

УДК 336.02

О ПОНЯТИИ «ДВОЙНОЕ НЕНАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»

Мачехин Виктор Александрович, канд. юрид. наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, доцент кафедры финансового права, МГЮУ им. О.Е. Кутафина, Москва, Россия
vamachekhin@fa.ru

Устюгова Александра Дмитриевна, магистрант программы «Международное налоговое планирование», Финансовый университет, Москва, Россия
alexandraustyugova@gmail.com

В статье рассмотрены различные взгляды на двойное неналогообложение в России и за рубежом. Выявлено отсутствие единого подхода к формулированию данного термина в научной литературе. Установлено, что в практике и доктрине международного налогообложения к двойному неналогообложению относятся ситуации полной и частичной неуплаты налога в двух странах, потенциально претендующих на налогообложение. Двойное неналогообложение обычно трактуется в современной литературе как нежелательное явление, с которым организуется борьба фискальных органов, в частности в рамках Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. Сделан вывод о необходимости разработки в России концептуального национального подхода к определению содержания двойного неналогообложения.

Ключевые слова: двойное неналогообложение; двойное налогообложение; ОЭСР; налоговые органы; налоговые соглашения.

On the “Double Non-Taxation” Concept

Machekhin Viktor A., PhD (Law), associate professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department, Financial University, Moscow, Russia; associate professor of the Finance Law Department, Kutafin Moscow State Law University
vamachekhin@fa.ru

Ustyugova Alexandra D., Master to the «International Tax Planning» project, Financial University, Moscow, Russia
alexandraustyugova@gmail.com

The paper discusses different views on the double non-taxation phenomenon in Russia and abroad. It is noted that there is no unified approach to the definition of the term in the scientific literature. In the taxation practice and doctrine, the double non-taxation is referred to a situation of complete and partial non-payment of a tax under national law. In modern literature the double non-taxation is usually treated as an undesirable phenomenon to be fought against by the fiscal authorities, in particular within the framework of the OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. It is concluded that a conceptual national approach to the definition of the double non-taxation subject-matter needs to be developed in Russia.

Keywords: double non-taxation; double taxation; OECD; tax authorities; tax agreements.

Российская Федерация учитывает в своей текущей налоговой политике инициативы, выдвигаемые многими крупнейшими экономистами мира. Одной из них является предложение об устранении двойного неналогообложения согласно Плану действий

по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения [OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting — BEPS (ОЭСР/G20)] (далее — План BEPS), в реализации которого принимает участие Россия¹. Для эффективного устранения двойного неналогообложения исключительно важным представляется установить, что понимается под явлением «двойное неналогообложение».

Определение двойного неналогообложения в документах ЕС

Согласно заявлению генерального секретаря Организации экономического развития и сотрудничества (далее — ОЭСР) Хосе Анхель Гурриа вызовы, связанные с размыванием налогооблагаемой базы, имеют важную социальную функцию. Часть налогоплательщиков либо резко сокращает налоговую нагрузку, либо вообще избегает ее. Выполнение Плана действий против размывания налогооблагаемой базы и вывода доходов из-под налогообложения рассчитано на два года и позволит государствам выработать национальные программы действий. Вследствие действия правил соглашений об избежании двойного налогообложения возник феномен двойного неналогообложения². В «Кратком отчете об ответах, полученных по результатам публичных обсуждений практических примеров и возможных путей по борьбе с двойным неналогообложением ЕС о двойном неналогообложении сделаны следующие выводы:

- двойное неналогообложение не всегда является следствием агрессивного налогового планирования, зачастую оно представляет собой последствия умышленного использования пробелов в национальном законодательстве;
- любые налоговые меры, которые были введены национальным законодательством для стимулирования определенного по-

ведения налогоплательщиков, не должны подвергаться стигматизации;

- как двойное налогообложение, так и двойное неналогообложение подвергают опасности целостность мирового рынка и соответственно недопустимы³.

