



На правах рукописи

БАЕВ СЕРГЕЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИЗБЕЖАНИЯ ДВОЙНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИЯХ МЕЖДУ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИЕЙ И ГОСУДАРСТВАМИ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА**

Специальность 12 00 14 - Административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2007

17 МАЙ 2007

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права
Московского государственного института международных отношений (Университет)
МИД России

Научный руководитель

доктор юридических наук
Шепенко Роман Алексеевич

Официальные оппоненты

доктор юридических наук, профессор,
заслуженный юрист РФ
Кучеров Илья Ильич

кандидат юридических наук
Чесноков Андрей Александрович

Ведущая организация

Государственный университет - Высшая
школа экономики

Защита состоится 31 мая 2007 года в 14 часов на заседании
диссертационного совета К 209 002 01 по защите диссертаций по юридическим
наукам в Московском государственном институте международных отношений
(Университет) МИД России (119454, г Москва, проспект Вернадского 76, тел 434-94-
42)

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского
государственного института международных отношений (Университет) МИД России
(119454, г Москва, проспект Вернадского 76, тел 434-94-42)

Автореферат разослан 27 апреля 2007 года

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат юридических наук



Екатерина Александровна
Рыжкова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования На протяжении ряда лет достаточно очевидно прослеживается тенденция к активному участию Российской Федерации в международном разделении труда, характеризующегося развитием внешнеторговых связей и увеличением финансовых вложений как иностранных инвесторов в российские предприятия, так и российских физических и юридических лиц за рубежом. В рамках данного процесса происходит реформирование российского налогового законодательства, призванного стать одним из основных регулирующих инструментов дальнейшего расширенного участия России в трансграничной торговле и международной предпринимательской деятельности. За период с момента своего возникновения в начале 90-х годов прошлого века и до настоящего времени современное российское налоговое право претерпело качественные изменения, трансформировавшись из громоздкой и внутренне противоречивой системы правового регулирования налоговых отношений в логически взаимосвязанную структуру, отражающую подходы международного опыта, хотя и не лишенную недостатков.

С принятием и дальнейшим развитием Налогового кодекса РФ от 31 июля 1998 года (с посл. изм.) № 146-ФЗ как ключевого источника регулирования налоговых правоотношений, фактически была сформирована новая налоговая система, в рамках которой произошло законодательное закрепление принципиально нового механизма взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками, практическая реализация которого, к сожалению, далеко не всегда оказывается эффективной¹. Важным преимуществом Налогового кодекса РФ стало приведение его положений в соответствие международной практике регулирования налоговых отношений, осложненных иностранным элементом, что стало возможным, прежде всего, благодаря сложившемуся к тому моменту позитивному опыту применения соглашений об избежании двойного налогообложения с участием России.

Вместе с тем, новые правила трансграничного налогообложения разрабатывались не всегда с учетом тех правовых проблем и пробелов,

¹ Собрание законодательства Российской Федерации 1998 №31 Ст. 3824

31.11

существование которых стало очевидным в процессе практического использования налоговых соглашений с участием России отечественными и иностранными налогоплательщиками. Как следствие, все более очевидной становится необходимость проведения сравнительно-правовых исследований действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, прежде всего в контексте их прикладного характера, на предмет определения позитивных и негативных аспектов использования предусмотренных ими механизмов и корректировки негативного воздействия в рамках национального налогового законодательства.

Поскольку основным внешнеторговым партнером Российской Федерации является Европейский Союз, достаточно логичным представляется проведение комплексного исследования налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС. Они оказывают самое существенное воздействие и влияние на дальнейшее развитие межгосударственного торгового сотрудничества между нашими странами и служащими своего рода индикаторами эффективности применения межгосударственных механизмов устранения двойного налогообложения. При этом в свете недавнего расширения Европейского Союза для чистоты исследования целесообразным видится анализ налоговых соглашений, заключенных соответствующими европейскими государствами с Россией в период их нахождения в составе ЕС, что позволило бы устранить влияние частных случаев на комплексный результат исследования. Вышесказанное обуславливает актуальность исследования вопросов устранения двойного налогообложения в отношениях между Россией и государствами ЕС.

Состояние научной разработки темы. В отечественной литературе вплоть до недавнего времени к проблемам устранения двойного налогообложения в основном обращались специалисты по экономическим наукам, изучавшие данную тематику еще с 70-х годов прошлого века. Особо следует отметить работы В.А. Кашина, определившего в начале 80-х годов основные подходы к исследованию вопросов трансграничного налогообложения не только в рамках экономических дисциплин, но и для российских правоведов².

² См. *Кашин В.А.* Международные налоговые соглашения. М.: Международные отношения, 1983; *Кашин В.А.* Налоговые соглашения России. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.

