепляется не только в договорах, в которых лишь одно из государств является членом ОЭСР, но и в договорах между государствами – членами данной организации⁹⁹⁷.

У такого подхода есть сторонники, которые выделяют его сильную сторону – достижение определенности в вопросе о юридическом значении документа. М. Мцариашвили, анализируя договорную практику Грузии⁹⁹⁸, отмечает, что, если государство подразумевает толкование, отличное от Комментария ОЭСР, при условии, что текст соответствует модельной

⁹⁹⁶ См. подробнее: *Ferreira H.* O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação. Universidade Católica Portuguesa. 2014. P. 69–131.

⁹⁹⁷ Например, в Протоколе (1991 г.) к договору Италии и Мексики в отношении п. 4 ст. 7 государства пришли к соглашению применять данные положения в соответствии с их внутригосударственными законами и в смысле, придаваемом в Комментарие к МК ОЭСР (1977 г.) // http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/mexi-en.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

⁹⁹⁸ Положения о Комментарие ОЭСР содержатся, в частности, в Протоколе к договору Грузии с Данией (2007 г.) // <https://www.retsinformation.dk/pdfPrint.aspx?id=122141> (дата обращения: 01.04.2016).

конвенции, на отличие интерпретации следует указать непосредственно в договоре⁹⁹⁹, в противном случае, по ее мнению, нужно исходить из применимости комментария при толковании договоров, особенно со странами – членами ОЭСР. Эта точка зрения, однако, как мы рассмотрим ниже, имеет весомые контраргументы.

У России есть два договора, устанавливающих правила применения комментария: договор с Мексикой (2004 г.) и новый договор с Бельгией (2015 г.)¹⁰⁰⁰. В Протоколе к договору с Мексикой отмечается, что государства будут стремиться применять его положения в соответствии с комментариями к статьям МК ОЭСР, «обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам, в той мере, в которой положения... Соглашения соответствуют положениям названной Модели».

В Протоколе к договору с Бельгией (2015 г.) указывается, что при интерпретации его положений, которые идентичны или по существу аналогичны положениям МК ОЭСР 1977 г. (с последующими изменениями), налоговые администрации договаривающихся государств будут следовать общим принципам Комментария ОЭСР при условии, что государства не включили в комментарий какие-либо оговорки, выражающие разногласие с этими принципами, и не договорились об отличающейся интерпретации в рамках ст. 24 (Взаимосогласительная процедура).

В качестве общего подхода в двух упомянутых договорах прослеживается готовность государств использовать комментарий:

- только по отношению к положениям договора, которые «соответствуют положениям... Модели» (договор с Мексикой), «идентичны или по существу аналогичны» им (договор с Бельгией);
- с учетом изменчивости МК ОЭСР («обновляемой время от времени», «с последующими изменениями»).

⁹⁹⁹ См.: *Mtsariashvili M.* Perspective Georgia's Double Taxation Agreements from the Viewpoint of the OECD // *Georgian Law Review*. 2008. № 11. P. 57.

¹⁰⁰⁰ По состоянию на 01.04.2016 договор не ратифицирован РФ.

В отличие от договора с Мексикой, договор с Бельгией (2015 г.) обуславливает применение комментария отсутствием оговорок, выражающих несогласие с его положениями, а также закрепляет возможность преодоления толкования согласно комментарию посредством интерпретации, достигнутой в рамках взаимосогласительной процедуры.

Положения о применении комментария содержатся в целом ряде договоров Австрии. В Протоколе (2010 г.) к ее договору с Болгарией¹⁰⁰¹ предусмотрено, что его положения, которые разработаны в соответствии с МК ОЭСР, как ожидается, будут содержательно соответствовать Комментарию ОЭСР. Из общего правила сделан ряд исключений¹⁰⁰², и, – это особенно важно, – отмечено, что Комментарий ОЭСР, который может время от времени пересматриваться, составляет средства толкования («a means of interpretation») в смысле Венской конвенции 1969 г. Эта же характеристика документа закреплена, в частности, в австрийско-грузинском договоре (2004 г.)¹⁰⁰³.

Следует обратить внимание на то, что аналогичный термин «средства толкования» (англ. – means of interpretation) используется в ст. 32 Венской конвенции 1969 г.

Практически аналогичные положения об использовании комментария есть в протоколах к договорам Австрии с Албанией (2007 г.)¹⁰⁰⁴, Боснией и Герцеговиной (2010 г.)¹⁰⁰⁵. В Протоколе к ее договору с Азербайджаном

¹⁰⁰¹ См.: [http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Bulgaria%202010%20\(en\).pdf](http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Bulgaria%202010%20(en).pdf) (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁰⁰² Такое понимание не будет применяться в случаях, когда: государствами сделаны оговорки к МК ОЭСР или замечания в отношении комментария к ней; в этом же протоколе к договору закреплено иное толкование норм; содержится иная интерпретация в опубликованном руководстве по толкованию одного из договаривающихся государств, которое оно предоставило компетентному органу другого договаривающегося государства до вступления соглашения в силу, а также если любое иное толкование согласовано компетентными органами после вступления договора в силу.

¹⁰⁰³ См.: [http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Georgia/Austria-Georgia%20\(en\).pdf](http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Georgia/Austria-Georgia%20(en).pdf) (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁰⁰⁴ См.: <http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Albania.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁰⁰⁵ См.: [http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Bosnia%20and%20Herzegovina%20\(en\).pdf](http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Bosnia%20and%20Herzegovina%20(en).pdf) (дата обращения: 01.04.2016).

(2000 г.)¹⁰⁰⁶ упомянута также МК ООН, предполагается, что положения договора, основанные, соответственно, на той или иной модельной конвенции, будут иметь то же значение, как в официальных комментариях к ним (за исключением случаев, приведенных в Протоколе). При любом расхождении в толковании по сравнению с комментариями общей интерпретации государства будут достигать посредством взаимосогласительной процедуры на основании ст. 25. Таким образом, в договорной практике имеются международные соглашения, где прямо обозначены:

- юридическая связь между правилами толкования их положений и Венской конвенцией 1969 г.;
- характеристика Комментария ОЭСР как средства толкования в смысле названной Конвенции.

Этот подход позволяет преобразовать юридически необязательный (модельный) документ в документ обязательного для договаривающихся государств характера, обусловив применение конвенционных норм толкованием в соответствии с ним. Однако даже в таких договорах имеются оговорки, сужающие сферу действия правила, например, указанием на редакцию модельного документа, на возможность согласования отличной от его положений интерпретации. Кроме того, осторожные формулировки передают характер применения документа («как правило, применяться...», «будут стремиться...»).

Когда в научной литературе высказываются позиции по вопросу о юридическом статусе Комментария ОЭСР, такая оценка, как правило, проводится с опорой на положения ст. 31–32 Венской конвенции 1969 г. Приведем наиболее распространенные точки зрения¹⁰⁰⁷: документ, способствующий раскрытию обычного значения терминов (п. 1 ст. 31);

¹⁰⁰⁶ См.: <http://www.intax-info.com/pdf/contracts/Austria/Austria-Azerbaijan.pdf> (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁰⁰⁷ См. подробнее: *Linderfalk U., Hilling M. Op. cit. P. 47.*

контекст договора (п. 2 ст. 31); последующие соглашения относительно толкования / практика применения (п. 3 ст. 31); документ, который помогает установить «специальное значение» терминов (п. 4 ст. 31); дополнительное средство толкования (ст. 32).

М. Лэнг считает возможным рассматривать МК ОЭСР и комментарий к ней как часть исторических материалов¹⁰⁰⁸. Такое толкование имеет целью выяснить смысл нормы посредством исследования истории ее возникновения. Однако любые подготовительные работы, пояснительные записки и т.д. имеют значение лишь в той мере, в какой высказанные цели и намерения нашли отражение в конвенционной норме. Только в этом случае мотивы сторон приобретают значение не внешних источников, представляющих исторический интерес, а материалов, имеющих юридическое значение.

Б. Клив полагает, что Комментарий ОЭСР не вписывается ни в одну из категорий документов, указанных в п. 2 ст. 31: это не соглашение между участниками договора, даже если они оба – члены ОЭСР, и не документ, составленный в связи с заключением конкретного договора¹⁰⁰⁹. Смысл п. 2 ст. 31, по его мнению, скорее, исключает существование (до заключения договора) документов, которые охватываются понятием «контекст». При этом он признает, что сложно найти аргументы, чтобы не воспринимать комментарий как дополнительное средство толкования (ст. 32), учитывая при этом, что к ним обращаются для подтверждения значения, полученного при применении ст. 31. Отнесение Комментария ОЭСР к дополнительным средствам толкования достаточно распространено в научной литературе. М. Лэнг и Ф. Брюггер готовы в таком качестве рассматривать и МК ОЭСР¹⁰¹⁰.

В ст. 32 приведен не исчерпывающий перечень дополнительных

¹⁰⁰⁸ См.: *Lang M.* Op. cit. P. 43.

¹⁰⁰⁹ См.: *Cleave B.* Judicial interpretation of Tax Treaties – Educating the Judges. <https://www.bcasonline.org/articles/artin.asp?505> (дата обращения: 01.04.2016).

¹⁰¹⁰ См.: *Lang M., Brugger F.* Op. cit.

средств толкования, что прямо следует из ее формулировки. Однако нюанс, на который обращает внимание Б. Клив (применение только для подтверждения значения), снижающий интерпретационную ценность документа, как раз и смущает многих исследователей, готовых признать за комментарием более высокую юридическую значимость. В ст. 32 идет речь о «подготовительных материалах» и «обстоятельствах заключения договора», что, скорее, относится к материалам, имеющим отношение к конкретному договору, но не к общеизвестным и широко используемым модельным документам. Поэтому, по рассуждению К. Фогеля, нет причин рассматривать их только как вторичные средства толкования (в рамках «подготовительной» работы)¹⁰¹¹. Существует также мнение, что МК ОЭСР и комментарий к ней можно оценить как часть «контекста», а не как просто предварительные материалы (preliminary materials)¹⁰¹².

Велико желание универсальным образом определить природу комментария, но наряду с неоднородностью содержания самих договоров имеет место и различие в членском статусе договаривающихся государств. К. Фогель в связи с этим подразделяет договоры на те, которые заключены между государствами – членами ОЭСР, и договоры между государствами, не являющимися членами данной организации. Применительно к первой группе он обращает внимание на то, был ли текст модельной конвенции принят без оговорок. При отсутствии таковых, по его мнению, следует исходить из того, что государства намеревались следовать образцовому соглашению и комментарию к нему. В этом случае совпадение положений договора и модельной конвенции дает основания для использования комментария при их толковании.

В тех случаях, когда текст модельной конвенции был принят безоговорочно, но формулировка договора соответствует модельной,

¹⁰¹¹ См.: *Vogel K.* Op. cit. P. 40.

¹⁰¹² См.: *Uckmar V.* Double Taxation Conventions // International Tax Law / Ed. by A. Amatucci. Kluwer Law International. 2006. P. 159.

можно предположить, что и толкование должно быть совместимо с модельными документами. И только если и модельная конвенция принята небезоговорочно, и текст договора имеет существенные особенности (отличия), следует предположить, что толкование не будет идентичным отраженному в комментарии. Что касается государств, не являющихся членами ОЭСР, предположение об уместности применения комментария может возникать при совпадении текста договора с текстом модельной конвенции, если, конечно, контекст не предполагает иного. Вопрос о применении отдельных положений этого документа будет решаться с учетом конкретной ситуации, и в соответствующих случаях будет уместно обратиться к Комментарию ООН.

Методология толкования договоров должна учитывать и тот факт, что Комментарий ОЭСР обновлялся с периодичностью в два – три года (1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2006, 2008, 2010 и 2014 гг.). При этом средний срок действия международного налогового соглашения составляет, по экспертным оценкам, 10 – 20 и более лет¹⁰¹³.

Поскольку с 1992 г. изменения и дополнения в комментарий вносятся на постоянной основе, возник вопрос, затрагивают ли они толкование ранее заключенных соглашений. Во введении к МК ОЭСР (п. 35) нашла отражение следующая позиция: поправки к статьям модельной конвенции и изменения комментариев к ней, которые являются прямым результатом таких поправок, не могут использоваться при толковании или применении ранее заключенных соглашений, если положения соглашений по сути отличны от содержания статей. В то же время обращается внимание на то, что международные соглашения должны в максимально возможной степени толковаться в духе пересмотренного комментария. Этот подход был неоднократно раскритикован в юридической литературе, главным образом, по той причине, что более поздние редакции комментария не

¹⁰¹³ См.: *Linderfalk U., Hilling M. Op. cit. P. 56.*

рассматривались национальными парламентами, ратифицировавшими международные соглашения.

