Правовые средства избежания двойного налогообложения

Организация национальных налоговых систем в странах Европейского Союза и Российской Федерации, осуществляемая в условиях процесса глобализации мировой экономики, накладывает определенные ограничения на отдельные субъекты международной налоговой конкуренции, однако позволяет им минимизировать налоговое бремя за счет перевода доходов от бизнеса между различными налоговыми юрисдикциями.

Позитивное влияние равноправной (добросовестной) налоговой конкуренции на развитие экономической деятельности, национального и международного налогового законодательства можно оценить по конкретным позициям.

Во-первых, международная налоговая конкуренция должна рассматриваться с точки зрения контроля за налогоплательщиками со стороны государства. Это означает выбор страны резидентства для глобальных налогоплательщиков - обладателей мобильных факторов производства (в частности, финансового капитала). Он определяется наличием либеральной фискальной политики в данной юрисдикции в части установления уровня налогового бремени, а также процедуры уплаты налогов и налоговой отчетности. В то же время владельцы недвижимости, представители малого и среднего бизнеса поставлены в условия ограниченного выбора наиболее благоприятного налогового климата.

Во-вторых, международная налоговая конкуренция представляет собой так называемую "процедуру открытия", что предполагает высокий уровень диверсификации налоговых систем стран, включенных в процесс конкуренции, и способность глобальных налогоплательщиков - потенциальных инвесторов выбирать наиболее соответствующие их ожиданиям налоговые системы, немедленно тестировать их на практике в процессе осуществления внешнеэкономических операций.

В-третьих, международная налоговая конкуренция определяется как стимулирующий механизм, допускающий включение всех стран в "гонку за лидерами". Она приводит к неизменному соперничеству суверенных налоговых юрисдикций в представляемых ими уровнях налоговых ставок, льгот, проводимом налоговом аудите, наличии развитой системы урегулирования внутреннего и международного двойного налогообложения.

Как отмечают некоторые исследователи, внутреннее двойное налогообложение государству устранить относительно несложно. Представляется, что оно может это сделать через осуществление реформ национального налогового законодательства, опираясь на последствия применения отдельных норм и материалы судебно-арбитражной практики. Например, А.Н. Козырин считает, что для достижения указанной цели можно развести объекты налогообложения: если предпринимательская деятельность облагается подоходным налогом и одновременно является источником взимания промыслового налога, то последний, как правило, не удерживается.

На межгосударственном уровне урегулировать вопросы двойного налогообложения возможно только путем подписания специальных конвенций. Их содержание должно отражать результаты проведения глобальной налоговой реформы, которая является неотъемлемым элементом добросовестной налоговой конкуренции и осуществляется на уровне международных финансовых организаций и экономических союзов.

Так, Договор о создании Европейского Союза от 27 февраля 1992 г. закрепляет правовые положения, определяющие основные направления реформирования вторичного права по налоговым вопросам в соответствующих странах:

- правовые основы механизма гармонизации законодательства государств-членов о косвенных налогах (ст. 93);

- правовые основы для введения "экологических" налогов (ст. 174);

- правовые основы деятельности государств - членов ЕС по устранению двойного налогообложения своих граждан внутри Сообщества (ст. 293);

- правовые основы обеспечения равных условий конкуренции в "общем рынке" в случае возникновения несоответствий между законодательством или административными предписаниями государств-членов (ст. 96).

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения обычно распространяются на налоги с прибыли, имущества, капитала. При этом соглашения, как правило, не затрагивают проблемы косвенного налогообложения и не распространяются на налоги на добавленную стоимость, с продаж, на налоги, уменьшающие финансовые показатели прибыльности (налоги с оборота, на рекламу, другие налоги, включаемые в состав расходов).

Основные международные соглашения об избежании двойного налогообложения группируют следующим образом:

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал;

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Например, Конвенция между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (Лондон, 31 июля 1985 г.);

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении социальных налогов и взносов на социальное страхование - Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской республики о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование (Хельсинки, 5 мая 1972 г.);

- соглашения об избежании двойного налогообложения в области транспорта - Соглашение об устранении двойного налогообложения в области воздушного и морского транспорта между СССР и Францией (Москва, 4 марта 1970 г.).

В отношении иных налогов зарубежных стран, не подпадающих под действие соглашений об избежании двойного налогообложения (таможенные пошлины, косвенные налоги, разнообразные муниципальные налоги), единственное, что может сделать государство для своих физических и юридических лиц - обеспечить для них национальный режим либо режим наибольшего благоприятствования.