Отечественные юристы в области права преимущественно обращались к отдельным аспектам рассматриваемой темы, подобно как Г П Толстопятенко исследовал вопросы устранения двойного налогообложения на уровне нормативных актов Европейских Сообществ, О Ю Коннов детально изучил институт постоянного представительства для целей соглашений об избежании двойного налогообложения, В Мачехин и С Аракелов - фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах, А В Манасуев и В В Гондусов – разрешение споров при корректировке прибыли взаимосвязанных предприятий³ Имеется ряд исследований проблематики двойного налогообложения в контексте международного налогового права – здесь можно указать на работы И И Кучерова, Е Я Сорокиной и И А Ларютиной⁴

В зарубежной литературе вопросы устранения двойного налогообложения освещались, прежде всего, в коллективных работах участников рабочих групп, создаваемых в рамках Налогового комитета ОЭСР Кроме того, к данной тематике обращались такие иностранные специалисты в области налогообложения как Р Дернберг, Ф Бэйкер, Д А Ж Мартин, С ван Вигель, Д В Вильямс и другие⁵

Как в отечественной, так и в зарубежной юридической литературе практически отсутствуют сравнительные исследования соглашений об избежании двойного налогообложения по совокупности регулируемых ими вопросов Предметом сравнительного анализа являются либо отдельные институты соглашений или некоторые из подпадающих в их сферу налогов При этом некоторые из исследований зарубежных ученых (например, Р Л Дернберга) частично устарели и не отражают в полной мере современные реалии

³ См Толстопятенко Г П Европейское налоговое право М Норма 2001, Коннов О Ю Институт постоянного представительства в налоговом праве М МЗ Пресс, 2002, Мачехин В Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации / В Мачехин С Аракелов // Законодательство 2001 №9, Манасуев А В Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий / А В Манасуев В В Гондусов // Законодательство 2001 №8-9

⁴ См Кучерова И И Международное налоговое право М ЮрИнФОР, 2007, Сорокина Е Я Основы международного налогового права М Из-во РУДН 2000 Ларютина И А Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве Дис канд юрид наук 12 00 14 -М РГБ, 2003 (Из фонда Российской Государственной библиотеки)

⁵ См Дернберг Р Л Международное налогообложение Пер с англ В Ф Пазарова Е Э Лалаан М ЮНИТИ, 1997, Baker P Double Taxation Conventions and International Tax Law L, 1994, Martin J A J Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community an Institutional and Procedural Analysis Hague Kluwer Law International, 1999, Van Weeghel S The Improper Use of the Tax Treaties 1998, Williams D W EC Tax Law L, N Y Longman, 1998

В рамках диссертации предпринимается попытка провести комплексное сравнительно-правовое исследование на примере действующих налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе установления и взимания фискальных платежей применительно к доходам, получателями которых являются резиденты иностранных государств, а также в связи с взаимодействием налоговых органов различных стран

Предметом исследования стали соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС, правоприменительная и судебная практика, доктринальные работы отечественных и иностранных ученых, а также особенности конвенционного устранения двойного налогообложения в отношениях между Россией и государствами ЕС

Цель исследования заключается в том, чтобы на основе сравнительно-правового анализа соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС и при их исследовании в свете положений трех основных универсальных форм налогового соглашения выявить основные проблемы и практические сложности устранения двойного налогообложения в глобальном масштабе и определить пути к их устранению или преодолению

Поставленная цель предопределила следующие задачи исследования

1) установить правовую природу действующих соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС и определить предпосылки для их заключения,

2) выявить роль и место налоговых соглашений среди правовых источников, регулирующих налоговые отношения, осложненные иностранным элементом и изучить степень их влияния на другие правовые источники, регулирующие идентичные отношения,

3) определить степень влияния на соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС Типовой конвенции ОЭСР, а также Типовых конвенций США и ООН, отдельные налоговые режимы которых были заимствованы в ряде рассматриваемых соглашений,

4) определить степень влияния внутригосударственного налогового законодательства России и государств ЕС на положения соглашений об избежании двойного налогообложения и практику их применения,

5) изучить основные конвенционные институты и механизмы устранения двойного налогообложения и выявить особенности функционирования данных институтов (механизмов) в рамках отдельных соглашений об избежании двойного налогообложения,

6) рассмотреть налоговые соглашения в контексте их практического применения и установить круг вопросов, по которым устранение двойного налогообложения является затруднительным,

7) проанализировать соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС в качестве инструментов налогового планирования, установить роль соглашений среди других инструментов трансграничной оптимизации налогообложения

Методологическую основу исследования составляют общенаучные, а также частнонаучные методы познания прежде всего сравнительного правоведения и системный, а также формально-юридический, исторический и лингвистический. Применение указанных методов позволило проанализировать соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС и выявить особенности их практического применения

При подготовке диссертационной работы использовался широкий круг источников, среди которых основными являлись соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС, Типовые конвенции ОЭСР, США и ООН и официальные комментарии к ним, а также разъяснения положений соглашений судебными инстанциями и компетентными налоговыми органами. Кроме того, в качестве вспомогательных источников были проанализированы монографии и научные статьи российских и зарубежных экспертов в сфере международного налогообложения

Теоретическую основу исследования помогли сформировать работы по финансовому и налоговому праву таких видных отечественных юристов как Н М Артемова, Д В Винницкого, Е Ю Грачевой, М Ф Ивлиевой, М В Карасевой, А Н

