Оглавление

# 

Введение

1. Международное двойное налогообложение: общая характеристика

1.1 Понятие и причины возникновения международного двойного налогообложения

1.2 Международное двойное налогообложение как объект международных налоговых соглашений

1.3 Механизм устранения международного двойного налогообложения в правовой доктрине

2. Этапы устранения международного двойного налогообложения

2.1 Международное межведомственное взаимодействие налоговых органов

2.2 Выявление конкуренции налоговых юрисдикций

2.3 Установление резидентства в целях устранения двойного налогообложения

2.4 Распределение объектов налогообложения между конкурирующими налоговыми юрисдикциями

2.5 Применение частных методов устранения международного двойного налогообложения

Заключение

Список использованных источников и литературы источники

# Введение

Для современного мира характерна тенденция увеличения скорости и объёма трансграничной миграции капитала, человеческих и производственных ресурсов[[1]](#footnote-1), развития международного разделения труда[[2]](#footnote-2) и усиления роли транснациональных корпораций в мировой экономике[[3]](#footnote-3). Одновременно с этим сохраняется институт национального налогового суверенитета, что способно привести к возникновению объектов налогообложения, на которые претендует сразу несколько стран - такая ситуация описывается понятием "международное двойное налогообложение". Оно способно (и в этом нельзя не согласиться с А.А. Шахмаметьевым)"стать серьёзной преградой развития международной экономической деятельности, если бы каждое государство…за счет максимального расширения состава объектов налогообложения и круга налогоплательщиков, использовало все возможности, предоставляемые налоговым суверенитетом, исключительно в целях увеличения своих доходов"[[4]](#footnote-4). Сразу оговоримся, что мы не собираемся давать нравственной оценки обозначенной выше тенденции, а лишь принимаем её как данность.

Следует отметить, что Россия, очевидно, не останется в стороне от глобальных интеграционных процессов ввиду самой их сущности. Сей факт проявляется в реализации в нашей стране ряда крупных инвестиционных проектов, и подтверждается, в частности, известиями об ожидаемом скором завершении переговоров о вступлении РФ во Всемирную торговую организацию[[5]](#footnote-5). Следовательно, изучение международно-правового механизма устранения двойного налогообложения необходимо признать актуальной темой.

Наша тема не относится к категории всесторонне изученных, но, ввиду её практической значимости, существует немало работ, касающихся частных вопросов, таких как установление резидентства физических лиц или налогообложение доходов иностранных организаций, полученных от источников в РФ. Однако глубоких комплексных исследований почти нет, более того, приходится констатировать бедность понятийного аппарата, а процессуальная сторона международно-правового механизма устранения двойного налогообложения вовсе остаётся неизученной, и это представляется наиболее странным.

Цель настоящего исследования состоит в познании международно-правового механизма устранения двойного налогообложения имущества и доходов. Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи:

1. дать общую характеристику объекта исследования: дать определение международного двойного налогообложения и установить причины его возникновения, рассмотреть международное двойное налогообложение в качестве объекта международных налоговых соглашений, а также доктринальную сторону механизма его устранения;
2. исследовать этапы устранения международного двойного налогообложения: выявление конкуренции налоговых юрисдикций, установление резидентства ad hoc, распределение объектов налогообложения между конкурирующими налоговыми юрисдикциями, применение частных методов устранения двойного налогообложения, а также рассмотреть взаимодействие налоговых органов в качестве общего метода такой деятельности.

Структура настоящей работы включает в себя следующие элементы: введение, основная часть и заключение, основная часть содержит две главы, первая состоит из трёх параграфов, вторая - из пяти.

В нашей работе мы цитируем следующих авторов: Анисимова Е.В., Старженецкий В.В., Гусев В.В., Иванец Ю.Л., Кобзарь-Фролова М.Н., Кучеров И.И., Плетнева О.А., Гребенчук А.О., Саматов О.Ж., Толкушкин А.В., Фомичева Л.П., Шакирьянов А.А., Шахмаметьев А.А. Нормативную базу исследования составляют международные договоры и нормативно-правовые акты Российской Федерации.

# 1. Международное двойное налогообложение: общая характеристика

# 1.1 Понятие и причины возникновения международного двойного налогообложения

Прежде всего, следует прояснить терминологический вопрос: дело в том, что некоторые авторы для обозначения исследуемого нами объекта используют такой термин как "многократное налогообложение", например, А.А. Шахмаметьев считает его более точным с математической точки зрения[[6]](#footnote-6). Однако для нас более предпочтительным представляется термин "двойное налогообложение", как более соответствующий сущности механизма устранения международного двойного налогообложения, который представляется нам основанным на взаимодействии именно двух субъектов. Вместе с тем, с упомянутым автором нельзя не согласиться в одном: целесообразность оперирования тем или иным понятием не следует делать предметом дискуссии, поскольку оба они отражают все существенные характеристики рассматриваемого явления[[7]](#footnote-7). Во всяком случае, спорить об этом мы не готовы.

Обосновывая актуальность темы настоящего исследования, мы упомянули лишь несколько признаков международного двойного налогообложения, ещё раз подчеркнём, что к нему приводит "практическая реализация различными государствами претензий на получение части дохода от международной экономической деятельности (получение фискальных платежей при совершении отдельных операций в рамках международной экономической деятельности)"[[8]](#footnote-8). Теперь подробнее остановимся на причинах возникновения международного двойного налогообложения, В.В. Гусев предлагает следующий перечень:

1. одно и то же лицо признается резидентом в России и еще в одном или нескольких государствах;
2. один и тот же доход российского резидента рассматривается как имеющий источник происхождения в двух или более странах и облагается налогом в каждой из этих стран;
3. один и тот же доход российского предприятия облагается в Российской Федерации на основе признания резидентства, а в другой стране - в соответствии с законодательством об источнике дохода;
4. имеются различия между Россией и другими странами в порядке и нормах зачета расходов, понесенных налогоплательщиком;
5. в российском налоговом законодательстве отсутствуют положения о зачете отдельных видов налогов, уплаченных российским резидентом в другой стране[[9]](#footnote-9).