Мнение российских финансовых органов о двойном неналогообложении

В документах Минфина России не содержится какого-либо упоминания двойного неналогообложения, хотя в практической деятельности налоговые органы дают данному явлению определенную оценку. Минфин России косвенно ориентирует налогоплательщиков и налоговые органы на выявление наличия двойного неналогообложения при применении налоговых соглашений Российской Федерации. Так, Минфин России указывает на то, что при проверке у иностранного получателя дохода наличия статута фактического получателя дохода в части применяемого налогового соглашения могут приниматься во внимание сведения о налоговых обязательствах, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам⁴. Это можно понимать и как необходимость проверки факта наличия (отсутствия) у налогоплательщика двойного неналогообложения.

Профессиональное сообщество о двойном неналогообложении

Специалисты в области налогообложения пытаются дать определение понятию «двойного неналогообложения». Так, С. Н. Рябухин при рассмотрении проблемы размывания налого-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 01.11.2016.

² G20 ударит по налоговым гаваням. URL: <http://www.interfax.ru/business/319352> (дата обращения: 21.08.2016).

³ Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases. 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). URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/double_non_tax/summary_report.pdf (p.2) (дата обращения: 21.08.2016).

⁴ Письмо Минфина России от 27.03.2015 № 03-08-05/16994.

вой базы и уклонения от налогообложения дал на парламентских слушаниях следующее определение данному термину: «Двойное неналогообложение возникает, когда удается не платить налоги ни в каких государствах вовсе, используя национальные особенности налогового законодательства отдельных государств и соглашений об избежании двойного налогообложения»⁵.

С.А. Черепанов определяет двойное неналогообложение на примерах косвенного налогообложения как ситуации, «когда в связи с несогласованностью правовых норм косвенный налог в отношении определенного трансграничного объекта обложения не взимается ни в одной из взаимодействующих фискальных юрисдикций» [1].

В одной из монографий высказана позиция относительно того, что двойным неналогообложением является выпадение объекта или субъекта налогообложения из-под налогообложения двух или более стран, которое приводит к уменьшению налогообложения или его отсутствию [2].

В.А. Гидирим не дает определения двойного неналогообложения, но указывает, что ситуация с двойным неналогообложением часто возникает, когда, к примеру, страна резидентства получателя дохода в силу действия внутренних законодательных норм освобождает те или иные доходы от налогов, а государство-источник облагает их налогами у источника выплаты [3].

По мнению И.А. Хавановой, государства посредством двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения не могут эффективно противостоять двойному неналогообложению как режиму, в создание которого вовлечены действия налогоплательщика (группы аффилированных лиц) в иных государствах [4].

Избежание двойного налогообложения и двойного неналогообложения

Двойное неналогообложение зачастую рассматривается в тесной связи с двойным налогообложением. Так, ЕС в документе COM (2011) 712 указывает на то, что «необходимо предпринять

меры по устранению двойного налогообложения и двойного неналогообложения. Кроме того, обе ситуации могут поставить под угрозу настоящую идею единого рынка и, следовательно, абсолютно неприемлемы»⁶.

Двойное налогообложение, основанное на применении налоговых соглашений, может быть причиной двойного неналогообложения. Председатель фискального комитета CFE (*the Confédération Fiscale Européenne*) Пьерджорджо Валенте заявил на Генеральной Ассамблее Палаты налоговых консультантов в 2013 г. следующее: «вместо устранения двойного налогообложения возникает двойное неналогообложение» [5].

Одно из национальных отделений Международной налоговой ассоциации (*Fiscal Association — IFA*) пришло к выводу, что проблемы двойного неналогообложения должны решаться наряду с двойным налогообложением. Однако, с точки зрения налогоплательщиков, двойное неналогообложение не является для них проблемой, позволяя уходить от налогообложения. Но нельзя рассматривать двойное неналогообложение, не обращая внимание на его взаимосвязь с двойным налогообложением⁷. Представители *BusinessEurope* отмечают, что двойное неналогообложение и двойное налогообложение — это две стороны одной медали. Обе ситуации возникают в результате недостатка координации законодательства. Соответственно и решение проблемы двойного неналогообложения должно находиться тем же путем, что и проблема двойного налогообложения⁸.

