

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Юридический институт
Магистратура

УДК 336.227.1

Виденкина Ксения Эдуардовна

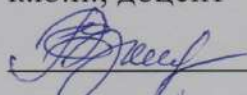
ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И
ПРЕДОТВРАЩЕНИЕ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание степени магистра
по направлению подготовки
40.04.01 – «Юриспруденция»

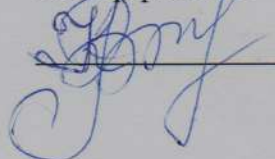
Руководитель ВКР

к.ю.н., доцент

 Безикова Е.В.

«23» апреля 2019 г.

Автор работы

 Виденкина К.Э.

Томск - 2019

Оглавление	
Введение	3
1 Теоретико - правовые основы регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов	9
1.1 Понятие и сущность избежания двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов	9
1.2 Принципы избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.....	15
1.3 Правовые способы устранения двойного налогообложения в международном праве.	25
2 Правовые акты в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.	35
2.1 Нормативно - правовые акты в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, их классификация.	35
2.2 Внутригосударственные источники в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.....	42
2.3 Сущность и виды международных источников в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.....	48
3 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов	61
3.1 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на международном уровне.	61
3.2 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на внутригосударственном уровне (на примере РФ).	80
Заключение	88
Список использованных источников и литературы	92

Введение

Актуальность темы исследования. На возникновение ситуации двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов влияют разного рода факторы, среди которых могут быть экономические, денежно-кредитные, финансовые, социальные и политические моменты, происходящие как в отдельных государствах, так и в международной сфере в целом.

Данное явление в основном порождается несогласованностью налогового законодательства различных суверенных государств.

Развитие внешнеэкономических связей приводит к тому, что многие организации осуществляют свою деятельность, имеют активы или иное имущество на территории двух или более государств.

На данном этапе развития межгосударственного сотрудничества страны мирового сообщества все чаще вступают в общественные отношения, в том числе и становятся участниками международных налоговых правоотношений, и все чаще остро встают вопросы о правомерности взимания иностранным государством налогов с граждан другой страны и наоборот.

Так, обладая суверенитетом, каждое государство имеет свое законодательство, нормы, посвященные различным налоговым режимам. В целом, в рамках данного вопроса, их можно выделить два вида: налоговый режим для собственных граждан, имеющих имущество или доход на территории другого государства, и для нерезидентов, которые облагаются налогами на территории данной страны.

Обладая суверенитетом, определённым набором прав и свобод страны могут по-разному подходить к формулировке таких режимов. Это является порождающим фактором ситуации международного многократного налогообложения.

Вместе с этим, государства, с целью обеспечения дальнейшего благоприятного межгосударственного сотрудничества и международных отношений, стремятся не допустить ситуацию, когда налогоплательщики обязаны нести двойное бремя уплаты налогов, то есть не допустить двойное налогообложение одного объекта, а также разграничить свои налоговые юрисдикции.

Кроме того, не менее важной является задача контроля за тем, чтобы доходы, имущество облагалось налогом хотя бы раз и денежные средства от такого налогообложения поступали в бюджет хотя бы одного из заинтересованных государств.

В этих целях каждое государство принимает ряд мер, которые ограничивают или полностью исключают возможность уклонения от уплаты налогов, а также которые не допускают ситуацию двойного налогообложения.

К таким мерам относится создание обширной и тщательно разработанной законодательной базы в конкретном государстве, а также международное сотрудничество, с целью создания международных норм в данной сфере.

Таким образом, важное значение в данном вопросе имеет именно правовое регулирование избежания налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, которое может осуществляться на двух уровнях: внутригосударственном и международном.

При этом правовое регулирование данной сферы не является чем-то неизменным, статичным, как и любые нормы, они подвержены изменениям, адаптации под определенные реалии современного мира.

Кроме того, актуальность обуславливается и имеющимся на сей день большим количеством судебной практики по данным вопросам, причем практики, как международных судов, так и внутригосударственных. Такая практика в ряде случаев показывает недоработанность некоторых институтов налогового законодательства и является причиной их пересмотра.

В настоящее время международное сотрудничество, глобализация развиваются настолько стремительно, что правила, регулирующие подобные отношения также требуют изменения и корректировки.

Однако в любом случае, такие изменения в большей или меньшей степени можно проследить и определить основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Степень научной разработанности темы. Международное налоговое право (в том числе и избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов) в научной литературе исследуется достаточно полно. Изучение данного института осуществляется различными специалистами и в области финансового, налогового права, административного и международного права, а также уголовного права в части уклонения от уплаты налогов и осуществления иных общественно опасных деяний, попадающих в его сферу действия.

Так, относительно сотрудничества отдельных стран между собой в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, учитывая разнообразие проблем, возникающих в данном институте, а также взаимосвязь с различными

аспектами функционирования экономической системы, отдельные вопросы являлись объектом исследований многих ученых: Ануфриеойа Л. П., Володиной Н. В., Кастановой Е. Д., Ларютиной И. А., Лютовой И. И., Пантюшова О. В., Скачкова Н. Г., Хавановой И. А. и другими.

Число авторов, исследующих в своих научных трудах отдельные вопросы международного двойного налогообложения, предотвращения наступления такой ситуации, а также недопущения уклонения от несения налогового бремени также весьма обширен.

В некоторых исследованиях Брызгалина А. В.¹, Подчуфаровой И. В.², Рябых Д. И.³ и других акцентируется внимание на принципах многократного налогообложения.

Не остается без внимания и классификация актов, которыми осуществляется правовое регулирование данной сферы. Они нашли свое отражение в трудах Баева С. А., Кашина В. А., Осминина Б. И.

Ряд работ посвящены изучению многократного налогообложения на региональном уровне. В частности, Трунина Е. В. анализирует регулирование таможенных отношений в Евразийском экономическом союзе⁴, Кетнерс К. подробно описывает налоги в Европейском союзе и Латвии⁵, Захаров А. С. Посвящает свою работу налоговому праву Европейского Сообщества⁶.

Вместе с тем, в настоящее время можно отметить недостаточность комплексных научных исследований, посвященных данной проблеме: не была изучена связь между понятием и сущностью данных явлений, а также не предпринималась комплексная классификация всех способов устранения двойного налогообложения и источников правового регулирования вопроса многократного налогообложения, кроме того, не исследовался институт в связи с последними изменениями в международной политике и в международно-правовом регулировании, с целью выработки предложений по совершенствованию института с учетом специфики российской правовой системы.

Объект и предмет исследования. Объектом данной работы являются общественные отношения, возникающие в сфере правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

¹ Брызгалин А. В. К вопросу об однократности налогообложения // Налоги и финансовое право. 2010. № 8. С. 27-34.

² Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 9. С. 174-182.

³ Рябых Д. И. Принцип справедливости в налоговом праве // Налоги. 2017. № 13. С. 21 - 23.

⁴ Трунина Е. В. Правовое регулирование таможенных отношений в Евразийском экономическом союзе // Евразийство: на пути к «Большой Европе»: учеб пособие / под ред. Ю. Н. Сушкова. Саранск, 2015. С. 188.

⁵ Кетнерс К. Налоги в Европейском союзе и Латвии. Сравнительный анализ и практические рекомендации. / Кетнерс К., Лукашина О. Рига, 2010. 278 с.

⁶ Захаров А. С. Налоговое право Европейского Сообщества и международные налоговые договоры // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 8. С. 57-64.

В качестве предмета исследования выступают правовые нормы, регламентирующие общественные отношения, складывающиеся в сфере избежания многократного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Цель. Главная цель исследования – обоснование теоретических положений относительно правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, в том числе его основных направлений и дальнейших перспектив развития.

Для достижения данной цели были поставлены следующие **задачи**:

- исследовать основные термины, касающиеся избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов;
- изучить сущность данных явлений;
- проанализировать причины появления таких институтов, как избежание двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов;
- исследовать фундаментальные основы (правовые принципы), на которых строится налогообложение в целом и предлагаемые правовые способы устранения двойного налогообложения в международном праве;
- охарактеризовать и классифицировать основные источники правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов;
- выявить односторонние меры, принимаемые государством с целью создания условий избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов;
- исследовать основные тенденции и направления развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на внутригосударственном уровне (на примере РФ) и международном уровне за последние несколько лет;
- определить некоторые перспективы развития данной сферы и предложить способы по ее совершенствованию.

Методологическая основа исследования. В работе были использованы общенаучные, частнонаучные и частноправовые методы.

К общенаучным методам, использованным при исследовании данного вопроса, можно отнести анализ, синтез, индукцию, дедукцию, абстрагирование, конкретизация, логический метод.

В числе частнонаучных были использованы статистический, сравнительно-правовой метод, формально-юридический метод, историко-правовой метод.

Теоретическая основа исследования. Исследование основано на различных научных, учебных и нормативных источниках. При написании работы были использованы труды отечественных и зарубежных ученых, специалистов в области теории и практики феномена двойного налогообложения, его избежания, а также уклонения от уплаты налогов.

Так, теоретическая база представлена такими работами: Баев С.А. «Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование», Григорьев А.С. «Понятие международного двойного налогообложения и пути его устранения», Лашук А.А. «Односторонние меры государств по избежанию двойного налогообложения», Перов А.В. «Налоги и международные соглашения России», Шакирьянов А.А. «Становление и развитие института международного двойного налогообложения».

Кроме того, были исследованы и иные труды, и учебные пособия следующих авторов: Брызгалина А.В., Винницкого Д.В., Володиной Н.В., Кастановой Е.Д., Крохиной Ю.А., Осминина Б.И., Подчуфаровой И.В., Полежаровой Л.В., Толстопятенко Г.П., Шахмаметьева А.А. и других.

В работе также были использованы диссертационные исследования Хавановой И.А. «Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права», Скачкова Н.Г. «Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц», Кастановой Е.Д. «Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов» и другие.

Нормативная и эмпирическая база представлена следующими нормативно-правовыми актами: Конституция РФ 1993г., Налоговый кодекс Российской Федерации (в двух частях), ФЗ «О международных договорах Российской Федерации», акты высших судебных инстанций (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»), а также акты министерств и ведомств и Постановления Правительства РФ, в том числе Постановление 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», ряд соглашений об избежании двойного налогообложения между государствами и другими актами.

Кроме того, в работе были использованы текст Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, Венская Конвенция о праве международных договоров 1969 г., Конвенция о защите прав человека и основных свобод 1950 г.

Научная новизна и практическая значимость магистерской работы заключается в том, что результаты изучения феномена двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов могут повлиять на более детальный и тщательный теоретический анализ данной сферы, а также могут оказать влияние на расширение теоретической базы.

Кроме того, был проведен полный анализ институтов избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, и как следствие, сделаны на его основе выводы о возможности заимствования или создания совершенно нового опыта в построении отдельных элементов международного налогообложения, с учетом национальных, исторических и правовых особенностей России, с целью наиболее эффективного и успешного функционирования данных сфер в нашем государстве.

Магистерская диссертация состоит из титульного листа, задания, аннотации, оглавления, введения, основной части, состоящей из трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы.

1 Теоретико - правовые основы регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов

1.1 Понятие и сущность избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов

Налоговое законодательство Российской Федерации закрепляет, что налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований⁷.

На сегодняшний день одной из главных проблем отечественного и международного налогового права является проблема двойного налогообложения.

Появление бремени двойного налогообложения можно отнести к концу XIX - началу XX в.в., когда началось преобразование мировой хозяйственной системы, увеличение объемов торговли, становление международных связей и возникновение новых финансовых инструментов.

Для начала обратимся к основным дефинициям, используемых в данной сфере, с целью единообразного понимания сущности рассматриваемых явлений и толкования налоговых норм.

Легальное закрепление термина «двойное налогообложение» отсутствует как в действующем российском законодательстве, так и на уровне международных норм. Однако стоит отметить, что это не мешает разным странам, осуществляющим сотрудничество в данной сфере, почти единообразно понимать сущность данного явления.

В отечественных юридических и финансовых словарях **двойное налогообложение** определяется, например, как налогообложение, при котором один и тот же доход облагается налогом в двух или нескольких странах⁸.

Таким образом, суть явления состоит в том, что у налогоплательщика один и тот же актив или доход облагается налогом дважды. Чаще всего это связано с тем, что проводимая операция, актив или сумма дохода затрагивает две налоговые юрисдикции.

Кроме того, в современной экономической литературе существуют различные определения международного двойного налогообложения. Так, в Новой экономической энциклопедии дается следующее понятие данного явления: «одновременное удержание

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.), статья 8 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁸ Финансы. Толковый словарь / Брайен Батлер [и др.] ; под ред. И. М. Осадчей . 2-е изд. М.: ИНФРА М, 2000. С. 64

различных налогов в разных странах вследствие подчиненности налогоплательщика и объекта»⁹.

Александр Владимирович Толкушкин считает, что «двойное налогообложение означает ситуацию, когда одновременно в двух или более странах одно и то же лицо рассматривается налоговым законодательством в качестве налогоплательщика или один и тот же объект рассматривается в качестве объекта налогообложения»¹⁰.

Профессор МГИМО А. А. Шахматъев рассматривает двойное налогообложение в двух смыслах: юридическом и экономическом, связано это с тем, что в действительности рассматриваемая категория является пограничной и имеет как юридическую, так и экономическую сторону.

В своей работе профессор указывает, что первое (юридическое) возникает, когда в силу формальных (установленных налоговым законодательством) оснований у одного и того же лица в отношении одного и того же объекта налогообложения возникает обязанность по уплате сопоставимых налогов более одного раза за один и тот же период. Под экономическим двойным налогообложением понимает последовательное налогообложение одного и того же (с экономической точки зрения) объекта у разных налогоплательщиков¹¹.

Таким образом, экономическое понимание шире в связи с тем, что оно охватывает факт возникновения двойного налогового бремени вместе со всеми вытекающими последствиями. Юридическое же охватывает только часть возникающих общественных отношений, связанных с правовой регламентацией.

В литературе также можно встретить точку зрения, что существует международное (внешнее) и внутреннее двойное налогообложение¹², под последним, в свою очередь, понимается ситуация, когда один и тот же налог взимается на уровне различных административно-территориальных единиц¹³.

В тесной связи с явлением двойного налогообложения находится понимание причин его возникновения, так внутреннее может возникнуть чаще всего в силу причин, носящих экономический или же политический характер.

Внешнее (международное) двойное налогообложение образуется в случае, когда лицу предъявляются налоговые претензии налоговых ведомств двух и более государств по уплате

⁹ Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия. М.: ИНФРА, 2005. С. 343.

¹⁰ Толкушкин А. В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Комментарий законодательства. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹¹ Шахматъев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ. 2010. С. 134.

¹² Шакирьянов А. А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения // Законодательство и экономика. 2006. № 3. С. 13.

¹³ Шакирьянов А. А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств-членов ЕС). дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 15.

прямых налогов с одного и того же, например, дохода или прибыли¹⁴. Данные субъекты имеют определенное имущество или ведут деятельность одновременно на территории двух или более государств и соответственно находятся с ними в правовой связи.

Спектр конкретных причин очень широк и зависит от конкретной ситуации, государств и субъектов, вступающих в данные правоотношения.

Ряд ученых, например, считают, что к двойному налогообложению приводит практическая реализация различными государствами претензий на получение части дохода от международной экономической деятельности¹⁵.

В целом, двойное налогообложение может возникать в случаях, если:

1. один субъект признается резидентом одновременно двумя государствами (по российскому законодательству резидент - физическое лицо, которое фактически находится в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев¹⁶, или организация в определенных случаях¹⁷) и, соответственно, несет неограниченную налоговую ответственность перед каждым из них в отношении объектов налогообложения;

2. объект налогообложения (источник происхождения дохода) у субъекта - нерезидента находится в нескольких странах, каждая из которых имеет притязание на возложение налогового бремени на конкретного субъекта;

3. гражданин или организация – резиденты, имеют объект налогообложения на территории другого государства, который облагается там на основании норм об источнике дохода, а, например, в России на основе резидентства;

4. отсутствует единое понимание между государствами относительно порядка и норм зачета и вычета¹⁸.

То есть, в целом все ситуации можно определить как юридический конфликт налоговых обязанностей.

Однако изложенный перечень оснований не является исчерпывающим. Также существует еще и различные юридические коллизии, в том числе коллизии налоговых юрисдикций, которые расширяют список причин возникновения двойного налогообложения. Среди таких коллизий можно выделить, например:

¹⁴ Кучеров И. И. Международное налоговое право: учеб. пособие. 3 изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 229.

¹⁵ Шахматев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. М., 2010. С. 36.

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 25 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁷ Там же, ст. 246.2.

¹⁸ Гусев В. В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы. 2000. №4. С. 40; Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 9. С. 177.

- отсутствие унификации в закреплении, понимании и использовании терминов, понятий, клаузул относительно налога и налогообложения в целом;
- из предыдущей коллизии логично вытекает то, что существуют различия в трактовке национальным законодательством статуса лица как налогоплательщика и (или) резидента;
- отсутствие согласованности в применении различных норм для определения источника получения налогооблагаемого дохода (объекта налогообложения);
- порядок уплаты налога и подачи декларации в различных государствах.

Очевидно, что двойное налогообложение негативно сказывается на налогоплательщиках, что требует не допускать подобных ситуаций, то есть избегать их.

Избежание двойного налогообложения – недопущение ситуации, при которой один и тот же объект налогообложения облагается налогом дважды; исключение двойного обложения налогом доходов и имущества граждан и организаций - один раз в одном государстве и другой раз в другом.

Наряду с термином «двойное налогообложение» понятие «избежание двойного налогообложения», также легально не определено, но это не мешает активно использовать его в практике международного сотрудничества, а также в международном и внутригосударственном законодательстве.

Избежание двойного налогообложения может осуществляться на двух уровнях: на уровне международных договоров об избежании двойного налогообложения и на уровне национального законодательства в виде односторонних мер, применяемых государствами. В большинстве случаев двойное налогообложение устраняется путем заключения и применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а односторонние меры применяются в случае отсутствия соглашения с конкретным государством по конкретному виду налогов¹⁹.

Последние находят свое закрепление в законах и подзаконных нормативно-правовых актах конкретных государств. Применяемый набор односторонних мер по избежанию двойного налогообложения зависит от различных международных и внутригосударственных факторов, в том числе от налоговой, финансовой, социальной и иной политики, от готовности страны ограничить свой налоговый суверенитет.

Учитывая национальные, исторические, экономические особенности конкретного государства, последние применяют различные методы избежания двойного налогообложения.

¹⁹ Лашук, А. А. Односторонние меры государств по избежанию двойного налогообложения // Белорусский журнал международного права и международных отношений. 2007. № 2. С. 16.

Из числа односторонних методов в практике используются методы вычета, освобождения и зачета.

С проблемой двойного налогообложения тесно связана проблема уклонения от уплаты налогов, а также предотвращение данного негативного явления.

Отсутствие согласованности во внутреннем законодательстве отдельных государств мирового сообщества не только может привести к двойному налогообложению, но и может создать обратную ситуацию, при которой налог не будет уплачен ни в одной из налоговых юрисдикций. Такая ситуация формирует проблему международного уклонения от уплаты налогов.

В научном сообществе ведутся дискуссии в отношении обоснованности разграничения таких понятий как «избежание», «уклонение». Ряд современных ученых зачастую предлагают использовать термин «избежание», включая в него как законное, так и незаконное избежание, в то время как эксперты Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) считают, что употребление того или иного термина не имеет принципиального значения. Единственным определяющим моментом является факт нанесения ущерба экономике государства, что и позволяет рассматривать избежание налогов как незаконное²⁰.

Но в то же время, в понимании действующих налоговых норм в отечественном законодательстве это различные ситуации. Критерием разграничения выступает законность возможности неуплаты налогов. Так, в случае уклонения от уплаты налога, субъект умышленно нарушает ряд норм налогового законодательства, при избежании же неуплата является законным получением налоговых преимуществ.

Уклонение происходит путем уменьшения налоговых платежей, при которых налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога (налогов) или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства²¹.

Умысел заключается в том, что данный субъект желает или сознательно допускает наступление вредных последствий в виде неуплаты налогов.

В нашей стране уклонение от уплаты налогов представляет собой налоговое правонарушение, а в зависимости от размера сокрытых денежных средств, может образовывать и состав преступления.

Так, исходя из российского уголовного законодательства, под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК

²⁰ Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 17.

²¹ Ермакова Е. А. Российская практика противодействия уклонению от уплаты налогов: борьба с однодневками [Электронный ресурс] // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 147-151. Электрон. версия печат. публ. Доступ из науч. электрон. б-ки «eLIBRARY.RU». (дата обращения: 27.11.2017).

РФ, следует понимать «...умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации»²².

Уклонение от уплаты налогов - не просто несоблюдение внутригосударственного законодательства о налогах и сборах, оно выступает негативным фактором, которое может повлиять на социальную и экономическую ситуацию в стране. Непоступление в полном объеме денежных средств в бюджет государства или его административно- территориальных единиц приводит к невозможности в полном объеме профинансировать различные расходы, программы во всех сферах жизни общества и государства.

Способы уклонения от уплаты налогов в бюджет могут быть различны. Во-первых, чаще всего уклонение может заключаться в сокрытии налогооблагаемой базы или ее занижения, во-вторых, в виде неучета других объектов налогообложения, искажение данных бухгалтерского учета, а также несвоевременной уплаты налогов, непредставления или несвоевременное представление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

В результате представляется возможным дать авторское определение термину «избежание двойного налогообложения» - закрепленная на законодательном уровне возможность налогоплательщиков не уплачивать один и тот же налог в одном и том же налоговом периоде неоднократно, когда по объективным причинам (законодательству разных государств) это необходимо, при том, что это обуславливается поступлением таких налоговых платежей в бюджет одного из государств.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов и двойное налогообложение - две крайности, которые в итоге негативно сказываются на тех или иных субъектах налогового права. В первом случае негативные последствия испытывает государство, а во втором - налогоплательщики.