Международное двойное налогообложение необходимо отличать от внутреннего двойного налогообложения, которое А.А. Шакирьянов определяет как ситуацию, когда один и тот же налог взимается на уровне различных административно-территориальных единиц. Оно может быть вертикальным (если одинаковые налоги уплачиваются на местном и государственном уровне) и горизонтальным (имеет место двойное налогообложение на одном административном уровне за счёт различий в определении объекта налогообложения) [[10]](#footnote-10). Названный автор в другой своей статье признаёт, что государству относительно несложно устранить внутреннее двойное налогообложение: оно может сделать это путём реформирования национального налогового законодательства, опираясь на последствия применения отдельных норм и материалы судебно-арбитражной практики[[11]](#footnote-11). Таким образом, ни сами сравниваемые явления, ни правовые средства их устранения нельзя признать родственными в той мере, в какой это необходимо для их одновременного изучения в рамках настоящего исследования, и потому мы этого не делаем.

А.А. Шахмаметьев разграничивает понятия двойного налогообложения в юридическом и экономическом смыслах: первое 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. По сравнению с юридическим, экономическое двойное налогообложение - более широкое понятие, в котором основное внимание обращено на фактическую сторону проблемы аккумуляции налоговой нагрузки и ее последствий. Под экономическим двойным налогообложением понимается последовательное налогообложение одного и того же (с экономической точки зрения) объекта у разных налогоплательщиков. Наиболее часто приводимым примером такой ситуации является налогообложение прибыли акционерного общества и выплачиваемых за счет этой прибыли дивидендов: вначале общество платит налог на прибыль, затем акционеры, получающие дивиденды, также платят налог[[12]](#footnote-12). Подчеркнём, что нас интересует юридическая сторона вопроса.

Как отмечал Н.А. Падейский, "двойное налогообложение возможно во всех налогах: прямых и косвенных, в налогах на доход и имущество, налогах на владение, обращение и потребление, в таможенных налогах и пошлинных сборах"[[13]](#footnote-13). Мы в данной работе рассматриваем правовое регулирование устранения двойного налогообложения именно имущества и доходов, поскольку на сегодняшний день именно ему уделяется наибольшее внимание в соответствующих международно-правовых актах и юридической литературе.

Перейдём, наконец, к определению понятия международного двойного налогообложения. А.В. Толкушин предлагает следующее: двойное налогообложение (международное) - термин международного налогового права, означающий 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[[14]](#footnote-14). Приведённое определение в целом адекватно отражает сущность рассматриваемого явления, но нуждается в некотором уточнении.

А.А. Шахмаметьев перечисляет признаки двойного налогообложения, назовём их "признаки многократности":

1. один и тот же налог (либо сопоставимый налог) должен уплачиваться два или более количества раз, при этом, под сопоставимым налогом понимается налог, отличающийся от другого установленного налога отдельными элементами, но имеющий с последним один и тот же объект;
2. налог взимается более одного раза с одного и того же объекта;
3. налог взимается более одного раза одновременно, под одновременностью понимается хронологическая зависимость факта возникновения определённого объекта налогообложения и обязанности по уплате с него налогов;
4. налоги уплачиваются более одного раза одним и тем же лицом либо разными плательщиками[[15]](#footnote-15).

Возьмём перечисленные признаки за основу, добавим к ним "признак международности" и получим: международное двойное налогообложение - правовое явление, при котором один и тот же субъект приобретает обязанность уплатить один и тот же (либо сопоставимый) налог с одного и того же объекта более чем в одном государстве.

# 1.2 Международное двойное налогообложение как объект международных налоговых соглашений

Как было сказано выше, двойное налогообложение способно стать серьёзной преградой на пути международной экономической деятельности, поэтому государства, - замечает А.А. Шахмаметьев, - будучи заинтересованными в развитии международного экономического сотрудничества, вынуждены искать пределы использования своих налоговых полномочий, в рамках которых не только минимизировались бы негативные последствия международного налогообложения, но и последнее могло бы считаться справедливым[[16]](#footnote-16). Упомянутые пределы устанавливаются посредством заключения международных соглашений об устранении двойного налогообложения.

Напомним, что ст.7 Налогового кодекса[[17]](#footnote-17) конкретизирует положение п.4 ст.15 Конституции[[18]](#footnote-18) и устанавливает, что международные договоры по вопросам налогообложения являются источниками налогового права РФ и обладают большей в сравнении с нормативно-правовыми актами Российской Федерации юридической силой, а также, как отмечает В.В. Гусев, имеют прямое действие[[19]](#footnote-19).

Говоря о значении соглашений об устранении двойного налогообложения, следует перечислить преимущества, которые даёт их заключение государствам-партнёрам. Начнём с преимуществ, которые традиционно указываются в пояснительных записках к законопроектам о ратификации таких соглашений:

1. обеспечение условий, при которых юридические и физические лица каждого из договаривающихся государств не будут дважды уплачивать налоги с одного и того же вида доходов и капитала в своем государстве и государстве-партнере;
2. привлечение в каждое из договаривающихся государств иностранных инвестиций[[20]](#footnote-20);

М.Н. Кобзарь-Фролова также называет:

1. гарантирование налогоплательщикам недискриминации;
2. обеспечение для государств возможности взаимных прямых консультаций, обмена информацией, обмена опытом и иных контактов для решения многих спорных вопросов, а также для контроля за внешнеэкономической деятельностью своих резидентов;
3. закрепление на договорной основе государствами своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и имущества, получаемых резидентами от международной экономической и финансовой деятельности;

двойное налогообложение международное соглашение

1. предупреждение правонарушений, совершаемых иностранными гражданами и иностранными юридическими лицами по законодательству страны, на чьей территории, извлекается доход[[21]](#footnote-21);

Е.В. Анисимова и В.В. Старженецкий добавляют:

1. стимулирование экономического взаимодействия субъектов предпринимательства стран, подписавших соглашение[[22]](#footnote-22).

