

УДК 336.1

МНОГОСТОРОННИЙ ТРЕК НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА И ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

А.А. Карицкая, А.С. Новиков

Санкт-Петербургский государственный университет

Вектор современных международных отношений в рамках налогового сотрудничества может быть охарактеризован как направленный на установление многосторонних отношений. Позиции автора являются частью общемировой дискуссии о природе и последствиях заключения многосторонних налоговых соглашений с большим количеством государств-участников. Целями исследования являются не только установление экономических оснований и предпосылок трансформации налоговых соглашений, но и определение методики оценки перспективности такого участия для конкретных государств. В качестве основного посыла при анализе многостороннего трека налоговых соглашений используется широкий экономический анализ тех рисков, которые являются наиболее актуальными в условиях современных экономических отношений. Отмечено, что такие риски могут лежать как в плоскости межгосударственных отношений (объективные, т.е. создаваемые в связи с отношением государств, риски), так и в рамках внешней экономической деятельности частных субъектов (так называемые субъективные риски, которые создаются как эффект от экономических сделок конкретных контрагентов). Указывается, что проблема избежания двойного обложения принадлежит к группе, образуемой вследствие взаимодействия двух конкретных правовых систем государств, налоговая конвергенция в значительной степени носила двусторонний характер. Авторы утверждают, что Вопрос о квалификации торговых договоров в рамках конкретных экономических отношениях в рассматриваемой системе представляется затруднительным. Стоит предположить, что результат такой квалификации будет иметь конкретную привязку к содержанию таких договоров. Основными результатами работы являются: 1) установление экономических предпосылок к переходу на многосторонний трек налогового сотрудничества; 2) привязка конкретным экономическим посылам к соответствующим правовым последствиям; 3) установления порядка и способов оценки целесообразности участия государств в многосторонних налоговых соглашениях. Результаты исследования могут быть использованы в научной и практической деятельности. Авторы оценивают и дальнейшую возможность многосторонней налоговой конвергенции. В частности, указано, что процесс дальнейшего многостороннего налогового сотрудничества в значительной степени связан с субъективными желаниями конкретных государств к приобщению к соответствующим процедурам в качестве участников. При этом, необходимым представляется оценить положительные и отрицательные последствия для конкретного государства при вступлении в международные отношения такого рода.

Ключевые слова: ОЭСР, налоговое сотрудничество, обмен информацией, налоговое администрирование, унификация, гармонизация, глобализация, налоговые соглашения, многосторонние налоговые соглашения, двусторонние налоговые соглашения.

Постановка проблемы

Вопросы экономической глобализации на современном этапе развития рассматриваемого кластера общественных отношений является одним из наиболее актуальных аспектов государственной конвергенции в целом [2, с. 7]. При том, стоит отметить, что зачастую такое сотрудничество во многом исходит из тезиса о необходимости минимизации финансовых рисков.

Такие риски могут лежать как в плоскости межгосударственных отношений (объективные, т.е. создаваемые в связи с отношением государств, риски), так и в рамках внешней экономической деятельности частных субъектов (так называемые субъективные риски, которые создаются как эффект от экономических сделок конкретных контрагентов). При этом, риски первой из указанных принадлежностей имеют двойственную природу: с одной стороны, их возможность подразумевает значительное осложнение государственных международных отношений. Кроме того, такие формальные осложнения могут иметь вполне конкретное и, притом, фактическое наполнение в виде финансовых издержек частных субъектов экономической деятельности. Таким образом, нивелирование таких издержек является наиболее перспективным в разрезе международно-правовой деятельности взаимодействующих государств.

К настоящему времени значительная часть объективных рисков принадлежит к нало-

говой группе. Долгое время в качестве основной проблемы международной налоговой конвергенции рассматривалось избежание двойного налогового обложения [4, с. 594]. Возможные пути нивелирования такой проблемой являются системообразующим элементом, определяющим динамичность вектора такого сотрудничества, и в настоящее время. В таком направлении предпринят целый комплекс действий, как правило, носящий двухсторонний характер, опосредующий отношения между конкретными государствами и фискальными органами соответствующей государственной принадлежности.

Рассматриваемая одноаспектная база налоговых международных отношений во многом определила и формы соответствующего взаимодействия [6, с. 207]. Так, в связи с тем, что проблема избежания двойного обложения принадлежит к группе, образуемой вследствие взаимодействия двух конкретных правовых систем государств, налоговая конвергенция в значительной степени носила двусторонний характер. Соответствующие отношения, как правило, исчерпывались заключением соглашения между двумя государствами, определяющего порядок исчисления объемов и исполнения налоговых обязанностей со стороны принадлежащих к той или иной правовой юрисдикции налогоплательщиков.