²² О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 дек. 2006 № 64 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

1.2 Принципы избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов

Понятие «принцип» в словарях русского языка определяют как «основное, исходное положение какой-либо теории, учения, науки и т.п.; убеждение, взгляд на вещи; основную особенность в устройстве чего-нибудь»²³.

Принцип, как категория в праве, обозначает исходные, фундаментальные, основополагающие начала системы права, на которых строятся все остальные правовые категории, и которая отражает всю ее сущность.

В то же время, по мнению Э.А. Пушмина, «будучи закрепленными в определенной совокупности юридических норм как общезначимых, общепризнанных и общеобязательных требований и правил поведения, они отражают конкретное нормативное содержание данной системы права»²⁴.

Основные принципы международного права — концентрированно выраженные и обобщенные общепризнанные нормы поведения субъектов международных отношений по поводу наиболее важных вопросов международной жизни на определенном историческом этапе²⁵. Принципы международного права представляют собой основные нормы, которые выступают основой всей международно-правовой системы. Совокупность принципов создает определенную базу для последующего взаимодействия субъектов в международно-правовых отношениях.

Стоит отметить, что принципы международного экономического права (в том числе и налогового) не выступают некими застывшими явлениями. Будучи динамичным явлением, они, безусловно, развиваются, чувствительны к различным изменениям, в том числе и путем наполнения их новым содержанием.

Для начала, хотелось бы обратиться к позиции А.А. Шакирьянова, который предлагает свою классификацию принципов международного двойного налогообложения:

- общие принципы права (демократизма, гуманизма, справедливости, приоритета прав и свобод человека);
- принципы международного права (суверенного равенства, сотрудничества государств);
- принципы международного экономического права;

²³ Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: в 4 т. Т. 3. 4-е изд., доп. М., 2006. С. 595.

²⁴ Пушмин Э. А. О понятии основных принципов современного общего международного права // Советский ежегодник международного права, 1979. М., 1980. С. 76.

²⁵ Борисов А. Б. Большой юридический словарь. 2- изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 488.

– принципы международного налогового права (недискриминации, наибольшего благоприятствования, взаимности)²⁶.

Среди принципов налогового права можно выделить один из самых основных принципов, который заключается в однократности налогообложения. Суть его состоит в том, что один и тот же объект может облагаться налогом определенного вида только единожды в течение одного налогового периода. Что, как мы видим, может нарушаться как раз ситуацией двойного налогообложения.

Многочисленность налогообложения была изначально проблемой внутригосударственной и связана непосредственно с генезисом национальных фискальных систем, на ранних этапах развития которых взимание налогов с одного и того же объекта (и с одних и тех же плательщиков) было распространенной практикой²⁷. В дальнейшем, в связи с развитием международной экономики, трансграничным сотрудничеством, деятельности на территории различных государств данное явление переросло в объект исследования международного права, его подотраслей и институтов (финансового, налогового, административного права).

Можно говорить о том, что в какой-то степени, принципы правового регулирования двойного налогообложения складываются из принципов международного экономического права, международного налогового права, международного финансового права и международного административного права.

Российские ученые выделяют основные (общие) и специальные принципы международных экономических и налоговых правоотношений.

А.А. Шахмаметьев, на основе действующего законодательства, доктрины, научных исследований предлагает следующие принципы международного налогового права²⁸:

1. принцип налогового суверенитета государства, заключающийся в исключительном праве государства на проведение самостоятельной налоговой политики, а также в его независимости.

Налоговый суверенитет является логическим продолжением государственного суверенитета, согласно которому государство – член мирового сообщества, вправе самостоятельно строить, создавать всю систему общественных отношений на его территории, не опасаясь влияния извне, кроме того, суверенитет означает независимость во внешних делах и отношениях.

²⁶ Шакирьянов А. А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств-членов ЕС) : дис. ...канд. юрид. наук. М., 2007. 180 с. Электрон. версия печат. публ. Доступ из «Электронная библиотека: Библиотека диссертаций».

²⁷ Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2011. № 9. С. 176.

²⁸ Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. М., 2014. С. 189-191.

Л. Карту полагает, что «под налоговым суверенитетом понимается власть, которая на определенной территории имеет исключительные полномочия создать налоговую систему и применять ее»²⁹. Однако это не означает, что государства имеют полную и безграничную свободу действия. Кроме того, в настоящее время активно развивается международное сотрудничество, увеличивается количество международных экономических связей, в следствие чего, государствами принимаются взаимные обязательства, которые зачастую требуют ограничения этого суверенитета.

Указанное положение является разновидностью международного принципа суверенитета государств, который на международном уровне закреплён в Уставе ООН³⁰.

Что касается российского законодательства, то суверенитет РФ находит свое отражение в Конституции РФ³¹.

Наряду с этим, термин «налоговый суверенитет» не имеет легального определения в отечественном законодательстве и не рассматривается в судебной практике. Конституционный Суд РФ в своих решениях использует это понятие, но не раскрывает его значение и содержание³².

2. принцип налоговой юрисдикции, выступающий проявлением налогового суверенитета.

Налоговая юрисдикция государства означает пределы его компетенции, сферу действия его полномочий, и применительно, прежде всего к его собственной территории. То есть на территории государства применяется его собственное законодательство, законы другого государства либо вообще не могут вступать в действие, либо действуют с его согласия в определенных границах.

3. принцип резидентства (налогового домицилия), который выступает основанием для установления налогового статуса лиц, определения объема налоговых

²⁹ Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2011. № 9. С. 177.

³⁰ Устав Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]: Принят в г. Сан-Франциско 26 июля 1945 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

³¹ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием от 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³² По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» : постановление Конституционного Суда РФ от 17 дек. 1996 г. № 20-П // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.; По жалобе ТОО «Агроинвест-КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 21 дек. 1998 г. № 190-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

обязанностей, и определяется как установление налога на все доходы лиц, имеющих в тех или иных странах постоянное местопребывание³³.

То есть принцип резидентства регулирует правовую связь между плательщиком налога и государством, осуществляющим налоговую юрисдикцию.

Отличительной чертой данного принципа выступает то, что он вступает в действие по истечению определенного периода времени, времени, которое необходимо для признания лица резидентом.

К числу проблем применения данного принципа относятся различие в понимании самого термина «резидент» в разных государствах, а также отсутствие единообразного подхода к установлению сроков, по истечению которых лицо признается резидентом. На уровне международных актов принцип закреплен в статье 4 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал³⁴, п. 1 ст. 4 Типового соглашения гласит, что термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера.

В Типовом соглашении между Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество³⁵ содержится аналогичное определение.

4. принцип территориальности, используется применительно к объектам или субъектам налогообложения, территориально расположенных (находящихся и возникающих) в государстве, осуществляющем взимание конкретного налога.

Принцип территориальности применительно к объектам налогообложения касается не только местонахождения имущества, но и операций, совершаемых на данной территории и доходов, полученных на ней, а также использование имущества территориально в данном государстве. Относительно субъектов, то сюда относятся лица, проживающие в государстве или являющиеся резидентами.

5. принцип сотрудничества, который направлен уже больше на регулирование возникшей ситуации двойного налогообложения. Представляет собой фундаментальную основу для решения возникающих проблем международно-правовых налоговых отношений.

³³ Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2011. № 9. С. 179.

³⁴ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала: сокращенная версия 22 июля 2010: перевод / науч. ред.: Чудаков Н. М. М., 2012. 378 с.

³⁵ О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество : Постановление Правительства РФ от 24 фев. 2010 № 84 [Электронный ресурс]: (ред. от 26 апр. 2014) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

Данный принцип предусматривает взаимодействие государств по налоговым вопросам на справедливой и взаимовыгодной основе. Такое сотрудничество включает в себя ряд составных частей, к числу которых относятся, во-первых, возможные пути разрешения уже возникших споров и конфликтов, во-вторых, это непосредственное взаимное предоставление информации одним государством другому в целях борьбы с уклонением от налогов.

Принцип сотрудничества в сфере налогообложения является разновидностью принципа сотрудничества государств в международном праве, который впервые был закреплен в Уставе ООН³⁶, статья 1 которого обязывает членов Организации осуществлять международное сотрудничество в разрешении международных проблем экономического, социального, культурного и гуманитарного характера. Подробнее принцип сотрудничества содержится в главе 9 Устава, которая называется «Международное экономическое и социальное сотрудничество».

Также, содержание рассматриваемого положения содержится и в Декларации принципов 1970 года³⁷.

Договоренности государств в этой сфере были обличены в соглашения, среди которых Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, которая непосредственно закрепляет указанный принцип³⁸ и Договор о Евразийском экономическом союзе 2014 года³⁹, устанавливающий в статье 71 принципы взаимодействия государств-членов в сфере налогообложения.

Кроме того, в НК РФ с 2017 года был введен Раздел VII.1⁴⁰, посвященный выполнению международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам.

Непосредственным результатом действия данного принципа выступают многочисленные договоры и соглашения государств между собой о взаимной помощи.

³⁶ Устав Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]: Принят в г. Сан-Франциско 26 июля 1945 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

³⁷ Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]: принята 24 окт. 1970 г. Резолюцией 2625 (XXV) на 1883-ем пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

³⁸ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам [Электронный ресурс]: Заключена в г. Страсбурге 25 янв. 1988 г. : (с изм. и доп. от 27 мая 2010 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

³⁹ Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]: Подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. : (ред. от 11 апр. 2017 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁴⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

6. принцип взаимности - это обоюдное признание государствами прав, обязанностей и ограничений, предоставление различных льгот и привилегий. Признать те или иные правомочия можно только в результате сотрудничества, поэтому данный принцип в тесной взаимосвязи с принципом сотрудничества, и как следствие, находит свое нормативное закрепление в указанных ранее актах.

7. принцип налоговой недискриминации.

Принцип недискриминации – общеправовой, соответственно закреплен в основных актах, на международном уровне таких, как Конвенцию о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г.⁴¹, на внутригосударственном - в Конституции РФ, в частности, ч. 2 ст. 8, ст. 19⁴²

Данный принцип закреплен в отечественном налоговом законодательстве. Так, п. 2 ст. 3 НК РФ гласит: «Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала⁴³».

Принцип недискриминации нашел свое отражение в ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал (далее – МНК ОЭСР)⁴⁴. В большей части соглашений между государствами существует норма, закрепляющая принцип недискриминации, однако акцент в них делается в основном на недопущение дискриминации по месту регистрации компаний или по гражданству (резидентству).

Данный принцип не является безусловным, как во внутреннем законодательстве, и заключается в разумном и взаимном применении исключений и изъятий.

8. принцип формального равенства означает, что вышеназванная недискриминация в конкретном государстве должна проявляться как отсутствие привилегий, предоставляемых государством, резидентам или нерезидентам, тем самым ставит их в одинаковое положение перед законом и судом.

⁴¹ Конвенция о защите прав человека и основных свобод [Электронный ресурс]: Заключена в г. Риме 4 нояб.1950 г. : (с изм. от 13 мая 2004 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁴² Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием от 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁴⁴ Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (1997 год) [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. Электрон. дан. М., 2016. URL: http://taxpravo.ru/international/zakonodatelstvo/statya-90421-modelnaya_konventsiya_oesr_v_otnoshenii_nalogov_na_dohody_i_kapital (дата обращения: 27.02.2018).

Однако говорить о фактическом равенстве не приходится, принцип проявляется только как юридическое равенство и равное обращение с субъектами-налогоплательщиками. Таким образом, не исключено возложение на резидентов и нерезидентов разных объемов налоговых обязанностей.

9. принцип справедливости и нейтральности в сфере международного налогового права.

Одной из отраслей права, которой присущ принцип справедливости, является налоговое право. В налоговом кодексе РФ отсутствует легальное закрепление принципа справедливости. Однако в научной доктрине сложилась уже так называемая концепция справедливости в налоговых правоотношениях. Налоговую справедливость принято воспринимать в двух аспектах: экономическом и юридическом⁴⁵.

Экономический заключается в том, что сумма налогов должна быть прямо пропорциональна экономическому благосостоянию налогоплательщиков. То есть субъекты, занимающие экономически разное положение, должны уплачивать различные налоги в части их объема и сумм.

Так, в России в ст. 3 НК РФ закреплён принцип возложения налогового бремени: «при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налогов»⁴⁶.

Юридический аспект принципа заключается в условиях, когда субъекты обладают равным объектом налогообложения и несут равное налоговое бремя, платят одну и ту же сумму налога.

Указанное положение вытекает из равенства и всеобщность налогообложения. При этом равенство здесь заключается в одинаковом положении разных участников отношения по налоговому контролю, на предоставление налоговых льгот и т.д. по отношению к государственным органам.

Всеобщность налогообложения выражена в ст. 57 Конституции РФ: «Каждый обязан платить установленные законом налоги и сборы»⁴⁷.

Одновременно налоговые льготы не должны восприниматься как нарушение данного правила. Так как освобождение налогоплательщиков от уплаты налогов должно быть обоснованно, а также должно преследовать социально значимые цели.

⁴⁵ Рябых Д. И. Принцип справедливости в налоговом праве // *Налоги*. 2017. № 13. С. 21 - 23.

⁴⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер.закон от 3 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁴⁷ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием от 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Таким образом, само явление многократного международного налогообложения – это дополнительное бремя, возлагаемое на налогоплательщиков, приводящее к негативным последствиям как для всех участников налоговых правоотношений.

Соблюдение вышеперечисленных принципов призвано не допустить это. Так, в случае, если государства будут нацелены исключительно на пополнение своего бюджета и увеличения доходов, то помимо того, что не будут соблюдаться такие основные общеправовые принципы, как уважение прав человека и основных свобод, недискриминации и другие, то еще и такая ситуация создаст естественную преграду для развития международных экономических связей и международного сотрудничества.

Помимо названных принципов, специалистами в этой области предлагается ряд особых принципов. А.А. Шахмаметьев в качестве специальных принципов налогообложения международной экономической деятельности выделяет «принцип налоговой нейтральности» (в отношении экспорта и импорта капитала) и «принцип национальной беспристрастности»⁴⁸.

Данные принципы, по его мнению, являются наиболее значимыми в современных реалиях при подходе к разработке норм и правил, которые призваны не допускать многократность налогообложения на международном уровне.

Так, принцип налоговой нейтральности в отношении экспорта капитала должен устанавливать одинаковый уровень налогообложения доходов, независимо от того, на территории какого государства они получены.

Но представляется, что суть данного принципа можно найти в другом принципе – недискриминации, поэтому выделение отдельно принципа налоговой нейтральности в отношении экспорта капитала нецелесообразно.

Второй принцип, выделенный Алексеем Алимовичем - **«национальной беспристрастности»** обязывает каждую страну, независимо от наличия налогов других государств, которые распространяли бы свое действие на конкретного налогоплательщика, устанавливать и взимать свои налоги, регламентировать критерии, по которым субъекты признавались бы налогоплательщиками. Стоит отметить, что и этот перечень, разработанный профессором, не является исчерпывающим.

Л.В. Полежарова также сформулировала перечень принципов, на основе которых осуществляется избежание двойного международного налогообложения. В первую очередь, это принцип налогового нейтралитета, который она подразделяет на экспортный, национальный, импортный, кроме того, принцип налогового статуса коммерческой

⁴⁸ Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. М., 2014.С. 667.

деятельности, принцип источника доходов и принцип налогового статуса налогоплательщика⁴⁹.

Применительно к принципу налогового статуса коммерческой деятельности можно выделить свои режимы, в зависимости от которых и будут наступать условия взимания налогов с налогоплательщиков, занимающихся коммерческой деятельностью. Таких режимов автор выделяет три: деятельность через независимого агента, деловое учреждение и по контрактам с местными фирмами на территории данной страны.

В основе принципа источника доходов лежит его способ определения (по месту производства товаров или услуг, по месту нахождения покупателя (потребителя), по месту заключения сделки).

Принцип налогового статуса можно назвать второстепенным принципом, вытекающим из двух вышеназванных принципа территориальности и принципа резидентства.

При этом отсутствует однозначное правило, согласно которому тот или иной принцип имел бы приоритет.

В частности, ряд авторов считают, что критерий резидентства имеет существенное преимущество, так как он отвечает принципам справедливости, поскольку только страна постоянного места пребывания может всецело оценить его материальное положение, социальные условия получения облагаемого дохода и, таким образом, правильно обложить налогом чистый доход субъекта⁵⁰.

Но стоит отметить, что не для всех стран целесообразно применение именно этого принципа. Отсутствие определенного «опыта» взимания налогов у конкретного государства, а также определенный уровень социально-экономического развития, в ряде случаев не сможет позволить обложить правильно налогом чистый доход.

Другие исследователи, специалисты, юристы, сведущие в международном налоговом праве, в свою очередь, преимущество закрепляют за принципом территориальности. Объясняя это тем, что территориальный принцип более статичный, который позволяет более полно и правильно контролировать уплату налогов.

На самом деле, каждый из этих принципов выгоден для одной из двух сторон налоговых правоотношений. Принцип резидентства, с учетом того, что он учитывает конкретное положение лица – для налогоплательщика. Второй же принцип, территориальности, наоборот, более предпочтителен для конкретной страны, так ка

⁴⁹ Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М., 2014. С. 20.

⁵⁰ Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 9. С. 180.

независимо от местонахождения налогоплательщика, государство будет пополнять бюджет от доходов, полученных от объектов, расположенных на его территории.

В современном мире регулирование международных налоговых правоотношений осуществляется комплексным способом, который сочетает два эти принципа, при преобладании одного из них в зависимости от определенных условий.

Таким образом, в настоящее время можно говорить только о становлении принципов правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, объясняется это тем, что, в первую очередь, сама система международных экономических и налоговых отношений находится на стадии становления.

На основе принципов строится не просто вся система в целом, но и заключаются межгосударственные и межправительственные соглашения, осуществляется обмен информацией, и реализуются другие конкретные направления деятельности в рамках недопущения двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Подводя итог, можно отметить, что принципы правового регулирования двойного налогообложения являются важной составляющей механизма взаимодействия государств в экономической и налоговой областях и являются основными правилами поведения государств как во внутренней фискальной политике, так и при реализации субъектами международной экономической деятельности своих прав и свобод.

Относительно предотвращения уклонения от уплаты налогов, то в целом его принципы совпадают с принципами избежания двойного налогообложения, так как путем реализации принципов избежания двойного налогового бремени, государство обеспечивает благоприятные условия налогоплательщикам, у которых, в свою очередь, не возникнет умысел на уклонения от уплаты налогов.

Это и принцип справедливости или справедливого обращения с налогоплательщиками, недискриминации, равенства и ряд других.

1.3 Правовые способы устранения двойного налогообложения в международном праве.

Как ранее было отмечено, международное двойное налогообложение возникает в силу целого ряда причин, которые порождают дифференцированные подходы государств к формулированию правил относительно субъекта и объекта налогообложения. Различие правовых систем в целом, и налоговых в частности, являются порождающими факторами наряду с различной внутренней и внешней политикой государств, финансовыми инструментами, существующими в государстве.

Под правовыми способами устранения двойного налогообложения понимают совокупность средств и приемов, использование которых позволяет не допустить ситуацию, когда на одного и того же субъекта за один и тот же налоговый период может несколько раз возлагаться налоговое бремя.

В литературе предложены различные способы и методы устранения данной проблемы.

Так, анализируя различные труды ученых, национальное и международное законодательство, можно сделать вывод, что существуют три подхода, используемых для устранения двойного налогообложения.

Согласно **первому** устранение обязанности дважды уплачивать установленные налоги происходит на внутреннем (государственном) уровне.

При этом, такое устранение реализуется тремя методами: налоговые освобождения, налоговые кредиты и налоговые вычеты.

Данный подход разработан и поддерживается рядом авторов (И.И. Лютова⁵¹, Р. Л. Дёрнберг⁵² и В. А. Кашин⁵³ и другие)

Налоговое освобождение предполагает полное исключение из налогооблагаемой базы доходов, полученных резидентом за рубежом⁵⁴. Оно применяется без прогрессии и с прогрессией. При первом способе государство резидентства разрешает вычесть из налогооблагаемой базы убытки, понесенные в других странах. При втором, с прогрессией, убытки разрешается учитывать при определении ставки налогообложения совокупного дохода⁵⁵.

⁵¹ Лютова И. И. Международное налоговое планирование (проблемы двойного налогообложения) [Электронный ресурс] // Московский гуманитарный университет. – Электрон. Дан. – URL: <http://www.mosgu.ru/nauchnaya/publications/professor.ru/Ljutova/> (дата обращения: 12.11.2018).

⁵² Дёрнберг Р. Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. М., 1997. С. 175.

⁵³ Кашин В. А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. 1997. № 5. С. 20-24.

⁵⁴ Кучеров И. И. Международное налоговое право: Учеб. пособие.- 3 изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2007. С. 231

⁵⁵ Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. М., 2014. С. 71.

ОЭСР в Модельной налоговой конвенции также определяет эти два способа, называя их принципами освобождения⁵⁶.

Данный метод при правильном использовании предоставляет государствам возможность полностью решить вопрос с двойным налогообложением, исключив его.

Наряду с данным преимуществом есть и ряд недостатков, среди которых, например, непоступление большого количества денежных средств в бюджеты различных уровней такого государства. Во-вторых, высока вероятность переноса деятельности, объекта налогообложения в низконалоговые территории.

Налоговый вычет предоставляет возможность уменьшать совокупную налоговую базу на сумму налогов, уплаченных налогоплательщиком за рубежом⁵⁷.

И этот метод, очевидно, не лишен недостатков, к которым, во-первых, можно отнести возможность резиденства в нескольких странах, обусловленное различным подходом к пониманию категории «резидент», и как следствие, второй недостаток заключается снова с потерях бюджета в связи с его односторонним характером, предполагающим частичный или полный отказ государства от своих налоговых претензий,

Налоговый кредит допускает перенести срок уплаты налога на более позднее срок. А если точнее, то с изменением такого срока уплаты связано еще и то, что такой налогоплательщик в последующем поэтапно выплачивает сумму кредита и начисленных процентов.