А.А. Шакирьянов предлагает классифицировать международные соглашения об избежании двойного налогообложения следующим образом:

1. соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал;
2. соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущества (по все видимости, автор не всякий капитал признаёт имуществом - И. И.);
3. соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении социальных налогов и взносов на социальное страхование;
4. соглашения об избежании двойного налогообложения в области транспорта[[23]](#footnote-23).

Среди международных договоров об устранении двойного налогообложения можно выделить двусторонние и многосторонние. Последние, как правило, закрепляют типовые проекты двусторонних договоров, рекомендуемые для участников таких многосторонних соглашений. Важнейшим подобным документом, на наш взгляд, является Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал[[24]](#footnote-24) (далее - МК ОЭСР).О.Ж. Саматовназывает ещё один документ такого рода - это Типовая конвенция ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами 1980г., а также перечисляет целый ряд типовых конвенций разработанных в рамках региональных и субрегиональных международных организаций: проект многосторонней конвенции для франкоязычных стран Африки (подготовленный под эгидой Франции в 1964 г.), Типовое налоговое соглашение Британского содружества наций (1964 г.), Конвенция об устранении двойного налогообложения между странами-членами Андской группы (1971 г.), Протокол о гармонизации налоговых льгот между странами-членами Центральноамериканского рынка[[25]](#footnote-25) и т.д. Следует также упомянуть Многостороннюю конвенцию ЮНЕСКО об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения, содержащую модель соответствующего двустороннего соглашения[[26]](#footnote-26) (далее - МДС ЮНЕСКО), а также Протокол стран СНГ "Об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества"[[27]](#footnote-27).

В РФ основой для переговоров с уполномоченными органами иностранных государств о заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения является Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, утверждённое постановлением Правительства от 24 февраля 2010 г. № 84[[28]](#footnote-28) (далее - ТС).

Большинство авторов, в том числе Л.П. Фомичева[[29]](#footnote-29), Ю.Л. Иванец[[30]](#footnote-30), О.А. Плетнева, А.О. Гребенчук[[31]](#footnote-31), В.В. Гусев[[32]](#footnote-32) и др. признаёт, что ТС основано на МК ОЭСР, хотя Россия и не участвует в последней.

Двусторонние соглашения об устранении двойного налогообложения (РФ ратифицировала 77 таких соглашений[[33]](#footnote-33)) согласно ТС включают следующие положения: страны-участники соглашения; лица и налоги, к которым применяется соглашение; общие определения; критерии определения резидентства и постоянного представительства для целей устранения двойного налогообложения; принципы распределения объектов налогообложения между договаривающимися сторонами; подлежащие использованию частные методы устранения двойного налогообложения; правила о недискриминации; основы межведомственного взаимодействия налоговых органов; подтверждение особого статуса дипломатических представительств и консульских учреждений, а также их сотрудников; положения о противодействии злоупотреблению льготами, предоставляемыми соглашением; условия вступления в силу и прекращения действия соглашения.

# 1.3 Механизм устранения международного двойного налогообложения в правовой доктрине

Ранее в настоящей главе говорилось, что государства в целях устранения международного двойного налогообложения вынуждены идти на ограничение своего налогового суверенитета путём заключения международных договоров, которые устанавливают соответствующий правовой механизм, призванный, - по словам И.И. Кучерова, - обеспечить справедливое распределение налоговых обязанностей налогоплательщиков между налоговыми юрисдикциями различных стран[[34]](#footnote-34). Указанный механизм А.А. Шахмаметьев характеризует как системное комплексное явление и выделяет в его составе четыре элемента:

1. уровни правового регулирования (национальное законодательство и международные соглашения);
2. концепции и принципы, лежащие в основе такого регулирования (налоговая нейтральность в отношении экспорта и импорта капитала и принцип национальной беспристрастности);
3. критерии установления связи лица с государственной налоговой юрисдикцией, в силу которой на него возлагается обязанность по уплате налогов на территории данной юрисдикции;
4. методы (способы) устранения многократного международного налогообложения[[35]](#footnote-35).

Названный автор рассматривает три группы правовых инструментов устранения международного двойного налогообложения:

1. определение субъектного и объектного состава правоотношений: а. круга лиц, которые осуществляют международную экономическую деятельность и на которых могут возлагаться налоговые обязательства в странах осуществления такой деятельности, б. объектов налогообложения, возникающих в результате осуществления такой деятельности в разных странах, в. государств, которые вправе призывать названных лиц к исполнению налоговых обязательств с указанных объектов;
2. методы устранения двойного налогообложения: освобождение, кредитование, налоговые вычеты, пониженные налоговые ставки;
3. согласительные процедуры, под которыми понимаются различные формы взаимодействия представителей государств по вопросам обеспечения эффективности устранения двойного налогообложения, решения спорных проблем, проведения консультаций[[36]](#footnote-36).

А.А. Шакирьянов предлагает систему урегулирования международного двойного налогообложения, состоящую из трёх элементов:

1. методы устранения двойного налогообложения;
2. механизм борьбы с уклонением от налогообложения;
3. организационно-правовые основы деятельности национальных налоговых администраций по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём[[37]](#footnote-37).

В числе методов устранения двойного налогообложения автор выделяет общие (обычный вычет и освобождение с последовательностью) и специальные, последние преимущественно применяются в отношении косвенных налогов[[38]](#footnote-38).

Использование системного подхода характерно для большинства авторов. В.В. Гусев рассматривает трёхступенчатую систему устранения международного двойного налогообложения:

1. на первом этапе происходит установление согласованных правил определения страны резидентства и источника доходов, применяемых в странах-партнёрах;
2. двойное налогообложение, оставшееся после установления таких правил устраняется методом зачёта (налогового кредита) и (или) методом освобождения;
3. наконец, на третьем этапе устраняется двойное налогообложение, возникающее по причине различий в определении облагаемого дохода в странах-партнёрах[[39]](#footnote-39).

Мы предлагаем рассматривать международно-правовой механизм устранения двойного налогообложения как система последовательно сменяющих друг друга этапов, объединённых общей целевой направленностью и общим методом.