Смещение центра тяжести международного налогового сотрудничества

К настоящему времени в условиях международной экономической действительности представляется обоснованным факт, свидетельствующий о трансформации характера и круга субъектов финансово-хозяйственной деятельности. Так, развитие информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» как общемировой и, при том, не отягощенной внутренними границами площадки оборота информации привело как к появлению компаний так называемого цифрового сектора, так и к развитию цифрового сектора в деятельности компаний традиционной экономической принадлежности [10, с. 321]. Притом, такие векторы в развитии служат значительной преградой в процессе определения территориальной принадлежности деятельности таких компаний, т.е. так называемого налогового резидентства, а значит, и налоговой юрисдикции того или иного государства.

Смещение центра тяжести международного экономического сотрудничества в целом в плоскость многосторонней конвергенции берет свое начало в послевоенные периоды (например, Генеральное соглашение по тарифам и торговле 1947 г.). При этом, заключение любого многостороннего договора, производимое вне международных организаций, представляется возможным только в случае наличие предварительного и уже действующего комплекса двусторонних соглашений как материального, так и процессуального характера (в рамках рассмотренного примера такими соглашениями являлись соглашения по Марракешскому пакету). Первичными по природе являются учредительные договора международных организаций [1, с. 56]. В сфере налоговых международных отношений к такому документу может быть отнесена конвенция о ОЕЭС в активно действующую на сегодня Организацию Экономического Сотрудничества и Развития (далее – ОЭСР), подписанную 14 декабря 1960 года¹. Однако специального международного налогового органа к настоящему времени учреждено не было, что, в свою очередь, значительным образом влияет и на существующий характер налоговой конвергенции – процесс учреждения международного органа является логичным в системе перехода отношений из двусторонней плоскости в многостороннюю, так как в значительной степени облегчает соответствующие риски, связанные с особенностями процессов унификации (рисунок 1).

Экономическое обоснование необходимости перехода к международным налоговым соглашениям

Усложнение структуры налоговых отношений, связанное, в том числе, и с деятельностью транснациональных компаний, фактически является отражением тех экономических по природе отношений, в результате которых формируется налогооблагаемая база [9, с. 22]. Налоговое законодательство, имеющее прежде всего экономическое обоснование и являясь отражением объективных фактов соответствующего содержания, во многом опосредует та-

¹ Конвенция об Организации экономического сотрудничества и развития / Электронный ресурс - [Режим доступа] - <http://docs.cntd.ru/document/902015766>

кое усложнение в виде вновь создаваемых институтов. Представляется, что институт многостороннего налогового соглашения является сходным по природе.



Рис. 1. - Развитие международного налогового сотрудничества

К настоящему времени Российская Федерация входит в число участников чуть менее 100 соглашений в налоговой отрасли, ряд из которых продолжает действовать на основании правопреемства [3, с. 42]. Экономический фундамент таких соглашений различен и может быть дифференцирован на два основных вектора:

- вектор «*ratione personae*» - такой вектор, как правило, связан исключительно с процессуальными аспектами международного налогового сотрудничества, имея направленность к расширению количества участников соответствующих соглашений
- вектор «*ratione materiae*» - в рамках такого направления производится содержательное расширение международной налоговой конвергенции.

Такая дифференциация влияет и на выявление тех фактических привязок, при наличии которых налоговое сотрудничество трансформируется в многостороннее (рисунок 2).

К первой группе соглашений можно отнести так называемые международные соглашения общего характера, т.е. так называемые рамочные соглашения, содержанием которых являются общие подходы к регулированию отношений налоговой принадлежности [8, с. 74]. К соглашениям рассматриваемой группы также можно отнести и те из них, которые связаны с разрешением вопросов административной помощи – так как соответствующие соглашения связывают участников различной степени развития информационного оборота, содержательного расширения в ближайшей перспективе не может быть обнаружено.

К группе соглашений, направленных на содержательное расширения, могут быть отнесены так называемые ограниченные налоговые соглашения. Несмотря на то, что содержание таких соглашений ограничено рамками конкретного вида налогообложения либо категорией налогоплательщика, рассматривая такие соглашения в комплексе, можно говорить о содержательном расширении международного налогового сотрудничества. Кроме того, к такой группе будут отнесены и соглашения о двойных налоговых режимах и льготах [11, с. 20].