Ряд авторов данный метод называют еще **методом зачета**⁵⁸. Суть его, по их мнению, состоит в том, что доход, полученный на территории другого государства, включается в налогооблагаемую базу, а затем в счет налога в данной стране зачитываются суммы уплаченного налога в другой, первой стране. И также называют два способа: полный и обыкновенный.

Достоинством этого метода выступает его удобство применения для государства в лице его органов, так как все необходимые данные представляет непосредственно налогоплательщик. Минус такого метода заключается в том, что не всегда государство считается с особенностями налогообложения страны – источника.

⁵⁶ Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (1997 год) [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. Электрон. дан. М., 2016. URL: http://taxpravo.ru/international/zakonodatelstvo/statya-90421-modelnaya_konventsiya_oesr_v_otnoshenii_nalogov_na_dohody_i_kapital (дата обращения: 27.02.2018).

⁵⁷ Там же. С. 232.

⁵⁸ Кучеров И. И. Международное налоговое ... С. 232; Хаванова И. А. Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. 2013. № 9. С 14.

Однако здесь трудно согласиться с данными авторами, методы налогового кредита и зачета – два разных самостоятельных метода, последний из которых в качестве самостоятельного закреплен в МНК ОЭСР.

И в отечественном законодательстве с 1 января 2007 года налоговый кредит, как форма изменения срока уплаты налога (сбора), был отменен, а ст.65 «Порядок и условия предоставления налогового кредита» НК РФ утратила силу⁵⁹. В настоящее время в налоговом законодательстве РФ используется только термин инвестиционный налоговый кредит.

Поэтому многие авторы не выделяют последний метод в качестве самостоятельного⁶⁰.

Второй подход устранения двойного налогообложения заключается в осуществлении международного налогового судопроизводства. Стоит отметить, что данный подход в современном мире не достаточно развит, так как, во-первых, возникли такие инстанции, которые бы занимались данным вопросом, относительно недавно, а во-вторых, их компетенция достаточно ограничена.

Таким образом, и указанный подход не в состоянии полностью устранить проблему двойного налогообложения, особенно применительно к нашему государству.

Однако он находит свое отражение в практике Европейского суда.

Так, решение по делу Lidl (Лидл) от 21.05.2006 года (№ С-414/06), в котором было установлено, что в случае, если компания потерпела убытки в другом государстве (Б), то государство – места нахождения (А) может взыскать в свой доход иностранные убытки только, если иностранный филиал ликвидирован, а между данными странами есть соглашение об избежании двойного налогообложения, по которому компания освобождается от налогообложения в государстве А.

По материалам дела Lidl - немецкий концерн, у которого есть филиал в Люксембурге, где он и потерпел убытки. С целью снижения налогооблагаемой базы обратился в суд, так как между Германией и Люксембергом есть подписанное соглашение об избежании двойного налогообложения, по которому иностранные убытки не подлежат налогообложению в Германии.

Однако ЕС не только отклонил данный иск, но и указал, что на территории Европейского союза все компании, в рамках группы компаний, могут обратиться с

⁵⁹ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс]: федер. закон от 27 июля 2006 № 137-ФЗ : (ред. от 30 дек. 2006) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2006. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁶⁰ Володина Н. В. Двойное (многократное) налогообложение и предотвращение уклонения от налогов в рамках международного и конституционно-правового регулирования в современной России // Правозащитник. 2016. № 1. С 15.

трансграничным иском в Европейский Суд (далее – Суд) с требованиями об освобождении убытков от налогов, если использовала все возможные в государстве регистрации способы зачета убытков.

В данном деле Суд сослался на решение по делу «Marks&Spencer» 2005 г.⁶¹, которое является одним из ключевых прецедентов в европейском налоговом праве.

«Marks&Spencer» - компания, зарегистрированная на территории Великобритании, которая имеет ряд дочерних компаний по всему миру, в том числе и на территории Европейского союза. По причине убыточности своих магазинов, компания приняла решения о их закрытии в ряде государств (Германия, Бельгия, Франция).

Далее, с целью снижения налогооблагаемой базы внутри Великобритании, путем вычета убытков дочерних компаний, «Marks&Spencer» обратилось в налоговые органы Великобритании, которые отказали, сославшись на то, что в данном государстве не предусматривается списание убытков за рубежом с налогооблагаемой прибыли предприятий на Великобритании.

Прежде, чем обратиться в Европейский суд компания прошла высшую инстанцию Великобритании - Высокий суд, который также отказался признать законодательство страны несоответствующим стандартам Европейского союза в части принципов открытости границ и развитию ведения предпринимательства на территории всего Европейского союза.

Решение Европейского суда по данному делу должно было стать судьбоносным для ряда европейских компаний, которые, имея свои дочерние предприятия, оказавшись в такой ситуации, потребовали бы от правительств стран резидентства многомиллионные выплаты.

Самым крупным из них стал иск компании «Cadbury Schweppes», требовавшей списания в счет зарубежных убытков от 400 млн. до 500 млн. евро. По этому иску Суд ЕС признал совместимость национальных положений о противодействии злоупотреблениям с фундаментальными правами ЕС⁶².

Европейский Суд в деле «Marks & Spenser» постановил, что компания может сократить налогооблагаемую базу за счет заграничных убытков в том случае, «если все иные возможности исчерпаны», а убытки являются «окончательными».

Окончателность убытков заключается в исчерпании всех возможностей в иностранном государстве иностранным филиалом, представительством в государстве его местонахождения учесть такие убытки как в прошлом, так и в настоящем и будущем.

⁶¹ Решение Европейского Суда по делу Marks & Spencer. – Roche & Duffay [Электронный ресурс] // URL: <http://www.roche-duffay.ru/news/137173232.shtml> (дата обращения: 21.11.2017).

⁶² «Пепеляев, Гольцблат и партнеры». Решение суда ЕС от 12 сент. 2006 № C-196/04 // Налоговед. 2007. № 11. С. 64.

Таким образом, так как магазины ритейлера в Германии, Бельгии и Франции были закрыты, убытки являются окончательными, их нельзя учесть в этих государствах, за компанией Европейский суд признал право снизить налогооблагаемую базу внутри Британии.

Решение основывалось на том, что вычет из налогооблагаемой базы убытков является преимуществом для компании, которое недопустимо ограничивать, в том числе, и в отношении дочернего предприятия - нерезидента страны учреждения материнской компании. Иначе создавалось бы ограничение свободы учреждения, поскольку такая ситуация ставит в неравное положение дочернюю компанию-резидента и нерезидентную дочернюю компанию.

Однако в современной практике международного (в частности, европейского) двойного налогообложения все чаще появляются мнения, что решение по данному делу и выводы, к которым пришел суд в 2005 году не совсем соответствуют современной действительности. На тот момент условия, сформулированные Европейским Судом, были достаточно ясны и понятны. В настоящее время, с развитием деятельности трансграничных групп, невозможно воспринимать постоянные представительства (резидентов, нерезидентов) и материнскую компанию, как одного и того же налогоплательщика, так как дочернее предприятие, не являющееся резидентом, не может выступать одновременно и налогоплательщиком в стране резидентства материнской компании.

Третий подход предоставляет государствам бороться с ситуацией двойного налогового бремени налогоплательщиков путем заключения государствами двухсторонних и многосторонних договоров об избежании двойного налогообложения⁶³. В договорах отдельные договаривающиеся государства сами вправе определить в каких рамках, в каком объеме и с каких субъектов и какого имущества взимаются налоги в бюджет каждого из договаривающихся государств.

Они заключаются большинством стран мирового сообщества, так как учитывают различные финансовые интересы каждой стороны, их денежно-кредитную политику, экономику, в целом, и дает некоторую свободу в своих действиях при установлении данных правил.

Кроме того, некоторые авторы используют термин «соглашение», в связи с чем, следует разграничить эти понятия. «Международный договор» шире, чем понятия «международное соглашение», «конвенция». Первое подразумевает как раз международные

⁶³ Кучеров И. И. Международное налоговое право: Учеб. пособие.- 3 изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 233.

договоры в узком смысле, международные соглашения, конвенции. То есть выступает в качестве родового понятия.

Согласно Венской Конвенции о праве международных договоров⁶⁴, под международным договором понимается международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится ли такое соглашение в одном документе, в двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования⁶⁵.

Договоры можно классифицировать по различным основаниям.

В настоящее время в литературе предлагается различная классификация международных соглашений. Выделяют двусторонние и многосторонние по кругу участников, последние могут быть как универсальными (всеобщими), так и региональными. Договоры могут подразделяться на группы по сфере регулируемых общественных отношений (например, договоры, содержащие отдельные налоговые нормы или договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства).

Достоинством данного подхода, используемое большинством государств мирового сообщества, является, во-первых, то что благодаря международным договорам становится возможным найти границу согласования налоговых систем разных стран, использовать их выгодные положения, во-вторых, договор основывается на свободном волеизъявлении, следовательно государства заключают их только когда действительно заинтересованы в таком международном сотрудничестве и принудить их к этому нельзя, в-третьих, они способствуют развитию международных экономических связей, торговли, ведению бизнеса.

На мой взгляд, самым оптимальным и эффективным способом устранения данной проблемы является заключение международных договоров об избежании двойного налогообложения. Однако то же время следует отметить, что в решении такого актуального вопроса для каждого государства мирового сообщества, невозможно обойтись исключительно международными средствами и способами, и следует корректировать и совершенствовать национальное налоговое законодательство.

Кроме того, в указанную группу следует отнести и иные международные источники в сфере избежания двойного налогообложения.

Как уже было отмечено, параллельной проблемой выступает международное уклонение от уплаты налогов.

⁶⁴ Венская Конвенция о праве международных договоров [Электронный ресурс]: заключена в г. Вене 23 мая 1969 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁶⁵ Там же, статья 2.

Это негативное явление не только нарушает нормы действующего национального законодательства, но и отражается на бюджете страны, и как следствие на объеме последующего материального обеспечения граждан этой страны.

Поэтому каждое государство заинтересованно в эффективной борьбе с данным явлением и его последствиями. К числу мер, применяемых странами в целях данной борьбы, можно отнести совершенствование нормативно-правовой базы путем восполнения пробелов в законодательстве, позволяющих «обходить» законы и тем самым «легально» уклоняться от уплаты налогов. Кроме того, важное значение имеют охранительные нормы права, а именно в части ужесточения наказания, применяемого к нарушителям норм налогового права. Нельзя не отметить значение организационных и правовых мер, направленных на предупреждение и пресечение уклонения от налогообложения.

В Российской Федерации, согласно Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов, реализуется план по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS) и обеспечению перехода к автоматическому обмену налоговой информацией. Реализация Плана BEPS направлена на повышение прозрачности деятельности налогоплательщиков, обеспечение открытости и конкурентоспособности российской налоговой системы с тем, чтобы в максимальной степени отвечать на новые вызовы, связанные с размыванием налогооблагаемой базы или уклонением от уплаты налогов⁶⁶.

План BEPS⁶⁷ (План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения) представляет собой документ, одобренный G20 под председательством России в 2013 г. в Санкт-Петербурге, включающий в себя ряд мероприятий, в том числе и по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В этом плане содержатся 15 подразделов (мероприятий), по которым странам рекомендовано разработать и реализовать конкретные положения. В числе таких областей в Плане можно найти «Усиление норм о контролируемых иностранных компаниях», «Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства» и другие).

⁶⁶ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]: утв. Минфином России : 2 окт. 2018 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁶⁷ План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План BEPS) [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Электрон. Дан. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 12.12.2018 г.).

Сам план является рекомендательным документом, однако он явился результатом договоренности многих стран, которые заинтересованы его реализовать. К таким странам относятся страны ОЭСР и страны Большой двадцатки.

Кроме того, в 2017 году в продолжение плана была подписана Многосторонняя конвенция ОЭСР по имплементации мер по внесению изменений в договоры об избежании двойного налогообложения.

Для стран, которые подписали Конвенцию, она действует только в отношении тех соглашений, на которые они сами распространили ее действие. Согласно распоряжению Правительства № 963-р⁶⁸ Конвенцию Россия планирует применять к 63 соглашениям РФ.

На конец 2018 года Россия еще не ратифицировала данную конвенцию.

В числе положений значится предотвращение разделения контрактов с целью избежания статуса постоянного представительства на том основании, что деятельность в рамках каждого отдельного контракта не превышает пороговый период деятельности, установленный соглашением об избежании двойного налогообложения. Кроме того, уточняется понятие постоянного представительства, а налогоплательщикам предоставлено право самостоятельно инициировать взаимосогласительную процедуру, обратившись в соответствующие органы любого из договаривающихся государств. Важнейшим изменением можно назвать ограничение использования в соглашениях норм о налоговых льготах.

Меры содержащиеся в плане применяются как непосредственно, так и путем их имплементации в национальное законодательство.

Один из способов борьбы – это ужесточение административного и уголовного законодательства в части санкций за деяния, направленные на уклонение от уплаты налогов.

Однако путем применения исключительно данного способа бороться нельзя, меры должны быть приняты в совокупности.

Что касается предупреждения, контроля и пресечения, то стоит рассмотреть вопрос об операциях и деятельности физических и юридических лиц в оффшорных юрисдикциях.

Оффшор (англ. off shore – вне берега), – экономические зоны, в которых валютное и налоговое законодательство является очень гибким или вообще практически не ощущается⁶⁹.

Таковыми зонами являются в большинстве случаев свободные экономические зоны, государства, которые имеют небольшую территорию, либо их отдельные части, где в

⁶⁸ О присоединении России к многосторонней Конвенции ОЭСР в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Электронный ресурс]: Распоряжение от 20 мая 2017 года №963-р: Правительство РФ. – Электрон. Дан. – URL: <http://government.ru/docs/27781/> (дата обращения: 12.12.2018 г.).

⁶⁹ Сухарев А. Я. Большой юридический словарь. М.: Инфра-М., 2003. С. 246.

наличие льготный налоговый режим (например, Лихтенштейн, Люксембург, Монако, Андорра, Панама).

В российских нормативно-правовых актах используется термин «офшор», в литературе после перевода с английского, можно встретить термин «оффшор».

Однако в договорах с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов можно встретить и название «оффшор», «оффшорная деятельность»⁷⁰.

Офшором еще называют мировые финансовые центры, в которых различные финансовые учреждения создают льготный режим для нерезидентов страны, в которой они расположены, и с которыми осуществляют финансовые операции.

Впервые термин «офшор» появился в 1950-е гг. в США и то же время появились и первые офшорные схемы в современном понимании, однако зачатки такой деятельности наблюдались ещё и в Древнем мире.

Нормативно -правовое регулирование функционирования офшоров осуществляется как на международном уровне, так и на национальном.

В мировой практике выделяют офшорные компании, офшорные трасты, офшорные страховые компании. В России используется понятие «контролируемая иностранная компания».

Таким образом, исходя из видов офшоров, разрабатывается национальное законодательство в сфере офшоризации предпринимательской деятельности, которое непосредственно будет рассмотрено во 2 параграфе 2 главы.

Кроме того, для офшорных компаний регистрация в офшорных зонах может стать существенной преградой в ведении их бизнеса, несмотря на большое количество преимуществ, так как зачастую контрагенты не желают заключать с подобными странами контракты.

По-другому такие страны называют «черный список» офшоров. Причем в стране может существовать не один такой список, а могут приниматься различными органами (ФНР РФ, Министерство финансов РФ, ЦБ РФ) и иметь свои вариации.

Существует мнение, что при избежании налогов страны имеют дело с применением налоговых льгот, и термин «избежание» может коррелировать с термином «налоговое

⁷⁰ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16 дек. 1996 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

планирование»⁷¹ в то время как уклонение от налогов заключается в нарушении внутреннего или международного налогового законодательства.

Уход от налогообложения, очевидно, зачастую является проблемой нехватки информации, следовательно, с целью наиболее эффективной борьбы с данным негативным явлением может стать более плотное сотрудничество, а также улучшение качества и объемов информации, обмен которой осуществляется налоговыми органами в рамках договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Практика различных государств показала, что односторонние методы являются, конечно, результативными, но не столь эффективными для полного устранения двойного налогообложения. Как результат, существует иной способ - заключение договоров в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

⁷¹ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 2001. С. 24.

2 Правовые акты в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

2.1 Нормативно - правовые акты в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, их классификация.

Под источниками права понимают формы выражения и закрепления правовых норм.

Применительно к налоговому праву, особое место в числе источников занимают нормативно-правовые акты (далее – НПА).

Так, «важным аспектом в устранении двойного налогообложения и борьбе с международным уклонением от уплаты налогов является понимание истоков, а также фундаментальных основ данных явлений, которые заключаются в их правовом регулировании, что, в свою очередь, находит отражение в налоговом праве⁷²».

Внутреннее законодательство отдельных стран в части налоговых правоотношений закрепляет нормы, регулирующие данные отношения, но распространяются исключительно на территорию этой страны. Однако в настоящее время невозможно исключительно внутригосударственными способами регулировать все возникающие общественные отношения. В подобных случаях, в действие вступает международно-правовое регулирование.

Таким образом, нормативно - правовые акты в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов можно подразделить на внутригосударственные и международные, исходя из соответствующего уровня правовой регламентации данного вопроса.

НПА – это писанный источник, представляющий собой официальный документ, изданный в определенном порядке уполномоченным органом или заключенный уполномоченными субъектами, и содержащий нормы права.

К признакам НПА, как источника права, относятся:

- письменная форма;
- определенные реквизиты (например, номер, дата);
- обладает юридической силой;
- содержит властное волеизъявление, которое устанавливает нормы права (общеобязательные, формально-определенные правила поведения, установленные государством и обеспеченные его принудительной силой);
- акт утверждается (принимается) уполномоченным органом.

⁷² Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 30.

При этом, говоря в целом об источниках, уточнения требует тот факт, что НПА не являются единственными в их числе. Среди прочих можно выделить судебный прецедент, обычаи.

Стоит отметить, что число международных источников, направленных на устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов, превалирует над внутригосударственными, так как в целом это международная проблема, которая требует решения именно на данном уровне.

Зачастую, при возникновении проблемы двойного налогообложения, первоначально вступают в действия международные договоры в данной сфере, а уже потом (или при отсутствии первых) применяются односторонние меры.

Существуют различные позиции относительно соотношения международного и внутреннего права: монистическая и дуалистическая концепции.

Первая опирается на «признании за внутригосударственным или международным правом преимущества при одновременной констатации интеграционной целостности международного и национального права»⁷³. В рамках этой концепции можно выделить два подхода. Первый из этих подходов закрепляет приоритет международного права, его источников, над внутренним законодательством, второй – приоритет национального законодательства.

Вторая концепция (дуалистическая), не отдавая никому преимущества, констатирует самостоятельность международного и внутреннего права в виде равноправных правовых систем. При этом данное положение дополняется тем, что эти системы находящихся в постоянном взаимодействии друг с другом.

Большая часть современных государств, в том числе и наше государство, придерживаются монистической концепции, закрепляя главенствующее положение международных источников права, в частности, установление приоритета положений ратифицированных и действующих международных соглашений над нормами внутреннего законодательства конкретного государства.

В советской истории, как отмечает Юрий Александрович Тихомиров, достаточно долгое время придерживались позиции о преобладании национального права над международным.

Впервые правило, согласно которому приоритет отдавался бы международным нормам было закреплено в Основах гражданского законодательства Союза ССР и союзных

⁷³ Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М., 2007. С. 10.

республик⁷⁴. Постепенно она получила распространение и в других отраслях законодательства. Например, ст. 6 «Международные договоры» Закона СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»⁷⁵ предусматривала, что международный договор, заключенный СССР применяется в первую очередь, если существуют противоречия между ним и советским законодательством в части установления и взимания налогов.

Окончательно данный принцип закрепился в Конституции РФ 1993 г., которая помимо признания примата правил международных договоров, «включила» международные источники в российскую правовую систему.

В настоящее время часть 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации провозглашает, что «общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора»⁷⁶.

Применительно к налоговому законодательству, соотношение этих двух систем закрепляется в 7 статье НК РФ⁷⁷, которая дублирует положения конституции применительно к законодательству о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ закрепляет приоритет международных договоров не только над НК РФ, но и над НПА, принятыми в соответствии с НК РФ, что ясно и из теории права относительно иерархии и юридической силы источников права.

Свою позицию в данном вопросе не раз высказывали и высшие судебные инстанции. Так, Высший Арбитражный Суд РФ в свое время определил, что 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»⁷⁸.

⁷⁴ Об утверждении Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик: закон СССР от 8 дек. 1961 г. // Ведомости ВС СССР. – 1961. – № 50. – Ст. 525. – Утратил силу.

⁷⁵ О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства : закон СССР от 23 апр. 1990 г. № 1443-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 19. – Ст. 320. – Утратил силу.

⁷⁶ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием от 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁷⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁷⁸ Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 нояб. 2011 г. № 8654/11; от 22 дек. 2009 г. № 9918/09 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Стоит отметить, что данного подхода придерживаются большинство государств, входящих в романо-германскую правовую семью.

Но есть и государства с англо-саксонской правовой системой, которые, чаще всего придерживаются именно дуалистической концепции, закрепляя равнозначность внутригосударственных и международных источников права. Например, «в Великобритании нормы международных договоров имеют статус равнозначный нормам внутреннего законодательства»⁷⁹.

Так, в Кодексе внутренних доходов США закрепляется правило, согласно которому правила, закрепленные в договоре и во внутреннем налоговом законодательстве равны по своему статусу, и ни одно из них не имеет преимуществ. Данное правило в США исходит также из конституционных положений.

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)⁸⁰. То есть в американской правовой системе национальное законодательство и международные договоры имеют равную юридическую силу.

Авторы также отмечают, что в государствах, признающих приоритет одной из систем (чаще международных источников), имеют реже проблемы с коллизиями международных и внутригосударственных норм, в отличие от государств, которые законодательно признают равную юридическую силу данных систем⁸¹.