Текст является официальной формой воплощения международного соглашения и, будучи формой договора, выражает и закрепляет его содержание. Однако, как указывал И.И. Лукашук, единство формы и содержания не исключает противоречий между ними¹⁰¹⁴. Например, он отмечал такую особенность содержания договора, как его динамизм (при стабильности формы). Когда накапливаются противоречия между реальным содержанием соглашения и его формой, появляется потребность в уточнении и развитии его содержания. Форма до определенной степени допускает такое изменение (в своих пределах), но далее может возникнуть потребность в изменении формы. Решение проблемы толкования договора с учетом динамизма его содержания было предложено Венской конвенцией 1969 г., где подчеркнута роль контекста. Такой подход важен для международных договоров, заключение которых представляет собой длительный и трудоемкий процесс, притом предмет регулирования имеет существенно значение.

Избранная форма договора может предоставлять больший или меньший простор для изменения содержания в рамках формы, содействуя развитию межгосударственных отношений либо объективно сдерживая их. Форма МК ОЭСР, как можно было убедиться, предоставляет достаточный простор для изменения содержания, чему в немалой степени способствует наличие двух взаимосвязанных документов: образца договора (конвенции) и официального комментария к его положениям.

Еще в советский период развития теории государства и права указывалось на два подхода к толкованию правовых норм: 1) статический, когда действительный смысл нормы права устанавливается без изменений; 2) динамический, «предполагающий максимальное приближение нормы

¹⁰¹⁴ См.: Лукашук И.И. Форма международных договоров. С. 11.

права к жизни»¹⁰¹⁵. Отвергая «динамические» тенденции в толковании как тенденции нарушения закона, А.Ф. Черданцев указывал, что не следует тем не менее упускать из вида определенные элементы динамического толкования, находящиеся в сфере законности¹⁰¹⁶. Динамика толкования, например, по мнению ученого, может вытекать из общей динамики самих законов, их содержание может меняться опосредованно при изменении других, логически связанных с ним законов.

Что касается международных налоговых соглашений, динамика их интерпретации может следовать за изменением подходов в национальном законодательстве договаривающихся государств. Этот процесс является естественным для данной категории соглашений, поскольку договоры об избежании двойного налогообложения лишь разграничивают налоговые юрисдикции, но не генерируют юридических конструкций налогов.

Насколько уместен при толковании международных договоров подвижный подход, т.е. использование более поздних редакций комментария? Будет ли отличен статус более позднего положения от комментария, который существовал на дату подписания договора? Значение различных по времени редакций МК ОЭСР и комментария к ней неодинаково. С этим трудно не согласиться. И даже активные сторонники подвижного подхода осознают, что спектр возможных значений (статусов) более поздних положений комментария, если ориентироваться на инструменты, упомянутые в Венской конвенции 1969 г., гораздо более ограничен, чем у комментария в редакции, актуальной на дату договора.

Более поздние поправки не составляют контекста в смысле п. 1 ст. 31 Венской конвенции 1969 г., их сложно рассматривать как последующее соглашение (п. 3 ст. 31) или специальное значение (п. 4 ст. 31). Не отражают они и намерений государств, что не позволяет рассматривать их как часть контекста (п. 2 ст. 31), хотя могут выступать согласно п. 3 ст. 31 в качестве

¹⁰¹⁵ Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права. 2-е изд. М., 2000. С. 367.

¹⁰¹⁶ См.: Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. С. 82.

последующей практики применения соглашения¹⁰¹⁷. Д. Уорд, систематизируя позиции относительно природы комментария, отмечал, что значительная часть его положений играет эффективную роль в процессе толкования, а те из них, которые существовали в период заключения соглашения, могут быть рассмотрены как составляющая юридического контекста. Они, как можно предположить, отражают согласованную интерпретацию, особенно что касается договоров между странами – членами ОЭСР¹⁰¹⁸.

В научной литературе есть как сторонники, так и противники подвижного подхода, и у каждого – свои весомые аргументы. Доводы в пользу статической интерпретации, наряду с принципом *pacta sunt servanda*, – принципы юридической уверенности и законных ожиданий. Аргументы в пользу подвижного толкования – современные потребности государств, невозможность применения устаревших, неактуальных правил (как результат – недостижение целей договора). Причем если статическое толкование обеспечивает так называемое вертикальное равенство, т.е. последующие по времени (налоговым периодам) идентичные ситуации разрешаются одинаково, то динамическое толкование обеспечивает горизонтальное равенство правовых последствий для налогоплательщиков – одинаковую оценку той же самой фактической ситуации вне зависимости от даты международного договора (до или после обновления содержания комментария).

По объективным причинам мы исключаем абсолютизацию любого из подходов. Подвижность толкования ограничена контекстом, постоянством обязательств, добросовестностью их исполнения. В сущности, как указывал И.С. Перетерский, толкователь устанавливает смысл, который договор имел в момент его заключения: «договор, естественно, не мог иметь двух смыслов: одного – с момента его заключения и до толкования, и второго – с момента

¹⁰¹⁷ См.: *Lang M., Brugger F.* Op. cit. P. 97.

¹⁰¹⁸ См.: *Ward D.* Access to Tax Treaty Benefits. September. 2008 // http://publications.gc.ca/collections/collection_2010/fin/F34-3-12-2009-eng.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

толкования и в дальнейшем»¹⁰¹⁹. Однако абсолютизированный статический подход сделает невозможным современное толкование, которое развивает представление о международных налоговых концепциях. А учитывая лаконичность положений МК ОЭСР, рожденной как форма, способная к длительному существованию при содержательном наполнении с учетом комментария, полагаем, что такой «разрыв отношений» нельзя признать эффективным.

Трудно спорить с тем, что последующие изменения и дополнения не могут считаться доказательством намерения государств во время переговоров о заключении договора, однако международные отношения и практика налогообложения развиваются стремительно, при этом «договор не замораживает первоначальные намерения сторон: он воплощает их согласованные воли, которые не могут не меняться под влиянием требований жизни»¹⁰²⁰.

Д. Уорд проанализировал природу комментариев, более поздних, чем дата заключения договора, и вопросы их уместности при толковании положений таких договоров¹⁰²¹, взяв за основу классификацию М. Уотерса, который выделял четыре категории изменений (редакций): 1) заполнение пробелов в действующей редакции, позволяющее раскрыть содержание ранее не затронутых вопросов; 2) усиление обоснованности за счет новых примеров и аргументов; 3) отражение убедительной практики государств; 4) отказ от предыдущего толкования и предложение новых подходов.

Учитывая разнородность изменений, многие исследователи полагают верным использовать последующие редакции, если только внесены поправки, относящиеся ко второй и третьей категориям. Принять первую и четвертую категории мешает то, что более поздний комментарий не воплощает намерения сторон, а согласно правилам толкования Венской

¹⁰¹⁹ Перетерский И.С. Указ. соч. С. 55.

¹⁰²⁰ Лукашук И.И. Форма международных договоров. С. 83.

¹⁰²¹ См.: Ward D. The Interpretation of Income Tax Treaties With Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model. IBFD – IFA, 2006.

конвенции 1969 г. выявляется общее намерение сторон на момент заключения договора, а не более поздние их намерения, обусловленные событиями, которые не были предусмотрены на момент подписания соглашения. Что касается четвертой категории изменений, согласимся, что проблематично полагаться на комментарий, противоречащий имевшемуся ранее, при толковании договоров, заключенных в период преобладания другого подхода¹⁰²².

Необходимость в изменении МК ОЭСР и комментария во многих случаях отражает выработанные подходы к раскрытию содержания соответствующих положений. Очевидно, что отказ принимать во внимание более поздние комментарии может вести к их консервации во времени, уменьшению значения этого документа и невозможности государств соответствовать изменениям в бизнесе и технологиях налогоплательщиков. Как осуществлять согласованное налоговое регулирование в области, например, цифровой экономики, которая появилась в современном виде позднее многих договоров? Кроме того, если более поздние комментарии не используются при толковании, результатом может стать различная интерпретация идентичных формулировок соглашений, которые вступили в силу в разное время.

Пример, который отчасти демонстрирует бесперспективность такого (неподвижного) подхода, описан П.А. Селезнем применительно к проблематике применения договоров об избежании двойного налогообложения между СССР и зарубежными странами, по которым Украина выступила правопреемником. Поскольку Советский Союз не был членом ОЭСР и не сотрудничал с ней в сфере налогообложения, по мнению ученого, нельзя использовать при толковании таких договоров Комментарий ОЭСР¹⁰²³. Возможный выход из ситуации ему видится в толковании

¹⁰²² При условии, конечно, что договаривающиеся государства не предполагали иное.

¹⁰²³ Обоснованным ему представляется только предположение об использовании материалов ОЭСР в процессе разработки договоров СССР с Испанией и Японией, которые входят в данную организацию.

договоров в свете другой конвенции – МК ООН (1979 г.) и комментариев к ней, поскольку СССР и другие стороны договоров являлись членами данной организации. Но вот использование более поздних редакций МК ООН «вряд ли возможно по той причине, что одна из договорных сторон – Союз ССР – прекратила свое существование как субъект международного права»¹⁰²⁴.

Проблема применения более поздних комментариев в ситуации правопреемства государств никак не связана с исчезновением СССР. Кроме того, сама МК ООН основана на МК ОЭСР, поэтому в определенных случаях использование Комментария ОЭСР может быть вполне уместным (это зависит от содержания конкретного договора).

И.И. Лукашук справедливо указывал, что средства толкования определены Венской конвенцией 1969 г., которая поделила их на 1) основные и 2) дополнительные. К первым отнесен контекст договора в широком понимании этого термина¹⁰²⁵. Нам представляется верным подход, который уже реализован в некоторых договорах, а именно определение Комментария ОЭСР в качестве средства толкования соглашений об избежании двойного налогообложения, основанных на МК ОЭСР. При этом, давая юридическую квалификацию комментарию, на наш взгляд, более точно говорить о его положениях, а не о документе в целом.

Выше мы рассмотрели множество нюансов, которые следует учитывать, чтобы верно определить статус данного документа в конкретной ситуации, среди которых членство государств в ОЭСР, совпадение модельных и договорных положений, наличие оговорок и т.д. Все это дает основание утверждать, что комментарий может выступать в качестве одного из основных средств толкования, однако такие случаи достаточно редки. В большей степени он может использоваться как одно из дополнительных средств толкования, перечень которых не ограничен и распространяется на

¹⁰²⁴ Селезень П.А. Толкование договорных норм в свете Комментариев ОЭСР // Налоговед. 2014. № 2. С. 63–75.

¹⁰²⁵ См.: Лукашук И.И. Международное право. Общая часть. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005. С. 237.

любые доказательства общего намерения сторон, в том числе на документы рамочного характера. Если переговоры были основаны на положениях МК ОЭСР и комментариев к ней, они независимо от членства государства в ОЭСР могут давать представление о согласованном значении положений договора. Однако роль комментария здесь ограничена подтверждением толкования в порядке ст. 31, кроме того, иные аргументы и доказательства могут иметь больший вес. Правила Венской конвенции 1969 г. не устанавливают иерархии между различными дополнительными средствами доказывания, что создает основания для индивидуального подхода в каждом отдельном случае¹⁰²⁶.

В завершение остановимся еще на одном аспекте дискуссии о правовой природе Комментария ОЭСР. Существует точка зрения, что, если стороны без оговорок принимают МК ОЭСР, «они согласны с ее текстом и толкованием»¹⁰²⁷, желают того, чтобы у формулировок было то же самое значение, как предлагается в модельной конвенции¹⁰²⁸. В российской научной литературе есть сторонники определения статуса Комментария через концепции: молчаливого согласия (*acquiescence*), эстоппель (*estoppel*) и добросовестности (*good faith*). Наиболее известным зарубежным ученым, внесшим вклад в разработку принципа добросовестности при толковании международных налоговых договоров, является Ф. Энгелен¹⁰²⁹.

По его мнению, данный принцип обязывает государство высказывать свою позицию или иным образом действовать до заключения международного соглашения, если оно не намеревается следовать комментариям впоследствии. Если же оно не выразило свою позицию, должны наступить последствия, предусмотренные концепцией *acquiescence*, иными словами, оно должно быть лишено права заявлять отказ от следования

¹⁰²⁶ См.: *Ault H.* The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties // *Intertax*. 1994. Vol. 22. Issue 4. P. 146–147.

¹⁰²⁷ *Панова И.В.* О применении Российской Федерацией международных договоров в сфере налогообложения // *Закон*. 2012. № 3. С. 113–119.

¹⁰²⁸ См.: *Lang M.* *Op. cit.* P. 44.

¹⁰²⁹ См.: *Erasmus-Koen M., Douma S.* Legal Status of the OECD Commentaries. 2007. P. 344.

