#### ЛЕКЦИЯ 13 ТЕМА 13 МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ СОГЛАШЕНИЯ И ИХ РОЛЬ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ

**План**

1вопрос. Современные проблемы избежания двойного налогообложения.

2 вопрос. Типовая модель Конвенции об избежании двойного налогообложения

3 вопрос. Порядок применения международного договора в отношении налогообложения отдельных видов доходов нерезидента, полученных из источников в Республике Казахстан

1вопрос. Современные проблемы избежания двойного налогообложения.

В условиях усиления процесса интернационализации хозяйственной жизни все большее значение приобретает проблема двойного налогообложения, которая неизбежно возникает при мобильности доходов и лиц, получающих эти доходы. Большинство стран, несмотря на различия в экономическом развитии, в целях и приоритетах финансовой политики в целом и налоговой в частности, в своих налоговых системах сочетают принципы резидентства (т.е. обложение налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по всем доходам, включая полученные за рубежом) и территориальности (т.е. взимание налогов с доходов, полученных на территории данных стран, независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы).

Таким образом, один и тот же доход может облагаться налогом более одного раза. Например, доход, возникающий из источника в одной стране, получателем которого является лицо с постоянным местопребыванием (резидент) в другой стране, может облагаться налогом в обеих странах. Более того, физическое лицо или предприятие может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно в двух странах, если законодательство этих стран использует разные критерии определения статуса резидента. В таком случае, если оба государства облагают подоходным налогом своих резидентов на базе мирового дохода, налогоплательщик подпадает под бремя двойного налогообложения по всему своему доходу.

Проблема двойного налогообложения может возникать также из-за различий в выборе базы налогообложения и в правилах определения облагаемого дохода. Возможно также появление международного двойного налогообложения из-за различий, в статусе налогоплательщика: например, в одной стране налогом на прибыль облагается партнерство как юридическое лицо,а в другой — непосредственно доходы партнеров.

Если бы все страны использовали в своих налоговых системах только принцип резидентства, то вопрос о международном: двойном налогообложении не возникал. Однако в условиях не­равномерности экономического развития стран ни одна из них (особенно это относится к развивающимся странам) не может полностью отказаться от права облагать налогом доходы, воз­никающие на ее территории. Дискуссия о предпочтительности первого или второго критерия (резидентство или территориаль­ность) ведется среди налоговых специалистов давно. Высказано немало доводов в пользу того и другого выбора. Коротко эти аргументы сводятся к следующему.

С точки зрения устранения двойного налогообложения критерий резидентства имеет то преимущество, что он позволяет учесть все элементы материального и социального положения налогоплательщика, поскольку именно страна его постоянного пребывания (проживания) имеет возможность наиболее полно оценить эти элементы и более справедливо обложить налогом чистый доход лица.

С точки зрения соответствующих налоговых органов, особенно в связи с проблемой уклонения от двойного налогообло­жения, более предпочтительным может оказаться критерий территориальности при условии, что его применение не приведет к избыточному налогообложению валового дохода относи­тельно соответствующего чистого дохода.

Для устранения двойного налогообложения или для уменьшения его бремени существуют два пути. Первый заключается в принятии государством внутренних законодательных мер в одностороннем порядке, второй -в регулировании проблемы двойного налогообложения путем заключения меж­дународных соглашений. Вопросы устранения двойного экономического налогообложения, как правило, решаются национальным законодательством стран; однако в некоторых международных налоговых соглашениях наряду со случаями двойного международного налогообложения регулируются отдельные случаи двойного экономического налогообложения (о которых будет сказано дальше).

Большинство стран на практике сочетают оба направления, которые дополняют друг друга и в то же время не могут быть полностью взаимозаменяемы. Зачастую методы одностороннего устранения, предлагаемые национальным законодательством (полное или частичное освобождение, налоговый кредит), совпадают с механизмом устранения, предусмотренным в международных соглашениях. Однако полностью решить проблему устранения двойного налогообложения в одностороннем по­рядке не удается ни одной стране, поскольку перед любым го­сударством всегда стоит двойственная задача: с одной стороны, обеспечение достаточного уровня поступлений в бюджет, а с другой — создание оптимальных условий для стимулирования экономического развития (особенно в сфере движения капиталов).

**2 вопрос. Типовая модель Конвенции об избежании двойного налогообложения**

Соглашения по налоговым вопросам делятся на две большие группы: специальные (или ограниченные) соглашения иобщие соглашения.

