

# Возможности оптимизации налогообложения с учетом специфики экономического, правового и геополитического положения Калининградской области

Директор центра, Проф. Д. В. Винницкий  
Prof. Dr. D. V. Vinnitskiy  
([vinnitskydv@soeka.ru](mailto:vinnitskydv@soeka.ru))

## **Право ВТО и право Соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) WTO Law and Law of Double Taxation Conventions (DTCs)**

- Принцип налоговой недискриминации – Режим наибольшего благоприятствования, Национальный режим;
- Нейтральность налогообложения – свобода движения капитала, товаров, услуг, лиц;
- Квинтэссенция СИДН – устранение двойного (множественного) налогообложения;

См: детали:

- THE WTO AND DIRECT TAXATION, Wolters Kluwer, 2005 (ISBN 9041123717, ISBN 13: 9789041123718);
- Российский ежегодник налогового (международного налогового ) права, 2009 – 2012, № 1 - 4.

## **Раздел I. / Section I.**

### **Основные вопросы**

## Внутригосударственное налоговое регулирование и СИДН Domestic Tax Regime and DTCs

- Особенности внутригосударственного налогового режима в Особых экономических зонах (ОЭЗ / SEZs) в России:
- 288.1 Налогового кодекса РФ (НК РФ) – 0% по налогу на прибыль (при определенных условиях);
- 385.1 НК РФ – 0% по налогу на имущество организаций (при определенных условиях) ;
- Режим в ОЭЗ не применяется (!) для резидентов иных стран и для большинства общероссийских резидентов;
- Правовой режим постоянного представительства (Permanent establishment – Art. 5 of the OECD МК), дивиденды (dividends – Art. 10), проценты (interest – Art. 11), etc.? – нет преимуществ для бизнеса в ОЭЗ.
- Есть ли средства для «интернационализации» российских ОЭЗ?

## Влияние СИДН на ОЭЗ: фактическое и потенциальное

### The Impact of DTCs on SEZs: Issues and Solutions

- 81 ратифицированных СИДН (86 подписанных)
- Objective scope / виды налогов, подпадающих под СИДН в российской юрисдикции – налог на прибыль организаций (НП), налог на имущество организаций (НИО), налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на имущество физических лиц (НИФЛ);
- Territorial scope & Subjective scope / Иные ограничения при применении СИДН;
- Калининградская область (как и иные ОЭЗ) не упоминается как особая территория **ни в одном** из российских СИДН (сравни с подходом в договорах Великобритании, Нидерландов, etc.);
- Ни в одном из российских СИДН не предусматривается понятие резидента ОЭЗ (в т.ч. Калининградской ОЭЗ);
- Таким образом: российские СИДН не предусматривают функционирования российских ОЭЗ в международном контексте.
- нет возможности создания компаний – резидентов ОЭЗ для ведения бизнеса в глобальном масштабе;
- не предусматривается налогового сохраняющего зачета (tax sparing credit);
- Перспективы обновления и уточнения российских СИДН? Подход Бразилии?

## **Структурные позиции в СИДН и ОЭЗ(1)**

### **Overview of DTCs and tax regime in Special Economic Zones (SEZs)**

- ❑ Ст. 6 – Доходы от недвижимости/ Incomes from Immovable Property;
- ❑ Ст. 7, 5 – Активная предпринимательская деятельность & постоянное представительство / Business Activity & Permanent Establishment;
- ❑ Ст. 8 – Международные перевозки / International Traffic;
- ❑ Ст. 10, 11, 12 – Дивиденды, проценты, роялти / Dividends, Interest, Royalty;
- ❑ Ст. 13 – Прирост капитала / Capital Gains;

## **Структурные позиции в СИДН и ОЭЗ(2)**

### **Overview of DTCs and tax regime in Special Economic Zones (SEZs)**

- Ст. 14 – Независимые личные услуги / Independent Personal Service;
- Ст. 15 – Работа по найму / Dependent service;
- Ст. 16 – Выплаты членам совета директоров / Directors' fees;
- Ст. 17 – 20 – Отдельные категории доходов / Different categories of incomes;
- Ст. 21 – «Иные доходы» / «Other incomes»;

## Структурные позиции в СИДН и ОЭЗ(З) Overview of DTCs and tax regime in Special Economic Zones (SEZs)

- ❑ Ст. 22 – Налогообложение имущества / Capital;
- ❑ Ст. 23 – Устранение двойного налогообложения /  
Methods for Elimination of Double Taxation (tax credit,  
tax exemption);
  
- ❑ Tax sparing credit? – Possible Conflicts with WTO Law?  
*- например, зачет неуплаченных (в связи с применением  
льгот) российских налогов в счет сумм зарубежных налогов,  
причитающихся к уплате с инвестора в стране его  
резидентства (в порядке ст. 23 СИДН)*



## Процедурные и иные гарантии в СИДН и внутригосударственном праве (4)

### Procedural and other Provisions in DTS in the light of Domestic regulation

- ❑ Взаимосогласительная процедура / Mutual Agreement Procedure (Ст. 25) – дополнительный способ защиты для инвестора; + Ст. 24 (недискриминация/ non-discrimination);
- ❑ Обмен налоговой информацией / exchange of information;
- ❑ Налоговый арбитраж – не используется в российских СИДН;
- ❑ Дополнительные правила, предусмотренные интеграционным правом ТС и ЕЭП ЕврАзЭС (Основы налогового законодательства?);
- ❑ Сертификат резидентства – (1) только в Москве; (2) не ранее 183-го дня, (3) при предоставлении документов.