комментариям. Комментарий ОЭСР, по мнению названного автора, может быть источником легального обязывания через принципы *acquiescence/estoppel*, по крайней мере при толковании соглашений между странами ОЭСР¹⁰³⁰. Есть и другие авторы, по мнению которых, концепции молчаливого согласия и эстоппель могут вести к обязательности использования Комментария при толковании договоров¹⁰³¹.

Принцип эстоппель признается «частным проявлением предусмотренного п. 2 ст. 2 Устава ООН общепризнанного принципа международного права – добросовестное выполнение обязательств по международному договору»¹⁰³². Его юридическая природа вытекает из добросовестного постоянства в поведении субъекта в отношении определенной фактической или юридической ситуации. Р.А. Каламкрян указывает, что «нарушение принципа добросовестности в поведении одного субъекта международного права вследствие его непоследовательности, повлекшее за собой нанесение ущерба законным правам другого субъекта, который добросовестно доверился поведению первого, вызывает к жизни ситуацию эстоппель»¹⁰³³.

К.К. Токарева, основываясь на названных концепциях, приводит обстоятельства, при которых, по ее мнению, применение комментариев при толковании будет обязательным: 1) оба государства – члены ОЭСР; 2) они проголосовали в поддержку рекомендации Совета ОЭСР, утверждающей МК ОЭСР, которая согласно рекомендации толкуется и объясняется комментариями при заключении (или пересмотре) договоров; 3) соглашение основано на МК ОЭСР; 4) ни одна из сторон договора не сделала оговорку с целью выразить невозможность следования комментариям, не уведомила другую сторону в процессе переговоров, что считает их неприменимыми при

¹⁰³⁰ Engelen F. Op. cit. P. 551.

¹⁰³¹ См.: Erasmus-Koen M., Douma S. Op. cit. P. 343.

¹⁰³² Подробнее см.: Седова Ж.И., Зайцева Н.В. Принцип эстоппель и отказ от права в коммерческом обороте Российской Федерации. М., 2014 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰³³ Каламкрян Р.А. Эстоппель в международном публичном праве. М.: Наука. 2001. С. 5.

толковании соглашения¹⁰³⁴. Таким образом, по мнению упомянутого автора, комментарии могут приобрести обязывающий характер в случае применения концепций молчаливого согласия и эстоппель. Также положения Комментария ОЭСР могут становиться обязательными для применения, если тексты налоговых соглашений содержат соответствующие положения.

Со вторым утверждением сложно не согласиться; уточним только, что такая обязательность наступает лишь в отношении договаривающихся государств. Что касается первого вывода, полагаем, что было бы упрощением воспринимать принципы молчаливого согласия и эстоппель просто как молчание или бездействие со стороны государства. В. Витцтум справедливо указывает применительно к согласию по умолчанию (*acquiescence*), что исходить из него можно только, когда «иное добросовестное толкования молчания невозможно»¹⁰³⁵. В связи с этим не стоит преувеличивать значение оговорок и замечаний к Комментарию ОЭСР¹⁰³⁶.

Действительно, есть немало сторонников той точки зрения, что оговорка (замечание/позиция) связывает сделавшее ее государство: если оговорка (замечание/позиция) имеется, толкование договора, заключенного впоследствии этим государством, осуществляется в данном контексте. Если оговорки (замечания/позиции) нет, это трактуется как согласие с текстом МК ОЭСР и Комментария. Такой подход не представляется нам безупречным. А что если оба государства занимают разные позиции по одному и тому же вопросу и их оговорки противоположны по смыслу? Неужели это обрекает их на недостижение согласия или юридически связывает больше, чем норма договора? Интерпретация в контексте договора может приводить к совершенно иным результатам, чем при наложении «трафарета» толкования

¹⁰³⁴ См.: Токарева К.К. Правовой статус Комментариев ОЭСР к Модели конвенции по налогу на доходы и капитал в странах ОЭСР // Актуальные проблемы российского права. 2010. № 3. С. 359.

¹⁰³⁵ Витцтум В. Понятие и сфера действия международного права // Витцтум В., Боте М., Дольцер Р. и др. Международное право: В 2 кн. Кн. 2. 2011 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

¹⁰³⁶ В МК ООН институт оговорок отсутствует.

на конкретное положение, текстуально совпадающее с модельной конвенцией.

На наш взгляд, суверенное государство не может связывать отсутствие оговорки или замечания к документу модельного (необязательного) характера, если иное, конечно, не следует прямо, и отсутствие замечания (позиции) к Комментарию со стороны государства, не являющегося членом ОЭСР¹⁰³⁷, не может квалифицироваться как молчание, порождающее правовой эффект согласия с документом. Отметим в связи с этим, что отдельно взятое государство лишено возможности включить оговорку (позицию) в действующую редакцию модельного документа либо, напротив, отказаться от нее – вплоть до момента общего внесения изменений. Такие изменения происходят через достаточно продолжительные (заранее не установленные) периоды времени, и было бы странно предполагать, что на весь этот неопределенный срок государство, не являющееся членом ОЭСР, связано замечаниями либо их отсутствием.

Подведем итог нашим рассуждениям. Если модельное соглашение существует в правовом пространстве в союзе с официальным комментарием (объективные текстовые связи), нет причин отказывать последнему в юридическом эффекте при толковании договоров, основанных на модельных принципах и положениях (материальная связь международного договора и модельной конвенции). Ряд таких положений уже сегодня может быть расценен как доказательство общепринятого международного налогового права.

Полагаем, что уместно воспользоваться терминологией Венской конвенции 1969 г. и определить Комментарий ОЭСР в качестве средства толкования, которое в зависимости от конкретной ситуации может иметь статус основного либо дополнительного. При этом, давая юридическую оценку Комментарию, на наш взгляд, более точно говорить о его

¹⁰³⁷ Заметим, что государства, не являющиеся членами ОЭСР, излагают позиции, а не оговорки и замечания.

положениях, а не о документе в целом. Определение статуса Комментария ОЭСР в качестве средства толкования непосредственно в международном налоговом договоре позволяет преобразовать юридически необязательный (модельный документ) в документ, обязательный для договаривающихся государств.

Его отдельные положения проходят различные этапы развития в процессе совершенствования и перехода в более высокую стадию международного признания. Авторы, которые стремятся всеми силами закрепить за Комментарием ОЭСР статус универсально-обязательного документа, тем самым лишают его уникального свойства подвижности и легкости «несовершенного» подхода, предполагающего постоянство только в совершенствовании. Обязательное буквальное толкование его положений при интерпретации международных договоров, на самом деле, делает этот процесс безжизненным и неэффективным. Как отмечал Л. Хаоцай, «область мягкого права обладает сложной структурой, ее формирование обычно невозможно провести единоразово одним способом. ... В ней находит воплощение процесс проб и ошибок разнообразной институциональной эволюции»¹⁰³⁸.

Положения Комментария следует использовать при толковании договора, если они разъясняют его нормы, воспроизведенные по модельному образцу (и такое толкование не противоречит контексту), разработаны в поддержку лаконичному модельному правилу в целях правильного применения в случае придания им обязательного характера во взаимоотношениях государств посредством избрания модели договора для заключения соглашения между ними.

Как показывает анализ судебных решений, при вынесении которых анализировались нормы международных налоговых договоров РФ, российская судебная практика придает приоритетное значение тексту нормы,

¹⁰³⁸ Хаоцай Л. Мягкое право Китая. Пер. с кит. Элиста, 2015. С. 479.

не учитывая в должной мере специфику толкования конвенционных положений по сравнению с нормами национального законодательства о налогах и сборах. Между тем налоговые соглашения России восприняли принципы и правила МК ОЭСР и МК ООН, официальные комментарии к которым конкретизируют и развивают лаконичные модельные конструкции, в том числе за счет теоретических разработок концепций и достижения консенсуса между странами по поводу обоснованности предлагаемого правопонимания. Формальный подход при толковании норм таких договоров, основанный исключительно на текстуальном анализе, может не достигать цели обнаружения и раскрытия их содержания.

А.Н. Стоянов замечал, что международные договоры пишутся «не для филологических упражнений», и, по его мнению, в деле толкования «грамматические тонкости должны отступать на второй план перед силою намерения сторон, направленного к достижению важных целей международного союза»¹⁰³⁹. Иными словами, толкование должно содействовать, а не мешать исполнению международных обязательств и осуществлению взаимных прав.

Суды государств непосредственно не создают норм международного налогового права, их решения не являются его источниками. Тем не менее «своим авторитетом суд подтверждает определенное понимание правовых норм»¹⁰⁴⁰, судебные решения рассматриваются в доктрине международного права как «одно из распространенных средств, позволяющих выявить существование обычных норм международного права независимо от того, приняты ли они международными или внутригосударственными (национальными) судебными органами»¹⁰⁴¹.

Нормы международных налоговых договоров применяются в рамках национальной правовой системы, с учетом ее целей и принципов, в

¹⁰³⁹ Стоянов А.Н. Указ. соч. С. 540.

¹⁰⁴⁰ Лукашук И.И. Международное право в судах государств. М., 1993. С. 23.

¹⁰⁴¹ Черниченко С.В. Источники международного права // Международное право: учебник / Отв. ред. С.А. Егоров. 5-е изд. М., 2014 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

соответствии с положениями национального процессуального права. При этом не может не учитываться их международная природа, связь с общепризнанными принципами и подходами международного налогового права. При их толковании и применении важно принимать во внимание практику зарубежных судов, точнее, совокупность правовых позиций, демонстрирующих близкие или совпадающие подходы в толковании положений договоров. По мере накопления таких подходов, отличающихся единообразием, можно сделать вывод о том, что сложилось определенное правоположение.

С.И. Вильнянский отмечал, что «как нельзя сказать, когда, после какой и после которой по счету постройки возник новый стиль в архитектуре, так и нельзя сказать после какого и после скольких решений можно констатировать существование нового правоположения»¹⁰⁴². Иными словами, нет цифрового критерия, который заведомо приводил бы к выводу о формировании устойчивой правовой позиции, сила судебной практики зависит от ее убедительности, авторитета выработавших ее судебных инстанций. Без такого рода актуализации права невозможно его развитие. Однако уместность и допустимость учета правовых позиций зарубежных судов при разрешении конкретного спора определяется национальным судом.

В начале 1990-х гг. было подмечено усиление роли судов в реализации норм международного права, при этом растущая практика применения норм международного права при решении дел с участием физических и юридических лиц «расширяет юрисдикцию судов»¹⁰⁴³. Мы наблюдаем рост данной тенденции, в том числе в связи с интеграционными процессами в рамках ЕАЭС. Статья 38 Статута Международного суда ООН допускает применение судом доктрин наиболее квалифицированных специалистов по

¹⁰⁴² Вильнянский С.И. Значение судебной практики в гражданском праве // Ученые труды ВИЮН Министерства юстиции СССР / Под ред. И.Т. Голякова. Вып. IX. М., 1947. С. 245.

¹⁰⁴³ Лукашук И.И. Указ. соч. С. 7.

публичному праву различных наций в качестве вспомогательного средства для определения правовых норм. Что касается национальных судов различных государств, то они неодинаково относятся к использованию положений научных трудов в области права. Между тем от уровня восприятия достижений юридической науки, как, впрочем, и от качества самих доктринальных положений зависят результативность внешней налоговой политики, авторитет и влияние в международном контексте правовых позиций российских судов, стабильность правоприменения, а также реальность достижения целей международных налоговых договоров России.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые правоотношения отражают усиливающуюся взаимозависимость государств в современном мире, и концепция налогового суверенитета остается основой такого взаимодействия. Эта конструктивная целостность с опорой на суверенитет дала нам возможность рассмотреть и исследовать налоговые правоотношения как систему – в контексте взаимодействия национального и международного налогового права.

В главе 1 диссертационного исследования изложены теоретические аспекты налогового суверенитета. Ее содержание заложило базовые основы для анализа всего комплекса вопросов правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения, поскольку налоговый суверенитет остается основой как для установления и взимания налогов, так и для межгосударственного договорного взаимодействия в налоговой сфере. В рамках разработки теоретических основ налогового суверенитета сформулирован тезис о различии понятий налогового суверенитета и налоговой юрисдикции (юрисдикции в сфере налогообложения).

Налоговая юрисдикция, выступающая следствием, проявлением суверенитета, проанализирована с позиции принципов ее осуществления (оснований юрисдикции) и в контексте содержания полномочий государства (законодательные, исполнительные, судебные).