Анна Скапа и Ларс Хени провели исследование вопроса об избежании двойного неналогообложения на основании положений Модельной конвенции ОЭСР и пришли к следующим выводам:

⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Double Taxation in the Single Market. European Commission. 11.11.2011 COM(2011) 712 final. URL: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com\(2011\)712_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com(2011)712_en.pdf) (дата обращения: 21.08.2016).

⁷ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Double Taxation in the Single Market. European Commission. (р. 7) (дата обращения: 21.08.2016).

⁸ Там же (р. 7) (дата обращения: 21.08.2016).

⁵ Стенограмма парламентских слушаний на тему «Применение субъектами экономической деятельности трансфертного ценообразования и использование офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налоговых, неналоговых и таможенных платежей». URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d4a7222b1876d191ac.pdf> (дата обращения: 21.08.2016).

- по отношению к международным соглашениям двойное неналогообложение может возникать в результате как надлежащего (*proper use*), так и ненадлежащего использования (*improper use*) международных соглашений;
- ненадлежащее использование международного соглашения является злоупотреблением, единственной целью которого является избежание налогообложения в обоих договаривающихся государствах;
- надлежащее использование налоговых соглашений для минимизации налоговых выплат (*treaty shopping*) не приветствуется властями государств, так как в данном случае нормы законодательства не нарушаются, а зачастую используются его пробелы [6].

Неналогообложение и существенная неуплата налога

В основном представители государственных органов и налоговые специалисты, говоря о двойном неналогообложении, не уточняют, идет ли речь о полной неуплате налогов или о снижении суммы его уплаты до незначительного уровня. В Плане *BEPS* указывается, что существующие налоговые соглашения не предотвращают случаев возникновения двойного неналогообложения. ОЭСР издала ряд документов, касающихся отдельных доходов, которые практически не облагаются налогом (например, в случае налогообложения гибридов)⁹. В позиции ОЭСР по *BEPS* можно заметить, что она уделяет внимание не только ситуациям, когда налогообложение устраняется, но и ситуациям, когда оно «существенно уменьшается», при этом под категорию двойного неналогообложения попадает уменьшение обложения в трансграничной ситуации [3].

Антиналогообложение

Наряду с понятием двойного налогообложения, в налоговой литературе можно встретить термин «антиналогообложение», который, как правило, употребляется как синоним понятия «неналогообложение» [3, 5].

⁹ Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, OECD Publishing, OECD, 2012.

Определение двойного налогообложения и его оценка

Часто при определении двойного налогообложения говорится о том, что это нежелательное явление, с которым необходимо бороться. Показательна позиция Д.В. Винницкого, указывающего на следующее: «ситуации, когда ни одно из государств не взимает налогов с трансграничных операций, также признается нежелательными. Такие ситуации, как правило, связаны с обходом налогового закона или уклонением от налогообложения» [8]. Н.Ю. Корниенко и Н.Ю. Постникова, исследуя данное явление, пишут о схеме «двойного неналогообложения прибыли», что, на наш взгляд, также выражает неодобрительное отношение к двойному неналогообложению [9].

Выводы

1. На настоящий момент нет четкого общепризнанного определения двойного неналогообложения.
2. Определение двойного неналогообложения не содержится в налоговом законодательстве или текстах международных налоговых соглашений.
3. Понятие двойного неналогообложения применяется к ситуациям трансграничного налогообложения, как правило, при трансграничном двойном налогообложении, устраняемом посредством применения международных налоговых соглашений.
4. Российские фискальные органы обращают внимание на ситуации двойного неналогообложения при проведении проверок, оценке правомерности применения налоговых соглашений.
5. Двойное неналогообложение иногда называется антиналогообложением.
6. Как правило, понятие двойного неналогообложения применяется к ситуациям, оцениваемым как нежелательные, с которыми необходимо бороться, в частности, в рамках Плана *BEPS*.
7. К двойному неналогообложению могут относиться не только ситуации с полной, но и частичной неуплатой налогов.
8. В России отсутствует доктринальная национальная концепция двойного неналогообложения, которую только предстоит выработать.