Козырина, И И Кучерова, С Г Пепеляева, Г В Петровой, Г П Толстопятенко, Н И Химичевой, А А Ялбулганова

Научная новизна диссертационного исследования Вопросы устранения двойного налогообложения являются на протяжении длительного периода предметом изучения зарубежных специалистов в области налогового права и налогообложения, а в последние несколько лет рассматриваются в ряде работ российских юристов. Российские и зарубежные ученые исследуют данную тематику применительно к отдельным институтам или механизмам устранения двойного налогообложения, либо в рамках изучения более глобальной тематики – международного налогового права (международного налогообложения)⁶

В диссертации предпринимается попытка многостороннего сравнительно-правового анализа совокупности соглашений об избежании двойного налогообложения, стороной по которым выступают государства, объединенные по принципу участия в крупнейшем экономическом интеграционном союзе. Впервые проводится комплексное исследование всей совокупности институтов и механизмов устранения двойного налогообложения, с учетом опыта их модификации и трансформации в рамках как Типовых конвенций ОЭСР, США и ООН, так и в составленных на их основе отдельных налоговых соглашениях. Особое внимание уделено прикладному характеру соглашений об избежании двойного налогообложения и перспективе их использования в качестве основных инструментов налогового планирования.

Положения, выносимые на защиту

1) В отечественной правовой литературе наметилась тенденция к идентификации системы правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом в качестве международного права, фактически позиционируя их как предмет обособленной комплексной отрасли права. В зарубежной доктрине для подобного рода правоотношений предпочитают использовать два термина – «международное налоговое право» и «международное налогообложение», причем последнее определение встречается значительно чаще. По мнению диссертанта, иностранное участие в налоговых правоотношениях не меняет

⁶ Напф см *Mulherbe J Droit fiscal international Impots sur les revenus Theorie generale droit belge Elements de droit compare* Bruylants Maison Larcier, 1994, *Isenbergh J International Taxation 2nd ed* Aspen Publishers Inc, 1999

сути данных правоотношений, хотя без сомнения и приводит к их усложнению и вводит дополнительные источники регулирования. Тогда как обозначение системы правового регулирования трансграничных налоговых отношений в качестве «права» подразумевает возникновение качественно иных правоотношений, что в рассматриваемом случае не происходит.

2) В зависимости от того, какой концепции разграничения национального и международного права придерживаются Россия и государства ЕС, статус соглашений об избежании двойного налогообложения в соответствующей стране будет неодинаковым. В государствах с монистической системой примата международного права, к которым относятся Россия и большинство государств ЕС, налоговые соглашения обладают преимущественной силой над нормами национального законодательства, не зависят от его изменений и поэтому вносят дополнительный элемент стабильности в регулируемые ими правоотношения. Тогда как в государствах, следующих дуалистическому подходу, подобно Великобритании, налоговые соглашения равнозначны положениям национального законодательства и поэтому более поздние по сроку принятия внутригосударственные законодательные акты способны полностью пересмотреть конвенционный порядок налогообложения, что в определенной степени принижает роль и значение подобных соглашений в соответствующих странах.

3) Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС в основном базируются на модельной форме налогового соглашения, разработанной в рамках ОЭСР, но при этом содержат отдельные элементы или налоговые режимы, предусмотренные другими универсальными формами соглашений – Типовыми конвенциями США и ООН. Комбинация по тексту рассматриваемых соглашений режимов налогообложения из разных Типовых конвенций преследует своей целью придание соглашениям большей гибкости и разносторонности, поскольку направленность указанных модельных форм на решение различных задач в сфере налогообложения предполагает применение дифференцированных методов устранения двойного налогообложения.

4) Особенностью ряда налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС является заключение договаривающимися государствами протоколов к соглашениям, призванных уточнить порядок применения тех или иных

конвенционных положений, но фактически устанавливающих исключения из определенного правового режима. Появление протоколов, не предусмотренных ни одной из трех основных модельных форм налогового соглашения, объясняется влиянием правил внутригосударственного налогового законодательства на конвенционный порядок налогообложения и является попыткой детализировать или даже ограничить применение налоговых соглашений в отношении наиболее важных для соответствующего государства конвенционных доходов.

5) Большинство налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС были заключены в целях замещения ранее действовавших идентичных соглашений, подписанных и ратифицированных в бытность Советского Союза, обязательный характер которых Россия признала в рамках универсального правопреемства. Налоговые соглашения с участием СССР характеризуются существенным отклонением от модельной формы ОЭСР и устанавливают налоговые преференции, не свойственные предоставляемым в рамках обычных торговых отношений между государствами, что явилось основным побудительным мотивом для заключения новых налоговых соглашений. Вместе с тем, как будет показано на примере с Финляндией, фактическими выгодоприобретателями по подобным налоговым преференциям были резиденты государств-контрагентов СССР по соглашениям, тогда как действующие налоговые соглашения направлены на поддержание разумного баланса интересов договаривающихся государств.