В диссертации отмечается возможная неравномерность реализации этих полномочий, зависимость эффективного осуществления налоговой юрисдикции от способности государства реализовать меры по принудительному исполнению налоговой обязанности. В связи с этим выявляется роль международного права для определения компетенции государственных органов в налоговой сфере. В частности, диссертант приходит к выводу о том, что международное налоговое право, определяя границы дозволенного вне территориального верховенства государства,

может расширять сферу правомерной деятельности налоговых органов. Наиболее явным образом это проявляется в рамках международного обмена информацией, взаимной помощи государств при взыскании налогов, при которых создаются условия в том числе для проведения совместных мероприятий налогового контроля на территориях договаривающихся государств. Реализация прав, обязанных своим появлением международно-правовым нормам, невозможна без взаимодействия с национальным налоговым законодательством РФ и, как правило, требует внесения в него соответствующих изменений.

При формулировании авторского определения налоговой юрисдикции подчеркнуто, что взаимосвязь субъектов и предметов, объектов налогообложения устанавливается по отношению к государству, а не к государственной территории. В целях совершенствования научных представлений о налоговой юрисдикции и ее основаниях в работе систематизированы и развиты подходы к пониманию функционального принципа, определению налоговой территории в контексте взаимосвязи национального и международного права. Сделан вывод о том, что международное налоговое право влияет на пространственную сферу действия национального налогового права, расширяя либо ограничивая ее.

В результате обоснована позиция об актуальности разработки вопросов осуществления налоговой юрисдикции в космическом пространстве и впервые сформулированы принципы ее осуществления (вне пределов территориального верховенства государств), предложен механизм их реализации. Данные разработки перспективной направленности актуальны для РФ, учитывая значительный вклад государства в развитие космического проекта. Все это сложные, недостаточно разработанные в науке налогового права, а значит, дискуссионные вопросы, но от их постановки зависит работа по совершенствованию российского законодательства о налогах и сборах.

При анализе подходов к пониманию юрисдикции в контексте ее ограниченности международным налоговым правом в исследовании

констатируется отсутствие запрета или ограничения в отношении установления национальных правил налогообложения, при которых может иметь место международное двойное налогообложение доходов.

В главе 2 диссертации рассмотрены правовые средства его устранения – национальные и международные. Учитывая важную роль, которую играет в процессе формирования договорной практики в налоговой сфере МК ОЭСР, проанализированы вопросы модельного нормотворчества. В контексте темы исследования анализ правовой природы модельного документа оказался востребован не только с позиции рассмотрения режима избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налога (стадия нормотворчества), но и при выявлении специфики толкования конвенционных норм (стадия правоприменения).

Диссертантом сделан вывод о том, что взаимодействие национального и международного налогового права опосредуется волей государства, реализующего налоговый суверенитет и являющегося участником международно-правовых отношений. Это взаимодействие охарактеризовано следующими основными чертами:

- действие в составе правовой системы государства, применение в соответствии с ее целями и принципами, основанными на конституционных положениях;
- возможность совместного применения норм национального и международного права и взаимных прямых отсылок (международное налоговое право может отсылать к национальному и наоборот);
- при наличии противоречий приоритетное применение правил и норм международного налогового договора РФ по сравнению с нормами НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами.

Являясь составной частью правовой системы государства нормы международного налогового права не утрачивают связи с международным правом, что важно учитывать при их толковании. В работе диссертант

исходил из того, что норма международного налогового договора становится нормой национальной правовой системы, не преобразовываясь в норму законодательства о налогах и сборах либо непосредственно во внутреннее налоговое право. Для правоприменителей она действует как источник международного налогового права. При этом наблюдается как воздействие правовой системы на применение норм международного налогового права, так и обратное влияние международно-правовых норм на национальную правовую систему. В целом основные состояния взаимоотношения норм национального и международного налогового права в сфере избежания двойного налогообложения по итогам исследования определены следующим образом:

- координация (высокая степень);
- согласованность (частичная);
- взаимодополняемость (частичная).

Основываясь на данных исходных положениях, диссертант рассмотрел особенности восприятия национальным законодательством о налогах и сборах правил и институтов, разработанных в договорной практике государств, сотрудничающих в сфере избежания двойного налогообложения. В российском законодательстве о налогах и сборах создаются нормы, отдельные правовые институты, приближенные по существу к нормам и институтам международного налогового права: правила о постоянном представительстве, лице, имеющем фактическое право на доход, налоговом контроле сделок между взаимозависимыми лицами и т.д.

Доказавшие свою регуляторную состоятельность и эффективность признанные юридические конструкции обогащают российское налоговое право, обеспечивая тем самым сближение систем национального и международного налогового права, облегчая правовое регулирование налоговых отношений за счет снижения противоречий между правилами, в результате делая эффективным их взаимодействие.

Характеризуя договоры об избежании двойного налогообложения,

диссертант отмечает, что наиболее верно говорить о координации прав государств в налоговой сфере, а не об их отказе от части прав, что нередко встречается в научной литературе. Такая координация предполагает обращение к категориям «государство источника дохода» и «государство резидентства». Многие черты таких договоров predeterminedены тем обстоятельством, что они, сохраняя автономию, специфику и уникальный механизм действия, являются зависимыми от системы национального законодательства. Указание в соглашении на налогообложение дохода в договариваемом государстве, выступающем, например, в качестве государства резидентства, не означает, что оно может быть осуществлено в отсутствие в его законодательстве обязанности по уплате налога применительно к данному случаю.

При рассмотрении содержания и специфики договоров об избежании двойного налогообложения в главе 3 автор пришел к выводу о том, что лица для целей указанных договоров выступают в качестве субъектов права на избежание и устранение двойного налогообложения своих доходов (имущества). Юридической предпосылкой такого права является обладание его носителем способности иметь и реализовывать обязанность по уплате налога в системе правоотношений с государством, чьи требования основаны на налоговом суверенитете. Лицами для целей договоров выступают субъекты, которые признаются налогоплательщиками сразу в нескольких государствах, поэтому вопросы их налогообложения решаются на международно-правовой основе.

Проблемам обеспечения надлежащего применения налогообязанными лицами конвенционных норм и предотвращения уклонения от налогообложения посвящена глава 4. Диссертантом сделан вывод о том, что в отношении субъекта, признанного лицом для целей международного налогового договора могут выдвигаться дополнительные требования, в частности наличие фактического права на доход (концепция бенефициарного владельца). В главе рассмотрены современные тенденции противодействия

«treaty shopping», в том числе юридическая конструкция квалифицированного лица (qualified person).

Вопросам толкования конвенционных норм для целей регулирования налоговых отношений посвящена глава 5 исследования. В работе отмечается, что российские суды применяют нормы международного налогового права при разрешении дел, вытекающих из налоговых правоотношений. Применение судами норм национального и международного налогового права в контексте правовой системы РФ составляет часть механизма взаимодействия указанных норм. При анализе ряда судебных дел выявлены системные недостатки методологии толкования и применения конвенционных норм, в том числе многоязычных налоговых договоров. Диссертантом сделан вывод о том, что при толковании следует учитывать:

- 1) право международных договоров (положения Венской конвенции 1969 г.);
- 2) правило толкования, содержащееся в самом международном налоговом договоре;
- 3) толкование компетентных органов договаривающихся государств в рамках взаимосогласительной процедуры. Толкователь должен исходить из того, что соглашение не противоречит международным принципам и нормам, применяется в согласии со своим объектом и целями, тексты на разных языках соответствуют лингвистическим требованиям (правилам языка, на котором составлены), значение термина единообразно и последовательно используется в договоре (если не оговорено иное), никакая норма не является противоречивой и излишней и всякая норма логически взаимосвязана с иными нормами договора. При толковании конвенционных норм важно учитывать, что они являются частью международно-правовой системы, и воспринимать смысл, который они имеют в рамках такой системы, хотя и включены в российскую правовую систему.

В целом, подводя итог, можно отметить, что системе международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения знакомы те же проблемы, что и системам большинства стран, пришедших к необходимости реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы. Среди

амбициозных мероприятий этого проекта – создание многостороннего инструмента, призванного избавить от «детских» болезней двусторонние договоры и создать международный налоговый режим XXI в. Анализ содержания международных договоров привел нас к выводу о том, что не все их положения сегодня отвечают фискальным интересам России, ее месту и роли в современном миропорядке. В связи с этим подчеркивается важность усиления роли России в самом процессе создания модельных принципов, которые предлагаются для воспроизведения другим государствам.

В диссертации обращается внимание на то, что МК ОЭСР не содержит механизма разрешения проблем, возникающих при налогообложении ТНК. В ее основе – раздельное налогообложение лиц, между тем налоговые системы движутся прямо или косвенно к консолидации (институт консолидированных групп налогоплательщиков и др.). Идея разных налоговых режимов для разных видов доходов побуждает налогоплательщиков к их формальной перекалфикации, что наиболее успешно осуществляется в рамках групп взаимозависимых лиц (ассоциированных предприятий). В результате модельные подходы становятся менее эффективными, стимулируя существенные «перекосы» в поведении налогоплательщиков как в сфере экономических решений, так и в процессе создания юридических лиц (кондуитных структур) в различных государствах. Проблема усугубляется требованием взаимности при применении двусторонних соглашений даже в тех случаях, когда налоговые системы государств существенно разнятся и реальная взаимность остается, скорее, благим пожеланием.

Поиск альтернатив сети двусторонних договоров породил идею о спасительной роли многосторонних регуляторных инструментов (договоров), однако не так просто сети двусторонних соглашений «свернуться» в многосторонний договор. Отмечается, что неспособность быстро адаптировать договорную модель ведет к тому, что страны, явно или неявно, но изменяют свое налоговое законодательство в направлении, порой,

противоречащем их договорным обязательствам в части устранения двойного налогообложения. В рамках решения поставленных исследовательских задач в диссертации развивается теория налогового суверенитета, в том числе с позиции оценки того, какие модели международных налоговых договоров – двусторонние или многосторонние – соответствуют стратегическим задачам в сфере налоговой политики РФ.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные акты

Акты представительных и исполнительных органов власти

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ) // СЗ РФ. — 2009. — № 4. — Ст. 445.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. — 1994. — № 32. — Ст. 3301.
5. О порядке заключения, исполнения и денонсации международных договоров СССР : Закон СССР от 6 июля 1978 г. // ВВС СССР. — 1978. — № 28. — Ст. 439.
6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 48. — Ст. 6657.
7. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» : Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ // СЗ РФ. — 2016. — № 7. — Ст. 920.
8. О международных договорах Российской Федерации : Федеральный закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ // СЗ РФ. — 1995. — № 29. — Ст. 2757.

9. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации : Указ Президента РФ от 31.12.2015 № 683 // СЗ РФ. — 2016. — № 1 (Ч. 2). — Ст. 212.

10. О внесении изменений в Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество : постановление Правительства РФ от 26.04.2014 № 371 // СЗ РФ. — 2014. — № 18 (Ч. 4). — Ст. 2212.

11. 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 № 84 // СЗ РФ. — 2010. — № 10. — Ст. 1078.

12. О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества : постановление Правительства РФ от 28.05.1992 № 352. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант» (утратило силу).

13. О Конвенции между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилия от 22.11.2004 : письмо Минфина России от 12.02.2014 № 03-08-06/5641. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

14. Методические рекомендации по применению отдельных положений Инструкции Госналогслужбы России от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» : письмо ГНС России от 20.12.1995 № НП-6-06/652. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант» (утратило силу).

Акты судебных инстанций

15. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского

округа : Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П // ВКС РФ. — 2005. — № 4.

16. По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус» : Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П // ВКС РФ. — 2015. — № 5.

17. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 23 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина И. Д. Ушакова : Постановление Конституционного Суда РФ от 27.03.2012 № 8-П // ВКС РФ. — 2012. — № 3.

18. По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского : Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П // ВКС РФ. — 2015. — № 5.

19. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Филиала Государственной коммерческой корпорации «Эмирейтс» на нарушение конституционных прав и свобод положением абзаца первого подпункта 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2012 № 873-О. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

20. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Народного Собрания Парламента Чеченской Республики о проверке конституционности пунктов 4 и 5 Постановления Правительства Российской Федерации «О мерах по предотвращению проникновения на территорию Российской Федерации членов зарубежных террористических организаций, ввоза оружия и средств диверсий в установленных пунктах пропуска через Государственную границу Российской Федерации в пределах Северокавказского района» :

Определение Конституционного Суда РФ от 16.01.2007 № 22-О // ВКС РФ. — 2007. — № 3.

21. О некоторых вопросах применения первой части Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5 // ВВАС РФ. — 2001. — № 7 (утратило силу).

22. О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 № 5 // БВС РФ. — 2003. — № 12.

23. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 // ВВАС РФ. — 2006. — № 12.

24. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.11.2011 № 8654/11. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

25. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.12.2009 № 9918/09. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

Международные договоры и иные документы

26. Венская конвенция о праве международных договоров (заключена в Вене 23 мая 1969 г.) // Сборник международных договоров СССР. — Вып. XLII. — 1988.

