

МЕЖДУНАРОДНОЕ ДВОЙНОЕ НЕНАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Аннотация. Для успешной борьбы с проблемой международного двойного неналогообложения необходимо выведение общего подхода к определению данного понятия. В статье проведен анализ подходов к определению двойного неналогообложения в международных правовых актах, уровня изученности данного понятия в российской доктрине по сравнению с иностранной, а также подходов к пониманию явления двойное неналогообложение в национальной и зарубежной литературе. По итогам проведенного исследования были выявлены проблемы определения понятия двойное неналогообложение, проанализированы его признаки, а также ситуации, попадающие под понятие двойное неналогообложение.

Ключевые слова: ОЭСР, уклонение от уплаты налогов, план BEPS, двойное неналогообложение, соглашения об избежании двойного налогообложения, двойное налогообложение, неполное налогообложение.

D.S.Ozerova

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION: THEORETICAL AND LEGAL ASPECT

Abstract. To successfully combat the problem of international double non-taxation, it is necessary to develop a general approach to the definition of this concept. The article analyzes approaches to the definition of double non-taxation in international legal acts, the level of study of this concept in Russian doctrine in comparison with foreign, as well as approaches to understanding the phenomenon of double non-taxation in national and foreign literature. Based on the results of the study, the problems of defining the concept of double non-taxation were identified, its features and situations that fall under the concept of double non-taxation were analyzed.

Keywords: OECD, tax evasion, BEPS plan, double non-taxation, double tax treaties, double taxation, incomplete taxation.

Введение

В 21-ом веке явление двойного неналогообложения приобрело масштабы мировой проблемы наравне с проблемой двойного налогообложения. Борьба с усовершенствованными современными методами, направленными на уклонение от уплаты налогов, невозможна без детального изучения двойного неналогообложения и выработки единого международного подхода к определению данного понятия.

Базой для выведения определения двойного неналогообложения являются зарубежные нормативно-правовые акты. Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), План BEPS и Многосторонняя конвенция BEPS оказали значительное влияние на формирование понятия двойное неналогообложение. Для России данные нормативные акты также сыграли большую роль, поскольку в 2017 году Россия ратифицировала Многостороннюю конвенцию BEPS, и, следовательно, положения указанных документов применяются также в России.

Зарубежные авторы исследовали проблему двойного неналогообложения с различных точек зрения. Так, Г. Людер., М. Йорг и Ш. Герхарт [8] провели анализ ситуаций, попадающих под определение двойное неналогообложение; А. Скапа и Л. Хени [13] выработали подходы к определению, отталкиваясь от правомерности целей использования Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН); Кристоф Марчграбер [9] работал над выведением понятия двойное неналогообложение посредством анализа примеров его проявления.

В российской доктрине также есть исследования, посвященные проблеме определения понятия двойное неналогообложение. Российские авторы Мачехин А.В., Устюгова А.Д.,

ПОБЕДИТЕЛИ

Дамиров Д.Э., Винницкий Д.В. анализировали данное явление с различных точек зрения и выводили его признаки.

Несмотря на указанные выше исследования, на данный момент проблема определения понятия двойное неналогообложение остается неразрешенной и требует дальнейшего исследования.

Гипотеза

Двойное неналогообложение выражается в извлечении выгоды из коллизий и пробелов в налоговом праве различных государств с помощью намеренного отделения полученной прибыли от ее источника с целью необоснованного получения налоговых льгот и, следовательно, неполной уплаты налогов или неуплаты налогов.

Методы

В процессе исследования использовались методы анализа, синтеза, сравнения и аналогии. Сравнительно-правовой метод был использован для проведения основополагающего в данном исследовании сравнения подходов к определению понятия двойное неналогообложение в правовых актах и доктрине как на национальном, так и международном уровне. На основе анализа и сравнения различных взглядов на рассматриваемую проблему были выведены основные признаки двойного неналогообложения.