1. выявление конкуренции налоговых юрисдикций;
2. установление резидентства для целей устранения двойного налогообложения;
3. распределение объектов налогообложения между конкурирующими налоговыми юрисдикциями;
4. применение частных методов устранения двойного налогообложения;

Кроме того, по нашему мнению, в качестве общего метода, применяемого на каждом этапе, должно быть рассмотрено международное межведомственное взаимодействие налоговых органов.

# 2. Этапы устранения международного двойного налогообложения

# 2.1 Международное межведомственное взаимодействие налоговых органов

Ещё раз подчеркнём, что международное межведомственное взаимодействие налоговых органов (далее - взаимодействие налоговых органов) является общим методом по отношению ко всем четырём этапам устранения международного двойного налогообложения, по этой причине настоящая глава начинается именно с этого параграфа.

МК ОЭСР и ТС предусматривают три формы взаимодействия налоговых органов: взаимосогласительная процедура (ст.25 ТС), обмен информацией (ст.26 ТС) и взаимное содействие во взыскании налогов (ст.27 ТС). Оговоримся, что термин "налоговый орган" здесь употребляется взамен используемого ТС, МК ОЭСР и многими двусторонними соглашениями термина "компетентный орган". Такая замена, на наш взгляд, семантически оправдана в рамках настоящей работы, однако не бесспорна с точки зрения законодательства, которое под компетентным органом, вероятно, не всегда понимает именно налоговый орган.

Первую форму взаимодействия рассмотрим на примере договора со Швейцарией[[40]](#footnote-40), ст.24 которого предусматривает, что лицо имеет право обратиться с заявлением к компетентному органу того договаривающегося государства, в котором оно имеет постоянное местопребывание или гражданином которого является, если считает, что к нему должны быть применены положения названного договора (п.1 ст.24). Орган, в который поступило заявление, будет стремиться, если он сочтет заявление обоснованным и если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого договаривающегося государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего договору (п.2 ст.24). Компетентные органы договаривающихся государств должны стремиться разрешать по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании и применении договора (п.3 ст.24) и с этой целью могут вступать в прямые контакты друг с другом (п.4 ст.24).

Договор с Японией[[41]](#footnote-41) в ст.23 предусматривает обязанность компетентных органов сторон обмениваются информацией, необходимой для выполнения положений названного договора или внутреннего законодательства сторон, касающегося налогов, на которые распространяется договор. Полученная таким образом информация признаётся конфиденциальной (п. ст.23). Компетентные органы договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях, внесенных в их соответствующие налоговые законодательства, в течение приемлемого периода времени после внесения таких изменений (п.3 ст.23).

Теперь обратимся к договору с Алжиром[[42]](#footnote-42), который в ст.27 закрепляет положения о взаимном содействии во взыскании налогов, которое заключается в возможности взыскания налоговой обязанности перед одним договаривающимся государством в другом договаривающемся государстве либо применения обеспечительных мер по такому обязательству в этом другом договаривающемся государстве (п.3, 4 ст.27).

В заключение добавим, что не каждое международное двустороннее соглашение по налогообложению обязательно предусматривает все три формы сотрудничества налоговых органов: так договор с Японией не включает норм о содействии во взыскании налогов, а договор со Швейцарией ограничивается лишь установлением взаимосогласительной процедуры, тем временем договор с Алжиром содержит все три формы взаимодействия.

# 2.2 Выявление конкуренции налоговых юрисдикций

Международные договоры, основанные на ТС и МК ОЭСР, как правило, применяются в РФ к следующим налогам:

1. налог на доходы физических лиц;
2. налог на прибыль организаций;
3. налог на имущество физических лиц;
4. налог на имущество организаций.

Ниже приведём примеры норм российского налогового законодательства, определяющих налогоплательщиков и объекты налогообложения для указанных налогов. Начнём с объектов налогообложения, к ним относятся:

1. доходы резидентов РФ (ст. 209, 247 НК[[43]](#footnote-43));
2. доходы, полученные нерезидентами от источников в РФ (ст. 209, 247 НК);
3. недвижимое имущество резидентов и нерезидентов, находящееся на территории Российской Федерации (ст.374 НК, ст.2 Закона РФ "О налогах с имущества физических лиц"[[44]](#footnote-44));
4. движимое имущество российских организаций, а также постоянных представительств иностранных организаций в РФ, учитываемое на балансе в качестве основных средств (ст.374 НК).

Также НК содержит критерии определения налогового резидентства и постоянного представительства. Организации-резиденты РФ (они же - российские организации) - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (ч.2 ст.11 НК). Ч.2 ст. 207 устанавливает, что физическими лицами-резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Согласно НК, под постоянным представительством иностранной организации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной пунктом 4 ст.306 НК (ч.2 ст.306 НК).

Нетрудно догадаться, что возможна ситуация, при которой иностранные законодательные положения, определяющие круг налогоплательщиков и объекты налогообложения, могут относить к таким субъектам и объектам те же субъекты и объекты, что и приведённые выше нормы российского законодательства. Так возникает конкуренция налоговых юрисдикций, являющаяся при наличии соответствующего международного договора основанием для применения международно-правового механизма устранения двойного налогообложения.

Поводом для применения такого механизма является обращение заинтересованного лица (налогоплательщика) с заявлением в налоговый орган, как это предусматривает ст.25 ТС и, например, ст.25 договора с Сингапуром[[45]](#footnote-45). Если такое заявление не будет подано или будет пропущен срок его подачи, установленный соответствующим договором (например, ч.1 ст.25 договора с Сингапуром предусматривает трёхлетний срок), конкуренция правовых юрисдикций не будет выявлена и приведёт к возникновению двойного налогообложения.

# 2.3 Установление резидентства в целях устранения двойного налогообложения

ТС состоит из 31 статьи, в 26 из них хотя бы раз встречается слово "резидент" или однокоренное с ним слово. Этот факт позволяет сделать предположение о немалой важности определения резидентства для устранения двойного налогообложения. И такое предположение будет верным, поскольку резидентство выступает одним из критериев при распределении объектов налогообложения, которое происходит на следующем этапе.