27. Конвенция между Правительством Республики Беларусь и Правительством Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 8 августа 2001 г. // Министерство по налогам Азербайджанской Республики : сайт. — Режим доступа : <http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&cat=54>. — Загл. с экрана.

28. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 4.

29. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Албания от 11 апреля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 8.

30. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 8.

31. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Аргентинской Республики от 10 октября 2001 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2013. — № 7.

32. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгия от 16 июня 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 11.

33. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Ботсвана от 8 апреля 2003 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2010. — № 8.

34. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Венгерской Республики от 1 апреля 1994 г. «Об избежании

двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 3.

35. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла от 22 декабря 2003 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 10.

36. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики от 26 июня 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2008. — № 5.

37. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания от 8 февраля 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 9.

38. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль от 25 апреля 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 8.

39. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия от 26 ноября 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 12.

40. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания от 16 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов

в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 2.

41. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики от 9 апреля 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 4.

42. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 6.

43. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Корея от 19 ноября 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 11.

44. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Ливанской Республики от 7 апреля 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 10.

45. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали от 25 июня 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 10.

46. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты от 24 апреля 2013 г. «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в

отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 2.

47. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Намибии от 31 марта 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 10.

48. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Норвегия от 26 марта 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 7.

49. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Португальской Республики от 29 мая 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1993. — № 4.

50. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Румынии от 27 сентября 1993 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1996. — № 11.

51. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Саудовская Аравия от 11 февраля 2007 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал». — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

52. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Словения 29 сентября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 9.

53. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 8.

54. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Таиланд от 23 сентября 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 7.

55. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины от 26 апреля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 12.

56. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики от 26 ноября 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 7.

57. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской Республики от 17 ноября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2002. — № 10.

58. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Чили от 19 ноября 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов

в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 3.

59. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция от 15 июня 1993 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1996. — № 5.

60. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Союзным Правительством Союзной Республики Югославия от 12 октября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 12.

61. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января 1986 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 10.

62. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Государством Кувейт от 9 февраля 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 5.

63. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 5.

64. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики от 3 июля 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 7.

65. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения от 28 декабря 1996 г. «Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 9.

66. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21 апреля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 5.

67. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгария от 8 июня 1993 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 11.

68. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам от 27 мая 1993 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 12.

69. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Арабской Республики Египет от 23 сентября 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 7.

70. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия от 25 марта 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 9.

71. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индонезия от 12 марта 1999 г. «Об избежании

двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 4.

72. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран от 6 марта 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2002. — № 9.

73. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии от 29 апреля 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 1996. — № 6.

74. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 5 октября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 10.

75. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Катар от 20 апреля 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 10.

76. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 12.

77. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики от 13 января 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 9.

78. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики от 27 мая 1994 г.

«Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 5.

79. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Корейской Народно-Демократической Республики от 26 сентября 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 10.

80. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба от 14 декабря 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 3.

81. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики от 20 декабря 2010 г. «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2013. — № 7.

82. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Литовской Республики от 29 июня 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2005. — № 10.

83. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македония от 21 октября 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2005. — № 10.

84. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Марокко от 4 сентября 1997 г. «Об избежании

двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 1.

85. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов от 7 июня 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 7.

86. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова от 12 апреля 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 12.

87. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии от 5 апреля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 11.

88. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерланды от 16 декабря 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 1.

89. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 2.

90. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша от 22 мая 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 10.

91. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур от 9 сентября 2002 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 7.

92. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики 17 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 12.

93. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики 24 июня 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 3.

94. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан от 31 марта 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 2.

95. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана от 14 января 1998 г. «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 9.

96. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики от 15 декабря 1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 5.

97. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан от 2 марта 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Бюллетень международных договоров. — 1996. — № 9.

98. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины от 8 февраля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 5.

99. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики от 4 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 4.

100. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватия от 2 октября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 8.

101. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Демократической Социалистической Республики Шри-Ланка от 2 марта 1999 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2007. — № 11.

102. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Южно-Африканской Республики от 27 ноября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 9.

103. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 10.

104. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31 июля 1987 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 2.

105. Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург от 28 июня 1993 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 2.

106. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15 ноября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 10.

107. Договор между Правительством Российской Федерации и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 6.

*Международные договоры, нормативные правовые акты,
документы на иностранном языке*

108. A step change in tax transparency : OECD Report for the G8 Summit. June 2013 // OECD : сайт. — Режим доступа : https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf— Загл. с экрана.

109. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD : сайт. — Режим доступа : <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. — Загл. с экрана.

110. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. — OECD Publishing, 2013 // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. — Загл. с экрана.

111. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 — 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting

Project, OECD Publishing, Paris // OECD iLibrary : сайт. — Режим доступа : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>. — Загл. с экрана.

112. General Agreement on Trade in Services // International Investment Instruments: A Compendium. — Vol. I. — N. Y. and Geneva : UN, 1996.

113. INTM504020. Double taxation treaties: Beneficial ownership: Importance of beneficial ownership // HM Revenue & Customs : сайт. — Режим доступа : <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm504020.htm>. — Загл. с экрана.

114. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) // OECD iLibrary : сайт. — Режим доступа : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>. — Загл. с экрана.

115. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // OECD iLibrary : сайт. — Режим доступа : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. — Загл. с экрана.

116. Taxation Ruling «Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements». TR 2001/13. Australian Taxation Office. // Australian Government, Australian Taxation Office : сайт. — Режим доступа : <http://law.at0.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=TXR/TR200113/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>. — Загл. с экрана.

117. UK/Gambia double taxation convention (signed 20 May 1980) // GOV.UK : сайт. — Режим доступа : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/411907/1980-gambia-ukdta.pdf. — Загл. с экрана.

118. UK/Greece double taxation convention (signed 25 June 1953) // GOV.UK : сайт. — Режим доступа : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/412007/1953-greece-dtc.pdf. — Загл. с экрана.

119. US Internal Revenue Code // JUSTIA : сайт. — Режим доступа : <http://statecodesfiles.justia.com/us/2011/title-26/subtitle-f/chapter-80/subchapter-b/section-7852/document.pdf>. — Загл. с экрана.

Специальная литература

Научная и учебная литература, материалы конференций

120. *Агешкина, Н. А.* Научно-практический комментарий к Федеральному закону Российской Федерации от 15.07.1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» / Н. А. Агешкина. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2007.

121. *Алексеев, С. С.* Проблемы теории права / С. С. Алексеев. — Свердловск, 1973.

122. *Аронов, А. В.* Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. — М., 2013.

123. *Баев, С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С. А. Баев. — М., 2007.

124. *Байков, А. А.* Междувластные и властные отношения в теории права / А. А. Байков. — Ярославль, 1912.

125. *Баскин, Ю. Я.* Международное право: проблемы методологии: Очерки методов исследования / Ю. Я. Баскин, Б. И. Фельдман. — М., 1971.

126. *Бауман, З.* Глобализация: Последствия для человека и общества / З. Бауман. — М., 2004.

127. *Белов, В. А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В. А. Белов. — М., 2006.

128. *Бирюков, П. Н.* Международное право / П. Н. Бирюков. — М., 1999.
129. *Богуславский, М. М.* Международное экономическое право / М. М. Богуславский. — М., 1986.
130. *Братусь, С. Н.* Соотношение экономических и административно-правовых методов управления социалистическим производством / С. Н. Братусь. — М., 1965.
131. *Броунли, Я.* Международное право : в 2 кн. / Я. Броунли ; пер. с англ. — М., 1977.
132. *Будилов-Неттельманн, Н. Ф.* Налогообложение дивидендов в России и ФРГ / Н. Ф. Будилов-Неттельманн. — СПб., 2002.
133. *Будилов-Неттельманн, Н. Ф.* Налогообложение международной предпринимательской деятельности как объект исследования в ФРГ и России / Н. Ф. Будилов-Неттельманн. — СПб., 2000.
134. *Васьковский, Е. В.* Руководство к толкованию и применению законов (для начинающих юристов) / Е. В. Васьковский. — М., 1913.
135. *Вельяминов, Г. М.* Международное право: опыты / Г. М. Вельяминов. — М., 2015.
136. *Вельяминов, Г. М.* Международное экономическое право и процесс / Г. М. Вельяминов. — М., 2004.
137. *Верещетин, В. С.* Международное космическое право // Международное право : учебник / под ред. Г. И. Тункина. — М., 1994.
138. *Вильнянский, С. И.* Значение судебной практики в гражданском праве // Уч. тр. ВИЮН Министерства юстиции СССР / под ред. И. Т. Голякова. — Вып. IX. — М., 1947.
139. *Власенко, Н. А.* Язык права / Н. А. Власенко. — Иркутск, 1997.
140. *Годме, П. М.* Финансовое право / П. М. Годме. — М., 1978.
141. Государство в меняющемся мире / отв. ред. В. И. Лафитский. — М., 2012.

142. *Грабарь, В. Э.* Материалы к истории литературы международного права в России (1647–1917) / В. Э. Грабарь. — М., 2003.
143. *Дернберг, Р.* Международное налогообложение / Р. Дернберг. — М., 1997.
144. *Евинтов, В. И.* Многоязычные договоры в современном международном праве / В. И. Евинтов. — Киев, 1981.
145. Закон: стабильность и динамика : материалы заседания Международной школы-практикума молодых ученых-юристов / отв. ред. Т. Я. Хабриева. — М., 2007.
146. *Исаев, А. А.* Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. — М., 2004.
147. *Каламкарян, Р. А.* Эстоппель в международном публичном праве / Р. А. Каламкарян. — М., 2001.
148. *Кашин, В. А.* Международные налоговые соглашения / В. А. Кашин. — М., 1983.
149. *Кашин, В. А.* Налоговые соглашения России: Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. — М., 1998.
150. *Клейменова, М. О.* Налоговое право : учеб. пособие / М. О. Клейменова. — М., 2013.
151. *Кожевников, Ф. И.* Русское государство и международное право (до XX века) / Ф. И. Кожевников. — М., 1947.
152. *Колосов, Ю. М.* Борьба за мирный космос: Правовые вопросы / Ю. М. Колосов, С. Г. Сташевский. — М., 2014.
153. Комментарий к Налоговому кодексу РФ (часть 1) (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова. — М., 2004.
154. *Коннов, О. Ю.* Институт постоянного представительства в налоговом праве / О. Ю. Коннов. — М., 2002.
155. Конституции государств Америки : в 3 т. / под ред. Т. Я. Хабриевой. — М., 2006. — Т. 1.
156. Конституционная экономика / отв. ред. Г. А. Гаджиев. — М., 2010.

157. *Коркунов, Н. М.* История философии права / Н. М. Коркунов. — СПб., 1915.
158. *Красавчиков, О. А.* Гражданско-правовой договор: понятие, содержание и функции // Антология уральской цивилистики: 1925–1989 : сб. ст. — М., 2001.
159. *Крохина, Ю. А.* Налоговое право / Ю. А. Крохина. — М., 2005.
160. *Кулагин, М. И.* Государственно-монополистический капитализм и юридические лица // Избранные труды / М. И. Кулагин. — М., 1997.
161. *Кулишер, И. М.* Международные торговые договоры : в 2 ч. / И. М. Кулишер. — СПб., 1922. — Ч. II.
162. *Кучеров, И. И.* Международное налоговое право / И. И. Кучеров. — М., 2007.
163. *Кучеров, И. И.* Теория налогов и сборов / И. И. Кучеров. — М., 2009.
164. *Лазарев, В. В.* Теория государства и права / В. В. Лазарев, С. В. Липень. — 2-е изд. — М., 2000.
165. *Лафитский, В. И.* Конституционная экономика и основы экономического положения личности: Очерки конституционной экономики / В. И. Лафитский, В. А. Мау ; под ред. Г. А. Гаджиева. — М., 2009.
166. *Левин, И. Д.* Суверенитет / И. Д. Левин. — М., 1948.
167. *Леже, Р.* Великие правовые системы современности / Р. Леже ; пер. с фр. — М., 2010.
168. *Лисовский, В. И.* Международное право / В. И. Лисовский. — Киев, 1955.
169. *Лисовский, В. И.* Правовое регулирование международных экономических отношений / В. И. Лисовский. — М., 1984.
170. *Лукашук, И. И.* Международное право в судах государств / И. И. Лукашук. — М., 1993.