Результаты и обсуждение

Опираясь на многочисленные исследования, двойное неналогообложение можно определить как явление, которое возникает в связи с существующими правовыми пробелами СИДН. Ярким примером служит статья 23А Модельной конвенции ОЭСР, поскольку исходя из ее положений государство, в котором налогоплательщик признается резидентом, не имеет права на налогообложение дохода, с которого в государстве-источнике может взиматься налог. Таким образом, право облагать налогом полученный налогоплательщиком доход зависит от возможного налогообложения дохода в государстве-источнике, что приводит к ситуации, при которой государство, где налогоплательщик является резидентом, не будет облагать налогом доход независимо от того, взимался ли налог с указанного дохода в государстве-источнике. На данную проблему впервые обратила внимание Рабочая группа на собрании Налогового комитета ОЭСР в 1959 году. Участники собрания признали существующую редакцию статьи 23А неудовлетворительной, поскольку ее содержание вводит в заблуждение государства и порождает двойное неналогообложение. Участники призвали изменить фразу и убрать из нее слово «может», чтобы из содержания статьи было ясно, какое из государств имеет право на налогообложение дохода [4].

Начало борьбы с проблемой двойного неналогообложения было положено в 2011 году, когда Европейская комиссия после многочисленных обсуждений издала отчет, содержащий мнения субъектов налоговых правоотношений по поводу двойного неналогообложения [14]. В данном документе были заложены основополагающие принципы определения понятия двойное неналогообложение, которые послужили основой для разработки правовых актов, регулирующих устранение данного явления.

После анализа отчета можно сделать следующие выводы о понятии двойное неналогообложение:

– выявлена необходимость в разработке более точного определения двойного неналогообложения, поскольку существующая трактовка может ограничить намеренное неналогообложение, выражающееся в применении легальных методов оптимизации налогообложения;

– субъектами налоговых правоотношений была высказана потребность в разграничении двойного неналогообложения и неполного налогообложения для устранения правовых пробелов в международном налоговом праве;

– было установлено, что проблемы двойного неналогообложения и двойного налогообложения являются смежными и влияющими друг на друга и, следовательно, данные проблемы необходимо рассматривать вместе.

После реализации многочисленных проектов по обсуждению двойного неналогообложения следующим этапом регулирования данной проблемы стало опубликование ОЭСР Проекта плана по борьбе с размыванием налоговой базы и выводением прибыли (далее – План BEPS). План BEPS является фундаментальным в борьбе с двойным неналогообложением, поскольку он содержит 15 направлений по усовершенствованию международной налоговой политики.

В соответствии с Планом BEPS разные подходы к определению двойного неналогообложения в правовых актах государств делают возможным перераспределение налогоплательщиками полученной прибыли с целью достижения двойного неналогообложения или неполного налогообложения [7].

План BEPS указывает на злоупотребление положениями СИДН, как на главную причину двойного неналогообложения. В преамбуле Многосторонней конвенции BEPS содержится аналогичная позиция, на основании которой двойное неналогообложение является следствием противоправного использования СИДН, что получило название «*treaty-shopping agreements*» [12]. Используя данную схему, налогоплательщик выбирает юрисдикцию для ведения бизнеса исключительно исходя из благоприятного режима налогообложения.

Рассматриваемая проблема являлась предметом многочисленных обсуждений и после опубликования Плана BEPS. В 2013 году Пьерджорджио Валенте на Генеральной Ассамблее Палаты налоговых консультаций указал, что часто СИДН используются не с целью, для которой они были созданы, и вместо устранения двойного налогообложения происходит двойное неналогообложение [5].

Согласно отчету Европейской комиссии от 06 декабря 2012 года неналогообложение возникает из-за применения неправомερных налоговых схем, которое приводит к злоупотреблению международным налоговым правом. В качестве примера описана ситуация не обложения налогом в государстве-источнике дохода, налог с которого не взимался в государстве проживания [6]. Источником подобных ситуаций Европейская комиссия называет положения СИДН, на основании которых государства не облагают налогом определенные доходы, не проверяя было ли налогообложение указанных доходов в другой стране.