Кроме того, большое значение имеет процесс инкорпорации норм международного права во внутреннюю правовую систему государства, то есть с какого момента данный источник является частью отечественной правовой системы. Проанализировав существующие позиции, можно выделить следующие подходы⁸²:

1) международный договор считается составной частью национальной правовой системы конкретного государства с момента его заключения (Бельгия, Нидерланды). Данный подход не требует никаких действий для включения в правовую систему страны международного договора, кроме подписания договора сторонами.

2) происходит одобрение международного договора компетентным органом власти – ратификация (Российская Федерация, ФРГ, Италия). Ратификация – это признание государством обязательность положений договора, применительно к общественным

⁷⁹ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 31.

⁸⁰ Конституции государств Америки / Под ред. Т. Я. Хабриевой. М., 2006. Т. 1. С. 819.

⁸¹ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. М., 2001. С. 114 - 115.

⁸² Там же. С. 32.

отношениям. В Российской Федерации непосредственная ратификация происходит путем принятия федерального закона Государственной Думой РФ.

3) принимается отдельный законодательный акт, включающий положения международного договора (Великобритания, Дания). Стоит отметить что данный подход предполагает достаточно трудоемкий процесс, однако позволяет государствам более выборочно подойти к применению тех или иных международных норм на своей территории.

Также следует разграничить понятия «правовая система» конкретной страны и «система законодательства» и определить их соотношение.

Есть мнение среди отечественных ученых, что международные договоры, не только применительно к налоговому законодательству, но и к другим сферам, становятся частью законодательства данного государства. Согласно этой точки зрения договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов – это часть законодательства о налогах и сборах.

Так, по мнению О.В. Пантюшова, «договор России с США устанавливает правила налогообложения, которые являются «составной частью налогового законодательства Российской Федерации»⁸³.

С таким утверждением едва ли можно согласиться, в том числе и исходя из положений российского права.

Являясь частью правовой системы, нормы международных договоров, регулирующих налоговые отношения, не становятся частью системы налогового законодательства РФ, а находятся наряду с ними в рамках такой системы.

Кроме того, ст. 5 Закона о международных договорах РФ также дублирует положения статьи 15 Конституции РФ и статьи 7 Налогового кодекса РФ и использует понятие «правовая система», а не «система законодательства».

Что касается классификации НПА в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, то единственной признанной классификации не существует. Этот вопрос остается на разработку ученым в научной и учебной литературе.

Одна важная классификация была отражена в работе – это деление на внутригосударственные и международные в зависимости от субъектов принятия и сферы действия. Также акты можно подразделить по сферам регулирования.

Но стоит отметить, что в основном, чтобы представить целый спектр видов НПА, нужно сначала разграничить их на внутренние и международные, а внутри этих групп привести имеющиеся классификации.

⁸³ 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. 50.

Среди международных источников выделяют разновидности в зависимости от субъектов принятия (организации, отдельные договаривающиеся страны и т. д.). по данному критерию можно классифицировать и внутригосударственные источники (акты, принятые Государственной Думой РФ, Правительством РФ, Министерством финансов РФ, Федеральной налоговой службой РФ и др.).

Международные договоры делят на самоисполнимые и несамоисполнимые. Юридическим основанием для данной классификации выступает статья 5 Закона о международных договорах РФ. Положения официально опубликованных международных договоров РФ, не требующие издания внутригосударственных актов для применения, действуют в РФ непосредственно. Для осуществления иных положений международных договоров РФ принимаются соответствующие правовые акты⁸⁴.

Первые из них не требуют издания внутригосударственного акта, в который бы имплементировались данные нормы. Такие акты могут непосредственно применяться в возникших правоотношениях.

Чтобы стало возможным применение несамоисполнимых договоров, нужно имплементировать в законодательство путем издания акта.

К признакам самоисполнимых договоров можно отнести следующее: «1) договор в установленном порядке и компетентными органами заключен между государствами и имеет для них обязательную силу; 2) его нормы пригодны для непосредственного применения по отношению к физическим и юридическим лицам исходя из принципов права, в том числе и международных; 3) он опубликован (доведен до всеобщего сведения)»⁸⁵.

Согласно п. 3 Постановления Пленума ВС РФ «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров РФ» непосредственно применяется международный договор РФ, который, во-первых, официально опубликован, во-вторых, вступил в силу, в-третьих, стал обязательным для России, в-четвертых, положения договора не требуют издания внутригосударственных актов для их применения, в-пятых, способен порождать права и обязанности для субъектов национального права»⁸⁶.

На признак несамоисполнимости, по мнению ВС РФ, должен указывать сам договор, обязывая договаривающиеся стороны вносить изменения в свое законодательство.

⁸⁴ Агешкина Н. А. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах РФ». М., 2008. С. 45.

⁸⁵ Нешатаева Т. Н. Выбор пути суда ЕврАзЭС: правовые позиции и защита прав // Закон. 2013. № 9. С. 82 - 93.

⁸⁶ О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров РФ [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 окт. 2003 г. № 5 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2003. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Рассматриваемые договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов сами по себе достаточно конкретные и завершенные, и следовательно без особых трудностей могут применяться непосредственно с целью регулирования налогово-правовых отношений.

В практике налогового права большинство договоров РФ – самоисполнимые, а про несамоисполнимость можно говорить относительно отдельных положений договоров в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

2.2 Внутригосударственные источники в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Современные страны обладают суверенитетом, который дает им определенный спектр прав, наделяя при этом и обязанностями. Среди таких прав можно выделить право на ограничение своей налоговой юрисдикции. Объем такого ограничения может быть различным и самостоятельно определяется каждым государством мирового сообщества.

Большое количество стран пытаются распространить данную юрисдикцию на доходы резидентов на территории другого государства, однако сталкиваются с целым рядом проблем, основная из которых – перемещение налогооблагаемой базы из страны резиденства на другую территорию. Поэтому приходят к выводу о необходимом отказе распространения своей юрисдикции хотя бы на часть таких доходов.

Таким образом, вопросы налоговой юрисдикции становятся предметом рассмотрения международной политики.

Внутригосударственные способы устранения международного двойного налогообложения предполагают устранение двойного налогообложения на основе национального налогового законодательства⁸⁷.

По общему правилу устраняется такое налогообложение для своих резидентов, однако в связи с развитием международных отношений, появляются и другие субъекты, которые по национальному законодательству какой-либо страны также могут быть освобождены от уплаты налогов.

В национальном законодательстве отражаются односторонние методы избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. Наименование, сущность и сочетание таких методов зависит от налоговой политики государства, экономической ситуации в стране и воли законодателя. К числу таких методов обычно относят методы налогового вычета, кредита, освобождения и зачета.

Однако не все ученые и специалисты в сфере налогового права признают указанные методы в качестве самостоятельных в рамках внутригосударственного режима устранения международного двойного налогообложения

Например, в ряде работ вычет налога, уплаченного налогоплательщиком в другом государстве, не является методом устранения двойного налогообложения, так как не имеет своей целью устранить двойное налогообложение, а только призван облегчить налоговое бремя налогоплательщика в части.

⁸⁷ Григорьев А. С. Понятие международного двойного налогообложения и пути его устранения // Бизнес, Менеджмент и Право. 2017. № 1-2. С. 60.

Относительно внутренних источников отдельных государств в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов можно отметить, что в мировой практике выделяются общие внутренние источники права, содержащие в себе некоторые нормы налогового права, акты, которые полностью посвящены регулированию налоговых отношений, а также отдельные акты, регулирующие избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов.

К числу первых в иерархии источников относятся Конституции (Основные законы) государств.

Несмотря на то, что конституционные нормы основных законов некоторых государств содержат налогово-правовые нормы, однако положения, которые регламентируют непосредственно рассматриваемый вопрос и закрепляются в конституции в мировой практике не находят своего отражения.

В Российской Федерации ст. 57 Конституции устанавливает следующее правило: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют»⁸⁸.

То есть это только общие нормы, регулирующие налоговые правоотношения.

Следующим источником выступают кодифицированные акты налогового законодательства.

Что касается мировой практики, то не везде присутствуют кодифицированное налоговое законодательство. Говоря о Европе, можно отметить, что наличие «налоговых кодексов» почти не присуще данным странам.

Как правило, данные государства имеют общий налоговый закон, который определяет основные принципы налоговой системы, а также законы, которые регламентируют вопросы, связанные с тем или иным налогом. В числе стран с кодификацией рассматриваемого законодательства можно назвать Францию, где существует Всеобщий налоговый кодекс от 1948 года, который охватывает практически всю сферу налогообложения, а также кодифицированная версия налогового кодекса от 1982 года⁸⁹.

В нашей стране существует кодифицированный акт в двух частях – Налоговый кодекс, в части второй которого есть некоторые нормы, регулирующие ситуацию двойного налогообложения.

⁸⁸ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием от 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁸⁹ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 39.

Изначально следует обратиться к понятию центральному понятию международного налогообложения - резидентство, закрепленному в данном акте, причем резидентство устанавливается как к физическому лицу, так и к юридическому.

Статья 207 НК РФ устанавливает, что резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Резидентами – юридическими лицами признаются российские организации, зарегистрированные в установленном гражданским и административном законодательством порядке, а также иностранные организации с местом управления в РФ, а также иные иностранные организации, признаваемые резидентами в соответствии с международными договорами.

Существует несколько способов определения резидентства юридического лица в международной практике: по месту управления и контроля; по месту инкорпорации. По месту инкорпорации определение резидентства сводится в основном к какой-либо форме государственной регистрации или аккредитации. В российской федерации налоговый резидент по принципу «инкорпорация» платит налог на прибыль организаций в бюджетную систему РФ от прибыли, полученной как на ее территории, так и за ее пределами.

При этом статус резидентства влияет на размер ставки налогообложения, на порядок предоставления отчетности и на другие факторы, тем самым усложняя налоговые правоотношения нерезидентов с органами администрирования налоговых правоотношений в России. Например, к доходам резидентов и нерезидентов применяются разные налоговые ставки - 13 процентов и 30 процентов соответственно.

Представляется возможным определить в общем ситуацию уплаты резидентом и нерезидентом налогов на территории РФ в свете наличия или отсутствия международных договоров по вопросам налогообложения.

По общему правилу статья 311 НК РФ (Устранение двойного налогообложения) закрепляет, что доходы российской организацией от источников за пределами Российской Федерации с учетом расходов, учитываются при определении ее налоговой базы. Относительно зачета налога установлено правило, согласно которому зачет налога, аналогичного налогу на прибыль организаций, уплаченного за рубежом (за исключением дивидендов), предоставляется на основании норм отечественного законодательства вне зависимости от того, применяется или нет в отношениях между Российской Федерацией и данным иностранным государством международное соглашение (договор) об избежании двойного налогообложения.

Уплаченные физическими лицами, являющиеся резидентами РФ, в подобных случаях суммы налогов за рубежом не учитываются при уплате налога в Российской Федерации, если

иное не предусмотрено соответствующим международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Суть правила, закрепленного в статье 386.1 НК РФ (Устранение двойного налогообложения)⁹⁰ состоит в том, что сумма налога, уплаченного организацией – резидентом в казну другого государства, засчитывается в счет российского налога на имущество. Но сумма вычета не может превышать сумму российского налога.

ФНС России в письме от 03.09.2013 № ЕД-4-3/15969@ отмечает, что налоги, по которым НК РФ напрямую предусматривает порядок устранения двойного налогообложения путем зачета налога, уплаченного на территории иностранного государства при уплате соответствующего налога в Российской Федерации, учету в составе расходов при расчете налога на прибыль организаций не подлежат⁹¹.

Стоит отметить, что в Налоговом кодексе РФ немного норм, посвященных устранению двойного налогообложения и предотвращению уклонения от уплаты налогов. Помимо названной нормы, во второй части НК РФ можно найти еще статью 311, относительно налога на прибыль российской организации и способа зачета таких сумм, и статью 232 НК РФ устранение двойного налогообложения применительно к физическому лицу.

Следующим видом источников выступают иные законы, регулирующие вопросы налогообложения, в том числе и вопросы избежания двойного налогообложения.

В России таких специальных законов нет.

В зарубежном законодательстве можно отметить Закон Финляндии от 1995 года «Об устранении международного двойного налогообложения»⁹².

Акты министерств и ведомств (нормативно-правовые акты исполнительной власти) также можно отнести к источникам. В то же время индивидуально-правовые акты (например, решения по конкретному делу) не будут являться источниками.

В Российской Федерации такими органами являются Правительство РФ, Федеральная налоговая служба РФ, Министерство финансов РФ, другие органы, иногда Президент РФ.

⁹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 25 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

⁹¹ Об учете в целях налогообложения прибыли сумм налогов, уплаченных на территориях иностранных государств [Электронный ресурс]: письмо ФНС России от 03 сент. 2013 г. № ЕД-4-3/15969@ // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та. избежание двойного налогообложения

⁹² Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 40.

Кроме того Министерство финансов или ФНС РФ зачастую в письмах дают разъяснение о применении тех или иных соглашений по данному вопросу на международном уровне.

Следующим источником налогового права является судебная практика. В государствах с англосаксонской системой права судебный прецедент является таким же источником налогового права, как и законодательные акты. В государствах романо-германской правовой семьи существуют определенные дискуссии относительно того, относить ли их к источникам права.

Де-факто, их относят к источникам, а де-юре, суды не вправе создавать новые нормы в какой-либо сфере. В большинстве таких стран принимают в качестве источника права по вопросам налогообложения только решения высших судебных органов.

Что касается законодательной базы для организации ведения офшорного бизнеса, то во многих странах приняты отдельные внутренние законы, например, на Маврикии таковыми являются: Закон о компаниях 1984 г. (считается годом возникновения офшорной юрисдикции); Закон о деятельности офшорных компаний Маврикия (МОВАА Act) 1992 г.; Закон о Компаниях Международного Бизнеса (IBC Act) 1994 г.⁹³

Офшорный бизнес в Лабуане (Малайзия) опирается на: закон Малайзии «Об офшорных компаниях» от 1990 г.; закон Лабуана «О налоге на офшорную предпринимательскую деятельность» от 1990 г.; закон «Об офшорных банках» от 1990 г.; закон Лабуана «Об услугах офшорной финансовой службы» от 1996 г.; закон «Об офшорном страховании» от 1990 г.; закон Лабуана «О трастовых компаниях» от 1990 г.; закон Лабуана «Об офшорных трастах» от 1996 г.⁹⁴

Кроме того, например, регистрация офшоров Панамы регулируется законом «О корпорациях» № 32 от 1927 года⁹⁵, также действует закон Республики Панама № 25 от 12 июня 1995 года «О создании частных фондов»⁹⁶.

Офшоры – это противоположность общего режима налогообложения, который создает максимально льготные условия для налогоплательщиков. Однако не только это привлекает иностранные компании, такие юрисдикции устанавливают различного рода

⁹³ Сухарев А. Я. Правовые системы стран мира. Энциклопедический справочник. М.: Норма, 2003. С. 289.

⁹⁴ Бурдина А.А. Использование офшорных компаний в налоговом планировании и управлении активами организаций // Право и экономика. 2006. № 1. С. 18.

⁹⁵ Основной Закон Панамы № 32 от 26 фев. 1927 г. «О компаниях» (Corporation Law of Panama, Law 32 of February 26, 1927) [Электронный ресурс]: Российский налоговый портал // URL: http://taxpravo.ru/law/136208-osnovnoy_zakon_panamy_32_ot_26_fevralya_1927_goda (дата обращения: 27.03.2018).

⁹⁶ О панамском частном фонде [Электронный ресурс]: Закон Республики Панама № 25 от 12 июня 1995 г. // URL: http://atsa-panama.com/rus/foundation_law.html (дата обращения: 27.03.2018).

запреты и ограничения на раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях и участниках компании⁹⁷.

Вариация офшорных зон может быть различна, например, все доходы могут вообще не облагаться налогами, либо только те доходы, которые получены на территории другого государства. Также могут быть предусмотрены налоговые льготы (или полное освобождение от уплаты налогов) компаний, занимающихся конкретной деятельностью, созданные в определенной организационно-правовой форме, либо не являющихся резидентами.

В РФ действует Приказ Минфина России от 13.11.2007 г. № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»⁹⁸, которым устанавливается перечень офшорных зон - государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения или не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций. В этом списке 41 государство (или территория), среди которых такие страны, как Монако, Объединенные Арабские Эмираты, Панама, а также специальный административный район Макао (Аомынь) в Китайской Народной Республике и другие.

Важно понять, что внесение тех или иных стран в подобные списки осуществляется не с целью препятствования сотрудничеству с данными государствами по каким-либо политическим, социальным, экономическим причинам. Суть заключается в том, чтобы компании вели свой бизнес честно и открыт, уплачивая налоги пусть даже не в бюджет страны резидентства, например, а в бюджет другой договаривающейся страны.

⁹⁷ Кастанова Е.Д. Правовые способы устранения международного двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов // Право и управление. XXI век. 2013. №1(26) С. 110.

⁹⁸ Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 13 нояб. 2007 № 108н (ред. от 02 нояб. 2017 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

2.3 Сущность и виды международных источников в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

К числу международных источников права в теории относят международный договор, обычай, акты международных организаций и общие принципы права.

Так, одними из источников выступают акты международных организаций. Например, резолюции Генеральной Ассамблеи ООН, имеющие общеобязательный характер в силу авторитета принимающего их органа, несмотря на то, что отсутствует норма, которая бы содержала прямое указание на юридическую силу подобных резолюций⁹⁹.

На региональном уровне также существуют различные акты в данной сфере, которые распространяют свое действие не на все страны мирового сообщества, а только на определенные, входящие в то или иное объединение. Например, для европейских государств, входящих в Европейский союз, есть ряд Директив, которые принимаются органами ЕС, и которые обязательны для данных стран. В числе таких документов и акты, относящиеся к предотвращению двойного налогообложения, например:

- Директива Совета от 23 июля 1990 года «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов»¹⁰⁰, регламентирующая устранение налоговых препятствий для трансграничных операций компаний государств-членов;
- Директива Совета от 23 июля 1990 года «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»¹⁰¹, которая отменяет на территории ЕС налог у источника на распределяемые дивиденды от дочерней компании в пользу материнской, вследствие чего имеет место устранение двойного налогообложения;
- Директива Совета от 3 июня 2003 года «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов»¹⁰²;

⁹⁹ Кучеров И. И. Международное налоговое право. М., 2007. С.91

¹⁰⁰ Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета 90/434/ЕЕС от 23 июля 1990 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰¹ Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 года // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰² Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета ЕС 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

- И другие.

Стоит отметить, что правила, закрепленные в таких директивах, хоть и являются обязательными, однако, процедуру исполнения, формы и методы государства выбирают сами.

Помимо ЕС, есть и другие сообщества государств, которые также стремятся урегулировать процедуру взимания налогов с граждан государств-членов таких союзов. Поэтому к числу актов данной группы можно отнести Решения Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высший орган таможенного союза). Например, Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 11.12.2009 № 26 «О международных договорах и иных нормативных актах по реализации основных положений Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 года».

Несмотря на то, что основное правовое регулирование осуществляется все-таки посредством достижения договоренности между самими странами, значение актов международных организаций нельзя принижать, они могут как непосредственно регулировать отдельные вопросы, так и дополнять межгосударственные соглашения.

Кроме того, следующим видом источников налогового права (источников в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов) выступают международные договоры между государствами по указанным вопросам.

При этом, как уже было сказано выше, «международные договоры» подразумевают, в том числе и различного рода конвенции и соглашения.

Количество таких договоров огромно, и можно утверждать, что их заключение – один из самых главных способов устранения ситуации двойного налогообложения, а также предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Международно-правовые договоры являются основой сотрудничества различных суверенных государств, в том числе и в сфере налогово-правовых отношений. Г.И. Тункин определял конвенционные нормы международного права как «результат соглашения, выраженного в специфической форме, в форме договора между государствами»¹⁰³.

В работе ранее уже были отмечены некоторые аспекты, касающиеся международных договоров в налоговой сфере, в частности, соотношения их с внутренним законодательством, деление на самоисполнимые и несамоисполнимые.

¹⁰³ Тункин Г. И. Вопросы теории международного права. М., 1962. С. 66.

Суть международного договора, исходя из легального определения, данного Венской конвенцией¹⁰⁴, состоит в том, что это результат договоренности между двумя и более самостоятельными государствами по отдельно взятым вопросам в рамках международного права, облеченный в письменную форму и расположенный в одном или нескольких документах. При этом Конвенция признает существования договоров, облеченных не в письменную форму, закрепляя что она не применяется к таким договорам, «не затрагивает юридической силы таких соглашений».

В Российской Федерации был принят Федеральный закон «О международных договорах Российской Федерации»¹⁰⁵, который дает аналогичное определение международному договору, дополняя тем, что они могут заключаться Россией не только с другими странами, но и с любыми другими образованиями, в том числе с международными организациями.

Однако в отечественном законе норма о договорах не в письменной форме отсутствует вообще, следовательно, некоторые исследователи отмечают, что ФЗ № 101 не признает другой формы соглашений, кроме письменной.

В Российской Федерации активность в заключении соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов пришлась на конец 90-х – начало 2000-х годов.

Однако, самые первые договоры (действующие и по настоящее время) были заключены Россией еще в 1987 году. Это договоры с Малайзией и с Японией.

Относительно разграничения понятий «международный договор» и «соглашение», первое из них включает в себя не только «соглашения» и «конвенции», но и «международные договоры» в узком смысле.

Поэтому наименование результатов договоренности нашей страны с другими государствами может быть как договором, так и соглашением.

Так, например, с Соединенными Штатами Америки у нашей страны заключен **Договор** «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»¹⁰⁶, с Германией – **Соглашение** «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и

¹⁰⁴ Венская Конвенция о праве международных договоров [Электронный ресурс]: заключена в г. Вене 23 мая 1969 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰⁵ О международных договорах Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ : (ред. от 12 марта 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰⁶ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: договор между РФ и США от 17 июня 1992 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

имущество»¹⁰⁷, а с Грецией – **Конвенция** «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал»¹⁰⁸.