6) Территориальная сфера действия налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС не всегда совпадает с национальными границами соответствующих государств. Подобная ситуация возникает в бывших колониальных империях, таких как Великобритания, Дания и Нидерланды, чьи зависимые территории пользуются определенной автономностью в налоговом статусе и фактически в соответствующих государствах существует несколько налоговых систем — соответственно, на образования с особым налоговым статусом действие соглашений не распространяется.

7) Предметом регулирования налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС являются так называемые «активные» и «пассивные» доходы резидентов договаривающихся государств. В отношении «активных» доходов, полученных от личного участия в предпринимательской деятельности или от работы

по найму, положения налоговых соглашений предусматривают схожие подходы, основанные на Типовой конвенции ОЭСР, отличающиеся лишь по незначительным аспектам. Тогда как в части «пассивных» доходов соглашения содержат диаметрально противоположные подходы, в том числе, идущие вразрез с рекомендованными режимами налогообложения по Типовой конвенции ОЭСР. Это означает практическую важность соглашений именно в отношении устранения двойного налогообложения «пассивных» доходов и озабоченность договаривающихся государств возможностью неправомерного использования соглашений в целях ухода от налогообложения «пассивных» доходов.

8) Предусмотренный соглашениями об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС порядок устранения двойного налогообложения предполагает разграничение налоговой юрисдикции между договаривающимися государствами и зачет уплаченных за рубежом налогов в порядке применения методов налогового кредита либо полного налогового освобождения. В рамках этих соглашений доходы российских резидентов освобождаются от двойного налогообложения исключительно с помощью метода налогового кредита, тогда как в отношении доходов резидентов большинства государств ЕС действует комбинация налогового освобождения по большей части доходов и кредитования применительно к дивидендам, роялти и процентам. Использование комбинированного метода позволяет проводить более детальное налоговое администрирование доходов, в отношении которых зачастую налоговые соглашения используются как инструмент неправомерной минимизации налогообложения, и упростить контроль над доходами, налогообложение которых достаточно прозрачно.

9) Соглашения об избежании двойного налогообложения могут служить не только целям устранения двойного налогообложения, но и исполнять роль основных инструментов налогового планирования с возможностью их использования для данной цели как физическими, так и юридическими лицами. При этом наиболее эффективными мероприятиями по налоговой оптимизации становятся только при одновременном использовании соглашений и операционных инструментов налогового планирования.

Не все из соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС предоставляют обширные возможности для налогового

планирования, скорее в той или иной степени для рассматриваемой цели могут быть использованы только три-четыре из них – соглашения с Ирландией, Германией, Нидерландами и Испанией. Однако и в рамках остальных налоговых соглашений по-прежнему остаются возможности для резидентов договаривающихся государств оптимизировать свои налоговые обязательства за счет применения согласованных механизмов устранения двойного налогообложения, хотя в последнем случае достижению поставленных целей препятствует ряд ограничений.

Теоретическое значение результатов диссертационного исследования обусловлено разработанными диссертантом положениями, характеризующимися новизной, направленными на дальнейшее развитие международного налогообложения в качестве научной дисциплины.

Практическая значимость диссертации заключается в том, что сравнительно-правовой анализ соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС и сделанные на его основе выводы могут быть использованы при проведении работы по совершенствованию российского национального налогового законодательства, а также учитываться при формировании позиции России в процессе проведения переговоров на предмет заключения с другими государствами налоговых соглашений. Материалы диссертации могут быть также использованы практикующими юристами, специализирующимися в области налогового права, для целей подготовки юридических заключений и рекомендаций по вопросам трансграничного налогообложения. Кроме того, указанные материалы могут использоваться в преподавательской деятельности при чтении общих и специальных курсов по финансовому и налоговому праву.

Апробация результатов исследования. Концептуальные идеи диссертации были рассмотрены и одобрены на заседаниях кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университет) МИД РФ. Основные положения и выводы проведенного исследования отражены в научных статьях и монографии автора.

Структура диссертации определена целями и задачами исследования и включает в себя введение, шесть параграфов, объединенных в три главы, заключение и список использованной литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, оценивается степень научной разработки темы, определяется объект, предмет, цель и задачи исследования, его методологическая и информационная основа, обозначается научная новизна работы, излагаются положения диссертации, выносимые на защиту, указывается научно-практическое значение диссертации, а также приводятся сведения об апробации научных результатов

Глава 1 «Международный договор в системе источников налогового права» состоит из двух параграфов

В § 1 «Становление и развитие института двойного налогообложения» проводится исследование правового статуса соглашений об избежании двойного налогообложения в Российской Федерации и государствах ЕС и анализируется место данных соглашений среди источников налогового права в указанных странах. Интерес представляет историческая ретроспектива разработки типовых форм налоговых соглашений и их последующее использование в качестве модели при заключении налоговых конвенций, а также изучение соглашений при сопоставлении с другими источниками международного налогообложения