Национальный режим применяется наиболее широко, предполагает равенство субъектов иностранного и национального права в области налогообложения. Он проявляется в двух аспектах: непосредственно в налоговом статусе субъектов иностранного права, т.е. в их правах и обязанностях как налогоплательщиков, и в наиболее важных элементах конкретных налоговых обязательств.

Например, в праве Совета Европы закрепляется требование равного подхода к гражданам государств-участников и к иностранцам в сфере налогообложения. Согласно Европейской конвенции об установлении общих правил обращения с гражданами одного государства-участника на территории других государств-участников от 13 декабря 1955 г. (СЕД N 19) граждане любой договаривающейся стороны не облагаются на территории другой стороны иными, более высокими или более обременительными сборами, пошлинами, налогами и начислениями, чем граждане государства их пребывания в аналогичных обстоятельствах, с учетом положений о двойном налогообложении, которые содержатся в соответствующих соглашениях (п. 1 ст. 21). В частности, данные лица имеют право на скидки и освобождения от уплаты налогов, а также на все пособия, включая пособия на иждивенцев. Аналогичной практики придерживается и Российская Федерация.

Режим наибольшего благоприятствования предусматривает обязательство государства предоставлять государству-партнеру и субъектам его права льготные (наиболее благоприятные) условия по сравнению с теми, которые действуют или могут быть введены для любой третьей страны.

Обеспечение указанных режимов в международной сфере осуществляется посредством их закрепления:

- на многостороннем правовом уровне, в частности в Генеральном соглашении по тарифам и торговле (ГАТТ) и других соглашениях системы Всемирной торговой организации (ВТО), Венской конвенции о дипломатических сношениях 1961 г. Отдельную группу образуют многосторонние таможенные конвенции, содержащие отдельные налоговые нормы: Стамбульская конвенция о временном ввозе 1990 г. и т.д.;

- на двустороннем уровне - в торговых договорах, иных специальных международных соглашениях. Соответствующие режимы предусматриваются и в правовых актах международных конференций. Например, в Заключительном акте Совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе 1975 г., в резолюциях органов ООН, а также в актах региональных учреждений (Европейской социальной хартии 1996 г. и других документах).

В Российской Федерации модернизация налогообложения ведется непосредственно при содействии Международного валютного фонда (МВФ), поэтому основное значение внутри страны придается не проблеме избежания двойного налогообложения, а реструктуризации системы налогового управления. При этом МВФ обращает внимание законодателя на проблемы взимания НДС при экспорте - импорте. Обсуждаются вопросы о необходимости устранения внутренних противоречий между ставками налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, единого социального налога и их унификации.

В рамках сотрудничества Российской Федерации с европейскими странами необходимо использовать не только наиболее успешный опыт реформирования национальных законодательств, но и опыт модернизации вторичного законодательства Европейского Союза, в том числе касающийся вопросов избежания двойного налогообложения. Результатом подобной интеграции станет:

- ослабление зависимости Российской Федерации от международных финансовых институтов;

- сближение политических и правовых систем России и европейских стран;

- в перспективе - последующее участие отечественных юристов в разработке европейского налогового законодательства, начиная с проектной стадии.

При этом следует отметить некоторые тенденции развития современного налогового права Европейского Союза.

Продолжается процесс разграничения полномочий в области налогов между государствами и институтами ЕС, в основе которого просматриваются начала налогового федерализма.

Расширяется компетенция ЕС в сфере прямого налогообложения. Принципиальные изменения институциональной и правовой системы, предусмотренные Договором о Конституции для Европы, затрагивают регулирование налоговых отношений лишь в части сотрудничества административных органов государств-членов и совместных действий по борьбе с незаконным уклонением от уплаты налогов.

Укрепляется судебная система ЕС, предусмотренная указанным Договором. Это приведет, с одной стороны, к увеличению количества судебных решений в области налогов, а с другой - к увеличению числа противоречий в этих решениях. Одновременно сохранится большое влияние судебной практики на развитие налогового права ЕС.