171. *Лукашук, И. И.* Нормы международного права / И. И. Лукашук. — М., 1997.
172. *Лукашук, И. И.* Форма международных договоров / И. И. Лукашук. — М., 2001.
173. *Луниц, Л. А.* Роль буржуазного гражданского права в концентрации капитала и в использовании основного экономического закона современного капитализма // О роли права в использовании объективных экономических законов / под ред. С. Н. Братуся. — М., 1954.
174. *Марочкин, С. Ю.* Действие и реализация норм международного права в правовой системе Российской Федерации : монография / С. Ю. Марочкин. — М., 2011.
175. Международное право : в 2 кн. / В. Г. Витцтум [и др.]. — М., 2011. — Кн. 2.
176. Международное право : учебник / отв. ред. А. Н. Вылегжанин. — М., 2009.
177. Международное право: Особенная часть : учебник для вузов / М. В. Андреев [и др.] ; отв. ред. Р. М. Валеев, Г. И. Курдюков. — М., 2010.
178. *Непесов, К. А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. — М., 2007.
179. *Орландо, В.* Принципы конституционного права / В. Орландо. — М., 1898.
180. *Осминин, Б. И.* Заключение и имплементация международных договоров и внутригосударственное право : монография / Б. И. Осминин. — М., 2010.
181. *Перетерский, И. С.* Толкование международных договоров / И. С. Перетерский. — М., 1959.
182. *Перов, А. В.* Налоги и международные соглашения России / А. В. Перов. — М., 2000.

183. *Петрова, Г. В.* Международное финансовое право : учебник / Г. В. Петрова. — М., 2011.
184. *Петрыкин, А. А.* Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения / А. А. Петрыкин. — М., 2005.
185. *Погорлецкий, А. И.* Внешние факторы формирования национальной налоговой политики / А. И. Погорлецкий. — СПб., 2004.
186. *Погорлецкий, А. И.* Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности / А. И. Погорлецкий. — СПб., 2006.
187. *Погорлецкий, А. И.* Налоговые последствия международных бизнес-операций и международное налоговое планирование // Международный бизнес: Теория и практика / под ред. А. И. Погорлецкого, С. Ф. Сутырина. — М., 2014.
188. *Полежарова, Л. В.* Международное налогообложение: современная теория и методология : монография / под ред. Л. И. Гончаренко. — М., 2016.
189. *Полежарова, Л. В.* Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России / Л. В. Полежарова, А. А. Артемьев ; под ред. Л. И. Гончаренко. — М., 2013.
190. Прозрачность юридических лиц и образований: пути снижения рисков отмывания денег и финансирования терроризма (сравнительно-правовое исследование) / отв. ред. В. И. Лафитский, М. А. Цирина. — М., 2014.
191. *Радбрух, Г.* Философия права / Г. Радбрух. — М., 2004.
192. *Родбертус-Ягцов, К. И.* Налоговая система в Римской империи / К. И. Родбертус-Ягцов. — М., 2012.
193. *Седова, Ж. И.* Принцип эстоппель и отказ от права в коммерческом обороте Российской Федерации / Ж. И. Седова, Н. В. Зайцева. — М., 2014.

194. *Сорокина, Е. Я.* Основы международного налогового права / Е. Я. Сорокина. — М., 1999.
195. *Стоянов, А. Н.* Очерки истории и догматики международного права / А. Н. Стоянов. — Харьков, 1875.
196. *Талалаев, А. Н.* Венская конвенция о праве международных договоров : комментарий / А. Н. Талалаев. — М., 1997.
197. *Талалаев, А. Н.* Территория в международном праве (общие вопросы) // Международное право : учебник / под ред. Г. И. Тункина. — М., 1994.
198. *Тарановский, В. Ф.* Предмет и задача т.н. внешней истории права / В. Ф. Тарановский. — Белград, 1930.
199. *Тихомиров, Ю. А.* Государство / Ю. А. Тихомиров. — М., 2013.
200. *Толстопятенко, Г. П.* Европейское налоговое право / Г. П. Толстопятенко. — М., 2001.
201. *Тункин, Г. И.* Вопросы теории международного права / Г. И. Тункин. — М., 1962.
202. *Тургенев, Н. И.* Опыт теории налогов // У истоков финансового права. — Т. 1. — М., 1998.
203. *Усенко, Е. Т.* Очерки теории международного права / Е. Т. Усенко. — М., 2008.
204. *Ушаков, Н. М.* Субъекты международного права // Курс международного права : в 7 т. Т. 1 / отв. ред. Р. А. Мюллерсон, Г. И. Тункин. — М., 1989.
205. *Фердросс, А.* Международное право / А. Фердросс ; пер. с нем. — М., 1959.
206. *Фогель, К.* Конституционные основы финансовой системы ФРГ // Государственное право Германии : в 2 т. — М., 1994. — Т. 2.
207. *Фокин, А. В.* Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): Американский опыт / А. В. Фокин. — М., 2009.

208. *Хабриева, Т. Я.* Основы взаимодействия международного и национального права // Влияние международного права на национальное законодательство. — М., 2007.
209. *Хаванова, И. А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. — М., 2016.
210. *Хаванова, И. А.* Понятие лица, имеющего «фактическое право» на доход, в международных налоговых договорах России // Право и экономическая деятельность: современные вызовы : монография / отв. ред. А. В. Габов. — М., 2015.
211. *Хаоцай, Л.* Мягкое право Китая / Л. Хаоцай ; пер. с кит. — Элиста, 2015.
212. *Хейне, П.* Экономический образ мышления / П. Хейне. — М., 1993.
213. *Хейфец, Б. А.* Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы / Б. А. Хейфец. — М., 2013.
214. *Черданцев, А. Ф.* Вопросы толкования советского права / А. Ф. Черданцев. — Свердловск, 1972.
215. *Черданцев, А. Ф.* Толкование права и договора / А. Ф. Черданцев. — М., 2003.
216. *Черепяхин, Б. Б.* К вопросу о частном и публичном праве // Х сб. тр. профессоров и преподавателей Иркут. гос. ун-та. — Иркутск, 1926.
217. *Черниченко, С. В.* Источники международного права // Международное право : учебник / отв. ред. С. А. Егоров. — 5-е изд., перераб. и доп. — М., 2014.
218. *Черниченко, С. В.* Теория международного права / С. В. Черниченко. — М., 1999.
219. *Шатров, В. П.* Международное экономическое право / В. П. Шатров. — М., 1990.
220. *Шахмаматьев, А. А.* Международное налоговое право / А. А. Шахмаматьев. — М., 2014.

221. *Шахмаметьев, А. А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов / А. А. Шахмаметьев. — М., 2010.
222. *Шепенко, Р. А.* Международные налоговые правила : в 2 ч. / Р. А. Шепенко. — М., 2012.
223. *Шуршалов, В. М.* Основные вопросы теории международного договора / В. М. Шуршалов. — М., 1959.
224. *Шэксон, Н.* Люди, обокравшие мир / Н. Шэксон. — М., 2012.
225. Экономико-правовые институты регулирования регионального развития Российской Федерации : монография / под ред. Н. М. Казанцева. — М., 2013.
226. *Яковлев, В. Ф.* Избранные труды : в 2 т. — М., 2012. — Т. 2 : Гражданское право: история и современность, кн. 1.

Статьи в периодических изданиях

227. *Аракелов, С. А.* Международный налоговый договор: применение процедуры взаимного согласования // Аудиторские ведомости. — 2002. — № 1.
228. *Ахметшин, Р. И.* Налоговые аспекты деофшоризации: мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон. — 2014. — № 6.
229. *Баев, С. А.* Налоговые аспекты реорганизационных процедур // Закон. — 2005. — № 2.
230. *Брук, Б. Я.* Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства // Закон. — 2015. — № 2.
231. *Брук, Б. Я.* Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. — 2014. — № 8.
232. *Брук, Б. Я.* Практические аспекты устранения двойного юридического подоходного налогообложения организаций: российский опыт

/ Б. Я. Брук, Д. Л. Джальчинов // Рос. ежегодник налогового права: 2010–2012, 2013. — № 2–4.

233. *Будылин, С. Л.* Насколько фиксированно постоянное представительство? О роли постоянных представительств в обложении НДС / С. Л. Будылин, Ю. Л. Иванец // — Закон. — 2014. — № 11.

234. *Веральский, М.* Проблемы международного финансового права / М. Веральский, Т. Надь, Н. Вачев // Сов. гос-во и право. — 1967. — № 1.

235. *Верещетин, В. С.* Использование космического пространства в прикладных целях и государственный суверенитет // Сов. гос-во и право. — 1975. — № 8.

236. *Винниченко, А. Д.* Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности // Финансы, денежное обращение и кредит. — Сер. «Экономика и право». — 2015. — № 5–6.

237. *Воронина, Н. В.* Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера / Н. В. Воронина, В. А. Бабанин // Международный бухгалтерский учет. — 2007. — № 7.

238. *Габов, А. В.* Тенденции и проблемы правового регулирования взаимоотношений государства и бизнеса // Журнал рос. права. — 2015. — № 1.

239. *Голишевский, В. И.* Понятие «бенефициарный собственник» в налоговой практике // Актуальная бухгалтерия. — 2014. — № 5.

240. *Григорьев, А. С.* Корректировка налогового обязательства в целях избежания международного двойного налогообложения // Налоги и финансовое право. — 2011. — № 8.

241. *Гроте, Г.-Р. де.* Язык и право // Журнал рос. права. — 2002. — № 7.

242. *Демин, А. В.* Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // Финансовое право. — 2012. — № 1.

243. Доровских, Е. М. К вопросу о разграничении понятий «государственный язык» и «официальный язык» // Журнал рос. права. — 2007. — № 12.

244. Загряцков, М. Д. Проблема двойного обложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. — 1929. — № 7.

245. Запольский, С. В. Соотношение международно-правового и национального регулирования финансовой деятельности в Российской Федерации / С. В. Запольский, Е. В. Мигачева // Финансовое право. — 2012. — № 7.

246. Зорькин, В. Д. Кризис международного права: современный контекст // Рос. газ. — 2014. — 20 июня.

247. Зорькин, В. Д. Правовое регулирование экономики: глобальные тенденции и российский опыт // Российская газета : сайт. — Режим доступа : <http://www.rg.ru/printable/2012/06/01/regulirovanie.html>. — Загл. с экрана.

248. Капустин, А. Я. Международное право и вызовы XXI века // Журнал рос. права. — 2014. — № 7.

249. Кашин, В. А. О «налоговой благотворительности», или почему Россия теряет налоговые доходы // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 10.

250. Кириллов, А. В. Применение соглашений об избежании двойного налогообложения в Швейцарии: проблема толкования понятия *beneficial owner* // Налоговед. — 2014. — № 1.

251. Кобзарь-Фролова, М. Н. К вопросу о заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения // Финансовое право. — 2011. — № 8.

252. Королева, М. В. Налогообложение деятельности авиакомпаний // Налоги и финансовое право. — 2013. — № 8.

253. Кузнеченкова, В. Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Финансовое право. — 2010. — № 4.

254. *Лукашук, И. И.* Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // Журнал рос. права. — 2002. — № 3.
255. *Лукашук, И. И.* Глобализация и государство // Журнал рос. права. — 2001. — № 4
256. *Лукашук, И. И.* Международное «мягкое» право // Гос-во и право. — 1994. — № 8–9.
257. *Лукашук, И. И.* Правопреемство государств в отношении договоров // Журнал рос. права. — 2006. — № 7.
258. *Мачехин, В. А.* Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. — 2011. — № 9.
259. *Мачехин, В. А.* Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. — 2011. — № 7.
260. *Микрюков, В. А.* Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // Законодательство и экономика. — 2014. — № 7.
261. *Нешатаева, Т. Н.* Выбор пути суда ЕврАзЭС: правовые позиции и защита прав // Закон. — 2013. — № 9.
262. *Осмнин, Б. И.* Вопросы самоисполнимости международных договоров (на примере США, Нидерландов и России) // Журнал рос. права. — 2012. — № 6.
263. *Осмнин, Б. И.* Конституционные принципы и взаимодействие международного и внутригосударственного права // Журнал рос. права. — 2014. — № 5.
264. *Остроухов, Б. А.* Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юрид. мир. — 2009. — № 3.
265. *Падейский, Н. А.* Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Публично-правовые исследования (электронный журнал). — 2013. — № 3.

266. *Падейский, Н. А.* Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. — 1929. — № 9–10.

267. *Панова, И. В.* О применении Российской Федерацией международных договоров в сфере налогообложения // Закон. — 2012. — № 3.

268. *Пантюшов, О. В.* Вопросы применения положений договора между Россией и США об избежании двойного налогообложения при уплате налога на прибыль // Законодательство и экономика. — 2015. — № 3.

269. *Петер, К.* Административная и правовая помощь в области банковского, биржевого и налогового права между Швейцарией и Россией (последние изменения) / К. Петер, И. Хубер // Банковское право. — 2012. — № 1.

270. *Пистоне, П.* Некоторые вопросы международного налогового права в сфере отношений между Европейским Союзом и Российской Федерацией // Рос. ежегодник международного налогового права. — 2009. — № 1.