Диссертант определяет исторические предпосылки возникновения универсальных форм налоговых соглашений, которыми в настоящее время являются Типовые конвенции об избежании двойного налогообложения ОЭСР, ООН и США. Налоговые соглашения между Россией и государствами ЕС основаны на Типовой конвенции ОЭСР, но содержат элементы, присущие двум другим модельным формам конвенций об избежании двойного налогообложения. При этом оформление договорных отношений между СССР как правопродолственником РФ и государствами ЕС было инициировано в 70-е годы XX века и заключаемые в тот период налоговые соглашения затрагивали только налогообложение доходов, связанных с морскими перевозками. Начиная с 1980 года Советский Союз заключил ряд комплексных соглашений об избежании двойного налогообложения с западноевропейскими государствами, однако данные договоры, хотя и были основаны на Типовой конвенции ОЭСР 1977 года, представляли скорее ее усеченную

версию в силу отсутствия в Советском Союзе в указанный период сложившейся налоговой системы

Начиная с 1993 года Российская Федерация стала заключать с государствами ЕС налоговые договоры, основанные на рыночных принципах, и к настоящему времени новые соглашения полностью заменили собой заключенные в бытность Советского Союза

Комплексные налоговые соглашения являются источниками правового регулирования системы налоговых отношений, осложненных иностранным элементом, также зачастую обозначаемого в литературе международным налоговым правом. Указанные соглашения входят в группу источников налогового права, тогда как наряду с подобными рода источниками налоговые отношения с иностранным элементом регулируются также внутригосударственными (национальными) источниками права, а применительно к государствам ЕС еще и источниками наднационального права – права Европейских Сообществ

Круг внутригосударственных источников национального налогового права включает в себя конституции (законодательные акты, заменяющие ее), органические законы, универсальные всеобъемлющие налоговые законы (налоговые кодексы) или совокупность общих и специальных налоговых законов, судебные решения и подзаконные акты, а в отдельных случаях, как показано диссертантом на примере в тексте исследования, даже доктринальные воззрения. Источниками налогового права являются в первую очередь двусторонние и многосторонние международные договоры и соглашения, в том числе как непосредственно налоговые соглашения, так и конвенции, содержащие отдельные положения налогового характера, а также международные обычаи и в отдельных немногочисленных случаях решения международных судов. Наконец, источниками интеграционного права (права ЕС) являются учредительные договоры, директивы, в меньшей степени регламенты, а также решения судов ЕС, и заключаемые странами ЕС во исполнение учредительных договоров межгосударственные соглашения

В § 2 «Виды налоговых соглашений и их место среди источников правового регулирования» с целью определения места и роли соглашений об избежании двойного налогообложения в рамках трех указанных групп источников права диссертант проанализировал соотношение внутригосударственного, международного

и европейского права применительно к налоговым правоотношениям В отечественной литературе превалирующей является позиция о существовании двух монистических (с приматом соответственно международного права над национальным и национального права над международным) и одной дуалистической (признающей равный статус национального и международного права) концепций международного права, хотя существуют и иные подходы⁷ В зависимости от того, какой концепции соотношения национального и международного права придерживается соответствующее государство, статус и роль соглашения об избежании двойного налогообложения будет неодинаковым В рамках стран с дуалистической концепцией применение международных договоров может быть ограничено или даже полностью исключено без их денонсации путем принятия законодательного акта, устанавливающего иной порядок налогообложения, нежели предусмотренный соответствующим соглашением Тогда как в странах с монистической концепцией, признающих примат международного права, ограничение или прекращение применения указанных соглашений возможно только в результате их полной или частичной денонсации

Интеграционное право (право ЕС) по вопросам, отнесенным к его предмету ведения, обладает приматом над нормами национального законодательства независимо от того, какой концепции - монистической или дуалистической, придерживаются соответствующие государства ЕС В отношении государств ЕС с монистическим подходом возникает неясность с соотношением норм интеграционного и международного права, которые в обоих случаях обладают верховенством над нормами национального законодательства и формально равнозначны друг другу по своему статусу Вместе с тем, поскольку в настоящее время в сферу регулирования интеграционного права в области налогообложения попадают преимущественно вопросы взимания косвенных налогов, отсутствует конфликт между юрисдикциями применительно к обложению прямыми налогами и вопрос соотношения данных концепций еще не разработан

На статус международных налоговых договоров влияет также тот факт, в какую группу международных соглашений по налоговым вопросам они относятся Наиболее распространенным является подход о существовании трех групп подобных

⁷ Барццц И И Международное право и правовая система России // Журнал российского права 2001 №2

соглашений – налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения, специальные (ограниченные) соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения и соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства⁸ Существуют и иные классификации групп налоговых соглашений, однако ни один из указанных подходов не учитывает Типовые конвенции, утверждаемые на уровне международных организаций, которые хотя и не являются обязательными даже для участников соответствующих организаций, зачастую способствуют определению воли сторон по налоговым соглашениям, заключаемым на основе данных модельных форм

Глава 2 «Налоговые соглашения между Россией и государствами ЕС» состоит из двух параграфов

В § 1 «Сфера действия и основные институты соглашений об избежании двойного налогообложения» проводится анализ соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС по двум из трех логически выделяемым группам статей соответствующих соглашений - статьи первой группы устанавливают сферу действия соглашений, в статьях второй группы определяется порядок налогообложения тех или иных доходов и, наконец, третья группа как конкретизирует механизмы устранения двойного налогообложения, так и идентифицирует формы и порядок взаимодействия между налоговыми органами договаривающихся государств в целях устранения двойного налогообложения