По общему правилу, резидентство определяется национальным законодательством, однако возможна ситуация, когда оба договаривающихся государства согласно своему внутреннему праву будут рассматривать данное лицо в качестве своего резидента. Такая ситуация препятствует устранению двойного налогообложения, следовательно, должна быть решена. Международные договоры могут предусматривать пути преодоления двойного резидентства, при этом для физических лиц и организаций устанавливаются разные критерии, составляющие, - по определению А.А. Шахмаметьева, - иерархическую систему[[46]](#footnote-46), т.е. применяемые последовательно.

Договор с Австралией[[47]](#footnote-47) предусматривает, что если физическое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств, такое лицо считается резидентом только того договаривающегося государства, в котором оно располагает постоянным жильем, или, если лицо располагает постоянным жильем в обоих договаривающихся государствах или ни в одном из них, лицо считается резидентом только того договаривающегося государства, в котором оно имеет более тесные личные и экономические связи (ч.3 ст.4) (МК ОЭСР использует термин "центр жизненных интересов" - п. b ч.2 ст.4). К двум названным критериям надлежит добавить ещё один: в качестве третьего критерия договор с Бразилией[[48]](#footnote-48) указывает гражданство (п. c ч.2 ст.4). Если же лицо является гражданином обоих государств или не является гражданином ни одного из них, п. d ч.2 ст.4 предписывает применить взаимосогласительную процедуру для разрешения вопроса о резидентстве. Указанное соглашение не называет последствий неудачи такой процедуры, но такие последствия можно предположить, тем более что они названы в п. d ч.2 ст.4 ТС: в случае отсутствия согласия между договаривающимися государствами, на такое лицо не будут распространяться льготы и освобождения от налогов, предоставляемые соглашением.

Что касается резидентства организаций, то, например, договор с Португалией[[49]](#footnote-49) предусматривает, что если такое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств, то оно будет считаться резидентом только того государства, в котором находится его фактическое место управления - такой критерий применяется во многих двусторонних договорах РФ, а также в МК ОЭСР. Примечательно, что ТС не использует в этом случае императивной привязки, напротив, устанавливает согласительную процедуру, при которой нахождение фактического места управления будет лишь учитываться. Более того, ТС устанавливает критерии определения такого места: место, где проводятся заседания совета директоров; место, из которого обычно осуществляется руководящее управление; место, где главные (руководящие) лица осуществляют свою деятельность; место, где ведётся бухгалтерский учёт и хранятся архивы (ч.3 ст.4 ТС).

Представляется, что нормативное закрепление критериев определения места фактического управления может оказаться практически полезным, поскольку, в частности, крупные корпорации по определению имеют сложную организацию. А если учесть достижения в сфере информационных технологий, становится сложно даже представить, с какими трудностями могут столкнуться налоговые органы при определении места фактического управления. Следует отметить, что в некоторых странах, - по словам А.А. Шахмаметьева, - место нахождения органов управления организации в качестве критерия отнесения её к налоговой юрисдикции того или иного государства обозначается термином "налоговый домициль". Однако возможность применения налогового домициля ограничена ввиду различного понимания на уровне национальных законов: помимо названного, он может означать место регистрации юридического лица, основное место ведения бизнеса и т.д. [[50]](#footnote-50)

Как мы продемонстрировали выше, налоговое резидентство, установленное согласно нормам внутреннего права и в соответствии с международным договором, часто не совпадает. Другими словами, одно и то же лицо может рассматриваться НК как резидент РФ, а международным соглашением - как нерезидент. Такое налоговое резидентство, установленное для целей применения международно-правового механизма устранения двойного налогообложения мы предлагаем называть резидентством ad hoc.

# 2.4 Распределение объектов налогообложения между конкурирующими налоговыми юрисдикциями

После того, как установлено наличие конкуренции налоговых юрисдикций и определено резидентство ad hoc, следует перейти к следующему этапу механизма устранения международного двойного налогообложения. Рассмотрим этот вопрос на примере договора с Мексикой[[51]](#footnote-51), согласно которому, заданное договаривающееся государство облагает налогом следующие доходы:

1. доходы от недвижимого имущества, находящегося в данном государстве (ст.6)
2. прибыль предприятий-резидентов, за исключением прибыли постоянных представительств (определение постоянного представительства содержится в ст.5), находящихся в другом договаривающемся государстве (ст.7);
3. прибыль резидентов от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках, а также аренды, использования или простоя (демереджа) контейнеров и соответствующего оборудования, связанных с эксплуатацией морских или воздушных судов в международных перевозках (ст.8);
4. дивиденды, получаемые резидентом от компании-резидента другого договаривающегося государства, за исключением случаев, когда лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, или оказывает личные услуги с расположенной там постоянной базы, и участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, непосредственно связано с таким постоянным представительством или постоянной базой (ст.10);
5. проценты, возникающие в другом договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту. Под процентами понимается доход от долговых требований любого вида, и в частности доход от государственных ценных бумаг, облигаций и долговых обязательств, включая премии и выигрыши по таким ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам, а также любой другой доход, считающийся доходом от предоставляемых займов (ст.11);
6. роялти (доходы от авторских прав и лицензий), возникающие в другом договаривающемся государстве, и выплачиваемые резиденту (ст.12);
7. доходы, полученные от отчуждения недвижимого имущества, находящегося в данном государстве, доходы от отчуждения акций, участия или других прав на капитал компании-резидента, доходы от отчуждения движимого имущества постоянного представительства, находящегося в данном государстве, а также доходы, полученные от отчуждения прочего имущества резидентов (ст.13);
8. доход резидента от оказания профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, за исключением случаев, когда

резидент, будучи физическим лицом, находится в другом договаривающемся государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 120 дней в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году или имеет в этом государстве постоянную базу, регулярно используемую им для целей осуществления своей деятельности (ст.14);

1. вознаграждение от работы по найму, получаемое в данном государстве резидентом другого договаривающегося государства, а также доходы резидентов, получаемые от работы по найму в другом договаривающемся государстве, если получатель находится в другом договаривающемся государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде или вознаграждение выплачивается нанимателем, который не является резидентом другого договаривающегося государства или расходы по выплате вознаграждения не несут постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель имеет в другом договаривающемся государстве (ст.15);
2. гонорары директоров и другие подобные выплаты, получаемые резидентом другого договаривающегося государства в качестве члена совета директоров или иного подобного органа компании-резидента (ст.16);
3. доходы от деятельности артистов и спортсменов, осуществляемой в данном государстве (ст.17);
4. пенсии и другие подобные выплаты, возникающие в данном государстве (ст.18);
5. вознаграждение за государственную службу, осуществляемую для данного государства (ст. 19);
6. прочие доходы резидентов независимо от источника их возникновения (ст.21).