Вопрос о квалификации торговых договоров в рамках конкретных экономических отношениях в рассматриваемой системе представляется затруднительным. Стоит предположить, что результат такой квалификации будет иметь конкретную привязку к содержанию таких договоров (как правило, они будут отнесены ко второй категории).



Рис. 2. - Экономическое обоснование перехода к многостороннему налоговому сотрудничеству

Современная глобализация экономических отношений представляется системообразующим звеном в процессе перехода от двустороннего к многостороннему налоговому сотрудничеству. Такая глобализация имеет, в свою очередь, ряд векторов, направленных как на расширение территориальных границ действия экономических субъектов, так и на разнообразие форм ведения соответствующего вида деятельности. Причем, зачастую переход на цифровые платформы ведения бизнеса позволяет в значительной степени достичь минимизации финансовых рисков [7, с. 24]. В связи с этим возрастает и интерес фискальных органов различных стран к процедуре налогообложения субъектов, деятельность которых обладает сходными экономическими характеристиками. Таким образом, глобализация экономического сектора может быть представлена двумя основными векторами – собственно экономическим, особенности которого описаны выше, и налоговым, оба из которых имеют самостоятельные практические правовые последствия в разрезе динамизма налогового регулирования.

Налоговый кластер экономической глобализации представлен процессом унификации подходов к налоговому регулированию. Такая унификация имеет экономическую природу и обоснование, в связи с чем представляется необходимым выявить различия между наполнением соответствующих понятий в экономическом и общеправовом смыслах. Первая составляющая предусматривает в качестве основной задачи обеспечение общности подходов к налоговой политике между различными государствами. Такая общность достигается не посредством согласования уже имеющихся, а посредством выработки новых подходов на основе уже имеющихся в рамках двусторонних налоговых соглашений [5, с. 112]. При том, как общеправовой порядок ограничен задачей приведения в соответствие нормативного регулирования на государственном и международном уровнях. Те способы и методы, которые используются для формулирования соответствующих новых положений регулирования, имеют самостоятельное правовое последствие. Локация такого процессуального комплекса может быть описана областью, ограниченной взаимодействием логических понятий «глобализация экономических отношений» и «унификация подходов к налоговому регулированию» (рисунок 2).

Основным правовым последствием, имеющим привязку к аспекту глобализации экономических отношений, можно назвать становление единой международной налоговой политики, на достижение которой направлен весь процесс международной налоговой конвер-

генции. В конечном итоге, все аспекты двустороннего налогового сотрудничества при комплексном системном толковании принадлежат к международно-правовой публичной отрасли. Следовательно, заключение и последующее расширение числа участников многосторонних налоговых соглашений как закономерный эффект на первых этапах развития рамочно установит единые, унифицированные подходы к налоговой политике уже на общемировом уровне, т.е. представляется возможным охарактеризовать перспективность дальнейшего развития международного налогового права как значительную.

Унификация подходов к налоговому регулированию представляется экономическим источником правового процесса гармонизации налогового законодательства на уровне конкретных государств. Первые этапы международной налоговой конвергенции поставят перед соответствующими государствами-участниками такого процесса проблематику значительной дифференциации уже не рамочного регулирования налоговой политики, а конкретных форм налоговых институтов. При этом, практической задачей процесса гармонизации будет являться, прежде всего, соотношение и согласование требований к регулированию на международном и государственном уровнях. Стоит отметить, что такой процесс представляется значительным во временном разрезе – каждое государство-участник, уже имея на стадии вступления в многосторонние налоговые отношения определенные подходы к законодательному процессу, сможет привести уже имеющиеся подходы и правила в соответствие в разные промежутки времени и, притом, в разными показателями результативности и эффективности.

Область, ограниченная взаимодействием логических понятий «глобализация экономических отношений» и «унификация подходов к налоговому регулированию», также имеет самостоятельное правовое воплощение. Как было отмечено выше, процессуальные аспекты взаимодействия зачастую служат системообразующими факторами при глобальном многостороннем экономическом сотрудничестве – без единства соответствующих процессуальных подходов материальное единство нивелировано. В этой связи представляется необходимым отметить, что значительные усилия ОЭСР в части становления единой информационной системы является тем самым процессуальным фундаментом, при сформированности которого последующая надстройка материальных норм упрощается. При том, что многие процессуальные принципы, уже сформулированные и внедренные в многосторонне налоговое сотрудничество, обладают также и материальным элементом, что в значительной степени облегчает последующее материальное единство международного налогового сотрудничества.