Стоит отметить, что в настоящее время у РФ заключено больше всего именно «соглашений». Из 84 договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих на 2019 год - 36 «Конвенций», 47 «Соглашений» и один «Договор».

По своей внутренней структуре все договоры, независимо от наименования, очень схожи. В первую очередь в них обязательно включаются положения относительно сферы, лиц и налогов, на которых распространяется конкретное соглашение. Далее дается понятие постоянного представительства, резидентства.

Затем расположены ряд отдельных статей применительно к налогообложению конкретного объекта (доходы от недвижимости, прибыль от коммерческой деятельности, дивиденды, пенсии и другие).

В числе положений можно найти правила, касающиеся устранения двойного налогообложения путем зачета или вычета. Почти во всех соглашениях закрепляются принцип недискриминации, взаимосогласительные процедуры и обмен информацией.

Кроме того, в некоторых договорах присутствуют протоколы к ним, которые являются их непосредственной частью, и были приняты позднее, чем сам договор.

Помимо того, что договоры могут иметь различное наименование, они могут заключаться и различными субъектами, уполномоченными на это в соответствии с законодательством.

Согласно вышеуказанному Федеральному закону № 101 от 1995 года, международные договоры Российской Федерации заключаются с иностранными государствами, а также с международными организациями и иными образованиями от имени Российской Федерации (межгосударственные договоры), от имени Правительства Российской Федерации (межправительственные договоры), от имени федеральных органов исполнительной власти или уполномоченных организаций (договоры межведомственного характера)¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. : (ред. от 15 окт. 2007 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰⁸ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики от 26 июня 2000 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁰⁹ О международных договорах Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ : (ред. от 12 марта 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Таким образом, в России законодатель прямо указал, что таких субъектов 3 – само государство, Правительство РФ и различные министерства и ведомства.

Подавляющее большинство договоров РФ в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов заключены от имени Правительства, являются межправительственными.

Только с пятью странами (ФРГ, Кувейт, Люксембургом, США, Швейцария) заключены межгосударственные договоры.

Помимо формального деления всех договоров, исходя из их наименования, существуют и другие классификации.

Так, в зависимости от формы и содержания принято выделять непосредственно налоговые договоры и прочие, которые посвящены в целом различным вопросам (не обязательно налоговым и финансовым), но наряду с ними решаются и налоговые¹¹⁰. В научной литературе представлены и иные виды классификаций¹¹¹, например, разграничиваются соглашения об избежании двойного налогообложения и административные налоговые соглашения¹¹².

Кроме того, взяв в основу объект правового регулирования конкретного международного соглашения в налоговой сфере, можно выделить международные договоры, которые непосредственно посвящены вопросам избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, и иные налоговые международные договоры, содержащие в себе только некоторые нормы, регулирующие рассматриваемый вопрос.

Задачами данных договоров являются:

1. определение границ налоговых юрисдикций суверенных государств в договорном порядке;
2. защита налогоплательщиков от несения двойного бремени уплаты налогов на один и тот же объект;
3. недопущение налоговых дискриминаций и предоставления необоснованных льгот и привилегий;
4. противодействие уклонению от уплаты налогов;
5. создание правовых основ сотрудничества между налоговыми органами.

Хотелось бы отметить, что для унификации международных норм были предприняты ряд мер, среди которых, во-первых, это Модельные конвенции, во-вторых, это Типовое

¹¹⁰ Кашин В. А. Международные налоговые соглашения. М., 1983. С. 48.

¹¹¹ Шахматъев 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.

¹¹² Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Ч. 2. М., 2012. С. 351 - 352.

соглашение об избежании двойного налогообложения, утвержденное в 2010 году Правительством РФ¹¹³.

Работа над модельной налоговой конвенцией велась в рамках ОЭСР достаточно длительное время. Так как еще с момента заключения первых договоров об избежании двойного налогообложения не было определенных правил, по которому бы эти договоры заключались, не было и требований. Но все же такие соглашения имели схожую структуру. Попытки унифицировать данные акты предпринимались еще в 20-30-х годах прошлого столетия, однако окончательное закрепление данных правил произошло только во второй половине XX века.

Модельная конвенция в виде проекта была издана в 1963 году, первая официальная версия – в 1977. Впоследствии на базе Модельной конвенции ОЭСР (1977 г.) была разработана Модельная Конвенция ООН¹¹⁴.

Официальный перевод названия такой конвенции – Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, но зачастую используют наименование «Модельная налоговая конвенция ОЭСР».

В первоначальной редакции Модельной налоговой конвенции было указание на устранение двойного налогообложения. Но в связи с тем, что МК регулировала и иные вопросы, название стало более короткое.

Совет ОЭСР при этом дал рекомендацию, согласно которой странам необходимо обращать внимание не только на саму Конвенцию, но и на ее толкование в официальных комментариях и оговорки. Конвенция по своей правовой природе является рекомендательной.

В связи с тем, что Модельная налоговая конвенция часто пересматривалась с момента ее принятия, в 1991 году появился термин «динамичная» Конвенция, с этого момента можно было постепенно проводить изменения без пересмотра всего текста.

Значение данной Конвенции подтверждается, во-первых, тем, что после ее принятия, почти все страны – члены ОЭСР приняли положения Конвенции и стали их применять к договорам с другими государствами. Во-вторых, так как страны ОЭСР сотрудничают и с другими государствами, не входящими в данную организацию, соглашение между такими субъектами также все чаще подвергаются унификации именно в сторону Конвенции.

¹¹³ О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: постановление правительства РФ от 24 февр. 2010 г. № 84 : (ред. от 26 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹¹⁴ Хаванова И. А. Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. № 9. сентябрь 2013 г. С. 7- 59.

Авторы отмечают, что по содержанию налоговые соглашения России соответствуют в целом МНК ОЭСР, хотя некоторые из них (например, с Индией) более близки Модельной конвенции ООН¹¹⁵.

Кроме того, существуют и другие региональные налоговые конвенции, например, Скандинавское налоговое соглашение¹¹⁶.

Что же касается Типового соглашения 2010 года, то оно достаточно схоже с Модельной налоговой конвенцией ОЭСР.

В составе налоговых соглашений выделяют типичные составляющие:

1. Область применения конвенции;
2. Общие определения (резидент, постоянное представительство);
3. Налогообложение дохода (дивиденды, доходы от недвижимости, гонорары директоров и другие);
4. Налогообложение капитала;
5. Методы устранения двойного налогообложения;
6. Иные специальные (недискриминация, обмен информацией) и заключительные положения.

Еще одно формальное отличие Типового соглашения 2010 года от Модельной налоговой конвенции – это то, что отсутствует деление на главы и имеет небольшое отличие по содержанию.

Так в отечественном варианте можно найти отдельную статью – ограничение льгот (статья 29), указывающая на право договаривающихся государств отказать в предоставлении льгот при определенных условиях.

До 2010 года в России действовало Типовое соглашение от 1992 года, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 г. № 352.

Принятие данного типового соглашения во многом было обусловлено стоящей перед государством целью – противодействие уклонению от уплаты налогов. Кроме этого, нашли свое отражение и нормы, являющиеся результатом современных тенденций в налоговых правоотношениях и международной политике.

Так, например, появились критерии, по которым компания признается резидентом, усовершенствовались нормы об обмене информации.

Стоит отметить, что не все договоры полностью соответствуют какой-либо из двух конвенций. Например, в Соглашении между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и

¹¹⁵ Винницкий Д. В. Налоговое право. М., 2013. С. 341.

¹¹⁶ Гидирим В. Основы международного корпоративного налогообложения. TAX TERRA OU. 2016. С. 384.

предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»¹¹⁷ есть отдельная статья – оффшорная деятельность. Аналогичные статьи можно найти в Конвенции с Исландией¹¹⁸, Соглашении с Латвией¹¹⁹.

Кроме того, возвращаясь к видам договоров, можно выделить еще одну классификацию¹²⁰:

1. Договоры об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (капитал).

Самая основная группа договоров, которые направлены на создание механизмов избежания двойного налогообложения, а также борьбы с уклонением от уплаты налогов в целом. (Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»¹²¹, Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»¹²²).

2. Специальные договоры об избежании двойного налогообложения в определенных сферах.

В данных договорах затрагивается вопрос налогообложения в конкретных узких сферах. Например, соглашения о налогообложении недвижимости, наследстве, дарений (соглашение между США и Швецией от 1983 года)¹²³;

¹¹⁷ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16 дек. 1996 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹¹⁸ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Исландия от 26 нояб. 1999 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹¹⁹ Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики от 20 дек. 2010 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²⁰ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 31.

¹²¹ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16 дек. 1996 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²² Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. : (ред. от 15 окт. 2007 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²³ Кастанова Е. Д. Правовые способы устранения международного двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов // Право и управление. XXI век. 2013. №1(26) С. 110.

- *Договоры, содержащие отдельные налоговые нормы.* Данная группа договоров направлена на регулирование общих вопросов (не всегда только налоговых) в сфере международной политики, торговли, и содержат правила о регулировании налогово-правовых международных отношений в части борьбы с уклонением от уплаты налогов и избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. (соглашение о торгово-экономическом сотрудничестве Российской Федерации и Республикой Куба от 1999 года¹²⁴);

- *Договоры о принципах взимания косвенных налогов.* Регулируют налогообложение акцизов, НДС в сфере взаимной международной торговли. Соглашение с Правительством Республики Молдова «О принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле»¹²⁵.

- *Договоры, касающиеся вопросов сотрудничества и взаимной помощи по вопросам налогового законодательства.* Этот вид соглашений создает правовую основу взаимодействия между налоговыми, правоохранительными органами государств, и способствует выявлению и пресечению правонарушений (Соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан от 11.11.1993 о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства¹²⁶, Соглашение между правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция от 02.12.1997 о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства¹²⁷).

3. Остальные договоры, регламентирующие иные вопросы. В сферу их регулирования входят только некоторые аспекты в сфере налогообложения или взаимодействия налоговых органов. Пример: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов о налогообложении дохода от

¹²⁴ О подписании соглашения между правительством Российской Федерации и правительством Республики Куба о торгово - экономическом сотрудничестве [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 13 мая 1999 г. № 531 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²⁵ О принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Молдова от 29 мая 2001 г. : (ред. от 18 июля 2007 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²⁶ О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан от 11 нояб. 1993 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²⁷ О взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства [Электронный ресурс] : соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция : заключено в г. Стокгольме 02 дек. 1997 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений
128.

Помимо этого, некоторые авторы приводят следующую классификацию соглашений об избежания двойного налогообложения: в первую группу входят общие соглашения, во вторую - специальные соглашения об избежании двойного налогообложения¹²⁹.

Первые направлены на регулирование всех налоговых правоотношений, то есть независимо от сферы применения и взимания налога, вторые распространяют свое действие только на налогообложение в конкретных сферах, например, авторских прав.

Практике заключения международных договоров известно еще два вида: многосторонние и двусторонние.

К числу многосторонних можно отнести Договор о Евразийском экономическом союзе¹³⁰, содержащий в себе положения о налогах и налогообложении, в том числе и касающиеся устранения двойного налогообложения. Раздел 17 данного Договора устанавливает принципы взаимодействия государств в сфере налогообложения, а также принципы взимания налогов. Кроме того, есть приложения к Договору, регулирующие, например, порядок применения косвенных налогов при экспорте товаров (Приложение № 18).

В то же время, заключение двусторонних договоров направлено на установление исключительных правил для конкретных государств, с возможностью изъятия конкретных положений, их корректировки.

Заключая налоговые соглашения каждое государство, в первую очередь, защищает собственные интересы в сфере налогообложения, но наряду с этим стремится не допустить перемещения капитала и создать наиболее благоприятные условия для налогоплательщиков (всех или определенной категории).

Рассмотрим ряд международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов с такими странами, как ФРГ, Норвегия и Китай.

¹²⁸ О налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов : заключено в г. Абу-Даби 07 дек. 2011 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹²⁹ Кучеров И. И. Международное налоговое право. М., 2007. С.234

¹³⁰ Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. : (ред. от 8 мая 2015 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Например, договор с Германией¹³¹ и Китаем¹³² предусматривает, что положения применяются к резидентам этих стран, а с Норвегией¹³³ – к лицам, которые являются лицами с постоянным местопребыванием в одном или в обоих государствах.

Договор с ФРГ распространяет свое действие на 7 видов налогов (3 российских (налог на прибыль предприятий и организаций; подоходный налог с физических лиц; налог на имущество предприятий и налог на имущество физических лиц) и 4 немецких (подоходный налог; налог с корпораций; налог на имущество; промысловый налог и налоговая надбавка в поддержку солидарности). С Китаем – 4 налога (**китайские** - налог на доходы физических лиц; налог на доходы предприятий; **российские** - налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц). С Норвегией – 12 налогов (**российские** - налог на прибыль (доход) предприятий и организаций; подоходный налог с физических лиц; налог на имущество предприятий; налог на имущество физических лиц; **норвежские** - национальный подоходный налог; окружной муниципальный подоходный налог; муниципальный подоходный налог; национальные взносы в Фонд распределения налогов; национальный налог на капитал; муниципальный налог на капитал; национальный налог в отношении дохода и капитала, полученных в связи с разведкой и разработкой подводных нефтяных ресурсов и деятельностью и работами, связанными с ними, включая транспортировку произведенной нефти по трубопроводу; национальные сборы с вознаграждений, выплачиваемых артистам-нерезидентам).

Понятие «резидент» и «постоянное представительство» в этих договорах также аналогичны. Под «резидентом» понимают лицо, которое, в соответствии с законодательством этого Государства, подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места регистрации, места фактического управления или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает это Государство и его любое политическое подразделение или местный орган власти.

Однако резидентами не являются лица, уплачивающие налоги исключительно от доходов в этом государстве.

¹³¹ Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. : (ред. от 15 окт. 2007 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹³² Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики : Заключено в г. Москве 13 окт. 2014 г. (ред. от 08 мая 2015 г.) (вместе с Протоколом (Подписан в г. Москве 13 окт. 2014 г.)) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹³³ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Норвегия от 26 марта 1996 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Нормы, регулирующие налогообложение доходов от недвижимости во всех трех договорах закрепляют, что такое недвижимое имущество может облагаться налогом в том государстве, где оно находится. При этом критерий определения недвижимости нужно искать в законодательстве государства, взимаемого налог.

Проценты, например, в одном государстве, которое выплачивает резиденту другого государства, облагаются налогом в этом другом государстве по всем трем сравниваемым договорам.

Роялти, как определяет договор с Норвегией, Авторские вознаграждения и лицензионные платежи по договору с Германией, или же доходы от авторских прав и лицензий в Соглашении с Китаем определяют по сути один и тот же налог, который взимается в стране резидентства гражданина, которому выплачивается такое вознаграждение.

В числе отличий можно выделить, например, то, что в договоре с Норвегией присутствует статья, посвященная помощи в сборе налогов, какой нет ни в договоре с Германией, ни в договоре с Китаем, а также правила об оффшорной деятельности.

В целом анализ большинства соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов показывает, что они соответствуют не только основным требованиям, предъявляемым на международном уровне, на уровне государственном в типовых соглашениях, а также общим принципам международного взаимодействия. Кроме того, можно говорить о том, что соглашения почти идентичные, особенно те, которые принимались и принимаются в один период времени. Следовательно, государства принимают на себя взаимные обязанности в рамках международного налогообложения, ограничивая себя в своей юрисдикции примерно в одинаковой степени со всеми странами.

Хотелось бы также уделить в работе небольшое внимание еще одному источнику международного права, которое хотя и не представляет собой какой-либо правовой акт, но может оказывать сильное влияние на решение определенных вопросов в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

В качестве такого дополнительного источника выступают решения международных судов.

Хоть такие правоприменительные акты судов не создают новых норм права, как следствие не являются источником права в традиционном смысле, однако они оказывают сильное влияние на формирование налогового права в целом, и его правоприменительной практики в частности.

Огромное значение имеют решения по налоговым спорам Международного Суда ООН, Суда ЕС, судебного органа Содружества Независимых Государств - Экономического Суда СНГ. Данные судебные инстанции распространяют свою юрисдикцию на определенный регион и влияют именно на его практику в сфере налогового права и избежания двойного налогообложения.

Такие суды создают прецеденты, на основе которых в дальнейшем должны следовать национальные суды в решении подобных вопросов.

Например, решения Европейского Суда обязательны не только для исполнения в странах – членах ЕС, но и суды конкретной европейской страны должны следовать, при решении аналогичных дел, прецедентами, созданными Европейским Судом.

Так, во второй половине 20 века Суд ЕС вынес решение относительно взаимодействия договоров между странами об избежании двойного налогообложения и Договора о Европейском Союзе. Несмотря на то, что вопрос о таком соотношении рассматривался Судом неоднократно, итоговая точка была поставлена в решении по делу «Avoir Fiscal» в 1986 году. В пункте 26 Решения указано, что «права, предоставленные ст. 43 Договора о ЕС, являются безусловными и государство-член не может сделать их зависимыми от содержания международных договоров, заключенных с другим государством - членом»¹³⁴. При этом указал, что налоговые права граждан не могут ставиться в зависимость от взаимности предоставления преимуществ в других странах Европейского союза.

Кроме того, в этом же решении было установлено, что страны-члены ЕС обязаны предоставлять одинаковые льготы как своим резидентам, так и постоянным представительством организаций других стран, входящих в ЕС.

Помимо данных судебных инстанций, налоговые договоры между государствами в ряде случаев могут предусматривать положения, согласно которым государства с целью разрешения налоговых споров имеют право создавать арбитраж, решения которого являются для спорящих государств обязательными.

¹³⁴ Решение Суда ЕС от 28 января 1986 г., дело C-270/83 (Commission v. France-Avoir Fiscal Case).

3 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов

3.1 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на международном уровне.

В настоящее время государствам мирового сообщества необходимо действовать совместно и координировать свои действия, с целью соблюдения законодательства, в том числе и налогового, а также бороться с проблемой уклонения от налогообложения совместными усилиями, используя новейшие инструменты в области международного сотрудничества по налоговым вопросам¹³⁵.

В данный период складывается универсальная система урегулирования международного двойного налогообложения, которая включает в себя нормы национальных законодательств (в том числе российского), а также международные налоговые соглашения. Этому способствуют процессы, происходящие в мировой экономике: глобализация и связанная с этим явлением международная налоговая конкуренция.

К числу международных источников налогового права (источников в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов), как уже было отмечено ранее, можно отнести в первую очередь международные договоры между государствами по указанным вопросам, во-вторых, акты международных организаций, региональные документы.

За последние несколько лет государства в отдельности и все мировое сообщество приложило огромные усилия и сделало большой шаг на пути к усовершенствованию правового регулирования двойного налогообложения.

Так было принято подавляющее число договоров и соглашений между государствами по рассматриваемому вопросу.

Во-первых, стоит отметить, что за последние 15-20 лет было принято наибольшее количество международных договоров и соглашений между РФ и другими суверенными государствами по вопросам избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

На сегодняшний день Россия подписала более 80 договоров об избежании двойного налогообложения, которые необходимо постоянно подвергать мониторингу и анализу на наличие возможностей использования норм и положений данных договоров для

¹³⁵ Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 84.

необоснованного уменьшения налоговых обязательств и тем самым сокращения доходов бюджетной системы. Такой анализ можно проводить с помощью следующих критериев:

- 1) наличие отдельных договоров или соглашений о взаимопомощи в сборе налогов, обмене информации и другие;
- 2) юридическое качество норм таких договоров и реальная возможность их применения;
- 3) включение страны в перечень офшорных юрисдикций, установленный различными органами (в России это, например, Министерство финансов РФ, Банк России¹³⁶);
- 4) характер экономических и торговых отношений с конкретным государством, а также приоритетные направления сотрудничества между нами.

Несмотря на то, что большинство договоров России заключено относительно недавно, все же с ними складывается следующая ситуация: с учетом постоянных изменений в международной политике, экономической и товарно-денежной сфере, существует необходимость изменений некоторых положений отдельных договоров. Так, в 2010 – 2011 годах последовательно были приняты ряд протоколов к ранее подписанным договорам (Швейцарией, Люксембургом, Кипром), а в 2015 году были внесены изменения в совсем недавно принятый (2014 г.) новый договор с КНР¹³⁷. Тем самым положено начало процессу перезаключения договоров об избежании двойного налогообложения, корректировки договорной позиции России.

За последние 10 лет (с 2009 года) Россия подписала договоры с КНР (подписан в 2014 г.), с Гонконгом (2016 г.), с Латвией (2010 г.), Мальтой (2013 г.), ОАЭ (2011 г.), Эквадором (2016 г.), а также несколько протоколов (к Соглашению с Арменией – 2011 г.; к Соглашению с Кипром - 2010 г.; к Соглашению с Люксембургом – 2011 г.; к Соглашению с Сингапуром – 2015 г.; к Соглашению со Швейцарией – 2011 г.).

Таким образом, с учетом ситуацией на внешнеполитической арене, можно сделать вывод о том, что в настоящее время у нашей страны взят курс на экономическое и торговое сотрудничество с рядом азиатских стран.

Непосредственно про данные договоры можно сказать следующее:

¹³⁶ О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах) [Электронный ресурс]: Указание Банка России от 7 авг. 2003 г. № 1317-У (в ред. от 18 фев. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹³⁷ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики (заключено в г. Пекине 27 мая 1994 г.) (с изм. от 13 окт. 2014 г.) (вместе с "Протоколом" (Подписан в г. Пекине 27 мая 1994 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

1. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы¹³⁸

Данное соглашение между этими субъектами заключено впервые. Целью документа являются: установление правил взимания налогов с прибыли от предпринимательской деятельности, от доходов с недвижимого имущества, морских и воздушных перевозок, пассивных доходов, доходов физических лиц.

Относительно дивидендов установлена льготная ставка в 5%, если получателем дивидендов является компания, владеющая не менее, чем 15% капитала плательщика. Ставка налога на роялти по договору - 3%.