## **Приложение к Презентации - Раздел II. / Section II.**

**Вопросы юридической техники  
и устранение противоречий между СИДН  
и внутригосударственным налоговым правом**

## Гармонизация определений

- ❑ Ряд терминов (статья 3), например, **«предприятие» отклоняется от общепринятой модели МК ОЭСР**, что ведет к не единообразному применению в государствах-членах ТС и ЕЭП и ситуациям двойного налогообложения.
- ❑ В частности, **суды Республики Беларусь не признают индивидуальных предпринимателей в качестве «предприятия»**, допуская **двойное налогообложение их прибыли как «иных доходов»**.
- ❑ Необходимо привести термин «предприятие» в соответствие с определением, содержащимся в статье 3 Модельной конвенции ОЭСР, раскрывающим его через **«предпринимательскую деятельность»**.
- ❑ Данное изменение снимет неопределенность в статусе ИП как «предприятия» и позволит применять к ним режим налогообложения **прибыли от предпринимательской деятельности (статья 7)** и ряд иных статей.

## Расширение критериев резидентства компаний

- ❑ Применение единственного критерия резидентства для компаний – **места регистрации** – (1) ограничивает права государства облагать налогом их доходы и (2) препятствует компаниям осуществлять более оптимальное построение структуры управления бизнесом без необходимости государственной регистрации.
- ❑ Пересмотр коллизионных норм об определении резидентства компаний (статья 4) и учет не только места их регистрации, но и иных факторов, свидетельствующих о тесной экономической связи с государством, например, **места эффективного управления**.

## Постоянное представительство (ПП)

- ❑ В силу специфики правовой системы государств, например Российской Федерации, нецелесообразно включать в соглашения положения о ПП «складского» типа, об услугах, приводящих к образованию ПП, и т.д., поскольку они будут **неисполнимы**, если такие положения отсутствуют в национальном законодательстве.
- ❑ Предлагается пересмотреть положения о постоянном представительстве и руководствоваться Модельной конвенцией ОЭСР (статья 5).

## Режим налогообложения прибыли

- ❑ В целях устранения барьеров предлагается **привести положения статьи 7** (налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности) **в соответствие с Модельной конвенцией ОЭСР 2011 г.**
- ❑ В частности, **устранить т.н. принцип «силы притяжения»**, когда поставка головной организацией аналогичных с ПП товаров (работ, услуг) приводит к обложению головной организации в государстве-источнике.
- ❑ Предлагается **снять ограничение вычетов по некоторым расходам**, как это имеет место в отношении сумм, которые выплачиваются ПП предприятию или его другому подразделению как роялти, гонорары или другие подобные платежи за пользование патентами или другими правами, или как комиссионные за предоставленные особые услуги или управление, или, за исключением банков, как проценты за заем, предоставленный предприятием ПП.

## Пассивные доходы

- ❑ В части налогообложения **дивидендов** предлагается **снизить общую налоговую ставку** в государстве-источнике (с 15% до **10% — 5%**);
- ❑ **Понизить специальную налоговую ставку** в государстве-источнике до **5%** при выполнении определенных условий (например, при определенном размере доли в капитале выплачивающей дивиденды организации, и определенном размере участия в такой организации в конкретном денежном выражении).
- ❑ В части налогообложения **процентного дохода и роялти** предлагается **применить полное освобождение данных пассивных доходов от налогообложения** в государстве-источнике при условии получения данных доходов бенефициарным собственником.

## Методы устранения двойного налогообложения

- ❑ В части применения государствами методов устранения двойного налогообложения (статья 23) предлагается более широкое применение метода освобождения (освобождения с прогрессией) в отношении определенных видов доходов и имущества, которые уже были фактически обложены в другом государстве.
- ❑ К таким доходам можно отнести, например, дивиденды при соблюдении резидентом - получателем таких дивидендов определенных условий (доля участия, денежный размер участия).
- ❑ Tax sparing credit – сохраняющий / фиктивный зачет налогов



## Недискриминация

- ❑ Необходимо привести в соответствие с **Модельной конвенцией ОЭСР 2011 г.** положения о недискриминации (статья 24);
- ❑ Распространить действие статьи о недискриминации **на все налоги**, действующие в договаривающихся государствах;
- ❑ Установить запрет дискриминации по признаку осуществления выплат в пользу нерезидентов, по крайней мере, в рамках ТС и ЕЭП;
- ❑ **Запретить применение национальных правил «недостаточной капитализации»** при соблюдении принципа «вытянутой руки» и отсутствии особых отношений.