Экономико-правовая оценка перспектив и последствий многостороннего налогового сотрудничества

Процесс дальнейшего многостороннего налогового сотрудничества в значительной степени связан с субъективными желаниями конкретных государств к приобщению к соответствующим процедурам в качестве участников. При этом, необходимым представляется оценить положительные и отрицательные последствия для конкретного государства при вступлении в международные отношения такого рода. Для повышения эффективности оценки последствий от многосторонней налоговой конвергенции необходимо исходить из следующих максим.

Максима 1. Необходимость предварительной оценки экономической сбалансированности многосторонних налоговых соглашений. Налоговые отношения в первую очередь рассматриваются государствами в качестве фискальных мер обеспечения сбалансированности государственного бюджета. Таким образом, при определении баланса интереса и риска, необходимого для принятия решения об участии в соответствующих процессах, важно определить степень глубины вмешательства соответствующих подходов в государственное налоговое законодательство, что имеет конкретное выражение в виде возможных значительных бюджетных потерь.

Максима 2. Оценка целесообразности многостороннего налогового сотрудничества. Такая целесообразность может быть выражена математически – путем соотношения недобранных налоговых поступлений вследствие принятия международных обязательств к поло-

жительному экономическому эффекту для конкретной страны. Так, если такое соотношение представляется меньшим единицы, то перспективы от вступления в соответствующие многосторонние налоговые отношения представляются положительными.

Несмотря на значительные усилия со стороны как международных организаций, так и конкретных государств, нижеследующие особенности региональных налоговых политик представляются тормозящими факторами к обеспечению эффективности многостороннего налогового сотрудничества:

— законодательное лоббирование интересов конкретных экономических субъектов – зачастую, законодательные органы отдельных государств имеют собственные экономические интересы, идущие в разрез становлению общемировой налоговой политики;

— ущерб доходной базы бюджета государства – в случае, если конкретное государство рассматривает налоговые поступления как основу доходной части государственного бюджета, целесообразность многостороннего налогового сотрудничества для обеспечения интересов таких государств сомнительна;

— нивелирование интересов местных экономических субъектов – протекционистская политика государства исключает возможность предоставления одинаковых налоговых режимов для местных и иностранных субъектов экономико-хозяйственной деятельности;

— незаинтересованность в расширении торгово-экономических связей.

Последний фактор в значительной степени связан с кризисными явлениями, имеющими место в прошедшем временном периоде. Так, стоит отметить значительное уменьшение мотивации и заинтересованности участия ряда государств в установлении многосторонних налоговых отношений. Более того, на современном этапе налицо деструктивный для комплексной идеи международной налоговой конвергенции отказ от принципов, установленных двусторонними соглашениями о сотрудничестве и избежании двойного налогообложения.

Список литературы

1. Болтенко О.А. Роль и ответственность налоговых консультантов: опыт Великобритании // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 52—57.
2. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения. М., 1983. С. 7.
3. Килинкарлова Е.В. Новые рекомендации ОЭСР о документации по трансфертному ценообразованию и об автоматическом обмене информацией // Налоговед. - 2016. - № 6. - С. 42
4. Пепеляев С.Г. Налоговое право. Учебник для вузов // С.Г. Пепеляев. - М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.
5. Погорлецкий А. И. Внешние факторы формирования национальной налоговой политики // Вестн. С.-Петербур. ун-та. 2005. Сер. 5. Вып. 1. С. 108–118, 130–131
6. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. – М.: Магистр, 2009. – 303 с
7. Попков Д.В. Совершенствование схемы налогового планирования коммерческого предприятия // Налоги-журнал. - 2007. - № 5. - С. 22-26.
8. Рудакова М.В. Обмен информацией: ОЭСР // Налоговед. 2013. -№ 1. - С. 73
9. Филиппова Н.А., Ефремова Т.А. Результативность налогового администрирования: понятие и оценка // Налоги-журнал. - 2014. - № 3. - С. 21-24.
10. Черный Л. С. Глобализация: прошлое или будущее? Трансформация рыночных хозяйственно-экономических систем. М., 2003. С. 319–323
11. Шестакова Е.В. Налоговое планирование при совместной международной деятельности // Налоги-журнал. - 2015. - № 1. - С. 18-22.