В настоящее время в странах - участницах ЕС происходит активная передача налогового суверенитета в пользу Сообщества. Наблюдается и ряд новых процессов:

- рост влияния на национальные законодательства постановлений Европейского суда справедливости (ЕСС), которые предлагают толкование общих принципов Договора об образовании Европейского сообщества;

- давление со стороны стран-участниц, приводящее к устранению межгосударственной налоговой конкуренции;

- активная роль Комиссии ЕС в решении вопросов применения правил предоставления государственной помощи;

- претензии Комиссии ЕС на право ведения переговоров о соглашениях в целях избежания двойного налогообложения.

Для того чтобы Россия могла успешно отстаивать национальные интересы в сложившейся в ЕС системе налогового регулирования, необходимо более тесное взаимодействие органов государственной власти с деловыми кругами в рамках системы частно-государственного партнерства. Таким образом, сотрудничество с ЕС приобретает практический характер, поскольку доступ к последней информации об изменениях в законодательстве у российских бизнесменов шире, чем у органов власти. Кроме того, Европейская комиссия традиционно прислушивается к мнению бизнеса при подготовке законодательных норм. Следует работать и в таких организациях, как отраслевые ассоциации бизнеса, Европейский "круглый стол" и т.д..

В отношении налоговых платежей, подпадающих под действие международных соглашений, страны ЕС и Россия используют два метода устранения двойного налогообложения, предусмотренные Типовой конвенцией об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (1963 г. и 1977 г.), принятой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Освобождение с последовательностью предполагает, что исключительное право на налог с определенного вида дохода принадлежит одной из договаривающихся стран. Договоры, где использован этот метод, содержат перечисление отдельных видов дохода. Они облагаются налогом в одной стране и освобождаются от него в другой. Условие же последовательности проявляется в том, что с оставшегося облагаемого дохода налог будет взиматься так, как если бы освобожденный от уплаты налога доход все же был обложен в пользу фиска.

Обычный вычет означает, что обе договаривающиеся страны могут облагать доход налогом, но одна страна должна снизить размер своего налога до уровня налогообложения другой договаривающейся страны, если он там ниже.

Помимо вышеназванных общих методов избежания двойного налогообложения применяют и специальные. Прежде всего в отношении достаточно распространенных в условиях глобализации бизнеса косвенных налогов (НДС, импортные пошлины, акцизы, налоги с продаж) и индивидуальных подоходных налогов. Так, при экспорте и импорте товаров использую кредит на заграничные налоги и налоговую скидку, а применительно к конкретной сделке в текст торгового контракта (договора об оказании услуг, кредитного соглашения) включают налоговую оговорку.

Добросовестная налоговая конкуренция предполагает определенное соперничество между налоговыми системами различных стран на основе уровня налоговых ставок, а также порядка расчета налогооблагаемого дохода. Одновременно большое значение придается таким важнейшим для мобильных факторов производства налогам, как налог на прибыль компаний, налог на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов, роялти, налог на финансовые операции. С точки зрения величины общего налогового бремени по данным видам налоговых платежей в мировой экономике можно выделить две группы стран:

- юрисдикции, не имеющие существенных различий в уровне и характере налогообложения отечественных и зарубежных инвесторов, физических и юридических лиц - резидентов и нерезидентов;

- юрисдикции с резко различающимися налоговыми режимами для резидентов и нерезидентов, предоставляющие льготы иностранным инвесторам в отдельных сферах экономики.

Вторую группу стран составляют государства, где создан режим, благоприятный для уклонения от уплаты налогов и легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем. Борьба с этими негативными явлениями стала еще одним средством для решения проблемы устранения международного двойного налогообложения.

Проблема легализации криминальных доходов состоит в том, что отмывание денег является преступлением особого рода. Оно включает ряд действий, каждое из которых в отдельности допускается законом, но в целом они складываются в попытку сокрытия доходов от преступной деятельности. Именно эти трудности не позволяют ряду стран признать отмывание денег преступлением.

Однако современная тенденция правового регулирования связана с восприятием большинством государств процесса отмывания денег как уголовного преступления. Для этого имеется несколько оснований. Одним из них стала теория, согласно которой практически бесполезно бороться с преступниками, если не затрагивать их доходы: чистая прибыль одновременно является и мотивом (личное обогащение) основного преступления, и средством (оборотный капитал) для совершения преступлений в будущем.