271. *Пистоне, П.* Проблемы мультилингвистической интерпретации налоговых договоров // Рос. ежегодник налогового права. — 2010–2012, 2013. — № 2–4.

272. *Пистоне, П.* Цикл публикаций по проблемам глобальной фискальной прозрачности и интерпретации международных налоговых договоров на сессиях Европейско-Азиатского конгресса // Рос. ежегодник налогового права. — 2010–2012, 2013. — № 2–4.

273. *Полякова, В. В.* Налоговые обязательства представительств иностранных организаций // Ваш налоговый адвокат. — 1999. — Вып. 3 (9).

274. *Пустовалов, Е. В.* Обмен информацией и оказание правовой помощи во взыскании налогов в трансграничных ситуациях // Рос. ежегодник налогового права. — 2010–2012, 2013. — № 2–4.

275. *Разгильдеев, А. В.* Проблемные вопросы применения налоговых правил недостаточной капитализации // ВВАС РФ. — 2014. — № 4.
276. *Ровинский, Е. А.* Международно-правовое регулирование двойного налогообложения / Е. А. Ровинский, А. М. Черепяхин // Сов. гос-во и право. — 1975. — № 6.
277. *Сарбаш, С.* Время и место исполнения обязательства // Хоз-во и право. — 2004. — № 12.
278. *Селезень, П. А.* Толкование договорных норм в свете Комментариев ОЭСР // Налоговед. — 2014. — № 2.
279. *Скала А. Э. ла.* Функции и содержание международных договоров в сфере налогообложения // Рос. ежегодник международного налогового права. — 2009. — № 1.
280. *Смирнов, Д. А.* Имплементация принципа международно-правового сотрудничества в системе налогообложения Российской Федерации // Финансовое право. — 2011. — № 10.
281. *Тиунов, О. И.* Суверенное равенство государств в системе основных принципов международного права // Журнал рос. права. — 2014. — № 5.
282. *Тихомиров, Ю. А.* Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал рос. права. — 2013. — № 3.
283. *Тихомиров, Ю. А.* Реализация международно-правовых актов в российской правовой системе // Журнал рос. права. — 1999. — № 3–4.
284. *Токарева, К. К.* Правовой статус Комментариев ОЭСР к Модели конвенции по налогу на доходы и капитал в странах ОЭСР // Актуальные проблемы рос. права. — 2010. — № 3.
285. *Толстых, В. Л.* Язык и международное право // Рос. юрид. журнал. — 2013. — № 2.
286. *Хаванова, И. А.* Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // Налоговый вестник. — 2014. — № 8.

287. *Хаванова, И. А.* Гражданско-правовой институт недействительности сделок и проблемы налогового права // Финансовое право. — 2014. — № 2.
288. *Хаванова, И. А.* К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. — 2014. — № 11.
289. *Хаванова, И. А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал рос. права. — 2014. — № 12.
290. *Хаванова, И. А.* Многоязычные договоры в международном налоговом праве // Налоги. — 2015. — № 6.
291. *Хаванова, И. А.* Налоговые агенты: о трансформации статуса в современной модели взимания налогов // Финансовое право. — 2014. — № 4.
292. *Хаванова, И. А.* Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования // Финансовое право. — 2013. — № 3.
293. *Хаванова, И. А.* Неустановленные лица и последствия их действий в налоговом праве // Налоговед. — 2014. — № 6.
294. *Хаванова, И. А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал рос. права. — 2015. — № 5.
295. *Хаванова, И. А.* Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. — 2013. — № 6–8.
296. *Хаванова, И. А.* Разграничение налоговых юрисдикций (космос, шельф, территориальное море) // Финансовое право. — 2016. — № 2.
297. *Хаванова, И. А.* Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал рос. права. — 2013. — № 11.
298. *Хаванова, И. А.* Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги (журнал). — 2013. — № 5.
299. *Хаванова, И. А.* Экономическое основание налога, или *Ното есопотісис* в налоговом праве? // Налоговед. — 2013. — № 9.

300. *Чибинев, В. М.* Иностраный элемент в налоговых правоотношениях // *Налоги (газета)*. — 2006. — № 42.
301. *Шахмаматьев, А. А.* Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // *Современное право*. — 2013. — № 3.
302. *Шахмаматьев, А. А.* Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право*. — 2008. — № 2.
303. *Шепенко, Р. А.* Правовое регулирование экономящего налог зачета // *Налоги и налогообложение*. — 2010. — № 8.
304. *Шепенко, Р. А.* Рецензия (Шахмаматьев А. А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс для подготовки магистров) // *Финансовое право*. — 2009. — № 12.
305. *Шепенко, Р. А.* Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // *Право и экономика*. — 2014. — № 7.
306. *Щекин, Д. М.* Редомицилирование компании как возможный механизм деофшоризации / Д. М. Щекин, В. В. Барсукова // *Закон*. — 2015. — № 2.

Диссертации и авторефераты диссертаций

307. *Агаева, И. Д.* Совершенствование механизма налогообложения иностранных организаций в России : автореф. дис. ... канд. экон. наук / И. Д. Агаева. — М., 2012.
308. *Арсеньева, В. А.* Теория и методология налогового администрирования на уровне межгосударственного взаимодействия : автореф. дис. ... канд. экон. наук / В. А. Арсеньева. — Орел, 2012.
309. *Бабаев, В. К.* Логические проблемы социалистического права : дис. ... д-ра юрид. наук / В. К. Бабаев. — Горький, 1980.
310. *Викулов, К. Е.* Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР

и правовое регулирование в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. Е. Викулов. — М., 2011.

311. *Гаджиев, Г. А.* Основные экономические права (сравнительное исследование конституционно-правовых институтов России и зарубежных государств) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Г. А. Гаджиев. — М., 1996.

312. *Евинтов, В. И.* Многоязычные договоры в современном международном праве (особенности подготовки и толкования) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. И. Евинтов. — Киев, 1979.

313. *Кастанова, Е. Д.* Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Д. Кастанова. — М., 2014.

314. *Кульба, Г. Ю.* Понятие и особенности налогообложения дивидендов в российском налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Г. Ю. Кульба. — Екатеринбург, 2010.

315. *Ларютина, И. А.* Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : автореф. ... канд. юрид. наук / И. А. Ларютина. — М., 2002.

316. *Савицкий, А. И.* Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. И. Савицкий. — М., 2012.

317. *Скачков, Н. Г.* Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. Г. Скачков. — М., 1998.

318. *Талалаев, А. Н.* Юридическая природа международного договора : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. Н. Талалаев. — М., 1967.

319. *Тупанчески, Н. Р.* Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Н. Р. Тупанчески. — М., 2002.

320. *Хижняк, В. С.* Конституционно-правовой механизм взаимодействия внутригосударственного права Российской Федерации и международного права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. С. Хижняк. — Саратов, 2008.

Зарубежные источники

321. *Aigner, H.-J.* Source versus residence in International Tax Law / H. J. Aigner. — Vienna, 2005.

322. Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination). OECD Centre for Tax Policy and Administration. Public discussion draft, 03.05.2007 // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf>. — Загл. с экрана.

323. *Arginelli, P.* Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory / P. Arginelli. — IBFD, 2015.

324. *Arginelli, P.* The interpretation of multilingual tax treaties. Dissertation. 29.10.2013 // HANDLE.NET : сайт. — Режим доступа : <http://hdl.handle.net/1887/22074>. — Загл. с экрана.

325. *Ávila, M.* Sovereignty and the international tax law // Revista da Faculdade de Direito da UERJ. — 2012. — V. 2. — № 22 (jul / dez).

326. *Avi-Yonah, R.* Advanced introduction to international tax law / R. Avi-Yonah, I. Cohn. — Edward Elgar Publishing, 2015.

327. *Avi-Yonah, R.* International Tax as International Law / R. Avi-Yonah. — University of Michigan Law School Scholarship Repository, 2004.

328. *Avi-Yonah, R.* International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime / R. Avi-Yonah. — Cambridge : Cambridge Univ. Press, 2007.

329. *Avi-Yonah, R.* Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of U. S. Treaty Policy // 59 N.Y.L. Sch. L. — Rev. 309. — 2014–2015.

330. *Bammens, N.* The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law / N. Bammens. — 2013.

331. *Baum, S.* Beneficial ownership as a treaty anti-avoidance tool? / S. Baum, G. Watson // Canadian Tax Journal. — 2012. — 60:1.

332. *Beale, J.* Jurisdiction to tax // Harvard Law Review. — 1919. — Vol. 32. — № 6.

333. *Blöchliger, H.* Tax competition between sub-central governments / H. Blöchliger, J. Pinero-Campos // OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government. — 2011.

334. *Boise, C.* Optimal Tax Treaty Administrative Guidance // Texas Law Review. — 2009. — Vol. 88:175.

335. *Brandstetter, P.* «Taxes Covered»: A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions / P. Brandstetter. — IBFD, 2011.

336. *Brandstetter, P.* The Substantive Scope of Double Tax Treaties — a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions : Doctoral thesis / P. Brandstetter. — WU Vienna University of Economics and Business, 2010.

337. *Brennan, G.* The power to tax — Analytical foundations of a fiscal constitution / G. Brennan, J. M. Buchanan. — Cambridge University Press, 1980.

338. *Bruggen, E.* Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of the Treaties // European taxation. — 2003. — March.

339. *Bullen, A.* Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing / A. Bullen. — 2010.

340. *Bundgaard, J.* Beneficial Ownership in International Financing Structures J. Bundgaard, N. Winther-Sorensen // Tax Notes International. — 2008. — May, 19.

341. *Caroll, M.* Taxation of Foreign and National Enterprises. Vol. III / M. Caroll. — Geneva, 1933. (Internet Archive : сайт. — Режим доступа :

<https://archive.org/stream/taxationofforeign031922mbp#page/n7/mode/2up>. —

Загл. с экрана.)

342. *Castro, L.* Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy // *Global Bus. L. Rev.* — 2012. — 125.

343. *Cervantes, M.* Interpreting the Concept of «Beneficial Ownership» / M. Cervantes. — University of Toronto, 2009. (University of Toronto : сайт. — Режим доступа : <https://tspace.library.utoronto.ca>. — Загл. с экрана.)

344. *Charl, P. du Toit.* Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties / P. du Toit Charl. — 1999.

345. *Christians, A.* Sovereignty, Taxation, and Social Contract // *MINN. J. INT'L L.* — 2009. — 99.

346. Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. — IBFD, 2011.

347. *Cleave, B.* Judicial interpretation of Tax Treaties — Educating the Judges // *Bombay Chartered Accountants' Society* : сайт. — Режим доступа : <https://www.bcasonline.org/articles/artin.asp?505>. — Загл. с экрана.

348. Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties / ed. G. Maisto. — IBFD, 2014.

349. *Dopiriak, I.* Double Taxation through Direct Taxes and its Elimination Following the 2004 Tax Reform // *BIATEC*. — 2004. — Vol. XII. — № 8.

350. *Douma, S.* Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement / S. Douma. — IBFD, 2011.

351. *Ecker, T.* Business profits / T. Ecker, J. Tang // *Europe China Tax Treaties* / ed. by M. Lang, J. Liu, G. Tang. — Kluwer Law International, 2010.

352. *Edwardes-Ker, M.* Tax Treaty Interpretation : a Ph. D. Thesis / M. Edwardes-Ker. — Queen Mary and Westfield College University of London, 1994.

353. *Egger, P.* Corporate taxes and intra-firm trade. 2010 / P. Egger, T. Seidel // European Trade Study Group : сайт. — Режим доступа : <http://www.etsg.org/ETSG2010/papers/seidel.pdf>. — Загл. с экрана.

354. *Engelen, F.* Interpretation of Tax Treaties under International Law / F. Engelen. — IBFD, 2004.

355. *Femia, R. V.* The Use of Tax Treaty Status in Legislation and the Impact on U. S. Tax Treaty Policy / R. V. Femia, L. J. Aksakal // Tax Analysts. — 2010. — April, 26.

356. *Ferreira, H.* O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação / H. Ferreira. — Universidade Católica Portuguesa, 2014.

357. *Fleming, J.* Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury's Anti-Treaty Shopping Policy // 40 Intertax. — 2012. — Issue 4.

358. *Friedland, J.* Understanding International Business and Financial Transactions / J. Friedland. — 3rd ed. — 2010.

359. *Gall, J.* The Concept of Dependence in the Definition of a Permanent Establishment // Tax Risk Management. From Risk to Opportunity / ed. A. Bakker, S. Kloosterhof. — 2010.

360. *Gelineck, M.* Permanent Establishments in the Offshore Oil and Gas Industry // CORIT Academic : сайт. — Режим доступа : <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2014/01/Permanent-Establishments-in-the-Offshore-Oil-and-Gas-Industry1.pdf>. — Загл. с экрана.