Следует отметить, что правило, установленное ст.21 названного договора, как и рекомендует модельная норма ст.21 МК ОЭСР, основано на принципе резидентства. Одновременно с этим ст.21 ТС предусматривает применение для таких отношений принципа источника получения дохода.

Теперь обратимся к договору с Германией[[52]](#footnote-52), который в ст.22 устанавливает правила налогообложения имущества, согласно которым, договаривающееся государство облагает налогом:

1. недвижимое имущество, находящееся на его территории (п.1 ст.22);
2. движимое имущество, относящееся к постоянным представительствам и постоянным базам резидентов другого государства, находящимся на территории данного государства (п.2 ст.22);
3. морские, речные и воздушные суда, эксплуатируемые резидентом в международных перевозках (п.3 ст.22);
4. прочее имущество резидентов (п.4 ст.22).

# 2.5 Применение частных методов устранения международного двойного налогообложения

После устранения коллизий между правилами определения источника доходов, становится возможным использование частных методов устранения международного двойного налогообложения. Государство применяет эти методы (или один из них), если по итогам предыдущего этапа выясняется, что доход или имущество резидента этого государства должны облагаться налогом в государстве-партнёре. Закрепление указанных методов в двусторонних соглашениях по двойному налогообложению означает обязательство участников использовать их для выполнения своих обязательств по таким соглашениям, что закрепляется внутренними нормативно-правовыми актами.

В мировой практике, насколько нам известно, используется два основных частных метода устранения двойного налогообложения: метод освобождения и метод кредита. В.В. Гусев кратко характеризует первый как относящийся к подлежащим налогообложению доходам, а второй - как относящийся к уплаченным налогам[[53]](#footnote-53). Следует отметить, что метод налогового кредита также именуется методом зачёта и методом уменьшения налога). Названные методы предусмотрены МК ОЭСР, однако наиболее полно, на наш взгляд, они отражены в МДС ЮНЕСКО, ст.7 которого предлагает к использованию по несколько альтернативных комбинаций условий для каждого из названных выше методов. Итак, если резидент одного государства получает доходы или владеет имуществом, подлежащим налогообложению в государстве-партнёре, согласно ст.7 МДС ЮНЕСКО, первое государство:

1. освобождает эти доходы или имущество от налогообложения - метод простого освобождения;
2. освобождает эти доходы или имущество от налогообложения. Это государство может, однако, учитывать освобожденные от налога доходы или имущество при исчислении суммы налога на остальные доходы или имущество указанного лица и применять ту же налоговую ставку, которая применялась бы, если бы рассматриваемые доходы или имущество не были освобождены от обложения - метод освобождения с применением прогрессивной ставки;
3. вычитает из налога указанного лица сумму, равную доле этого налога, соответствующей выплатам, полученным из другого договаривающегося государства - метод освобождения с сохранением облагаемых доходов;
4. вычитает из налога, взимаемого им с указанного лица, сумму, соответствующую налогу, выплаченному в другом договаривающемся государстве - метод интегрального уменьшения;
5. вычитает из налога, взимаемого им с указанного лица, сумму, соответствующую налогу, выплаченному в другом договаривающемся государстве. Вычитаемая сумма не может превышать доли этого налога, исчисленного до вычета, применяемого в другом договаривающемся государстве - метод обычного уменьшения;
6. применяет к налогу, которым оно облагает доходы или имущество указанного лица, вычет суммы, равной установленному проценту налоговой базы, независимо от того, достигли или не достигли этого процента взимания государства-партнёра - метод уменьшения посредством разовой скидки;
7. если резидент пользуется в государстве-партнёре специальной налоговой льготой, первое государство применяет к этому лицу, в отношении соответствующего налога вычет, равный всей сумме, которая без этой льготы должна была бы быть выплачена в другом государстве - метод уменьшения с приведением "условной налоговой скидки".

Согласно ст.23 ТС, РФ стремится использовать метод обычного уменьшения, можно представить, что данное обстоятельство, связано с тем, что "при этом значительно сужаются возможности для международного уклонения от налогов"[[54]](#footnote-54).В. В. Гусев приводит следующий пример использования названного метода: компания-резидент Российской Федерации получила прибыль в размере 100 единиц, осуществляя деятельность в государстве Б. Ставка налога в России - 30%, в государстве Б - 20%. Сумма налога, подлежащая к уплате в России, исчисляется как разность между суммой налога на весь доход, исчисленный по российскому законодательству, и суммой налога, уплаченного в государстве Б, или 30 единиц минус 20 единиц дадут сумму налога, подлежащего к уплате в России, в размере 10 единиц[[55]](#footnote-55).

# Заключение

Чтобы дать общую характеристику международного двойного налогообложения, мы начали с того, что определили причины его возникновения, разграничили понятия внутреннего и международного двойного налогообложения, рассмотрели его в юридическом и экономическом смыслах, обозначили возможность применения термина "международное многократное налогообложение" как равнозначного и, наконец, определили международное двойное налогообложение как правовое явление, при котором один и тот же субъект приобретает обязанность уплатить один и тот же (либо сопоставимый) налог с одного и того же объекта более чем в одном государстве.