На основе изученных документов можно сделать вывод о том, что в существующих правовых актах отсутствует четкое определение понятия двойное неналогообложение несмотря на то, что из многочисленных консультационных документов видна насущная необходимость разработки общепризнанного определения данного понятия. Отсутствие такового ведет к использованию разных принципов отнесения ситуаций к двойному неналогообложению, на основании чего налоговые политики государств отличаются друг от друга и содержат разные методы регулирования двойного неналогообложения.

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР указано, что первостепенной задачей в борьбе с двойным неналогообложением является ограничение получения налоговых льгот при использовании СИДН в случае, если главной целью такого использования является неправомерная оптимизация налогообложения, поскольку это противоречит принципам Модельной конвенции [7].

Так, руководствуясь положениями Модельной конвенции ОЭСР под двойным неналогообложением должны пониматься ситуации, при которых налоговые льготы были получены несправедливо, и получение которых противоречит принципам права.

ПОБЕДИТЕЛИ

На основании изученных правовых актов и комментариев можно сделать следующие выводы:

– План BEPS, Модельная Конвенция ОЭСР и Многосторонняя конвенция BEPS являются базовыми документами для понимания двойного неналогообложения;

– нормативные акты не содержат официального определения двойного неналогообложения, однако в них описаны самые вопиющие схема «ухода» от налогообложения, что ограничивает круг ситуаций, которые могут быть отнесены к двойному неналогообложению;

– существующие правовые акты не содержат точных рекомендаций о том, какие именно ситуации необходимо относить к двойному неналогообложению, поэтому для определения оснований разделения искусственного избежания налогообложения и легальной налоговой оптимизации необходимо дальнейшее исследование вопроса.

Развитие схем по минимизации налоговых обязательств посредством двойного неналогообложения последние десятилетия привлекает внимание зарубежных авторов, труды которых являются существенным вкладом в формирование определения данного понятия.

В Российской доктрине вопросу двойного неналогообложения авторы стали уделять внимание не так давно. Только после опубликования Плана BEPS в 2013 году российским научным сообществом данная проблема была признана насущной и требующий глубокого исследования, поскольку План BEPS содержал положения о необходимости немедленного устранения данного явления.

Нужно отметить, что несмотря на многочисленные комментарии международных организаций о глобальности проблемы двойного неналогообложения в иностранной и в российской доктрине отсутствуют фундаментальные исследования данного явления. Данный вывод был подтвержден в 2017 году в работе российских авторов Мачехина В.А. и Устюговой А.Д., в которой авторы изучили существующие нормативно-правовые акты, рекомендации международных организаций, литературу и пришли к заключению, что на данный момент не только отсутствует официальное определение двойного неналогообложения, но также и основополагающие труды, посвященные данной проблеме [3].

Иностранные авторы в большей степени изучили проблему двойного неналогообложения, но тем не менее не достигли согласия по поводу отнесения различных ситуаций к неналогообложению.

Одной из первых работ, затрагивающих рассматриваемое явление, является труд немецких авторов Г. Людера, М. Йорга и Ш. Герхарта, который был опубликован в 2001 году и посвящен проблеме двойного налогообложения, возникающей в результате налоговой конкуренции в Европейском союзе. Еще до появления многочисленных комментариев международных организаций, авторы высказывали мнение о том, что главной причиной двойного неналогообложения служит использование налоговых лазеек СИДН с целью не обложения дохода налогом ни в стране-источнике дохода, ни в стране, где налогоплательщик является резидентом [8]. Кроме того, авторы исследовали вопрос отнесения различных ситуаций к рассматриваемому понятию и выявили необходимость включения в понятие двойное неналогообложение явления сниженное налогообложение. В качестве примера авторы описали ситуацию, когда международные компании отделяют полученную прибыль от ее источника путем перемещения ее в юрисдикцию с минимальной налоговой нагрузкой. Вследствие указанных действий налоговое бремя таких налогоплательщиком становится гораздо ниже установленных в государстве-источнике пределов.