Первая группа статей направлена на четкое определение сферы действия налоговых соглашений по признаку территориальности, группе лиц и кругу конвенционных налогов, а также вводит понятие постоянного представительства как основного критерия разграничения налоговой юрисдикции между договаривающимися государствами

Территориальная сфера действия налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС в ряде случаев не совпадает с национальной территорией западноевропейских государств, что имеет место применительно к государствам, в рамках которых сосуществуют две и более налоговых систем

По кругу лиц налоговые соглашения распространяют свое действие на резидентов договаривающихся государств, но в отдельных случаях положения

⁸ Кучеров И И. Налоговое право России. Курс лекций. М. ЮриИнфоР, 2001. С. 74

соглашений применимы также к гражданам государств ЕС и России (как это имеет место, к примеру, в рамках недискриминационного режима)

По кругу налогов соглашения об избежании двойного налогообложения охватывают действующие в соответствующих договаривающихся государствах налоги на доходы и, за рядом исключений, налоги на капитал, а также на идентичные по своей правовой природе налоги и сборы, введенные после заключения соглашений и прямо в них не предусмотренные. Диссертантом продемонстрировано многообразие конвенционных налогов и рассмотрен вопрос о том, насколько в сферу действия налогового соглашения между Россией и Нидерландами может подпадать взимаемый в России налог на добычу полезных ископаемых, с учетом наличия в рамках соглашения голландского налога, взимаемого при добыче углеводородов⁹

Действие налоговых соглашений начинается, по общему правилу, с начала налогового года в соответствующих договаривающихся государствах (который в России и странах ЕС за исключением Великобритании и Ирландии начинается с 1 января) следующего за годом прохождения соглашением требуемой процедуры ратификации. Соответственно, прекращение действия налоговых соглашений зеркально отражает порядок их вступления в силу и применения.

Выделена вторая группа статей налоговых соглашений, которые определяют порядок налогообложения конвенционных доходов и базируются на основных институтах устранения двойного налогообложения - институте постоянного представительства, институте недискриминации при взимании налогов и институте противодействия злоупотреблениям при применении налоговых соглашений.

Рассматривая понятие и правовую природу института постоянного представительства, было проанализировано как содержание данного термина в его исторической ретроспективе, так и особенности установления факта наличия постоянного представительства в целях налогообложения. При рассмотрении имущественной базы и пространственной определенности как двух основных критериев, позволяющих квалифицировать деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства, подчеркивается, что в свете развития научно-

⁹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 16 12 1996г) // СЗ РФ. 1998. №46. Ст. 5604.

технического прогресса возникает потребность в расширении данного перечня за счет включения в него критерия стабильного спроса

Одним из основных квалифицирующих факторов возникновения постоянного представительства является отнесение предпринимательской деятельности к материальной, вспомогательной или агентской. Применительно к материальной деятельности специально был исследован факт образования постоянного представительства строительной площадкой или монтажным объектом и показано на примере налоговых соглашений, заключенных с государствами ЕС сначала Советским Союзом, а затем Россией, как происходила постепенная трансформация от неоправданно продолжительных сроков существования строительных объектов вне рамок налогового режима постоянного представительства, свойственного для соглашений с участием СССР, к устанавливаемым в действующих в настоящее время договорах срокам, соответствующих рекомендованным Типовой конвенцией ОЭСР

Диссертантом исследован институт недискриминации при взимании налогов при его сопоставлении с режимом недискриминации в рамках ГАТТ, Соглашения об учреждении Всемирной торговой организации (Марракеш, 15 апреля 1994 г.) и в учредительных договорах Европейских Сообществ, который в рамках налоговых и торговых соглашений существенно различается¹⁰. Также в работе проанализированы особенности определения «особых обстоятельств», лежащих в основе применения правил о недискриминации. При этом особо отмечено о возможности исключить применение недискриминационного режима, как это имеет место в рамках соглашений России с Испанией и Португалией, применительно к нормам испанского и португальского законодательства о так называемой «тонкой капитализации»

Функционирование третьего института – противодействия злоупотреблениям при применении налоговых соглашений, определяется использованием таких инструментов как корректировка доходов, предоставление налоговых льгот только фактическим получателям дохода, взаимодействие налоговых органов договаривающихся государств и обмен информацией

Рассмотрен механизм корректировки доходов в контексте положений Типовой конвенции ОЭСР и разработанных в рамках данной организации руководящих

¹⁰ См. *Martin J A J Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community an Institutional and Procedural Analysis* Kluwer Law International, 1999 P 183

принципов, лежащих в основе современного инструмента контроля за трансфертным ценообразованием, отдельные элементы которого были заимствованы отечественным налоговым законодательством. Проанализированы как непосредственно способы корректировки цен между взаимозависимыми предприятиями, так и позитивный опыт Европейских Сообществ по недопущению злоупотреблений налоговыми органами при проведении подобного рода корректировок.