Специальные соглашения регулируют налогообложение некоторых видов доходов или отдельные вопросы налоговых взаимоотношений договаривающихся государств. Больше всего специальных соглашений заключено в области международных перевозок. В них обычно оговаривается, какое государство имеет право облагать налогом прибыль от международных морских и воздушных перевозок. В большинстве соглашений такое право предоставляется государству, в котором лицо, осуществляющее международные перевозки, имеет постоянное местопребывание или местожительство. Однако в некоторых соглашениях страны предусматривают налогообложение прибыли по месту нахождения органа фактического управления предпри­ятия, осуществляющего перевозки. Соглашения о международных перевозках также могут предусматривать льготный налоговый режим в отношении заработной платы членов экипажей, а иногда и сотрудников представительств транспортных компаний. Некоторые соглашения освобождают от налогообложения в стране-источнике прибыль самих представительств. К специальным относятся также соглашения по таможенным вопросам, налоговому режиму в приграничных районах, налогообложе­нию наследств и дарений, оказанию административной помощи и др.

Наибольшее распространение получили общие налоговые соглашения, которые чаще всего заключаются в форме конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Страны, вступающие в переговоры, настолько отличаются друг от друга по экономическим условиям, налоговому законода­тельству, общей правовой системе, что заключаемые ими со­глашения, не могут содержать одинаковые положения. Поскольку рассмотреть особенности всех действующих двусторонних соглашений в данной работе не представляется возможным, общая характеристика налоговых соглашений дается на основе типовой модели Конвенции ОЭСР 1977 г. с пояснениями, где возможно, последних тенденций в ее применении.

Основные задачи, которые ставят перед собой государства, заключающие соглашение, сводятся к следующему:

1. определить схему устранения двойного налогообложения, что может быть достигнуто закреплением за каждым из договаривающихся государств исключительного права налогообложения того или иного вида дохода;
2. установить механизм устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения дохода сохраняется за обоими государствами;
3. защитить налогоплательщиков одного государства от дискриминационного налогообложения в другой стране;
4. предусмотреть взаимный обмен информацией в целях обеспечения выполнения положений Конвенции, а также недопущения уклонения от налогообложения или злоупотребления положениями Конвенции.

Соответственно этим задачам построена структура Конвенции. Условно ее положения можно разбить на три группы:

* сфера применения Конвенции;
* распределение прав налогообложения между договаривающимися государствами;
* устранение двойного налогообложения.

Первая группа — сфера применения Конвенции — включает определение лиц, к которым применяется Конвенция, и налоги, на которые она распространяется. Современные налоговые соглашения применяются к лицам, имеющим посто­янное местопребывание (резидентам) в одном или обоих дого­варивающихся государствах. Критерий резидентства каждая страна определяет в национальном законодательстве.

К налогам, на которые распространяются соглашения, относятся налоги на доходы (индивидуальный подоходный налог, налог на прибыль корпораций, доходы от капитала) и на капитал. Сложность возникает при идентификации разных видов налогов, действующих в договаривающихся государствах. Обычно соглашения содержат положение о том, что Конвенция будет применяться также к аналогичным налогам, которые могут быть установлены в будущем.

Конвенция содержит статьи «Общие определения», «Резидент», «Постоянное деловое учреждение", которые трактуют отдельные понятия. Например, статья «Общие определения» обеспе­чивает однозначное понимание таких ключевых категорий и тер­минов, как «лицо», «компания», «предприятие», «международ­ные перевозки», «компетентный орган».

**3 вопрос. Порядок применения международного договора в отношении налогообложения отдельных видов доходов нерезидента, полученных из источников в Республике Казахстан**

В наш век всеобщей глобализации Казахстан позиционирует себя как динамично развивающаяся страна, которой необходимо укреплять свои позиции в мировом экономическом сообществе, в связи с чем, активизируется процесс взаимного сотрудничества между отечественными и иностранными компаниями. И тот факт, что вопросы налогообложения в данном аспекте играют не второстепенную роль, является очевидным. При этом мы все прекрасно осознаем, что фискальная политика государства в отношении вопросов международного налогообложения влияет на все аспекты финансово-хозяйственной жизни абсолютно всех хозяйствующих субъектов, взаимодействующих с иностранными резидентами, а также государства в целом. Республика Казахстан обладает огромным ресурсным потенциалом для развития и укрепления позиций в мировом экономическом сообществе.

В казахстанской налоговой практике, в соответствии с пунктом 76 «Правил администрирования международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал», применяется понятие «Сертификата резидентства», документ, подтверждающий резидентство иностранного лица, представляет собой официальный документ, заверенный компетентным органом иностранного государства, резидентом которого оно является, подтверждающий то, что иностранное лицо-получатель дохода является резидентом соответствующего государства, с которым Республикой Казахстан заключен международный договор.

Следует отметить, что в случае изменения его регистрационных данных в стране резидентства нерезидент обязан представить документ, подтверждающий резидентство или его нотариально засвидетельствованную копию с учетом измененных данных.