Следующий вклад в изучение двойного неналогообложения внесли авторы Анна Скапа и Ларс Хени, поскольку авторы оценивали проявления двойного неналогообложения в зависимости от целей использования СИДН. В работе выделено надлежащее использование СИДН (*proper use*), под которым подразумевается легальное

налоговое планирование, направленное на уменьшение налоговых обязанностей. Данный вид неналогообложения авторы не относят к злоупотреблению СИДН, однако указывают, что в большинстве государств он не приветствуется, поскольку направлен на использование пробелом в налоговом законодательстве. Также авторы выделили ненадлежащее использование СИДН (*improper use*), при котором главной целью использования положения СИДН является неуплата налогов [13].

Немецкий автор Кристоф Марчграбер указывает на проблему налоговых пробелов, возникающих при использовании положений СИДН государствами. В своей работе автор описывает существующую практику, когда государства-участники СИДН обязуются не облагать налогом доход, налогообложение которого возможно в другом договорившемся государстве. Автор обращает внимание, что при этом СИДН не обязывает другое договорившееся государство взимать налоги с данного дохода [9]. Таким образом, увеличивается вероятность исхода, при котором оба государства-участники СИДН придут к заключению об отсутствии права на налогообложение рассматриваемого дохода.

Следует обратить внимание, что на основании приведенных примеров в статье от 2014 года Кристоф Марчграбер понимал под двойным неналогообложением полную неуплату налогов ни в одном государстве осуществления деятельности, а налогообложение по заниженным ставкам рассматривал отдельно. В дальнейшем в 2018 году, когда были опубликованы комментарии международных организаций, автор включает в понятие двойное неналогообложение также неполное налогообложение [10]. Автор отмечал, что включение определенных ситуаций в рассматриваемое понятие во многом зависит от определенных обстоятельств, поскольку для квалификации неполного налогообложения в качестве двойного неналогообложения необходимо проводить сравнение налоговой нагрузки в государстве-источнике дохода и в государстве, где с указанного дохода взимался налог. Таким образом, изменение мнения автора иллюстрирует отнесение определенных ситуаций к двойному неналогообложению в зависимости от позиции международных организаций.

Российские исследования проблемы двойного неналогообложения также показывают отсутствие единого подхода к пониманию указанного понятия.

Обращаясь к научной статье Дамирова Д.Э., двойное неналогообложение или антиналогообложение можно охарактеризовать, как отсутствие налогообложения дохода налогоплательщика во всех юрисдикциях, задействованных в получении указанного дохода [2]. Исходя из приведенных примеров в статье, автор понимает двойное неналогообложение как совокупность методов по уклонению от уплаты прямых налогов в отношении имущественных налогов и налогов на доходы. Некоторые же авторы придерживаются полярной точки зрения и рассматривают двойное неналогообложение при неуплате косвенных налогов. Так, Черепанов С.А. трактует двойное неналогообложение исключительно, как неуплату косвенных налогов посредством использования налоговых лазеек в международных правовых нормах.

В российском научном сообществе преобладает оценка двойного неналогообложения как негативного явления. Винницкий Д.В. подчеркивал частую связь отсутствия налогообложения со злоупотреблением принципами налогового законодательства [1].

Кроме того, некоторые как российские авторы, так и иностранные трактуют двойное неналогообложение не только как ситуацию полного отсутствия налогообложения, но и как ситуацию неполной уплаты налогов. Российские авторы Мачехин В.А. и Устюгова А.Д., опираясь на мнение зарубежных организаций, относят к двойному неналогообложению также ситуации «существенного уменьшения налога» [3].

Таким образом, в российской доктрине прослеживается несогласованность мнений российских авторов по поводу двойного неналогообложения. Несмотря на это, на сегодняшний день данная проблема получила более широкое обсуждение, и многие авторы исследуют двойное неналогообложение, что впоследствии будет основой для разработки единого подхода к пониманию данного явления.