В контексте рассмотрения инструмента предоставления льгот только фактическому получателю дохода диссертантом на примере Нидерландов показано, какого рода критерии позволяют определить бенефициарного получателя конвенционного дохода.

Механизмы взаимодействия между налоговыми органами и информационного обмена изучены с учетом требований соответствующих соглашений между Россией и государствами ЕС, устанавливающих различные дополнительные условия и ограничения по предоставлению информации между договаривающимися государствами. Соответствующие ограничения, как правило, обусловлены требованиями национального законодательства соответствующего государства о защите персональных данных и коммерческой информации.

В § 2 «Конвенционные методы и способы устранения двойного налогообложения» исследуется третья группа статей налоговых соглашений, конкретизирующих порядок устранения двойного налогообложения и взаимодействие налоговых органов в указанных целях. Диссертант констатирует, что порядок устранения двойного налогообложения по налоговым соглашениям осуществляется через два основных механизма - разграничение между договаривающимися государствами налоговой юрисдикции по определенным доходам и недопущение неограниченного обложения налогами одного и того же дохода в обоих договаривающихся государствах. При этом разграничение налоговой юрисдикции осуществляется отдельно для так называемых «активных» доходов (полученных от ведения предпринимательской деятельности и работы по найму) и «пассивных» доходов (дивиденды, проценты, роялти, прибыль от прироста капитала и т.д.)

Применительно к «активным» доходам все налоговые соглашения между Россией и государствами ЕС определяют принцип уплаты налогов в государстве

резидентства их получателя, за исключением случаев возникновения в государстве выплаты дохода постоянного представительства данного лица. Показано, что Типовая конвенция ООН единственная из трех универсальных модельных форм налоговых конвенций допускает случаи налогообложения подобного рода доходов в обоих государствах, вне зависимости от факта появления постоянного представительства, но при этом налоговые соглашения России с государствами ЕС не предусматривают такого рода исключений.

В отношении «пассивных» доходов налоговая юрисдикция, как правило, разделена между обоими договаривающимися государствами, но применительно к доходам в виде процентов и роялти подавляющее большинство соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС предусматривают их налогообложение только в государстве резидентства получателя дохода.

Наряду с разграничением налоговой юрисдикции устранение двойного налогообложения по налоговым соглашениям между Россией и государствами ЕС достигается путем зачета уплаченных за рубежом налогов в порядке применения методов налогового кредита либо полного налогового освобождения. Как установлено диссертантом, во всех указанных соглашениях доходы российских резидентов освобождаются от двойного налогообложения исключительно с помощью метода налогового кредита, тогда как в отношении доходов резидентов большинства государств ЕС действует комбинация налогового освобождения по подавляющему большинству доходов и кредитование применительно к дивидендам, роялти и процентам. *Использование комбинированного метода позволяет проводить более детальное налоговое администрирование доходов, в отношении которых зачастую налоговые соглашения используются как инструмент неправомерной минимизации налогообложения, и упростить контроль над доходами, налогообложение которых достаточно прозрачно.*

Большое значение в практике применения налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС имеют протоколы к ним, направленные на уточнение, а в отдельных случаях даже ограничивающие использование сформированных в рамках

соглашений режимов налогообложения¹¹ Появление подобных протоколов объясняется, прежде всего, необходимостью адаптации соглашений к существующему внутригосударственному налоговому праву соответствующих договаривающихся государств Кроме того, поскольку соглашения основаны на Типовой конвенции ОЭСР и каждое положение соглашений логически взаимосвязано с другими положениями, роль протоколов состоит в изменении режимов налогообложения без корректировки текста непосредственно соглашения Также диссертант предполагает, что в будущем значение подобного рода протоколов будет возрастать, вплоть до наделения компетентных органов договаривающихся государств расширительными возможностями в отношении уточнения в рамках подобного рода протоколов без их ратификации как налоговых соглашений, порядка и условий налогообложения конвенционных доходов

Третья глава «Применение унифицированных правил для целей налогового планирования» состоит из двух параграфов

В § 1 «Понятие налогового планирования» анализируются вопросы применения соглашений об избежании двойного налогообложения в качестве инструментов налогового планирования

Раскрывается понятие налогового планирования через сопоставление определений данного термина в работах Г М Вельяминова, С В Жесткова, А В Перова, А А Прокудина, оперирующих в свою очередь наработками зарубежных авторов Для целей идентификации налогового планирования диссертант сравнивает данную форму налоговой оптимизации с другими встречающимися в отечественной и зарубежной литературе формами, такими как уклонение от уплаты налогов (tax evasion) и обход налогов (tax avoidance) Констатируется обязательное требование о законности мероприятий по налоговому планированию с целью недопущения их смешения с другими формами налоговой оптимизации

Анализируя содержание налогового планирования, диссертант дискутирует с точкой зрения В Н Субботина, который выделяет две системы налогового планирования – англосаксонскую и романо-германскую, считая, что в первой системе происходит организация деятельности фирмы с минимальными налоговыми

¹¹ См напр Протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 29 05 1996г) // СЗ РФ 1998 №8 Ст 913