Соглашение и Протокол к нему были ратифицированы Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 234-ФЗ¹³⁹. Изменения в основном касаются части обмена информацией между государствами. Например, установлено, что информация переданная одной страной другой не может передаваться третьей стороне.

Письмом Министерства финансов РФ от 9 августа 2016 года № 03-08-06/46561 устанавливается, что Соглашение вступило в силу с 29 июля 2016 г.

2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы¹⁴⁰.

Вступило в силу соглашение с апреля 2016 года, а применяется с января 2017 года. Затрагивает этот документ сферы аналогичные предыдущему соглашению (с Гонконгом).

Налоговые ставки для доходов от дивидендов по общему правилу – 10%, а в некоторых случаях снижены до 5%, для доходов от роялти – не более 6%.

¹³⁸ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики (Заключено в г. Гонконге 18 янв. 2016 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹³⁹ О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и Протокола к нему [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 234-ФЗ// КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁴⁰ Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики (Заключено в г. Москве 13 окт. 2014 г.) (ред. от 08 мая 2015 г.) (вместе с Протоколом (Подписан в г. Москве 13 окт. 2014 г.)) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2015. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Согласно статье 28 Соглашения оно применяется с 1 января. А относительно прекращения действия установлен обязательный срок его действия – 5 лет, по истечении которого Соглашение может быть расторгнуто по инициативе одной из сторон при соблюдении ряда условий.

В Протоколе к Соглашению уточняется ряд терминов, таких как «политические подразделения», «доля участия в капитале составляет не менее чем 80000 евро», «постоянная база».

3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы¹⁴¹.

Само соглашение было принято в 2002 году, однако в 2015 был принят Протокол к нему.

Данным протоколом вносятся изменения в 13 статей Соглашения. В новой редакции полностью переписаны статьи, касающиеся дивидендов, процентов и пенсий.

Протокол устанавливает, что с дивидендов налоги уплачиваются впредь по ставке 5%, если компания владеет менее 15% капитала компании-плательщика, а по общему правилу по ставке 10%.

Кроме того, документ вносит некоторые изменения в критерии постоянного представительства. Срок существования определенных объектов для признания постоянного представительства увеличился с 6 до 12 месяцев.

Относительно дивидендов, процентов и роялти введено правило, которое не допускает злоупотребление налоговым соглашением.

С 2015 года резиденты освобождены от легализации или апостиля документа о постоянном местопребывании.

Данный Протокол был ратифицирован Федеральным законом от 23 июня 2016 года № 184-ФЗ, вступил в силу 25 ноября 2016 года, начал действовать с 1 января 2017 года.

4. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал¹⁴².

¹⁴¹ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур (заключено в г. Москве 9 сент. 2002 г.) (ред. от 17 нояб. 2015 г.) (вместе с «Протоколом» (Подписан в г. Москве 9 сент. 2002 г.)) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2015. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁴² Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр (Заключено в г. Никозии 05.12.1998) (ред. от 07.10.2010) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) //

Сам протокол датируется 2010 годом, однако часть изменений в статью 13, которые учтены в последней редакции, применяются с 1 января 2017 года, за исключением изменений, вступивших в силу со 2 апреля 2012 года.

Статья 13 посвящена доходам от отчуждения имущества и налогообложения таких доходов.

Изменения касаются доходов от отчуждения любых прав, в том числе и акций, если более половины стоимости – недвижимое имущество, расположенное в другом государстве. Доходы от такого отчуждения могут облагаться налогами того государства, где находится эта недвижимость. Установлены также исключения, когда данные положения не применяются к доходам от отчуждения акций.

Статья, посвященная сбору налогов также изложена в новой редакции, однако применяться она начнет с момента, когда Кипр изменит свое внутреннее законодательство и приведет его в соответствие с указанными положениями.

Заключение данных соглашений, а также некоторых протоколов в целом соответствует общей тенденции на развитие правового регулирования в сфере избежания двойного налогообложения, а также отражает нацеленность нашей страны на развитие внешнеэкономических связей со странами Азиатско-Тихоокеанского региона. Целью соглашений, помимо облегчения бремени налогоплательщика-физического лица, выступает привлечение иностранных инвесторов в отечественную экономику, использование российскими компаниями преимуществ азиатских юрисдикций при работе на мировых рынках.

Возвращаясь к международным договорам об избежании двойного налогообложения в целом, стоит отметить, что они основываются на договорённости и взаимопонимании. Однако, существуют ситуации, когда возникают территориальные споры между государствами и, как следствие, коллизии в применении таких договоров.

Например, такой вопрос возникает при применении Соглашения между Россией и Украиной¹⁴³.

В соответствии с Федеральным конституционным законом РФ от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе

КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁴³ Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Украины от 08 февр. 1995 г.// КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя»¹⁴⁴ Республика Крым была принята в Российскую Федерацию.

Данная ситуация осложняется и тем, что Соглашением между Россией и Украиной также не установлено единое правило относительно в качестве резидента какого государства, в случае наличия договора об избежании двойного налогообложения у России или Украины с другими странами, возникает возможность освобождения от двойного налогообложения.

В настоящее время данный вопрос стоит не так остро, как непосредственно после принятия в состав России Республики Крым, однако все же, де-юре, большинством стран, с которыми у России есть договоры об избежании двойного налогообложения, не признали Крым частью России. Как следствие, существует риск, что налоговые органы таких государств могут отказать налогоплательщикам в применении привилегий и льгот, руководствуясь положением Венской конвенции о том, что договор не применяется на территорию третьих стран, которые его не подписывали.

Представляется, что такая проблема может быть разрешена следующим образом: применение того договора, где в наличие единое понимание территории между договаривающимися сторонами. В то же время, таким способом нельзя разрешить ситуацию, когда спор возникает между этими сторонами, которые имеют притязания на подобную территорию.

Еще одно решение подобной проблемы – это закрепление в соглашениях понятия «территория» таким образом, что под ней понималась бы часть поверхности, на которой правительство конкретного государства фактически осуществляет власть через свою систему государственных органов и имеет возможность взимать налоги.

Такой подход позволит решить основную часть данной проблемы и устранил возможность двойного налогообложения. Например, схожее решение используется в Соглашении между Россией и Израилем применительно к территории последнего.

Таким образом, на современном этапе перед государствами, в том числе и Россией, стоит важная задача – пересмотра ряда положений договоров и соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. Особенно это касается договоров со странами, предоставляющими преференциальные режимы налогообложения.

Во-первых, необходима норма во всех соглашениях, согласно которой обмен информацией и сотрудничество в налоговой сфере – обязательно. Во-вторых, для целей

¹⁴⁴ О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя [Электронный ресурс]: Федеральный конституционный закон от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ (ред. от 25 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

укрепления отечественной экономики необходимо переносить налоговое стимулирование в налоговую юрисдикцию, а также минимизировать риски оттока капитала через структуры, инкорпорированные за рубежом. Так, большая часть договоров, действующие на сегодняшний день, не ограничивают предоставляемые льготы подобным структурам, что в определенных случаях может негативно сказаться на экономике, в результате использования различных схем уклонения от уплаты налогов или схем минимизации налогообложения.

Еще одним нововведением в Договоры может стать обязательное наличие в них нормы о недобросовестности использования таких договоров.

Стоит отметить, что Россия встала уже на путь включения таких положений в свои соглашения с другими государствами, например, в соглашениях с Кипром, Швейцарией и Люксембургом эта норма частично была реализована.

В статье 29 Соглашения с Люксембургом¹⁴⁵ (Ограничение льгот) в редакции Протокола 2011 года установлено, что лицо не имеет право на льготы, если у него главная цель - получение льгот в соответствии Соглашением, которые в противном случае были бы ему недоступны.

Однако такие нововведения не были подкреплены на внутригосударственном уровне, и не было ужесточение санкций за подобные нарушения в НК РФ.

Относительно подобного опыта в других странах, можно привести в пример соглашения в данной сфере, заключенные США с другими государствами. В подавляющем большинстве из них существуют нормы, ограничивающие необоснованное получение льгот.

Кроме этого, к числу последних событий в международной сфере можно отнести то, что Российская Федерация в числе 72 государств и юрисдикций присоединилась к Многосторонней конвенции от 24 ноября 2016 года по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Ранее уже было отмечено, что данная Конвенция еще не ратифицирована Россией и планируется применять ее не ко всем 83 соглашениям РФ.

Конвенция разработана в рамках также ранее упомянутого Плана BEPS.

Конвенция может действовать как непосредственно (после ее ратификации), то есть наряду с нормами, уже имеющимися в заключённых ранее соглашениях России, либо же в последующем при ведении переговоров и заключении новых договоров уже сразу будут учитываться положения этой Конвенции и не потребуются дополнительное ее применение.

¹⁴⁵ Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург (заключено в г. Москве 28 июня 1993 г.) (ред. от 21 нояб. 2011 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2011. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Так, например, на договоры со Швецией и Японией Конвенция распространяться не будет, поскольку с данными странами проводятся отдельные переговоры по вопросу заключения новых договоров с учетом норм Конвенции.

Целью Конвенции выступает – прекращение злоупотребления налоговыми льготами в международных налоговых отношениях.

В документе зафиксировано, что льготами нельзя пользоваться, если их применение – одна из основных целей какой-либо структуры или конкретной сделки.

Кроме того, в ней закреплены ужесточения, касающиеся ряда положений, однако, Россия относительно, например, льгот выбрала для себя «упрощенный» вариант применения положений. Ужесточения заключается в ограничении круга субъектов, правомочных применять те или иные льготы. Однако, если лицо или организация не входит в круг таких субъектов, он все же может получить льготу, но только уже по усмотрению конкретного компетентного органа, если докажет, что льгота – не основная его цель.

Решен вопрос с возможностью предоставления льгот организациям, которые имеют двойное резидентство, в таком случае вопрос решается по договоренности между государствами. До момента достижения сторонами договора льготами воспользоваться запрещается. В Проект Федерального закона «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения»¹⁴⁶ (далее – Проект) такие положения планируется применять к соглашениям с Индией, Китаем и Нидерландами.

В некоторые Договоры планируется ввести правило, согласно которому условия владения акциями, паями должны выполняться в течение 365 календарных дней.

Опосредованная продажа недвижимости через акции или доли в капитале будет облагаться налогом в России, если стоимость акций в любое время в течение 365 дней, которые предшествуют отчуждению, более чем на 50% составляет недвижимость в России. (на договоры с Францией, Ирландией, Израилем).

Нередко, манипулируя понятием «постоянное представительство» недобросовестные субъекты уклонялись от уплаты налогов. Сейчас же, по нормам Конвенции, это будет сделать сложнее, после введения ряда правил, одно из которых касается использования агентских соглашений.

¹⁴⁶ О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Электронный ресурс]: проект федер. Закона (подготовлен Минфином России) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2011. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Применение Конвенции в России – главный вопрос, так как по сей день ратификации не было.

Когда правила заработают, при выплатах иностранным партнерам нужно будет учитывать не только нормы НК РФ (включая концепцию фактического права на доход), соглашений, но и правила конвенции, которые применяются к конкретной юрисдикции.

В Российской Федерации, согласно Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов¹⁴⁷, планируется не только принять закон, ратифицирующий данную Конвенцию, но и завершить необходимые внутригосударственные процедуры. Представляется, что к таким мерам могут быть отнесены ужесточение санкций за нарушений законодательства о налогах и сборах в данной части, обеспечение обмена финансовой информацией на автоматической основе, мониторинг действия нововведений.

Что касается изменений в Конвенцию между правительствами России и Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы¹⁴⁸ то в результате переговоров был подписан Протокол 24 мая 2018 года в Санкт-Петербурге.

Необходимость внесения изменений вызвана не только внешнеполитическими и торгово-экономическими условиями, но и присоединением России к вышеуказанной Конвенции и поддержание Плана по противодействию размывания налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS), в частности, по противодействию уходу от уплаты налогов в обеих странах или предоставлению двойного вычета.

Изменения затронули порядок определения резиденства лица, не являющегося физическим, механизм разрешения споров, связанных с корректировкой прибыли.

Включено правило об отчуждении акций компаний, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, аналогично нормам Конвенции.

В соответствии с пунктом 2 статьи XVI Протокол вступает в силу на тридцатый день после даты получения последнего уведомления о выполнении внутригосударственных процедур, необходимых для вступления в силу данного документа.

На сегодняшний день наблюдается тенденция к ужесточению международного налогового законодательства. Учитывая повсеместную тенденцию борьбы с налоговыми правонарушителями, налоговыми злоупотреблениями, перетеканием налогооблагаемой базы

¹⁴⁷ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]: утв. Минфином России : 2 окт. 2018 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁴⁸ Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции (заключена в г. Стокгольме 15 июня 1993 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

в низконалоговые юрисдикции и, как следствие, существенные потери бюджета многих стран, последние присоединяются к глобальному, но одновременно гибкому инструменту, который распространит единые нормы Плана по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения повсеместно.

Теперь План, Конвенция и нормы, принятые в продолжение действия данных инструментов, наряду с деофшоризационным законодательством, выступает важнейшим элементом в механизме правового регулирования налоговых отношений, который позволяет ограничивать в разумных пределах и отдельных случаях получение налоговых льгот.

Таким образом, при определении статуса налогоплательщика, нахождения налогооблагаемой базы, а также при разрешения международных налоговых споров учитывается уже несколько источников права:

- 1) национальное налоговое законодательство отдельных государств;
- 2) Договоры об избежании двойного налогообложения;
- 3) Конвенцию в том объеме, в котором распространили её действие договаривающиеся государства.

Естественно, это создает определенные трудности в понимании тех или иных положений и разрешении определенных ситуаций, и требует более тщательное изучение и системное применение всех источников.

«Минимальные правила» (относительно предотвращения злоупотребления льготами, предотвращения уклонения от уплаты налогов и порядок взаимосогласительных процедур), закрепленные в Конвенции – это неотъемлемая часть договоров, заключенных теми странами, которые присоединились к Конвенции, тогда как большинство положений, расширенный вариант Конвенции предоставляет право государствам не включать их в тексты договоров.

Наше государство предпочло выбрать наиболее полный вариант. Во-первых, Россия заявила о распространении Конвенции на большую часть договоров, во-вторых, изъявила желание следовать наиболее жесткому подходу и выбрать вариант, максимально ограничивающий льготы.

При этом данные правила не только декларируются, а работа ОЭСР на принятии Конвенции заканчивается, организация планирует следить за мероприятиями, проводимыми странами по введению и реализации изменений.

ОЭСР установил, что страны должны отчитываться о проделанной работе, по крайней мере, в отношении норм «минимального стандарта». Мониторинг или проверка – это ежегодное мероприятие сопровождающееся ежегодным отчетом. Первый отчет планировался в 2019 году, однако его организация еще не выпустила.

Помимо мониторинга фактических действий, ОЭСР планируется проводить анализ влияния изменений на договоры государств, национальную налоговую систему.

Несмотря на то, что Конвенцию еще не ратифицировали, как уже отмечалось, правила, закрепленные в ней, Россия стремится включить в новые договоры.

Так, 7 сентября 2017 года в рамках Восточного экономического форума Россия и Япония подписали конвенцию об устранении двойного налогообложения¹⁴⁹. В документе уже учтены поправки к Модельной конвенции, опубликованные ОЭСР в 2017 году в рамках реализации проекта BEPS¹⁵⁰.

Новая конвенция и нормы, принятые в процессе ее реализации, будут защищать налогоплательщиков от экономического двойного налогообложения. В настоящее время первостепенной задачей для государств выступает внедрение данной Конвенции, ее соблюдение и приведение в соответствие международное и национальное законодательство.

Из последних событий для России в сфере договорного регулирования избежания двойного налогообложения на международной арене можно выделить ратификацию в конце 2018 года Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Эквадор об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы¹⁵¹.

Среди основных перспектив развития правового регулирования на международном уровне можно выделить появление такого промежуточного уровня регулирования между актами международных организаций и договорами между двумя государствами – это акты межгосударственных, региональных сообществ (ЕС, СНГ, ЕАЭС и другие).

Объединяясь в данные сообщества, государства, стремятся обеспечить наиболее благоприятный режим для граждан государств-членов данных сообществ, для создания наиболее эффективных условий их деятельности.

Так, например, взаимоотношения между государствами ЕАЭС по проблемам налогообложения регулируются с помощью Договора о Евразийском экономическом союзе

¹⁴⁹ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов [Электронный ресурс]: заключена в г. Владивостоке 07.09.2017 (вместе с Протоколом (Подписан в г. Владивостоке 07.09.2017) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁵⁰ Глобальный подход к борьбе с налоговыми злоупотреблениями: многосторонняя конвенция подписана, нормы ДИДН ужесточаются [Электронный ресурс]: Налоговый обзор от экспертов PwC – Июнь, 2017. – Выпуск №24 // URL: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2017-24-rus.pdf>

¹⁵¹ Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Эквадор (заключена в г. Сочи 14 нояб. 2016 г.) (вместе с Протоколом (Подписан в г. Сочи 14 нояб. 2016 г.)) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

от 29.05.2014 г.¹⁵², а также протоколами, многосторонними соглашениями. У любого союза, особенно того, который построен на совместных экономических интересах, систематизация и унификация налогового регулирования выступают первоочередными задачами.

Унификация, с одной стороны, представляет собой постепенное сближение национальных правовых систем (в данном случае в налоговой сфере), а с другой – такое сближение сопровождается определенными взаимными обязательствами, которые берут на себя страны, входящие в тот или иной союз.

При этом сразу бы хотелось обратить внимание, что такое сближение влечет за собой ряд проблем.

В рамках ЕАЭС очень остро стоит проблема взимания косвенных налогов и в особенности налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Как справедливо отмечается специалистами, существующие сегодня национальные различия в порядке налогообложения, преференциях и прочее не способствует созданию единого инвестиционного пространства как важнейшего условия повышения инвестиционной привлекательности интегрируемых государств, а оптимальным вариантом решения указанного вопроса является унификация ставок косвенных налогов, применяемых в государствах-членах Союза, с последующим распределением между ними уплаченных сумм налогов¹⁵³.

В конце 2018 года началась плотная работа над совершенствованием налогового законодательства ЕАЭС в рамках именно косвенных налогов. Сразу стоит обратить внимания, что работа еще не закончена и официально изменения в Договор внесены не были, но на последнем (четырнадцатом) заседании Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию при Евразийской экономической комиссии обсуждались в том числе унификация механизма взимания НДС в определенных случаях, способы ликвидации дискриминации при взимании указанного налога в ОЭЗ и ряд других вопросов.

Основной упор был сделан на обсуждение совершенствования механизма взимания косвенных налогов во взаимной торговле. В результате стороны согласовали предложения по внесению изменений и дополнений в нормы Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС.

Однако новый механизм затрагивает взимание НДС только при оказании услуг в электронной форме, так как при современном курсе всех стран на глобализацию, интеграцию

¹⁵² Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]: (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 08.05.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.08.2017) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁵³ Трунина Е. В., Правовое регулирование таможенных отношений в Евразийском экономическом союзе // Евразийство: на пути к «Большой Европе»: учеб пособие / кол. авт.; науч. ред. Ю.Н. Сушкова. – Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2015. – С. 188.

и информатизацию электронный обмен информацией, а также осуществление иной деятельности в такой форме, неизбежен.

Однако, наряду с этим, предлагался и новый порядок взимания НДС в случаях, когда товар подлежит возврату.

Также не обошли стороной вопрос об обмене налоговой информацией между странами и согласовали основные направления налогового администрирования НДС, которые должны быть в последующем закреплены на законодательном уровне.

Таким образом, в результате проведенного заседания, в целом были согласованы многие моменты по большей части касающиеся услуг в электронной форме и их налогообложению. Среди предложений было, во-первых, создание и закрепление на законодательном уровне перечня таких услуг, во-вторых, порядок определения места оказания таких услуг, кроме того, закрепить данный термин в официальном акте.

Продолжить работу над совершенствованием налогового законодательства ЕАЭС в данной части планировалось в первом квартале 2019 года. В настоящее время проведение следующего заседания планируется в конце апреля.

Планируется рассмотреть новые требования, предъявляемые к информации в электронном виде об уплаченных суммах косвенных налогов в бюджеты стран ЕАЭС.

В связи с тем, что в конце прошлого года на заседании был утвержден план Рабочей группы на 2019-2021 годы, уже состоялось заседание рабочей группы по обмену опытом по вопросам применения Соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов. Повесткой заседания являлась проблематика единообразного подхода к вопросам налогообложения в отношении постоянных представительств иностранных организаций, в том числе по выработке единой терминологии.

В рамках работы структур ЕАЭС будет не только разрабатываться единое законодательство, но и стороны должны обмениваться опытом по вопросам применения и реализации Плана BEPS, взаимосогласительные процедуры, автоматический обмен информацией.

Уже на данном этапе развития налогового сотрудничества в рамках ЕАЭС, можно прийти к выводу, что начатая и проделанная работа является положительной, но требует поступательного развития и продолжения.

В ближайших планах значится, во-первых, провести заседание Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию при ЕЭК и принять соответствующие изменения, во-вторых, рассмотреть рекомендации, обзор практических случаев, сформированных ОЭСР с учетом Плана BEPS – применительно к каждому

государству-члену ЕАЭС и, в итоге, перейти от рассмотрения частных случаев – к проработанному единому документу (суждению, рекомендации).

Кроме того, в конце прошлого года на XIV заседании был затронут вопрос о взимании другого косвенного налога - акциза.

Были разработаны проекты Соглашений о гармонизации ставок акцизов по принципу постепенного сближения с учетом различий в социально-экономическом развитии государств-членов, в доходах населения, ценовой доступности продукции, налогового суверенитета и других факторов. Особое внимание уделено областям реализации алкогольной и табачной продукции.

В целом, что касается ситуации с ЕАЭС, то стоит отметить необходимость дальнейшего сближения и интеграции налоговых систем стран-участниц, иначе страны могут оказаться в ситуации неправильного или несправедливого перераспределения ВВП. Работа облегчается тем, что изначально налоговые системы стран, которые только входили в ЕАЭС, были достаточно схожи, где-то это обуславливалось давно сложившимся «единым» экономическим пространством, где-то тем, что ранее это было одно единое государство и по ряду других причин.