Затем мы рассмотрели объект нашего исследования в качестве объекта международных налоговых соглашений: выявили конституционные основы применения таких соглашений на территории РФ, определили значение таких соглашений, классифицировали их, назвали важнейшие многосторонние соглашения и проанализировали типичную структуру международного двустороннего соглашения об устранении двойного налогообложения.

После этого мы обратились к изучению доктринальных воззрений на международно-правовой механизм устранения двойного налогообложения как на системное комплексное явление. Были рассмотрены точки зрения В.В. Гусева, А.А. Шакирьянова и А.А. Шахмаметьева, а также высказана наша собственная, на которой мы и построили систему изложения данной темы.

Решая задачу исследования этапов устранения международного двойного налогообложения, мы в первую очередь обратили внимание на международное межведомственное взаимодействие налоговых органов, выступающее в качестве общего метода, используемого на всех стадиях рассматриваемого механизма. Мы выяснили, что такое взаимодействие проявляется в трёх формах: взаимосогласительные процедуры, обмен информацией и взаимное содействие во взыскании налогов.

Далее мы изучили первый этап рассматриваемого механизма - установление конкуренции налоговых юрисдикций, продемонстрировали, как нормами налогового права РФ определяется относимость субъектов и объектов налоговых правоотношений к юрисдикции РФ. Также мы установили повод и основание для применения международно-правового механизма устранения двойного налогообложения.

Второй элемент названного механизма - установление резидентства в целях применения этого механизма (резидентства ad hoc). Мы разграничили понятия резидентство в смысле, вкладываемом в него национальным налоговым законодательством и резидентство ad hoc, исследовали критерии, используемые в мировой практике для установления резидентства физических лиц и организаций в целях применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Далее мы выяснили, каким образом доходы и имущество резидентов стран-партнёров по таким соглашениям распределяются между их налоговыми юрисдикциями в качестве объектов налогообложения, рассмотрели критерии, применяемые для конкретных источников доходов и видов имущества.

Наконец, мы изучили методы, используемые государствами для исполнения своих обязательств по устранению международного двойного налогообложения. К таким методам относятся: метод простого освобождения, метод освобождения с применением прогрессивной ставки, метод освобождения с сохранением облагаемых доходов, метод обычного уменьшения, метод интегрального уменьшения, метод уменьшения посредством разовой скидки, метод уменьшения с проведением условной налоговой скидки. Стороны соглашения об избежании двойного налогообложения могут выбрать любой из перечисленных методов или их комбинацию, для РФ предпочтителен метод обычного уменьшения.

В заключение хочется ещё раз подчеркнуть, что в результате проделанной работы нам удалось в общих чертах обозначить собственную доктринальную модель международно-правового механизма устранения двойного налогообложения, представляемого в виде системы последовательно сменяющих друг-друга этапов, объединённых общей целевой направленностью и общим методом. Достигнутый результат пригоден для дальнейшей разработки и, на наш взгляд, обладает, по крайней мере, теоретической ценностью.

# Список использованных источников и литературы источники

Международные договоры

1. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество" // Собрание законодательства РФ. 2009. № 17. Ст. 1968.
2. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29 мая 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы" // Собрание законодательства РФ. № 6.2003. Ст.510.
3. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22 ноября 2004 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Собрание законодательства РФ. 2009. № 17. Ст. 1970.
4. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января 1986 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы" // Ведомости Верховного Совета СССР. 1986. № 50. Ст.1022.
5. Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения от 13 декабря 1979 г. // Свод нормативных актов ЮНЕСКО. М.: Международные отношения, 1991. С.469 - 489.
6. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (неофициальный перевод осуществлён Олегом Купаловым специально для Российского налогового портала) // Российский налоговый портал: сайт. URL: http://www.taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-90421-modelnaya\_konventsiya\_oesr\_v\_otnoshenii\_nalogov\_na\_dohodyi\_i\_kapital (дата обращения: 19.12.2010).
7. Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г. "Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества" // СПС "КонсультантПлюс".
8. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Собрание законодательства РФ. 2004. № 9. Ст.699.
9. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов от 07 июня 2004 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы" // Собрание законодательства РФ. 2008. № 32. Ст.3765.
10. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Сингапур от 09 сентября 2002 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст.1588.
11. Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество" // Собрание законодательства РФ. 1998. № 8. Ст.913.
12. Соглашение между РФ и Швейцарской Конфедерацией от 15 ноября 1995г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал" // Собрание законодательства РФ. № 23.1997. Ст.2666.
13. Нормативно-правовые акты РФ
14. Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 2009. № 4. Ст.445.
15. Закон РФ от 09 декабря 1991 г. № 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 8. Ст.362.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст.3824.
17. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст.3340.
18. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" // Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст.1078.

Иные источники

1. Действующие двусторонние международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения (Материал подготовлен специалистами КонсультантПлюс) // СПС "КонсультантПлюс".
2. Пояснительная записка "К проекту Федерального закона "О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал" // СПС "КонсультантПлюс".

Литература.

Статьи из периодических изданий и книги:

