

*Ткачук Илона Константиновна,
студентка 1 курса магистратуры,
Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Россия, г. Владивосток
e-mail: ilona435895@yandex.ru*

*Научный руководитель: Верещагин С.Г., д.п.н.
Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Россия, г. Владивосток*

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ПРАВОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

***Аннотация:** Актуальность исследования обусловлена тем, что в условиях возрастающей роли международных экономических отношений правовая неопределенность влечет снижение инвестиционной привлекательности государства и уменьшение предпринимательской активности. В статье рассматриваются следующие проблемы: толкование международных типовых налоговых соглашений; соотношение международных и российских налоговых норм; коллизии налогового права; дискреционные полномочия налоговых органов; критерии правоприменения оценочных понятий.*

***Ключевые слова:** налогообложение международной экономической деятельности, Модельная налоговая конвенция ОЭСР, соглашения об избежании двойного налогообложения, толкование международных договоров, правовая неопределенность.*

*Tkachuk Ilona Konstantinovna,
1st year master student,
Vladivostok State University of Economics and Service
Russia, Vladivostok*

*Scientific adviser: Vereshchagin S.G.,
Vladivostok State University of Economics and Service
Russia, Vladivostok*

APPLICATION OF INTERNATIONAL AGREEMENTS ON THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION IN CONDITIONS OF LEGAL UNCERTAINTY

***Abstract:** The relevance of the study is due to the fact that in the growing role of international economic relations, legal uncertainty leads to a decrease in the in-*

vestment attractiveness of the state and a decrease in entrepreneurial activity. The following problems are considered in the article: interpretation of international generic tax agreements; correlation of international and Russian tax norms; conflicts of tax law; discretionary powers of tax authorities; criteria for the enforcement of valuation concepts.

Keywords: taxation of international economic activity, The OECD model tax Convention, double taxation agreements, interpretation of international treaties, legal uncertainty

Для устойчивого развития международных экономических отношений принципиально важно определение государством правил налогообложения хозяйственной деятельности, которые являются однозначными и ясными для всех ее участников. Согласно позиции Конституционного Суда России, «...законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы, с тем чтобы не допускалась неопределенность в их понимании и, следовательно, возможность произвольного их истолкования и применения» [1].

При исследовании неопределенности правового регулирования налогообложения международных хозяйственных операций применены методы диалектического познания и формальной логики, а также частнонаучные методы, такие как исторический и метод сравнительного правоведения.

Важнейшим показателем качества правовой системы любого государства является единообразное понимание правил международных налоговых соглашений всеми их участниками и хозяйствующими субъектами, на которые эти правила распространяются. В соответствии с разделом 3 Венской конвенции о праве международных договоров от 23.05.1969г. [2] (далее – Венская конвенция), приоритет при толковании договоров отдается его аутентичному тексту, а термины следует понимать в общеупотребительном в мировой практике значении. В случае, если толкование текста налогового соглашения и его терминов отличается от международного толкования, правовая неопределенность может привести к возникновению конфликтных ситуаций на международном уровне.

Основным регулятором межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере являются международные договоры (соглашения, конвенции) об из-

бежании двойного налогообложения доходов (капитала) (далее также – СИДН – сокр. авт.). Большинство таких соглашений основаны на Модельной налоговой конвенции на доходы и капитал (Model tax convention on income and on capital) Организации экономического сотрудничества и развития (далее - МК ОЭСР) [3]. Для разрешения проблем толкования СИДН одновременно с МК ОЭСР были утверждены Официальные комментарии к положениям Конвенции (Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital) (далее - Комментарии ОЭСР) [3].

Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития разработана для развитых стран – членов ОЭСР, которые в отношениях друг с другом примерно в равной степени экспортируют капиталы, технологии и интеллектуальные права на компьютерные программы, «ноу-хау» и т.д. Согласно принципу резидентства – базовой норме налогообложения по стандартам МК ОЭСР, страна - источник дохода значительно ограничивает свои фискальные претензии в отношении доходов нерезидентов. Их пассивные доходы в виде процентов с капитала, дивидендов и роялти либо облагаются налогом по незначительным ставкам, либо полностью освобождены от налогообложения. При этом еще в 1965г. Налоговым комитетом ОЭСР было признано, что традиционные налоговые конвенции не предназначены для развивающихся стран. Странам импортерам капитала и технологий чрезвычайно трудно защищать свои интересы в рамках рекомендуемых Типовых конвенций ОЭСР. Большинство международных налоговых соглашений России основаны на Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития.

Для налоговых соглашений, заключаемых между развитыми и развивающимися странами, а также для отношений между развивающимися странами с обеих сторон была разработана модельная конвенция ООН, на основе которой Россией заключены налоговые соглашения с такими странами, как Индия, Шри-Ланка, Белоруссия и др. Модельная конвенция ООН представляет собой компромисс между принципами резидентства и источника

доходов и включает в юрисдикцию национального налогообложения все доходы предприятия, осуществляющего международную экономическую деятельность.