Литература

1. Черепанов С.А. Система объектов обложения косвенными налогами (сравнительно-правовой анализ на примере законодательства Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь): автореф. дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2010.
2. Соловьева Н.А. и др. 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование: монография. М.: Инфотропик, 2015.
3. Гидирим В.А. Применение Венской конвенции о праве международных договоров для толкования налоговых соглашений // *Налоги*. 2015. № 4. С. 24–31.
4. Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // *Журнал российского права*. 2013. № 11. С. 41–51.
5. Глотова И. Методы борьбы с налоговыми неплательщиками устарели // *Российская газета* от 29.09.2013.
6. Scapa A., Lars A. Henie, 'Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention' (2005) 33 *Intertax*, Issue 6/7, pp. 266–285. URL: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?id=TAXI2005048> (дата обращения: 21.08.2016).
7. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина*. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 239.
8. Винницкий Д.В. Основные функции международного налогового права // *Российский ежегодник международного налогового права*. 2009. № 19.
9. Корниенко Н.Ю., Постникова Н.Ю. Принцип притяжения при определении прибыли постоянного представительства // *Финансы*. 2015. № 7. С. 41–46.

References

1. Cherepanov S.A. Thesis System of Indirect Tax Objects (Comparative review of Russian, Kazakh and Belorussian Law) the Brief of the Candidate [Sistema ob'ektov oblozhenija kosvennymi nalogami (sравnitel'no-pravovoj analiz na primere zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii, respubliki Kazahstan, respubliki Belarus'): avtoreferat dissertacii]. Ekaterinburg, 2010.
2. Solov'eva N.A. and et al. 101 Terms of Tax Law: Short Legal and Doctrinal Interpretation: monograph / Edited N.A. Solov'ev and others [101 terminov nalogovogo prava: kratkoe zakonodatel'noe i doktrinal'noe tolkovanie]. Moscow, Infotropik, 2015.
3. Gidirim V.A. Application of the Vienna Convention on International Treaties to the Interpretatio of tax Treaties [Primenenie Venskoj konvencii o prave mezhdunarodnyh dogovorov dlja tolkovanija nalogovyh soglashenij]. *Nalogi — Taxes*, 2015, No. 4, pp. 24–31.
4. Havanova I.A. The Fiscal (Tax) Sovereignty and its Limits in Integrational Entities [*Fiskal'nyj (nalogovyj) suverenitet i ego granicy v integracionnyh obrazovanijah*] *Zhurnal rossijskogo prava — Journal of Russian law*, 2013, No. 11, pp. 41–51.
5. Glotova I. The Methods of Combatting Tax Non-Avoidance is Out of Date [Metody bor'by s nalogovymi neplatel'shnikami ustareli]. *Rossijskaja gazeta — Russian newspaper*, 29.09.2013.
6. Scapa A., Lars A. Henie, 'Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention' (2005) 33 *Intertax*, Issue 6/7, pp. 266–285.
7. Bryzgalin A.V. and et al. Taxes and Tax Law: Students Book [Nalogi i nalogovoe pravo: ucheb. posobie]. Moscow, Analitika-Press, 1998, p. 239.
8. innickij D.V. The Basic Functions of Tax Law [*Osnovnye funkcii mezhdunarodnogo nalogovogo prava*]. Rossijskij ezhegodnik mezhdunarodnogo nalogovogo prava — *Russian Yearbook of international tax law*, 2009. No. 1.
9. Kornienko N.Ju., Postnikova N. Ju The Princip od Attraction in Determination of Personal Establishment's Profit. [Princip pritjazhenija" pri opredelenii pribyli postojannogo predstavitel'stva]. *Finansy — Finance*, 2015, No. 7, pp. 41–46.