ПОБЕДИТЕЛИ

Исходя из проведенного исследования, российские авторы склонны оценивать двойное неналогообложение, как нежелательное явление в то время, как иностранные исследователи все чаще квалифицируют двойное неналогообложение как приемлемое явление. Вместе с тем, зарубежные авторы понимают под двойным неналогообложением как отсутствие налогообложения, так и уплату налогов по заниженным ставкам в то время, как российские авторы не достигли согласованности мнений по этому поводу. Подход иностранных авторов видится более логичным, поскольку согласовывается с позицией международных организаций.

Выводы:

1) На данный момент нет официального и общепризнанного определения понятия «двойное неналогообложение» ни в правовых актах, ни в доктрине. В ходе исследования выявлено, что двойное неналогообложение представляет собой извлечение выгоды из несогласованности налоговых норм разных государств посредством отделения прибыли от источника с целью получения налоговых льгот и неполной уплаты налогов. Автором подтверждена гипотеза исследования;

2) В международных правовых актах двойное неналогообложение описывается, как нежелательное явление, которое должно быть устранено, в частности в рамках реализации положений Плана BEPS;

3) В основном причиной двойного неналогообложения являются положения СИДН, что приводит к ситуации, когда налогоплательщик не платит налог с полученного дохода ни в одном из государств осуществления деятельности;

4) Иностранные авторы чаще, чем российские относят к двойному неналогообложению также ситуации неполной уплаты налогов;

5) Двойное неналогообложение может быть надлежащим (proper use) и ненадлежащим (improper use) в зависимости от целей использования Соглашений об избежании двойного неналогообложения.

Список литературы

1. Винницкий Д.В. Основные функции международного налогового права / Российский ежегодник международного налогового права, 2009 №19
2. Дамиров Д. Э. Проблема конфликта налоговой квалификации и ее решение на основе Модельной налоговой конвенции ООН // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2018. № 3. С. 236.
3. Мачехин В.А. О понятии «двойное неналогообложение» / Устюгова А.Д. // Экономика.Налоги.Право – 2017 – №1 – С 142.
4. Протокол собрания Налогового комитета ОЭСР 1959. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://archives.eui.eu> (Дата обращения: 05.05.2022).
5. Пьерджорджио Валенте 2013 // Генеральная Ассамблея Палаты налоговых консультаций // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://palata-nk.ru> (Дата обращения: 10.05.2022).
6. Рекомендации Европейской Комиссии от 6 декабря 2012 г. об агрессивном налоговом планировании (2012/772/EC) / Official Journal of the European Union L 338/41 12.12.2012. P. 1 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: file:///Users/test/Downloads/l_33820121212en00410043.pdf.en.pdf (Дата обращения: 05.05.2022)
7. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] / OECD Publishing 2013. P. 13. – Режим доступа: <http://dx.doi.org> (Дата обращения: 10.05.2022).
8. Lüder G., Jörg M., Gerhard S. Double income taxation as a response to tax competition in the EU / Intereconomics. 2001. Vol. 36. Iss. 5. P. 245.
9. Marchgraber C. The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law - A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission // EC Tax Review. 2014. 23 (5). P. 293.
10. Marchgraber C. Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. [Электронный ресурс] // Kluwer International Tax Blog. – Режим доступа: <http://kluwertaxblog.com> (Дата обращения: 02.06.2022).
11. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [Электронный ресурс] // P. 73. – Режим доступа: <https://read.oecd-ilibrary.org> (Дата обращения 02.06.2022).

12. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // OECD. 2016. – Режим доступа: <http://www.oecd.org> (Дата обращения: 02.05.2022).
13. Scapa A., Lars A. Henie. Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention [Электронный ресурс] / 33 Intertax. Issue 6/7. 2005. P. 266. – Режим доступа: <http://www.kluwerlawonline.com> (Дата обращения: 02.06.2022).
14. Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases [Электронный ресурс] / European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union, Direct taxation, Tax Coordination, Economic Analysis and Evaluation. Company Taxation Initiatives. Brussels, 5 July 2012 TAXUD D1D (2012). P. 3. – Режим доступа: <https://ec.europa.eu> (Дата обращения: 02.05.2022).