Имеются основания и более практического свойства. Законы, касающиеся отмывания денег, рассматриваются в качестве удобного средства не только для расширения рамок деятельности правоохранительных органов с целью охватить прежде не подлежавшие уголовной ответственности категории участников преступных действий, но и для создания основы для вынесения потенциально более суровых приговоров лицам, обвиненным в совершении основного преступления. Еще более важное значение имеет тенденция к использованию законов о конфискации имущества, которые становятся привычным элементом в борьбе с отмыванием денег, в качестве средства для финансирования деятельности правоохранительных органов.

Международное сотрудничество при расследовании преступлений и решении задач уголовного правосудия в современных условиях не может быть ограничено только рамками взаимодействия в борьбе с преступлениями международного характера, ответственность за которые предусмотрена нормами международного уголовного права.

Поэтому в Конвенцию ООН о борьбе против незаконного оборота наркотических средств и психотропных веществ от 19 декабря 1988 г. (Венская конвенция) были включены положения, предусматривающие развитие международного сотрудничества в борьбе с отмыванием денег. В частности, определены обязательства государств-участников вести борьбу с отмыванием денег, рассматривая его как отдельный самостоятельный состав преступления. При этом банкам было предписано ввести систему мер по распознаванию признаков отмывания денег для последующего обращения в правоохранительные органы.

Формулировки составов преступлений, указанных в Венской конвенции 1988 г., во многом заимствованы из законодательства США. Однако Конвенция относит к преступлениям лишь действия, совершенные преднамеренно. В российской правовой системе это определение соответствует термину "умышленно".

Позднее Страсбургская конвенция Совета Европы 1990 г. значительно расширила перечень деяний, отмывание доходов от которых является преступлением. Конвенция базируется на основных принципах международного права (уважение прав человека, сотрудничество, добросовестное выполнение обязательств) и включает формы и процедуры международного сотрудничества по борьбе с отмыванием денег.

В соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" к мерам, направленным на противодействие легализации незаконных доходов, относятся:

1) обязательные процедуры внутреннего контроля;

2) обязательный контроль;

3) запрет на информирование клиентов и иных лиц о принимаемых мерах по противодействию легализации доходов, полученных преступным путем;

4) иные меры, принимаемые в соответствии с федеральными законами.

При определении признаков операций с денежными средствами или иным имуществом, которые должны подлежать обязательному контролю, законодатель руководствовался предписаниями "Сорока рекомендаций" FATF, где закреплены критерии сомнительности характера финансовой операции. В число подобных операций входят:

- снятие со счета или зачисление на счет юридического лица денежных средств в наличной форме в случаях, когда это не обусловлено характером его хозяйственной деятельности;

- обмен банкнот одного достоинства на банкноты другого достоинства;

- внесение физическим лицом в уставный капитал организации денежных средств в наличной форме;

- зачисление или перевод на счет денежных средств, предоставление или получение кредита (займа), операции с ценными бумагами, в случае если хотя бы одной из сторон является физическое или юридическое лицо, имеющее соответственно регистрацию, место жительства или место нахождения в государстве, в котором не предусмотрено раскрытие или представление информации при проведении финансовых операций. Перечень таких государств (территорий) определяется Правительством РФ по согласованию с Центральным банком РФ на основе перечней, утвержденных международными организациями, занимающимися противодействием легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;

- перевод денежных средств за границу на счет (во вклад), открытый на анонимного владельца, и поступление денежных средств из-за границы со счета, открытого на анонимного владельца;

- помещение ценных бумаг, драгоценных металлов, драгоценных камней или иных ценностей в ломбард;

- выплата физическому лицу страхового возмещения или получение от него страховой премии по страхованию жизни и иным видам накопительного страхования и пенсионного обеспечения и др.

Сведения об операциях с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю, представляются в уполномоченный орган организациями, осуществляющими эти операции. К ним Закон относит кредитные организации, профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховые и лизинговые компании, организации почтовой, телеграфной связи и иные некредитные организации, осуществляющие перевод денежных средств, а также ломбарды.

Практика международного сотрудничества в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, выработала несколько направлений взаимодействия правоохранительных органов: сотрудничество вне рамок уголовного судопроизводства (обмен информацией и другие непроцессуальные формы взаимодействия); оказание правовой помощи, в том числе по уголовным делам и в рамках исполнения судебных решений.

Вместе с тем получила широкое распространение еще одна форма международного сотрудничества - взаимодействие с международными организациями, такими как FATF, Группа Эгмонт, Интерпол, Европол и др. Членство в подобных организациях позволяет государствам получать доступ к единым базам данных, которые содержат информацию из всех стран-участниц, в максимально короткие сроки, а также в наиболее полном объеме.