Вместе с тем в случае, когда налоговым агентом в разные налоговые периоды были выплачены доходы на основании заключенных контрактов с одним и тем же нерезидентом и им представлен сертификат резидентства без ограничения его использования в определенном году, налоговый агент может применять документ, подтверждающий резидентство ко всем контрактам.

При этом на основании п. 77 Правил документ, подтверждающий резидентство иностранного лица, должен быть легализован в порядке, установленном п.п. 4) п. 78 Правил. В случае отсутствия дипломатической или консульской легализации в соответствии с п.п. 4) п. 78 Правил, такой документ является недействительным.

Вместе с тем, РК является участницей **Конвенции**, отменяющей требование консульской легализации иностранных официальных документов (далее - Гаагская Конвенция). Гаагская Конвенция, положения которой действуют только между странами - ее участницами, отменяет дипломатическую или консульскую легализацию официальных иностранных документов, которая осуществлялась до ее введения, и заменяет ее формальной процедурой проставления апостиля. При этом согласно **ст. 4** Гаагской Конвенции апостиль проставляется на самом документе или на отдельном листе, скрепляемом с документом, и должен соответствовать единому образцу, установленному Гаагской Конвенцией. Рис1.

Рис.1.

  **ОБРАЗЕЦ АПОСТИЛЯ**

|  |
| --- |
| **APOSTILLE** **(Convention de la Haye du 5 octobre 1961)** 1.Страна \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_      настоящий официальный документ             2.был подписан(фамилия)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       3.выступающим в качестве\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       4.скреплен печатью/штампом (название учреждения)       \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       Удостоверено                           5.в\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_           6.Дата\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       7.(название удостоверяющего органа)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       8.за № \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_       9.печать/штамп\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 10.Подпись\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_        |

Таким образом, в случае представления нерезидентом документа, подтверждающего резидентство, такой документ должен быть подписан должностным лицом и скреплен печатью уполномоченного органа иностранного государства, резидентом которого является нерезидент. Согласно **ст. 5** Гаагской Конвенции апостиль удостоверяет подлинность подписи, качество, в котором выступало лицо, подписавшее документ, и, в надлежащем случае, подлинность печати или штампа, которыми скреплен этот документ.

Между тем, в соответствии со **ст. 12** Конвенции о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам от 07.10.2002 г., заключенной в Кишиневе государствами - участниками Содружества независимых государств (далее - СНГ), и ратифицированной Республикой Казахстан **Законом** РК от 10.03.2004 г. (далее - Кишиневская Конвенция), документы, которые на территории одной из стран СНГ выданы или засвидетельствованы компетентным учреждением либо специально на то уполномоченным лицом в пределах его компетенции и по установленной форме и скреплены гербовой печатью, принимаются на территориях всех других стран СНГ без какого-либо специального удостоверения, и документы, которые на территории одной из стран СНГ рассматриваются как официальные документы, пользуются на территориях других стран СНГ доказательной силой официальных документов.

Таким образом, в РК документы из стран СНГ, в т.ч. подтверждающие резидентство, принимаются без легализации и апостилирования.

В свою очередь, официальные документы, поступающие из государств, не являющихся участниками Гаагской и Кишиневской Конвенций, подлежат легализации в соответствии с **Законом** РК от 14.07.1997 г. «О нотариате» и **Правилами** консульской легализации, утвержденными приказом Министра иностранных дел РК от 21.11.2000 г. № 264.

Список стран, присоединившихся к Кишиневской конвенции:

1. Казахстан

2. Азербайджан;

3. Армения;

Рекомендуемая литература

* Louis Kaplow The Theory of Taxation and Public Economics Princeton University Press, 2011
* Income Tax Planning for Financial Planners by Thomas P. Langdon. Hardcover, 2012
* Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года N 99-IV
«О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 06.03.2014 года
* Балапанов Е.С. «Государственный налоговый менеджмент в Республике Казахстан (проблемы формирования и развития). - Алматы, 2001.
* Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. - СПб.: Питер, 2004. - 634 с.
* Тусеева М.Х., Тусеева И.Х.Налоговое планирование на микроуровне: состояние, тенденции, перспективы. Учебное пособие.- Алматы:, 2008.- 127с
* Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. - Издательство: Альпина Бизнес Букс, ISBN 5-9614-0011-5.
* Скала В.И., Скала В.Н. Нестандартные налоговые ситуации (практическое пособие по применению отдельных норм НК Республики Казахстан ), Алматы 2005г.;
* Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В., Баженов О.И. Методы налоговой оптимизации. Изд.2-е, перераб. и доп. - М.: «Аналитика-Пресс»,2000;
* Джон Пеппер. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. - М: ИНФРА-М, 1998.