С МК ОЭСР в определенной степени конкурируют национальные модельные налоговые конвенции отдельных государств. В соответствии с ними государства, в целом согласные с основными целями и положениями типовых международных моделей, заявляют свои возражения и оговорки по отдельным положениям МК ОЭСР или их толкованию в Комментариях ОЭСР. При этом согласно решению Комитета ОЭСР по налоговым вопросам, возможность изложить свою позицию касательно статей Модельной конвенции и Комментария к ней предоставлена всем странам вне зависимости от членства в организации.

Россия, не являясь членом ОЭСР, признала за собой право при проведении переговоров по заключению международных налоговых соглашений руководствоваться положениями Модельной конвенции ОЭСР и Комментариями к ней и внесла в них свои замечания, отраженные в п. 4 Вступления к Комментариям ОЭСР [4].

Между тем, правовой статус Комментариев ОЭСР в России и их юридическая сила неопределенны. С одной стороны, в некоторых подписанных Россией Протоколах к СИДН указывается, что «Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели». Такие положения можно найти, например, в налоговых соглашениях России с Мексикой и Бельгией.

Также Комментарии ОЭСР нередко упоминаются и прямо цитируются Минфином России в разъяснениях по запросам налогоплательщиков о применении международных налоговых соглашений, заключенных Россией.

При этом, согласно официальной позиции Минфина, Комментарии ОЭСР «могут рассматриваться одним из средств толкования международных соглашений об избежании двойного налогообложения» [4]. Кроме того, многие судебные решения, в том числе Определения Верховного суда РФ по налоговым спорам, связанным с применением международных договоров об избежании двойного налогообложения, содержат ссылки на положения МК ОЭСР и Комментарии ОЭСР.

С другой стороны, отсутствует не только аутентичный текст, но и официальный перевод на русский язык МК ОЭСР и Комментариев ОЭСР. Текст Комментариев, изданный ОЭСР на русском языке в 1999 г., не может быть использован на практике, так как не является официальным, актуальным и включает в себя только часть полной версии. 21.11.2017г. Советом ОЭСР одобрено 10-е издание МК ОЭСР по налогам на доход и капитал, заменившее собой 9-е издание от 15.07.2014 года. Но ни в разъяснениях Минфина, ни в судебных решениях, в которых есть ссылки на МК ОЭСР и Комментарии ОЭСР, не указывается, какая конкретно редакция была использована. Более того, встречаются даже ошибки в нумерации статей Комментариев ОЭСР в обзорах практики Верховного Суда и постановлениях Пленума [5].

Таким образом, как отечественные, так и иностранные участники международных хозяйственных отношений вынуждены работать в условиях правовой неопределенности, при которой неизвестно заранее, как и в соответствии с каким официальным международным документом будут истолкованы их действия российским налоговым органом или судом. Такая ситуация демонстрирует одну из сторон проблемы соотношения международного и российского налогового права. Логично предположить, что положения международного налогового договора, заключенного двумя договаривающимися государствами и документов, связанных с ним, в обеих юрисдикциях должны толковаться одинаково. При этом правила толкования не могут базироваться на национальном праве какой-либо из сторон договора, а должны соответствовать общим международным правилам, установленным, в

частности, Венской конвенцией. Приведение в соответствие норм национального и международного законодательства считается одним из существенных условий для многостороннего сотрудничества государств по налоговым вопросам. Между тем, произвольная интерпретация международных норм в российском налоговом праве в некоторых случаях может только усилить фактор их неопределенности. Для иллюстрации данного утверждения требуется следующая историческая справка:

Развитие международной экономической деятельности, широкое распространение офшорных схем и агрессивное налоговое планирование некоторых недобросовестных налогоплательщиков привели к возникновению в 2013 году международного Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. В рамках этого Плана в 2016 году была разработана Многосторонняя конвенция об осуществлении связанных с налоговыми договорами мер по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее - Многосторонняя Конвенция) [6]. Страны, ратифицировавшие Многостороннюю Конвенцию, определили, что данный документ применяется одновременно с СИДН, без внесения в них изменений. Положения Многосторонней конвенции устанавливают согласованный режим противостояния государств трансграничным налоговым схемам. Принцип диспозитивности, положенный в основу Многосторонней конвенции, позволяет странам в обязательном порядке принимать только минимальные стандарты, игнорировать некоторые пункты, либо добровольно следовать им – полностью или в части, а также выбирать, какие договоры об избежании двойного налогообложения исполняются в соответствии с Многосторонней конвенцией. Так Россия распространяет конвенцию на 71 из имеющихся у нее 84 налоговых соглашений.