Иногда возникают ситуации, когда два государства не имеют правовой базы для взаимодействия. В этом случае сотрудничество осуществляется исходя из принципа "международной вежливости".

В Российской Федерации стадии международного сотрудничества определяются на основании положений ст. 10 Федерального закона "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

Во-первых, это сбор информации. Так, в Докладе о выполнении Россией Резолюции Совета Безопасности ООН N 1373 "О борьбе с международным терроризмом" отмечалось, что в целях перекрытия каналов финансирования деятельности незаконных вооруженных формирований правоохранительными службами РФ были выявлены свыше 170 коммерческих структур - участников внешнеэкономической деятельности, которые находились под контролем организованных преступных группировок. В контакте с соответствующими службами других стран установлены зарубежные контрагенты этих преступных структур.

Во-вторых, предварительное расследование. На этой стадии сотрудничество заключается главным образом в направлении и исполнении запросов о правовой помощи по конкретным уголовным делам.

В-третьих, судебное разбирательство. Здесь достаточно важную роль играет исполнение запросов и судебных поручений.

В-четвертых, исполнение судебных решений. На данной стадии ведущее место занимает признание приговоров и решений, вынесенных судами иностранных государств, в целях их дальнейшего исполнения национальной юрисдикцией.

Россия, будучи членом Совета Европы, принимает участие в работе его Комитета МАНИВЭЛ и Комитета по пересмотру Страсбургской конвенции об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности 1990 г., одним из направлений деятельности которых является актуализация правовых механизмов противодействия отмыванию преступных доходов.

Тем не менее в данной сфере существует еще ряд проблем, требующих безотлагательного решения на уровне федерального законодательства:

- организация аналитической работы с целью внедрения положительных моментов деятельности зарубежных финансовых служб в практику российских правоохранительных органов;

- необходимость активного участия в выработке типологий и методологий финансовых преступных схем, используя опыт иностранных коллег;

- оказание практической помощи подразделениям российских спецслужб, занимающимся финансовыми расследованиями;

- создание межведомственной комиссии по вопросам координации в указанной сфере в соответствии с изменениями в структуре федеральных органов исполнительной власти и приоритетами нового этапа экономических преобразований;

- повышение уровня соответствия национальной системы противодействия легализации преступных доходов международным стандартам с отражением соответствующей оценки в отчетах FATF;

- повышение степени прозрачности финансово-банковской деятельности, усиление контроля над обращением наличных денежных средств в зонах с высоким уровнем риска совершения преступлений;

- осуществление качественного перехода от выявления, раскрытия и пресечения отдельных преступлений к комплексным упреждающим мерам по нейтрализации и пресечению деятельности крупных организованных преступных группировок, причастных к легализации криминальных доходов;

- расширение базы международного сотрудничества Российской Федерации в области противодействия легализации преступных доходов, включая развертывание деятельности Евразийской региональной группы по типу FATF;

- продолжение работы по подготовке национальной Концепции противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Решение указанных вопросов может сыграть важную роль в обеспечении эффективности международного сотрудничества Российской Федерации по борьбе с уклонением от уплаты налогов и отмыванием преступных доходов и будет способствовать изменению внутреннего законодательства в соответствии с нормами международного права.

**Литература**

Погорлецкий А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир / Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М., 2004. Вып. 2. С. 276, 277.

Денисаев М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2005. С. 38 - 40.

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 43.

Толстопятенко Г.П. Налоговое право Европейского Союза // Европейское право. Право Европейского Союза и правое обеспечение защиты прав человека: Учеб. / Отв. ред. Л.М. Энтин. М., 2005. С. 655.

Стандарты Совета Европы в области прав человека применительно к положениям Конституции РФ. М., 2002. С. 430.

Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24 июня 2002 г. N Ф04/2184-386/А70-2002; от 4 ноября 2002 г. N Ф04/4084-377/А81-2002; Постановление Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. N 8349/02.

Полякова В.В., Котляренко С.П. Международное многократное налогообложение // Налоговое право: Учеб. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 354 - 357.

Вельяминов Г.М. Международное экономическое право и процесс: Учеб. М., 2004. С. 395, 396.

Международное публичное право: Сборник документов. М., 1996. С. 8.