Нацеленность налоговых систем данных стран на иностранных инвесторов объясняет не самые высокие ставки основных налогов.

На современном этапе развития сотрудничества в рамках данного Союза, на мой взгляд, стоит уделить особое внимание администрированию и контролю в налоговой сфере. Особенно в случаях возможной недоработки законодателя и последующем совершении налогоплательщиками, например, уклонения от уплаты налогов, либо создания иных незаконных схем.

В идеале, помимо унификации налоговых систем стран-участниц, должно быть создано такое пространство, которое позволяло бы свободно перемещать товары, услуги, финансовые ресурсы и капитал внутри Союза так, как это было бы в одной единой стране.

Однако работа осложняется тем, что не всегда странам, несмотря на указанное сходство систем, удается прийти к единогласному выводу, поэтому работа над многими унификационными документами идет длительное время. Учитывая тот факт, что унификация – это не введение единой ставки налога, а сближение позиций и национального законодательства стран, с учетом их исторического, национального и регионального развития.

Так, например, что касается НДС, то в данном случае в рамках рассматриваемого регионального сообщества целесообразно исчислять по принципу страны назначения, так

как такой способ не требует единых ставок НДС, что было бы непонятно ввиду различий в уровне экономики участвующих стран.

При унификации косвенных налогов в первую очередь следует сблизить позиции по регулированию таможенных процедур и пошлин, а затем по унификации перечня и состава подакцизной продукции. Причем унификация подакцизного налогообложения не предусматривает введение единых ставок акцизов по подакцизным товарам, а лишь сближение позиций по перечню и общему уровню налогообложения¹⁵⁴.

Однако конкретные ставки устанавливаются отдельным государством самостоятельно, с учетом своей внутренней и внешней политики, уровнем экономического развития, но с учетом общего курса и политики всех стран ЕАЭС.

Так как в противном случае будет нарушен принцип конкурентного равенства, когда страны с наиболее высокими ставками акцизов вероятнее всего потеряют большую часть доли рынка.

В настоящее время уровень подакцизного налогообложения в РФ намного выше, чем в Республике Беларусь и Казахстане. В то же время, несмотря на то, что ставки акцизов, например, на алкогольную продукцию в России одни из самых высоких, в соответствии с Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов¹⁵⁵ взят курс на их дальнейшее увеличение, что только усиливает отрыв от ставок акцизов на алкогольную продукцию, установленных в республиках Казахстан и Беларусь.

Подобные ситуации возникают в основном из-за несогласованности внутренней и внешней политики, а также регулирования на внутреннем и внешнем рынках. Также огромное влияние оказывает текущая экономическая ситуация, экономические перспективы каждой страны и в целом международная политика.

На уровне ЕАЭС в данный период складывается следующая ситуация: неодинаковые ставки косвенных налогов нивелируется принципом уплаты налога по принципу страны назначения, обеспечивая тем самым одинаковый уровень конкуренции на внутреннем рынке.

Представляется возможным предложить следующие принципы унификации налоговых систем стран-членов ЕАЭС:

¹⁵⁴ Мурзагалиев Е. Ч. Налоговое законодательство стран — членов Евразийского экономического союза: проблемы конкурентоспособности и унификации // Актуальные проблемы гуманитарных наук. 2015. № 2. С. 34.

¹⁵⁵ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]: утв. Минфином России : 2 окт. 2018 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

1. Единогласия, означающий унификацию систем в результате достижения компромисса, согласия всех государств. Однако нельзя суть данного принципа сводить слиянию систем стран в одну или сближение их абсолютно по всем вопросам налогообложения. Важно понимать, что унификация тоже происходит в определенных рамках и только по конкретному кругу вопросов. Больше того, в процессе унификации страны не должны терять свою «уникальность своей налоговой системы», построенной с учетом национальных, региональных и исторических особенностей;

2. Пропорциональности, заключающийся в соразмерном принятии странами на себя определенных обязательств, в том числе признание и внедрения различных ограничений, требующихся для дальнейшего функционирования ЕАЭС;

3. Субсидиарности, суть которого состоит в том, что изменения налогового законодательства стран, особенно в части международной торговли и иных отношений, не должно происходить без уведомления или согласования с другими участниками Союза. Такой принцип заимствован из практики построения другого сообщества (ЕС), где он достаточно полно и успешно реализуется;

4. Недискриминационности, в соответствии с которым не должно допускаться необоснованного различия в налогообложении товаров отечественных и импортированных из стран-участниц ЕАЭС для повышения уровня конкурентоспособности и защиты интересов национальных производителей. Кроме того, еще один аспект принципа – это снятие различных барьеров для свободного перемещения товаров, работ и услуг на территории всего Союза.

Например, такой принцип недостаточно соблюдается в части обложения налогом дохода работников из стран ЕАЭС. Если они не будут признаны резидентами по российскому налоговому законодательству, то ставка будет не 13 %, а 30 %, это подтверждается Письмами Минфина России от 23.05.2018 № 03-04-05/34859, от 09.04.2015 № 03-04-06/20223. Более жёсткую позицию занимает ФНС в своих письмах, предписывая руководствоваться исключительно Договором о ЕАЭС.

В связи с этим, среди направлений дальнейшего развития ЕАЭС следует выделить унифицирование налогообложения налоговых резидентов и нерезидентов, которые являются гражданами стран – участниц ЕАЭС, с целью предотвращения какой-либо дискриминации.

На сегодняшний день, за столь недолгое существование ЕАЭС по глобальным меркам, было уже сделано немало и принят ряд основных и важных документов, направленных на унификацию законодательства в том числе.

Например, создана система обмена налоговой информацией между странами – участницами на основании Протокола от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном

виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов»¹⁵⁶.

С уверенностью можно утверждать, что данный документ позволил существенно улучшить налоговое администрирование и усилить контроль за налогоплательщиками.

Сближение администрирования налогообложения, а также обмен информацией в налоговой сфере – один из важных шагов на пути унификации и гармонизации всего законодательства (налогового, таможенного).

Сейчас, анализируя деятельность комитетов, комиссий, рабочих групп ЕАЭС, можно смело утверждать, что налоговая интеграция находится в ее активной фазе.

В части направлений изменений косвенного налогообложения должна быть максимальная унификация и сближение позиций. Несмотря на то, что в рамках работы ЕАЭС заговорили только о косвенных налогах и акцизах в определенной сфере, значит участники готовы сотрудничать и постепенно переходить на унификацию всех сфер (в данном случае взимания косвенных налогов). Это означает начальный этап гармонизации, за которым неизбежно должен последовать следующий, заключающийся в распространении аналогичной политики на всю сферу налогообложения, в том числе взимания прямых налогов, руководствуясь устранением фискальных барьеров и недопущением дискриминации.

Помимо формального участия стран в совместной выработке правового регулирования, должна быть их реальная заинтересованность в том числе и в вопросах повышения налоговой конкурентоспособности, инвестиционной привлекательности.

В том числе при наличии такого курса развития ЕАЭС, а также наличие в основе его деятельности вышеуказанных принципов для всех государств, не только участников, но и, например, желающих вступить в ЕАЭС, других стран, должно означать не только сближение правовых систем в определенной сфере, но и укрепления экономических позиций всех его участников на международной арене и способствует объединению не только экономических, но и политических систем.

Что касается предполагаемых последствий от унификации косвенного и прямого налогообложения, то отмечается, что это, во-первых, больший доход экономики стран-участниц, во-вторых, ориентир на товаропроизводителей из стран, входящих в состав ЕАЭС, в-третьих, возможный рост доходов, однако при некотором снижении спроса на отечественную продукцию.

¹⁵⁶ Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов [Электронный ресурс]: протокол от 11 дек. 2009 г. (ред. от 31 дек. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 20145. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Кроме того, в идеале такая работа ЕАЭС должна привести к наибольшей инвестиционной привлекательности государств-членов, снижению барьеров, что увеличит доходы граждан и предприятий, а также усиления конкуренции и повышения качества налогового администрирования.

Несмотря на то, что это новый и уникальный союз, представляется возможным учитывать и зарубежный опыт в построении такой системы (на примере ЕС). Так, это может произойти в части взаимодействия соответствующих органов государств с целью оптимизации налоговых платежей, устранения двойного налогообложения и недопущения дискриминации.

Таким образом, общей тенденцией прошлых лет и в качестве основной перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на международном уровне выступает унификация норм и регламентация их на более высоком уровне, нежели исключительно соглашение между двумя странами.

Кроме того, нельзя обойти стороной такую сферу, как офшоры, которая развивается еще быстрее, чем рассмотренные ранее.

Так называемое «офшорное законодательство» развивается ненамного быстрее, чем сами схемы незаконного налогового планирования, а зачастую и отстают от них.

Офшорные территории не просто предоставляют льготный режим, но и не предусматривают раскрытия и предоставления информации о различных операциях (финансовых).

В РФ перечень офшорных зон был утвержден приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н¹⁵⁷. При этом список подвержен постоянным изменениям. Включение или невключение государств в список главным образом осуществляется на исходя из характера взаимоотношений между государствами.

В настоящее время этом списке 41 государство (или территория).

Во многом вхождение той или иной территории обуславливается наличием договора об избежании двойного налогообложения между государствами. Так, например, в 2013 г. с Мальтой был заключен договор об избежании двойного налогообложения, и она была

¹⁵⁷Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 13 нояб. 2007 г. № 108н (ред. от 02 нояб. 2017 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

исключена из офшорного списка Минфина России в соответствии с Приказом Минфина России от 02.10.2014 № 111н¹⁵⁸

В то же время это негласное правило не является абсолютным, так как несмотря на наличие договора с РФ с ОАЭ, данная страна занимает в указанном списке свою позицию.

¹⁵⁸ О внесении изменений в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 нояб. 2007 г. № 108н [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 2 окт. 2014 г. № 111н// КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

3.2 Основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на внутригосударственном уровне (на примере РФ).

Следует отметить, что правовое регулирование избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов осуществляется также и на внутригосударственном уровне.

Относительно внутренних источников отдельных государств в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов можно отметить, что в мировой практике выделяются общие внутренние источники права, содержащие в себе некоторые нормы налогового права, акты, которые полностью посвящены регулированию налоговых отношений, а также отдельные акты, регулирующие избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов.

К числу первых в иерархии источников выделяется Конституции государств. Следующим источником выступают кодифицированные акты налогового законодательства и иные законы, регулирующие вопросы налогообложения, в том числе и вопросы избежания двойного налогообложения.

Кроме того, выделяется судебная практика как один из источников, регулирующих данные отношения.

Также как и на международном уровне, на внутригосударственном, правовое регулирование избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов подвержена постоянным изменениям.

В том числе такие изменения могут зависеть не только от различных социальных, экономических политических и культурных факторов, но и внутригосударственное регулирование чутко реагирует на ситуацию, складывающуюся в регулировании отношений на международном уровне.

Например, нередко принятие акта на международном уровне приводит к изменению внутреннего законодательства отдельного государства.

Так, неурегулированность и противоречивость норм законодательства о налогах и сборах, расширительное толкование его положений налоговыми органами, несоответствие норм Налогового кодекса РФ нормам международных договоров приводят к возникновению конфликтов в области налоговых правоотношений с участием иностранных (международных) организаций¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Кобзарь-Фролова М. Н. К вопросу о заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения // Финансовое право. 2011. № 8.

Следовательно, в ряде случаев обойтись исключительно международными средствами (заключением соглашений) не удастся, если не будет проделана работа над внутригосударственным законодательством (например, внесение изменений в НК РФ). По большей части это касается юридической терминологии в сфере налогообложения.

Поэтому регулирование ситуации, при которой происходит двойное налогообложение, на внутригосударственном уровне также достаточно важно и необходимо.

При этом, анализируя историю, законодательство и практику применения данных норм можно выделить определенные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на внутригосударственном уровне на основе тенденций развития за последние годы.

Так, среди тенденций последних лет можно выделить то, что Российская Федерация с целью создания некой основы для переговоров с другими странами, а также унификации своих международных договоров в данной сфере, в 2010 г. приняла Типовое соглашение¹⁶⁰ в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. При этом предыдущая редакция ТС, утв. Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 № 352¹⁶¹, была признана утратившей силу.

Типовое соглашение в целом обобщила практику заключения подобных договоров за последние годы, включила и так используемые ранее положения относительно налогообложения между резидентами договаривающихся государств. Однако одно качественное изменение все же произошло – это перенос в значительной степени налогообложение в страну источник.

Кроме того, активная работа над созданием отлаженной системы автоматического обмена информацией происходит и на уровне отечественного законодательства.

На основе подписанного Россией в 2016 году Многостороннего соглашения ОЭСР о сотрудничестве между компетентными органами по вопросам автоматического обмена информацией¹⁶², были приняты ряд актов, а также внесены изменения в уже существующую нормативно-правовую базу России.

¹⁶⁰О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 (ред. от 26.04.2014) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁶¹ О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352 (с изм. от 22 дек. 2003 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та. Утратило силу.

¹⁶² Об автоматическом обмене финансовой информацией [Электронный ресурс]: многостороннее соглашение компетентных органов от 29 окт. 2014 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та. Утратило силу.

Так, в 2015 году был принят Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁶³, целью которого является создание механизма не только добровольного декларирования данных объектов, но и обеспечение сохранности капитала и имущества населения, в условиях как раз перехода на автоматический обмен налоговой информацией.

Кроме того, в связи с этим был принят закон, вносящий изменения в Налоговый кодекс РФ¹⁶⁴, который установил правила сбора, предоставления и обмена информацией о финансовых счетах и отчетности о финансово-хозяйственной деятельности международных групп компаний. Закон не только обязывает данных субъектов предоставлять страновой отчет, в том числе и в целях предотвращения уклонения от налогообложения, но и обязывает российские организации проводить процедуры по выявлению среди своих клиентов и их бенефициаров иностранных налоговых резидентов и ежегодно представлять сведения об их счетах в ФНС России.

Помимо Типового соглашения 2010 года, в 2014 году Правительство издало Постановление о заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам¹⁶⁵.

Если первое касается заключению межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество в целом, то Типовое соглашение 2014 года только в сфере обмена информацией по налоговым делам. Распространяет свое действие относительно налогов любого вида, а обмен информацией осуществляется по запросу заинтересованного государства, которое является стороной в заключенной соглашении.

Что касается реализации некоторых из 15 направлений Плана BEPS¹⁶⁶ (План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения) в российской системе, то можно говорить, что как минимум 7 направлений начали реализовываться.

¹⁶³ О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ (ред. от 19 фев. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁶⁴ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний [Электронный ресурс]: федер. закон от 27 нояб. 2017 г. № 340-ФЗ // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁶⁵ О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 14 авг. 2014 г. № 805 (ред. от 21 февр. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁶⁶ План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План BEPS) [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Электрон. Дан. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 12.12.2018 г.).

Например, были приняты и (или) изменены положения о трансфертном ценообразовании (Раздел V.1 НК РФ), о контролируемых иностранных компаниях (глава 3.4. НК РФ – введена в 2014 году).

Кроме того, с 2015 года наконец-то был решен вопрос с категорией «бенефициарный собственник». Федеральным законом от 24.11.2014 г. № 376-ФЗ, к слову были внесены и предыдущие положения, претерпели изменения и статьи 7 и 312 НК РФ. Бенефициарный собственник – это лицо, имеющее фактическое право на доход.

При этом согласно п. 2 статьи 7 НК РФ им «признается 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)»¹⁶⁷. Цель введения такого понятия – использования данной категории в международных налоговых отношениях, а именно в части получения льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения.

А в прошлом году ФНС было издано Письмо от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»¹⁶⁸ в целях выработки единообразных подходов при формировании доказательственной базы по спорам, связанным с оспариванием выводов налоговых органов о неправомерном применении налогоплательщиками и налоговыми агентами преференций по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения.

Особое влияние на применение норм о двойном налогообложении оказывают акты ФНС, Министерства финансов РФ, а также судебная практика (Постановления и Определения Конституционного суда и Постановления Пленума Верховного суда).

Помимо этого письма было принято еще ряд актов ФНС и Минфина (например, Письме ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@, Письмо ФНС России от 11.04.2018 № СА-4-7/6940 и ряд других).

¹⁶⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁶⁸ О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника) [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Таким образом, данный факт еще раз подтверждает тенденцию к унификации правил относительно двойного налогообложения как на внутригосударственном, так и на международном уровне.

Такое огромное количество разъяснительных документов со стороны данных органов исполнительной власти означает то, что указанные нормы не только часто применяются в международных налоговых отношениях в свете международного сотрудничества между странами, но и в процессе применения возникают ряд вопросов, которые такие органы, как например, ФНС, призваны оперативно разрешить.

Однако в свете таких событий, на мой взгляд, следовало бы однозначно определить положение писем ФНС в рядах источников налогового права как национального, так и международного.

Кроме рассмотренных разъяснительных документов, наблюдается тенденция к увеличению количества правоприменительной практики, в том числе и той, которая, де-факто, во многом дополняет или даже изменяет действующие нормы права.

Также нельзя обойти стороной вопрос о двойном налогообложении в свете политических санкций, применяемых различными государствами друг к другу.

Так, в начале 2017 года Президент России Владимир Путин подписал федеральный закон 58-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 3 апреля 2017 года¹⁶⁹, в соответствии с которым попавшие под санкции лица могут быть освобождены от статуса налогового резидента России на определенный период, если в этот период они являлись налоговым резидентом иностранного государства. Это повлечет за собой освобождение от уплаты НДФЛ в России.

Такие изменения в правила взимания налога на доходы физических лиц освободит от двойного налогообложения лиц, которые имеют доходы в США, Европейских государствах, при этом в связи с наложенными на них западными санкциям вынуждены жить в России, становясь, таким образом, налоговыми резидентами сразу двух стран.

Примечательно, что данный ФЗ № 58 распространяется на отношения, возникшие до вступления его в силу, а именно закрепляет, что лица, попавшие под санкции с начала 2014 года, могут вернуть уплаченные за это время налоги.

¹⁶⁹ О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 03.04.2017 № 58-ФЗ (ред. от 30.09.2017) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Среди последних изменений стоит отметить ФЗ от 27.11.2018 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»¹⁷⁰

Статья 7 НК РФ закреплена способ определения «фактического получателя дохода» для последующего использования в целях применения льгот по международным договорам об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. В новой редакции такое право определяется по каждой отдельной выплате. Если на иностранное лицо не распространяется действие международного договора, то применяются нормы НК РФ.

В статью 25.13 внесены случаи, когда лицо не признается контролирующим лицом иностранной организации. При этом могут быть использованы как конкретные случаи, так и их комбинации (например, если его участие в этой иностранной организации реализовано через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями).

С января 2019 года этим же ФЗ конкретизируется понятие иностранного представительства иностранной организации в Российской Федерации, а также уточнен перечень доходов, подлежащих налогообложению (статьи 306, 309, 312 НК РФ).

Наряду с указанными тенденциями и направлениями развития данной сферы следует рассмотреть вопрос, касающийся регулирования оффшорных зон. Как было отмечено ранее, ФНС России, наряду с Минфином РФ, ежегодно публикует перечень стран и территорий, власти которых не предоставляют информацию о владельцах оффшорных компаний по запросу налогового ведомства. Этот перечень получил неофициальное название «черного списка» ФНС.

В настоящее время наблюдается тенденция постепенного исключения стран из данного списка.

На сегодняшний день все «интересные» ФНС страны и территории практически исключены из списка, то есть это означает, что они обмениваются необходимой информацией с властями РФ. За исключением Панамы, в которой в 2016 году произошла утечка информации местной юридической фирмы и стало известно, что многие физические и юридические лица (в том числе и российские) используют не совсем легальные способы минимизации налога путем различных схем с использованием оффшорных юрисдикций.

¹⁷⁰ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах [Электронный ресурс]: федер. закон от 27 нояб. 2018 г. № 424-ФЗ // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Стоит отметить, что в проекте приказа ФНС планировалось вычеркнуть из списка Панаму и добавить в него Канаду, но ни того, ни другого не произошло.

Кроме того, список ФНС намного больше списка Минфина России, наряду с офшорами в него, в частности, входят такие государства как Афганистан, Камбоджа, Ямайка.

Выход многих стран из подобных списков во многом является заслугой плана BEPS и иных мер, принимаемых ОЭСР. Так как фактически данные документы представляют налогоплательщикам такие территории как незаконные, следовательно, наблюдается отток капитала. Чтобы этого не происходило, многие страны нацелены на сотрудничество и обмен информацией для обеспечения нормального функционирования своей экономики.

В новом «черном списке» нет таких стран, как Белиз, Бразилия, Лихтенштейн, Монако, Объединенные Арабские Эмираты, Сейшелы, Уганда, Сент-Китс и Невис, а также территорий - острова Мэн и Гернси. В 2017 году из списка были исключены Британские Виргинские острова, в 2016-м — Арубы, Гонконг, Грузия, Маврикий, Эстония, Бермудские и Каймановы острова.

Таким образом, есть список Министерства финансов РФ¹⁷¹, ФНС РФ¹⁷², а также список, установленный ЦБ РФ¹⁷³.

Еще одним аспектом является несоблюдение налогового законодательства, уклонение от уплаты налогов, а также усиление ответственности за данные незаконные действия.