обязательствами на определенный период времени без нарушения закона, но без альтернативных вариантов по налогам и сборам, что характерно для романо-германской системы¹² Приведенные ссылки на судебную практику и в частности на дело «IRS v Duke of Westminster» заставляют усомниться в безальтернативности налогового планирования в рамках англо-саксонской системы¹³

Рассматриваются критерии разграничения налогового планирования на подвиды – по территориальной сфере действия на национальное и международное, по сроку действия на текущее и долгосрочное Приводятся основные принципы, лежащие в основе налогового планирования, такие как принцип законности, принцип выгоды, принцип реальности и эффективности, принцип альтернативности, принцип оперативности, принцип понятности и обоснованности

Анализируются методы налогового планирования, включающие в себя процедурные (текущий финансовый контроль, метод предварительной налоговой экспертизы, вариационно-сравнительный метод) и содержательные (метод изменения объекта налогообложения, метод изменения субъекта налогообложения, метод изменения налоговой юрисдикции, метод изменения форм и методов хозяйственной деятельности, метод проведения мероприятий, направленных на получение налоговых льгот, метод проведения амортизационных мероприятий) Определяются основные формы налогового планирования с их привязкой к обозначенным методам

Диссертантом выделены три основные группы налогового планирования – операционные, регулятивные и контрактные Операционные инструменты включают в себя специально создаваемые структуры и корпоративные образования, используемые для целей налогового планирования, такие как международные холдинговые компании, трасты, оффшорные компании, оффшорные банки, страховые компании и т д Регулятивные инструменты предполагают использование в целях налоговой оптимизации регулирующих норм национального и международного законодательства, в том числе устанавливающих налоговые льготы или предусматривающих льготный режим налогообложения Наконец, контрактные инструменты предполагают осуществление налогового планирования через

¹² Субботин ВН Проблемы обеспечения правовой защиты при применении налогового планирования // Банковское право 2005 №6

¹³ 1936 AC, 1 (HL)

закрепление той или иной формы договорных отношений между лицами, участвующими в соответствующей схеме налоговой оптимизации

В § 2 «Место и роль соглашений об избежании двойного налогообложения в системе оптимизации налогообложения» исследуются соглашения об избежании двойного налогообложения в качестве регулятивных инструментов, широко применяемых как физическими, так и юридическими лицами, последними преимущественно для целей проведения долгосрочной налоговой оптимизации. Как установлено, несмотря на то, что налоговые соглашения по своей правовой природе вполне самостоятельны для реализации необходимых мероприятий по налоговому планированию, наибольшего эффекта по оптимизации налоговых платежей они позволяют достичь лишь в сочетании с другими инструментами налогового планирования, в особенности операционными

Изучены и проанализированы способы применения налоговых соглашений в целях налогового планирования, при котором были идентифицированы следующие из них

- использования резидентного принципа уплаты налогов,
- использования затратных конвенционных льгот,
- использования различий в квалификации одного и того же дохода,
- использования налоговых соглашений для целей построения операционных холдинговых структур,
- использования налоговых соглашений физическими лицами для целей налогового планирования

Проанализировав соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС на предмет использования для целей налогового планирования диссертант пришел к выводу, что только соглашения с Ирландией, Германией, Нидерландами и Испанией предоставляют обширные возможности для налоговой оптимизации, в том числе, вопреки устоявшемуся мнению, не требуя их использования только с операционными инструментами налогового планирования. Остальные налоговые соглашения предоставляют возможности для резидентов договаривающихся государств оптимизировать свои налоговые обязательства за счет применения конвенционных механизмов устранения двойного налогообложения, хотя

и не столь эффективным образом как применительно к четырем соглашениям с указанными государствами

Одновременно можно констатировать наличие существенных пробелов в изучении роли и места налоговых соглашений в рамках глобального налогового планирования, что зачастую влечет неправильное понимание значения налоговых соглашений в развитии международной торговли и настороженное отношение налоговых органов к отдельным случаям оптимизации налогообложения с использованием положений подобных конвенций. Исследование такого рода пробелов позволит модернизировать российское налоговое законодательство с целью недопущения возможности использования нежелательных способов налоговой оптимизации и сделать политику согласования российских межгосударственных отношений в налоговой сфере более гибкой.

В заключении подводятся итоги проведенного исследования, формулируются основные выводы и предложения по теме работы.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях автора

- Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование М. Волтерс-Клувер, 2007 - 12 п. л.
- Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. 2005. №9 - 1 п. л.
- Актуальные вопросы применения недискриминационного налогового режима // Российская юстиция. 2005. №5 - 0,7 п. л.
- Налоговые аспекты реорганизационных процедур // Закон. 2005. №2 - 0,6 п. л.
- Новое Типовое соглашение ОЭСР об обмене информацией: шаг вперед на пути расширения межгосударственного взаимодействия между налоговыми органами // Сборник научных трудов МГИМО. М., 2005 - 0,7 п. л.

Заказ № 182/04/07 Подписано в печать 27 04 2007 Тираж 100 экз Усл п л 1,5



ООО "Цифровичок", тел (495) 797-75-76, (495) 778-22-20
www.cfr.ru , e-mail info@cfr.ru