После утверждения многосторонней Конвенции практически все налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения были модифицированы в соответствии с ней. Это позволяет сделать вывод о том, что

в последнее время цель межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере сместилась от избежания двойного налогообложения к предотвращению использования недобросовестными налогоплательщиками льготных положений международных договоров для ухода от налогов [12]. Изначально государства посредством СИДН разграничивали по территориальному признаку свои налоговые юрисдикции в отношении доходов, подпадающих под налогообложение сразу нескольких стран. Сейчас международные налоговые соглашения, модифицированные в соответствии Многосторонней конвенцией, позволяют государству в согласованном режиме распространить свои фискальные претензии за территориальные границы и применить национальные правила налогообложения ко всей межнациональной налоговой базе либо к любой ее части.

Планируется, что Конвенция будет применяться в отношении российских СИДН с 01.01.2021 г. При этом, скорее всего, особенности российского подхода к применению Конвенции повлекут множественные конфликтные ситуации. Официальный перевод на русский язык не является аутентичным текстом Конвенции, а дословный перевод на русский язык некоторых статей оригинального текста Конвенции отличается от текста, ратифицированного Россией. Подробно различия в текстах описаны Хавановой И.А. [7], мы же отметим наиболее существенное для настоящего исследования. Так в п. 1 ст. 7 официального перевода Конвенции указано, что льгота в соответствии с Налоговым соглашением не предоставляется, если «есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки». Учитывая то, что в российском налоговом законодательстве отсутствует обязанность контролирующих органов объяснять причины своих действий, не исключено, что налогоплательщик может быть лишен льгот на основании простого немотивированного предположения. То есть вопрос о применении льгот в рамках СИДН разрешается не на законодательном уровне, а по усмотрению правоприменителя. Минфин, являясь компетентным российским органом, отправляет налогоплательщиков к

национальному законодательству, в частности к Налоговому кодексу в части глав и статей, регулирующих налогообложение разных видов международной хозяйственной деятельности. При этом многие правовые нормы, регулирующие данную сферу, имеют рамочный вид и, как правило, детализируются в подзаконных актах, которые не подлежат официальному опубликованию. Но нередко такая детализация вступает в противоречие с самими нормами.

Так, согласно части 6 статьи 108 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность. В то же время совместным письмом Минфина и ФНС России [8] разъяснено, что при применении соглашений об избежании двойного налогообложения налогоплательщики должны обосновывать необходимость совершения сделок в определенной форме, вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса, а также предоставлять доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска. При этом считается, что законодателем не устанавливается строго регламентированный список подтверждающих документов в связи с приоритетом сущности доказательств над формой. Но одновременное отсутствие правоприменительных критериев оценивания таких понятий, как обоснованность риска или разумность выбора и других, неизбежно приводит к значительным ограничениям международной экономической деятельности добросовестных налогоплательщиков в условиях правовой неопределенности. Попытка предусмотреть непредвиденные налоговые потери в условиях дискреции налогового права в таком случае представляет собой вариант прогноза форс-мажорных обстоятельств.

Анализируя российское Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения [9], можно отметить, что оно включает все возможные, встречающиеся в любых международных моделях и комментариях к ним, положения о предотвращении уклонения от налогообложения. То есть российским законодателем в целях увеличения собираемости налогов предусмотрен весь известный на данный момент инструментарий для контролирующих органов. Вместе с тем не предусмотрено сколько-нибудь

формализованных методов для выбора оптимального варианта, вследствие чего дискреционные полномочия налоговой службы могут принимать практически неограниченный характер [10]. Данное обстоятельство также способствует увеличению неопределенности при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, настоящее исследование позволяет сделать вывод о том, что российским национальным правилам налогообложения международной экономической деятельности присуща правовая неопределенность, отсутствуют четкие критерии девиантного и правомерного поведения налогоплательщика, а контролирующие органы наделены широкими дискреционными полномочиями. Вследствие этого велика вероятность ошибок, злоупотребления властью и коррупции, что, в свою очередь, негативно влияет на уровень экономического развития страны и национального благосостояния [11]. Для преодоления неблагоприятных последствий выявленных проблем дальнейшие исследования по данному вопросу должны быть направлены на выявление возможных способов преодоления правовой неопределенности при применении международных соглашений об избежании двойного налогообложения в России.

Список литературы:

1. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 156-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Общества с ограниченной ответственностью «Экран» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
2. Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969 г. // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
3. Model tax convention on income and on capital // [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (дата обращения: 23.04.2020 г.)

4. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27.11.2019 № 03-08-05/91907 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

5. Винницкий Д.В. Мы слишком часто и широко применяем общую норму о злоупотреблении в налоговом праве // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3

6. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 20 мая 2017 г. № 963-р «О подписании многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения»; Федеральный закон от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

7. Хаванова И.А. Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил // Финансовое право. 2019. № 7.

8. Письмо Минфина и ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

9. Постановление 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» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

10. Семкина Е.И., Яковлева Л.В. Мотивированность решения налогового органа - лакмусовая бумага эффективного взаимодействия // Налоговед. 2016. № 10. С. 15-21.

11. Гидирим В.А. Применение Венской конвенции о праве международных договоров для толкования налоговых соглашений // Налоги. 2015. № 4.

12. Демин А.В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 42-55.