1. Анисимова Е.В., Старженецкий В.В. Международные договоры об избежании двойного налогообложения: актуальные проблемы (Подготовлен для системы "КонсультантПлюс", 2001) // СПС "КонсультантПлюс".
2. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения (Финансы, № 4, 2000) // СПС "КонсультантПлюс".
3. Иванец Ю.Л. Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы (Налоговая политика и практика, 2010, № 8) // СПС "КонсультантПлюс".
4. Кобзарь-Фролова М.Н. Роль и значение международных договоров в предупреждении налоговой деликтности (Финансовое право, 2010, № 4) // СПС "КонсультантПлюс".
5. Кучеров И.И. Налоговые привилегии и иммунитеты как институты международного налогового права (Финансовое право, 2007, № 4) // СПС "КонсультантПлюс".
6. Плетнева О.А., Гребенчук А.О. Соглашение об избежании двойного налогообложения (Налоговый вестник, 2010, № 6) // СПС "КонсультантПлюс".
7. РФ готова вступить в ВТО до конца 2011 года // Газета "Коммерсантъ" 2010.08 дек.
8. Саматов О.Ж. Сотрудничество государств СНГ в области налогообложения (международно-правовые аспекты) (Право и политика, 2005, №6) // СПС "КонсультантПлюс".
9. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу РФ (части первой) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Статьи 1-29. (Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2005) // СПС "КонсультантПлюс".
10. Фомичева Л.П. Комментарий к Постановлению Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" (Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров, 2010, № 6) // СПС "КонсультантПлюс".
11. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения. (Адвокат, 2006, № 3) // СПС "КонсультантПлюс".
12. Шакирьянов А.А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения (Законодательство и экономика, 2006, № 3) // СПС "КонсультантПлюс".
13. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. М.: Тровант, 2009.140 с.
14. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи (Финансовое право, 2006, № 3) // СПС "КонсультантПлюс".
15. Шахмаметьев А.А. Налоговое резидентство иностранных организаций: теория и практика правового регулирования // Государство и право. 2009. №8. С.46-53.
16. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС "КонсультантПлюс".
17. Шахмаметьев А.А. Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации (Современное право, 2008, № 9) // СПС "КонсультантПлюс".
18. Электронные ресурсы
19. Международное разделение труда // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru. wikipedia.org/wiki/ Международное\_разделение\_труда (последнее обращение: 16.12.2010).
20. Транснационализация // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru. wikipedia.org/wiki/Транснационализация (последнее обращение: 16.12.2010).
21. Экономическая глобализация // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru. wikipedia.org/wiki/Экономическая\_глобализация (последнее обращение: 16.12.2010).

1. Экономическая глобализация // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Экономическая\_глобализация. [↑](#footnote-ref-1)
2. Международное разделение труда // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/ Международное\_разделение\_труда [↑](#footnote-ref-2)
3. Транснационализация // Википедия. Свободная энциклопедия: сайт. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/Транснационализация. [↑](#footnote-ref-3)
4. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. РФ готова вступить в ВТО до конца 2011 года // Газета «Коммерсантъ» 2010. 08 дек. [↑](#footnote-ref-5)
6. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. С. 63, 64. [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же. [↑](#footnote-ref-7)
8. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи (Финансовое право, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения (Финансы, 2000. №4) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. Шакирьянов А.А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения (Законодательство и экономика, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения. (Адвокат, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. С. 65, 66. [↑](#footnote-ref-12)
13. Цит. По: Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, N 2) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу РФ (части первой) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Статьи 1-29. Ст. 7. [↑](#footnote-ref-14)
15. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. С. 63. [↑](#footnote-ref-15)
16. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи (Финансовое право, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. [↑](#footnote-ref-17)
18. Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 2009. № 4. Ст. 445. [↑](#footnote-ref-18)
19. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-19)
20. Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал» // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-20)
21. Кобзарь-Фролова М.Н. Роль и значение международных договоров в предупреждении налоговой деликтности (Финансовое право, 2010, № 4) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-21)
22. Анисимова Е.В., Старженецкий В.В. Международные договоры об избежании двойного налогообложения: актуальные проблемы (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс», 2001) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-22)
23. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения. (Адвокат, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-23)
24. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (неофициальный перевод) // Российский налоговый портал: сайт. URL: http://www.taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-90421-modelnaya\_konventsiya\_oesr\_v\_otnoshenii\_nalogov\_na\_dohodyi\_i\_kapital. [↑](#footnote-ref-24)
25. Саматов О.Ж. Сотрудничество государств СНГ в области налогообложения (международно-правовые аспекты) (Право и политика, 2005, №6) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-25)
26. Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения от 13 декабря 1979 г. // Свод нормативных актов ЮНЕСКО. М.: Международные отношения, 1991. С. 469 - 489. [↑](#footnote-ref-26)
27. Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г. «Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078. [↑](#footnote-ref-28)
29. Фомичева Л.П. Комментарий к Постановлению Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» (Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров, 2010, N 6) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. Иванец Ю.Л. Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы (Налоговая политика и практика, 2010, № 8) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-30)
31. Плетнева О.А., Гребенчук А.О. Соглашение об избежании двойного налогообложения (Налоговый вестник, 2010, № 6) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-31)
32. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-32)
33. Действующие двусторонние международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения (Материал подготовлен специалистами КонсультантПлюс) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Кучеров И.И. Налоговые привилегии и иммунитеты как институты международного налогового права (Финансовое право, 2007, № 4) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-34)
35. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения (Финансовое право, 2008, № 2) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Шакирьянов А.А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения (Законодательство и экономика, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-37)
38. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения. (Адвокат, 2006, № 3) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-38)
39. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-39)
40. Соглашение между РФ и Швейцарской Конфедерацией от 15 ноября 1995г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. № 23. 1997. Ст. 2666. [↑](#footnote-ref-40)
41. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января 1986 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Ведомости Верховного Совета СССР. 1986. № 50. Ст. 1022. [↑](#footnote-ref-41)
42. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 17. Ст. 1968. [↑](#footnote-ref-42)
43. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340. [↑](#footnote-ref-43)
44. Закон РФ от 09 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362. [↑](#footnote-ref-44)
45. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Сингапур от 09 сентября 2002 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст. 1588. [↑](#footnote-ref-45)
46. Шахмаметьев А.А. Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации (Современное право, 2008, № 9) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-46)
47. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 9. Ст. 699. [↑](#footnote-ref-47)
48. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22 ноября 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 17. Ст. 1970. [↑](#footnote-ref-48)
49. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29 мая 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. № 6. 2003. Ст. 510. [↑](#footnote-ref-49)
50. Шахмаметьев А.А. Налоговое резидентство иностранных организаций: теория и практика правового регулирования // Государство и право. 2009. №8. С. 47. [↑](#footnote-ref-50)
51. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов от 07 июня 2004 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 32. Ст. 3765. [↑](#footnote-ref-51)
52. Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 8. Ст. 913. [↑](#footnote-ref-52)
53. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-53)
54. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-54)
55. Гусев В.В. Указ. Соч. [↑](#footnote-ref-55)