361. *Graetz, M. J.* Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe / M. J. Graetz, A. Warren // Faculty Scholarship Series. — 2006. — Paper 1614. (Lillian Goldman Law Library : сайт. — Режим доступа : http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1614. — Загл. с экрана.)

362. *Gribnau, H.* Soft Law and Taxation: EU and International Aspects // Legisprudence. — 2008. — Vol. II. — № 2.

363. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. — Paris : OECD, 1998.

364. *Harris, P.* International Commercial Tax / P. Harris, D. Oliver. — Cambridge University Press, 2010.
365. *Hellerstein, W.* A Primer on State Tax Nexus: Law, Power, and Policy // Hearing on State Taxation: The Role of Congress in Defining Nexus. Subcommittee on Commercial and Administrative Law of the Committee on the Judiciary United States House of Representatives. — 2010. — February, 4.
366. *Holmes, K.* International Tax Policy and Double Tax Treaties — An Introduction to Principles and Application / K. Holmes. — Amsterdam, Netherlands : IBFD Publications BV, 2007.
367. *Hoor, O.* BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus / O. Hoor, K. O'Donnell // Tax Notes Int'l. — 2015. — June, 8.
368. *Hoor, O.* The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis / O. Hoor. — 2010.
369. *Hrvoje, A.* The history of double tax conventions in Croatia / A. Hrvoje, Ž. Kovačević // Financial Theory and Practice. — 2014. — № 2.
370. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. — OECD Publishing, 2012.
371. International Tax Competition: Globalisation and Fiscal Sovereignty. — London, 2002.
372. *Jain, S.* Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases / S. Jain. — IBFD, 2013.
373. *Jogarajan, S.* The Conclusion and Termination of the «First» Double Taxation Treaty // British Tax Review. — 2012. — Vol. 3.
374. *Jones, A.* The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model (pt. 2) // BRIT. TAX REV. — 1984. — 90, 100.
375. *Kandev, M.* Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3 (2) of the OECD Model // Canadian tax journal. — 2007. — Vol. 55. — № 1.

376. *Keohane, R.* Sovereignty, Interdependence and International Institutions. Ideas and Ideals : essays on Politics in Honor of Stanley Hoffmann / R. Keohane ; L. B. Miller and M. Smith (ed.). — 1993.

377. *Ketchemin, E.* A Comparative Analysis of the Concept Of Fiscal Jurisdiction in Income Tax Law : thesis Presented for the Degree of Doctor of Laws / E. Ketchemin. — University of Cape Town, 2002.

378. *Kleinbard, E.* Stateless Income's Challenge to Tax Policy // USC LSR Paper. — 2011. — № 11–13.

379. *Knechtle, A.* Basic Problems in International Fiscal Law Deventer / A. Knechtle. — Boston, 1979.

380. *Kragen, A.* Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft // California Law Review. — 1964. — May.

381. *Lang, M.* Introduction to the Law of Double Taxation Conventions / M. Lang. — Wien : IBFD, 2010.

382. *Lang, M.* The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages // Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward / ed. by G. Maisto, A. Nikolakakis and J. M. Ulmer. — Amsterdam : IBFD and Canadian Tax Foundation, 2013.

383. *Lang, M.* The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation / M. Lang, F. Brugger // Australian Tax Forum. — 2008. — № 23.

384. *Latulippe, L.* Ideas and the OECD: Creating synergy and organizing diffusion of bilateral tax treaty / L. Latulippe. — Concordia University, 2010.

385. *Lefter, C.* International Double Taxation Avoidance (Domestic Legal Regulations and Fiscal Conventions Concluded by Romania) / C. Lefter, S. Chirica // Theoretical and Applied Economics. — 2010. — Vol. XVII. — № 9 (550).

386. *Lennard, M.* The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention — Current Points of Difference and Recent Developments // Asia-Pacific Tax Bulletin. — 2009. — January / February.

387. *Levedag, C.* Interpretation of Tax Treaties. The use of the Vienna Convention // International Association of Tax Judges (IATJ). — 3rd Assembly in Munich. — 2012. — October, 18.

388. *Li, J.* International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study / J. Li. — Toronto : Canadian Tax Foundation, 2003.

389. *Li, J.* Tax Sovereignty and International Tax Reform // Canadian tax journal. — 2004. — Vol. 52. — № 1.

390. *Li, J.* The Concept of Permanent Establishment in China's Tax Treaties. Berkeley Journal of International Law. — 1989. — Vol. 7.

391. *Linderfalk, U.* The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids — The Static / Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law / U. Linderfalk, M. Hilling // Nordic Tax Journal. — 2015. — № 1.

392. *Maisto, G.* Linguistic issues and multilingual texts // Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law / ed. G. Maisto. — IBFD, 2005.

393. *Martha, R.* Extraterritorial Taxation in International Law // Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice / K. M. Meessen (ed.). — 1996.

394. *Mason, R.* A Theory of Tax Discrimination // Jean Monnet Working Paper Series. — 2006. — Sent.

395. *Mason, R.* What Is Tax Discrimination? / R. Mason, M. S. Knoll // Yale Law Journal. — 2012. — Vol. 121.

396. *McIntyre, M.* Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review / M. McIntyre. — Wayne State University Law School, 2005. (Dr. Geerten M. M. Michielse : сайт. — Режим доступа : http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf. — Загл. с экрана.)

397. *McIntyre, M. J.* Legal Structure of Tax Treaties // Int'l Tax. — 2003, revised 2010.

398. *Miller, A.* Principles of International Taxation / A. Miller, L. Oats. — A&C Black, 2012.

399. *Molenaar, D.* Taxation of International Performing Artistes: The Problems with Article 17 OECD and how to Correct Them / D. Molenaar. — IBFD, 2006.

400. *Monsenego, J.* Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation / J. Monsenego. — IBFD, 2012.

401. *Mooij, R.* Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions // International Monetary Fund. — 2011. — May, 3.

402. *Mtsariashvili, M.* Perspective Georgia's Double Taxation Agreements from the Viewpoint of the OECD // Georgian Law Review. — 2008. — № 11.

403. *Nakayama, K.* Tax Policy: Designing and Drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty / K. Nakayama. — IMF (Fiscal Affairs Department), 2011.

404. *Olsen, K.* Characterization and Taxation of Cross-border Pipelines / K. Olsen. — IMF, 2012.

405. *Palan, R.* Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty // International Organization. — 2002. — № 56 (1).

406. *Reimer, E.* Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective / E. Reimer, N. Urban, S. Schmid. — Kluwer Law International, 2010.

407. Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion // League of Nations Doc. — G. 216. M. 85 II (Apr. 1927).

408. *Ring, D.* Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // Florida Tax Review. — 2009. — № 9.

409. *Ring, D.* International Tax Relations: Theory and Implications // Tax Law Review. — 2007. — 60.
410. *Ring, D.* What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State // Virginia Journal of International Law.— 2008. — 49.
411. *Rixen, T.* The Double Tax Avoidance Regime as Institutional Foundation of Tax Competition / T. Rixen. — 2008.
412. *Ryynänen, O.* The Concept of a Beneficial Owner in the Application of Finnish Tax Treaties // Scandinavian Studies in Law : сайт. — Режим доступа : <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-21.pdf>. — Загл. с экрана.
413. *Schoueri, L.* The Subsidiary as a Permanent Establishment / L. Schoueri, O. Günther // Bulletin for International Taxation. — 2011. — February.
414. *Seligman, E.* Double taxation and international fiscal cooperation / E. Seligman. — The Macmillan company, 1928.
415. *Skaar, A.* Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce // Intertax. — 2000. — Vol. 28. — Issue 5.
416. *Slemrod, J.* Tax Systems / J. Slemrod, C. Gillitzer. — London, 2014.
417. Spillovers on International Corporate Taxation // IMF Policy Paper. — 2014. — May, 9.
418. *Steven, A. Dean.* Neither rules nor standards // Notre Dame Law Review. — 2011. — Vol. 87:2.
419. Studies on translation and multilingualism. Language and Translation in International Law and EU Law. European Commission. 6/2012. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012.
420. *Tan, G.* Tax Treaties' Interpretation and Application under the Challenges of the Digital Economy — Issues Raised by PANAMSAT v Beijing State Tax Bureau // Revenue Law Journal. — 2006. — Vol. 16. — Iss. 1. — Article 6.

421. *Teague, K.* International Tax Treaties / K. Teague, W. Inchoco, M. Pearlman // Praxity North American International Tax Conference : сайт. — Режим доступа : <http://www.praxity-conferences.com/>. — Загл. с экрана.

422. *Terra, B.* European Tax Law / B. Terra, P. Wattel. — 5th ed. — 2008.

423. The Legal Status of the OECD Commentaries / ed. S. Douma, F. Engelen. — IBFD, 2008.

424. The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It). — The World Bank, 2011.

425. *Tiebout, C. M.* A Pure Theory of Local Expenditures // J. Pol. Econ. — 1956. — 416.

426. Treaties and Subsequent Practice / ed. by G. Nolte. — Oxford University Press, 2013.

427. Triangular Situation: Partnership with Sub-Permanent Establishment in Third Countries / M. Lang, H. Loukota, R. Waldburger, M. Waters, U. Wolff // WU Applications : сайт. — Режим доступа : <https://bach.wu.ac.at/d/research/>. — Загл. с экрана.

428. *Uckmar, V.* Double Taxation Conventions // International Tax Law / ed. by A. Amatucci. — Kluwer Law International, 2006.

429. *Vakhtinskaya, E.* Overview of the Argentina-Russia Tax Treaty // E. Vakhtinskaya, E. Saravia // Tax Notes Int'l. — 2013. — Vol. 69. — № 9. — March, 4.

430. *Vann, R.* International Aspects of Income Tax // Tax Law Design and Drafting / ed. V. Thuronyi. — Vol. 2. — 1998. — Ch. 18.

431. *Vogel, K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation // Berkeley Journal of International Law. — 1986. — Vol. 4. — Issue 1. — Spring.

432. *Ward, D.* Access to Tax Treaty Benefits // Research Report Prepared for the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation. — 2008. — September.

433. *Ward, D.* The Interpretation of Income Tax Treaties With Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model / D. Ward. — IBFD — IFA, 2006.

434. *Weeghel, S.* The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States / S. Weeghel. — Kluwer Law International, 1998.

435. *Weiqun, Z.* The Chinese Tax System and its Effects in the Development and in International Trade Relations of China: A Juridical and Economic Approach // Brazil, Russia, India and China (BRIC): Tax system structures and the effects on development and foreign trade performance lessons and solutions. — Brasília : Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial, 2011.

436. *Wijnen, W.* The UN Model in Practice (1997–2013) / W. Wijnen, J. Goede. — IBFD, 2013.

437. *Yoshimura, K.* Clarifying the Meaning of ‘Beneficial Owner’ in Tax Treaties // Tax Analysts. — 2013. — November, 25.

438. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика : монографія / авт. кол. ; за заг. ред. Л. Д. Тимченка. — Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013.

Перечень сокращений, принятых в диссертации

- ААС – Арбитражный апелляционный суд
АС г. Москвы – Арбитражный суд г. Москвы
ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации
ВНР – Венгерская Народная Республика
ВС СССР – Верховный Совет СССР
ВТО – Всемирная торговая организация
ВЭД – внешнеэкономическая деятельность
ГАТТ – Генеральное соглашение по тарифам и торговле
ГДР – Германская Демократическая Республика
ЕАЭС – Евразийский экономический союз
ЕС – Европейский Союз
ЕСПЧ – Европейский Суд по правам человека
КНДР – Корейская Народно-Демократическая Республика
КНР – Китайская Народная Республика
КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
ЛНДР – Лаосская Народно-Демократическая Республика
Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации
МВФ – Международный валютный фонд
МНР – Монгольская Народная Республика
НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых
НДС – налог на добавленную стоимость
НДФЛ – налог на доходы физических лиц
НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
НМА – нематериальные активы
НРБ – Народная Республика Болгария
ОАЭ – Объединенные Арабские Эмираты
ООН – Организация Объединенных Наций

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития
ПНР – Польская Народная Республика
РФ – Российская Федерация
СССР – Союз Советских Социалистических Республик
СНГ – Содружество Независимых Государств
СЭВ – Совет экономической взаимопомощи
ТНК – транснациональная корпорация
ТС – Таможенный союз
ФАС – Федеральный арбитражный суд
ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации
ФРГ – Федеративная Республика Германия
ФС РФ – Федеральное Собрание Российской Федерации
ЦБ РФ – Центральный банк Российской Федерации (Банк России)
ЧССР – Чехословацкая Социалистическая Республика