В современных реалиях необходим пересмотр некоторых статей Раздела VI НК РФ, закрепляющего налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Такой пересмотр и внесение изменений необходимо осуществлять с учётом вновь принятых международных актов, а также на основании зарубежного опыта (особенно что касается размера штрафных санкций). Ведь на сегодняшний день невозможно говорить о столь жестких мерах в отечественном налоговом законодательстве, которые бы устрасали потенциальных нарушителей и создавали барьер в реализации ими своих незаконных схем. Порой в результате использования подобных схем и минимизации налогообложения, в

¹⁷¹ Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 13 нояб. 2007 № 108н (ред. от 02 нояб. 2017 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁷² Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией [Электронный ресурс]: приказ Федеральной налоговой службы от 4 дек. 2018 г. № ММВ-7-17/786@ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

¹⁷³ О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах) [Электронный ресурс]: Указание Банка России от 07.08.2003 N 1317-У (ред. от 18.02.2014) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

случае обнаружения данного правонарушения государством, нарушитель несет наказание несоизмеримое тому ущербу, который был нанесен бюджету РФ. Например, ст. 122.1 НК РФ закрепляет, что сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных или несообщение данных, приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога¹⁷⁴.

Особое внимание в налоговой политике РФ стоит уделить так называемым «фирмам-однодневкам», которые в том числе могут быть вовлечены в схемы отмыывания доходов, избежания двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, для решения проблемы двойного налогообложения и связанных с ней проблем уклонения от уплаты налогов, оттока капитала, офшоризации экономики необходим комплексный подход. Как на уровне внутригосударственном, так и на международном. А в идеале следует закрепить законодательную базу, в соответствии с которой будут созданы условия для возвращения российского капитала в российскую юрисдикцию.

¹⁷⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. Дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. ун-та.

Заключение

Современное состояние мировой экономики в целом и национальной, в частности, диктует необходимость вступления различных субъектов права в международные правоотношения, в отношении, осложненные иностранным элементом.

На этапе глобализации и международной интеграции важную роль играют ряд сфер, среди которых и налоговая. В условиях ведения бизнеса, наличия имущества на территории двух и более государств, последние начинают конкурировать между собой на основании притязаний обоих государств на налогообложение того или иного имущества.

Многokратное обложение налогом одного объекта (базы) налогообложения является причиной налоговой дискриминации, которая порождает различные формы уклонения от уплаты налогов. А это уже, в свою очередь, является мощнейшим негативным фактором экономики любого государства, в том числе и отечественной.

Однако двойное налогообложение как явление современного мира неизбежно и может рассматриваться как объективная реальность. Решается данная проблема в основном по двум направлениям: устранение двойного налогообложения путем передачи права взимать налоги с субъектом одному государству, либо устранение, уменьшения его негативных последствий.

Кроме того, одним из способов разрешения подобной ситуации создание правовых норм, как на уровне национального законодательства, так и в международных источниках. При формировании таких норм, государства, с одной стороны, исходят из собственных интересов, определяя наиболее выгодный путь, в том числе и обеспечение более значительных поступлений в бюджет соответствующей страны, с другой – в современных условиях, каждое государство понимает, что должно «поступиться» определенными своими интересами, во-первых, с целью защиты интересов налогоплательщиков, а во-вторых, с целью продолжения дальнейшего сотрудничества и включения в международную экономику.

Суверенные государства используют не только механизмы международного сотрудничества, но и внутригосударственные меры, при которых, например, страна резидентства может предоставить право на вычет сумм налогов, уплаченных за рубежом, и наоборот.

Что касается международных договоров, то государства в их идут на взаимные уступки в сфере международного налогообложения таким образом, чтобы получилось справедливое распределение прав по налогообложению между договаривающимися государствами.

В данной исследовательской работе были рассмотрены понятие и сущность основных категорий, касающихся института избежания двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов. К таковым относится понятие «налог», «двойное налогообложение» и другие. Выявлены основные причины возникновения международного двойного (многократного) налогообложения, а также определена связь между уклонением от уплаты налогов и международным налогообложением. Кроме того, были рассмотрены понятие и виды источников правового регулирования в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов. Также выявлены односторонние меры, принимаемые государством с целью создания условий избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, которые отражены в национальном законодательстве. В работе исследованы основные источники международного налогового права по данным вопросам (решение международных организаций, международные договоры, решение международных судов) и рассмотрены основные монистическая и дуалистическая концепции соотношения внутригосударственного и международного права.

Подводя итоги данному исследованию, следовало бы отметить, что уклонение от уплаты налогов и двойное налогообложение - две крайности, которые в итоге негативно сказываются на тех или иных субъектах налогового права. В первом случае негативные последствия испытывает государство, а во втором - налогоплательщики. В свою очередь, проблема двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, возникая как объективная необходимость, все же требует комплексного решения на уровне национального законодательства, учитывая выработанные в науке и представленные в работе способы устранения данной проблемы, а также на международном уровне в форме сотрудничества различных государств.

Совершенствование международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов, заключенных как РФ, так и любой другой страной, направлено, во-первых, на недопущение оттока капитала и связана с деофшоризацией экономики, во-вторых, на гармонизацию и унификацию двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения участвующих в соответствующих объединениях стран.

Относительно современных тенденций стоит обратить внимание на то, что для того, чтобы правила отдельных государств в налоговой сфере соблюдались и всё функционировало как совершенный механизм, государства, в лице его органов, должны сотрудничать, в том числе и на основе двусторонней и многосторонней нормативно-

правовой базы, позволяющей прибегать к помощи государств-партнеров по соглашению с целью сбора налогов.

В реалиях современного мира почти все страны (как минимум развитые и развивающиеся) втянуты в мировое сообщество, не взаимодействовать в рамках которого невозможно.

При этом финансовый аспект является достаточно важным для такого взаимодействия. И, как следствие, вопрос о международном налогообложении актуален как никогда.

Тенденция в данной сфере прослеживается следующая: широкое сотрудничество стран между собой, в том числе и сотрудничество, затрагивающее вопросы налогообложения, приводит к усложнению таких отношений, появлению различных схем сокрытия денежных средств, избежания такого бремени. Последнее в свою очередь приводит к тщательной регламентации сферы избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов и к вытекающим из этого проблемам.

Такие проблемы невозможно решить усилиями отдельных государств, поэтому огромное значение приобретает совместная выработка государствами норм, регулирующих двойное налогообложение на международном уровне.

В том числе и в перспективе представляется невозможным отсутствие объединения усилий в решении данного вопроса.

На основе сформулированных тенденций развития последних лет, были рассмотрены основные направления и перспективы развития правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. Для более полного и тщательного изучения данная сфера условно была поделена на два уровня (международный уровень регламентации и внутригосударственный).

К перспективам развития правового регулирования можно отнести регламентацию двойного обложения на уровне многочисленных сообществ таких, как ЕС, ЕАЭС и другие, в том числе и на уровне вновь созданных.

В третьей главе данного исследования уже поднимался вопрос об основных направлениях, перспективах развития избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, а также заимствовании определенного опыта зарубежных стран и построение новой системы правового регулирования.

Во-первых, с учетом политического курса на экономическое, политическое и торговое сотрудничество с рядом стран азиатско-тихоокеанского региона стоит обратить более пристальное внимание на договорное сотрудничество с данными государствами, тщательнее

анализировать договоры об избежании двойного налогообложения и обмене информацией, создавать благоприятные условия для инвестирования в отечественную экономику.

Во-вторых, пересмотреть ранее заключенные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов с учетом принятых международных актов (например, Многосторонняя конвенция от 24 ноября 2016 года по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, План BEPS и другие) на предмет соответствия им, а в случае несоответствия внести соответствующие изменения.

В практическом плане неплохо было бы рассмотреть возможности обращения существующих невыгодных для России на сегодняшний момент договоров по модели ОЭСР в свою пользу путем изменения внутреннего отечественного законодательства. В случае отсутствия таких возможностей - отказаться от модели договора ОЭСР и перейти на собственную модель, близкую к модели договора ООН, и перезаключить существующие договоры. Необходимо обязательно учесть интеграционные перспективы в рамках БРИКС и ЕАЭС.

В-третьих, необходимо реальное ужесточение санкций за нарушений законодательства о налогах и сборах в данной части (уголовной, административной, налоговой, финансовой ответственности), а также обеспечить обмен финансовой информацией на автоматической основе внутри страны и с другими сотрудничающими странами.

Кроме того, унификация и развития налогового законодательства в рамках ЕАЭС должна стать одной из первоочередных задач на международной арене РФ в налоговой сфере. При этом представляется возможным в последующем обратить внимание не только на совместную работу над взиманием некоторых косвенных налогов, но и постепенно перейти к согласованию взимания всех налогов в рамках ЕАЭС.

Также необходим постоянный мониторинг внутреннего и международного законодательства на предмет пробелов в нем, которые можно использовать для создания новых нелегальных схем минимизации налогообложения либо для перемещения капитала в бюджет других государств.

Таким образом, можно сделать вывод, что цель, поставленная в работе, была достигнута, а задачи – выполнены.

Проблемы международного двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов принимают глобальные масштабы, которые необходимо разрешать совместным усилием всех стран мирового сообщества.

Список использованных источников и литературы

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11–ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
2. Устав Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]: Принят в г. Сан-Франциско 26 июля 1945 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
3. Конвенция о защите прав человека и основных свобод [Электронный ресурс]: заключена в г. Риме 04 нояб. 1950 г. (с изм. от 13 мая 2004 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2004. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
4. Венская Конвенция о праве международных договоров: заключена в г. Вене 23 мая 1969 г. // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1986. – № 37. – Ст. 772.
5. Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций [Электронный ресурс]: принята 24 окт. 1970 г. Резолюцией 2625 (XXV) на 1883-ем пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
6. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам [Электронный ресурс]: заключена в г. Страсбурге 25 янв. 1988 г. (с изм. и доп. от 27 мая 2010 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2010. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
7. Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета 90/434/ЕЕС от 23 июля 1990 г. // Гарант : информ.-правовое обеспечение.– Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
8. Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 г. // Гарант : информ.-правовое обеспечение. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
9. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: договор

между РФ и США от 17 июня 1992 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

10. О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан от 11 нояб. 1993 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

11. Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Украины от 08 февр. 1995 г // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

12. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Норвегия от 26 марта 1996 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

13. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. : (ред. от 15 окт. 2007 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2007. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

14. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16 дек. 1996 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

15. О взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства [Электронный ресурс] : соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция : заключено в г. Стокгольме 02 дек. 1997 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

16. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики : заключено в г. Бишкеке

25 марта 1998 г. (с изм. от 10 окт. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

17. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Таиланд от 23 сент. 1999 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

18. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы [Электронный ресурс]: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Исландия от 26 нояб. 1999 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

19. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики от 26 июня 2000 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

20. О подписании соглашения между правительством Российской Федерации и правительством Республики Куба о торгово - экономическом сотрудничестве [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 13 мая 1999 г. № 531 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

21. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Куба от 14 дек. 2000 г. (вместе с протоколом от 14 дек. 2000 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

22. О принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Молдова от 29 мая 2001 г. : (ред. от 18 июля 2007 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2007. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

23. Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс]:

соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики от 20 дек. 2010 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2010. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

24. О налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений [Электронный ресурс]: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов : заключено в г. Абу-Даби 07 дек. 2011 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2011. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

25. Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы [Электронный ресурс]: соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики : Заключено в г. Москве 13 окт. 2014 г. (ред. от 08 мая 2015 г.) (вместе с Протоколом (Подписан в г. Москве 13 окт. 2014 г.)) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

26. О практике реализации принципа «Страны назначения» при взимании косвенных налогов во взаимной торговле между государствами-членами ЕврАзЭС [Электронный ресурс]: решение № 76 Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества от 20 сент. 2002 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

27. Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [Электронный ресурс]: директива Совета ЕС 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. // Гарант : информ.-правовое обеспечение. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

28. Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]: подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. : (ред. от 8 мая 2015 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2015. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

29. О международных договорах Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ : (ред. от 12 марта 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

30. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 27 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
31. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 25 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
32. О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя [Электронный ресурс]: федер. констит. закон от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ (ред. от 25 дек. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
33. О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 03 апр. 2017 г. № 58-ФЗ (ред. от 30 сент. 2017 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
34. О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс]: постановление правительства РФ от 24 февр. 2010 г. № 84 : (ред. от 26 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
35. О присоединении России к многосторонней Конвенции ОЭСР в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Электронный ресурс]: Распоряжение от 20 мая 2017 года №963-р: Правительство РФ. – Электрон. Дан. – URL: <http://government.ru/docs/27781/>
36. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]: утв. Минфином России : 2 окт. 2018 г. // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.
37. Об учете в целях налогообложения прибыли сумм налогов, уплаченных на территориях иностранных государств [Электронный ресурс]: письмо ФНС России от 03 сент. 2013 г. № ЕД-4-3/15969@ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

38. О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника) [Электронный ресурс]: письмо ФНС России от 28 апр. 2018 г. № СА-4-9/8285 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

39. Об утверждении перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 04.12.2018 N ММВ-7-17/786@ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

40. О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах) [Электронный ресурс]: Указание Банка России от 7 авг. 2003 г. № 1317-У (в ред. от 18 фев. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

41. О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров РФ [Электронный ресурс]: постановление пленума Верховного Суда РФ от 10 окт. 2003 г. № 5 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

42. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления [Электронный ресурс]: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 дек. 2006 г. № 64 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2006. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

43. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс]: постановление Конституционного Суда РФ от 17 дек. 1996 г. № 20-П // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

44. По жалобе ТОО «Агроинвест-КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации:

определение Конституционного Суда РФ от 21 дек. 1998 г. № 190-О // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

45. План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План BEPS) [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Электрон. Дан. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

46. О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества [Электронный ресурс]: постановление правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352 (утратило силу) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.

47. Об утверждении Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик: закон СССР от 8 дек. 1961 г. // Ведомости ВС СССР. – 1961. – № 50. – Ст. 525. – Утратил силу.

48. О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства : закон СССР от 23 апр. 1990 г. № 1443-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 19. – Ст. 320. – Утратил силу.

49. Агешкина Н. А. Научно-практический комментарий к Федеральному закону от 15.07.1995 № 101-ФЗ «О международных договорах РФ» / Н. А. Агешкина. – М.: Новая правовая культура, 2008. – 191 с.

50. Ануфриева Л. П. Соотношение международного публичного и международного частного права: правовые категории. / Л. П. Ануфриева, Р. А. Каламкарян. – М.: Спарк, 2002. – 415 с.

51. Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. / С. А. Баев. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 192 с.

52. Бобров Р. Л. О понятии основных принципов международного права // Советский ежегодник международного права. – 1958. – М.: Изд-во АН СССР – С. 502–506.

53. Борисов А. Б. Большой юридический словарь / А. Б. Борисов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Кн. мир, 2012. – 848 с.

54. Брызгалин А. В. К вопросу об однократности налогообложения // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 8. – С. 27-34.

55. Бурдина А. А. Использование офшорных компаний в налоговом планировании и управлении активами организаций // Право и экономика. – 2006. – № 1. – С. 18.

56. Винницкий Д. В. Налоговое право: учебник / Д. В. Винницкий. – М.: Норма, 2013. – 463 с.
57. Володина Н. В. Двойное (многократное) налогообложение и предотвращение уклонения от налогов в рамках международного и конституционно-правового регулирования в современной России // Правозащитник. – 2016. – №1. – С. 24- 26.
58. Горбунова О. Н. Финансовое право : учебник / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – 2-е изд. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 536 с.
59. Григорьев А. С. Понятие международного двойного налогообложения и пути его устранения // Бизнес, Менеджмент и Право. – 2017. – № 1-2. – С. 60.
60. Гусев В. В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы. – 2000. – №4. – С. 40 – 41.
61. Ермакова Е. А. Российская практика противодействия уклонению от уплаты налогов: борьба с однодневками [Электронный ресурс] // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 147-151. – Электрон. версия печат. публ. – Доступ из науч. электрон. б-ки «eLIBRARY.RU».
62. Захаров А. С. Налоговое право Европейского Сообщества и международные налоговые договоры // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 8. – С. 57-64.
63. Кастанова Е. Д. Международно-правовые инструменты сотрудничества налоговых администраций с целью устранения двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – №7(32) – С. 816-822.
64. Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. / Е. Д. Кастанова. – М., 2014. – 178 с.
65. Касьянов А. В. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / А. В. Касьянова, Л. В. Чистякова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИД «ГроссМедиа» : РОСБУХ, 2014. – 2422 с.
66. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения / В. А. Кашин. – М.: Междунар. отношения, 1983. – 184 с.
67. Кашин В. А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. – 1997. – № 5. – С. 20-24.
68. Кетнерс К. Налоги в Европейском союзе и Латвии. Сравнительный анализ и практические рекомендации. / Кетнерс К., Лукашина О. – Рига, 2010. – 278 с.

69. Кобзарь-Фролова М. Н. К вопросу о заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения // Финансовое право. – 2011. – № 8. – С. 36-38.
70. Конституции государств Америки / Под ред. Т. Я. Хабриевой. – М.: ИЗиСП, 2006. – Т. 1. – 832 с.
71. Кучеров И. И. Международное налоговое право / И. И. Кучеров. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. – 452 с.
72. Лукашук И. И. Форма международных договоров / И. И. Лукашук. – М.: Спарк, 2001. – 111 с.
73. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : автореф. дис. ...канд. юрид. наук / И. А. Ларютина. – М., 2002. – 22 с.
74. Лашук А. А. Односторонние меры государств по избежанию двойного налогообложения // Белорусский журнал международного права и международных отношений. – 2007. – № 2. – С. 12-17.
75. Лютова И. И. Международное налоговое планирование (проблемы двойного налогообложения) [Электронный ресурс] // Московский гуманитарный университет. – Электрон. Дан. – URL: <http://www.mosgu.ru/nauchnaya/publications/professor.ru/Ljutova/> (дата обращения: 12.11.2018).
76. Методы налоговой оптимизации / ред. А. В. Брызгалин. – М., 2001. – 272 с.
77. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (1997 г.) [Электронный ресурс]: // Российский налоговый портал – Электрон. дан. – [Б. м.], 2019. – URL: http://taxpravo.ru/international/zakonodatelstvo/statya-90421-modelnaya_konventsija_oesr_v_otnoshenii_nalogov_na_dohodyi_i_kapital (дата обращения: 08.02.2019).
78. Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала: сокращенная версия 22 июля 2010: перевод / науч. ред.: Чудаков Н. М. - Москва: Дюлерой, сор. 2012. – 378 с.
79. Нешатаева Т. Н. Выбор пути суда ЕврАзЭС: правовые позиции и защита прав // Закон. – 2013. – № 9. – С. 82 - 93.
80. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: в 4 т. / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – Т. 3. – 4-е изд., доп. – М.: А ТЕМП, 2006. — 944 с.

81. Осминин Б. И. Вопросы самоисполнимости международных договоров (на примере США, Нидерландов и России) // Журнал российского права. – 2012. – № 6. – С. 80 - 90.
82. Осминин Б. И. Заключение и имплементация международных договоров и внутригосударственное право : монография / Б. И. Осминин. – М.: Инфотропик Медиа, 2010. – 400 с.
83. 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.
84. Перов А. В. Налоги и международные соглашения России / А. В. Перов. – М. : Юристъ, 2000. – 371 с.
85. Подчуфарова И. В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. – 2015. – № 9. – С. 174-182.
86. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации / Л. В. Полежарова – М.: Магистр: Инфра-М, 2014. – 303 с.
87. Пономарева К. А. Проблемы налогового суверенитета в практике суда Европейского союза по вопросам прямого налогообложения // Актуальные проблемы российского права. – 2015. - № 3. – С. 151 – 154.
88. Попова С. С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного Суда РФ // Право и политика. – 2005. – № 4 – С. 4-14.
89. Пушмин Э. А. О понятии основных принципов современного общего международного права // Советский ежегодник международного права, 1979. – М., 1980. – С. 76.
90. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. – М.: ИНФРА, 2005. – 826 с.
91. Рябых Д. И. Принцип справедливости в налоговом праве // Налоги. – 2017. – № 13. – С. 21 - 23.
92. 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. – 25 с.
93. Тихомиров Ю. А. Реализация международно-правовых актов в российской правовой системе // Журнал российского права. – 1999. – № 3 - 4. – С. 87-94.

94. Толкушкин А. В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Комментарии законодательства. – Электрон. Дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. гос. Ун-та.
95. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право / Г. П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – 336 с.
96. Трунина Е. В. Правовое регулирование таможенных отношений в Евразийском экономическом союзе // Евразийство: на пути к «Большой Европе»: учеб пособие / под ред. Ю. Н. Сушкова. – Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2015. – С. 188.
97. Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : автореф. дис. ...канд. юрид. наук / И.А. Хаванова. – М., 2016. – 52 с.
98. Хаванова И. А. Международные налоговые договоры в правовой системе России [Электронный ресурс] // Финансовое право.– 2015. – № 12. – С. 18-22. – Электрон. версия печат. публ. – Доступ из науч. электрон. б-ки «eLIBRARY.RU».
99. Хаванова И. А. Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. – 2013. - № 9.
100. Хаванова И. А. Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования [Электронный ресурс] // Финансовое право. – 2013. – № 3. – С. 35 - 38. – Электрон. версия печат. публ. – Доступ из науч. электрон. б-ки «eLIBRARY.RU».
101. Хаванова И. А. О перспективах трансформации двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения в многосторонний инструмент // Финансовое право. – 2016. – № 3. – С. 32-35.
102. Шакирьянов А. А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств-членов ЕС): дис. ... канд. юрид. наук. / А.А. Шакирьянов. – М., 2007. – 180 с.
103. Шакирьянов А. А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения // Законодательство и экономика. – 2006. – № 3. – С. 12-15.
104. Шалуха П.И., Володина Н.П. Соглашения об избежании двойного налогообложения: особенности прочтения // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2012. № 9.
105. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право / А. А. Шахмаметьев. – М.: Междунар. отношения, 2014. – 824 с.

106. Шахмаматьев А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов / А. А. Шахмаматьев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 216 с.
107. Шахмаматьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования / А. А. Шахмаматьев. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 245 с.
108. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила / Р. А. Шепенко. Ч. 2. –М.: Юрлитинформ, 2012. – 120 с.
109. Шумилов В. М. Международное экономическое право: учебник для магистрантов / В. М. Шумилов. – М.: Юрайт, 2011. – 612 с.