Сведения об авторах

Карицкая Анастасия Андреевна - студент, Санкт-Петербургский государственный университет, anastasiakaritskaya@mail.ru

Новиков Антон Сергеевич - магистрант, Санкт-Петербургский государственный университет, novikov@tuta.io

UDK 336.1

THE MULTILATERAL TRACK OF TAX TREATIES: ECONOMIC NATURE AND LEGAL CONSEQUENCES

A.A. Karitskaya, A. S. Novikov

Saint Petersburg state University

Abstract. Vector modern international relations in the framework of tax cooperation can be characterized as aimed at establishing multilateral relations. The position of the author are part of a global debate about the nature and consequences of the conclusion of a multilateral tax agreements with a large number of States parties. Objectives of the study are not only the establishment of economic bases and preconditions of transformation of tax treaties, but also to determine the methodology for assessing the prospects of such participation for specific States. As a basic premise in the analysis of the multilateral track of the tax Treaty uses broad economic analysis of the risks that are most relevant in the context of modern economic relations. Noted that such risks may lie in the plane of interstate relations (objective, i.e. created in connection with the attitude of States, the risks), and in the framework of external economic activities of private actors (so-called subjective risks that are created as the effect of the economic transactions of specific partners). Indicates that the problem of avoidance of double taxation belongs to the group formed by the interaction of two specific legal systems of the States, tax convergence largely was bilateral in nature. The authors argue that the Question of qualification of trade agreements within the specific economic relations in the system under consideration is difficult. It is necessary to assume that the result of such training will have a specific reference to the content of such contracts. The main results are: 1) establish economic prerequisites for the transition to the multilateral track of the tax cooperation; 2) binding of specific economic assumptions to the relevant legal consequences; 3) establish the order and methods of assessment of expediency of participation of States in multilateral tax agreements. The results of the study can be used in scientific and practical activities. The authors assess further the possibility of a multilateral tax convergence. In particular, it is indicated that the process of further multilateral tax cooperation is largely associated with the subjective desires of particular States in the introduction to relevant procedures as participants. Thus, it seems necessary to assess positive and negative consequences for a particular state when entering into international relations of this kind.

Key words: OECD, tax cooperation, exchange of information, tax administration, unification, harmonization, globalization, tax treaties, multilateral tax treaties, bilateral tax treaties.

References

1. Boltenko O.A. Rol' i otvetstvennost' nalogovyh konsul'tantov: opyt Velikobritanii // *Nalogovoe pravo v resheniyah Konstitucionnogo Suda Rossijskoj Federacii 2006 goda.* — M.: Volters Kluver, 2007. S. 52—57.
2. Kashin V. A. *Mezhdunarodnye nalogovye soglasheniya.* M., 1983. S. 7.
3. Kilinkarova E.V. *Novye rekomendacii OEHSR o dokumentacii po transfertnomu ce-noobrazovaniyu i ob avtomaticheskom obmene informaciej* // *Nalogoved.* - 2016. - № 6. - S. 42
4. Pepelyaev S.G. *Nalogovoe pravo. Uchebnik dlya vuzov* // S.G. Pepelyaev. - M.: Al'pina Pabliisher, 2015. — 796 s.
5. Pogorleckij A. I. *Vneshnie faktory formirovaniya nacional'noj nalogovoj politiki* // *Vestn. S.-Peterb. un-ta.* 2005. Ser. 5. Vyp. 1. S. 108—118, 130—131
6. Polezharova L.V. *Mezhdunarodnoe dvojnoe nalogooblozhenie: mekhanizm ustraneniya v Rossijskoj Federacii.* — M.: Magistr, 2009. — 303 c
7. Popkov D.V. *Sovershenstvovanie skhemy nalogovogo planirovaniya kommercheskogo*

predpriyatiya // Nalogi-zhurnal. - 2007. - № 5. - S. 22-26.

8. Rudakova M.V. Obmen informaciej: OEHSR // Nalogoved. 2013. -№ 1. - S. 73

9. Filippova N.A., Efremova T.A. Rezul'tativnost' nalogovogo administrirovaniya: ponyatie i ocenka // Nalogi-zhurnal. - 2014. - № 3. - S. 21-24.

10. CHernyj L. S. Globalizaciya: proshloe ili budushchee? Transformaciya rynochnyh ho-zyajstvenno-ehkonomicheskikh sistem. M., 2003. S. 319–323

11. SHestakova E.V. Nalogovoe planirovanie pri sovmestnoj mezhdunarodnoj deyatel'nosti // Nalogi-zhurnal. - 2015. - № 1. - S. 18-22.

Author' information

Karitskaya Anastasia Andreevna - student, Saint-Petersburg State University, anastasiakaritskaya@mail.ru

Novikov Anton Sergeevich - postgraduate, Saint-Petersburg State University, novikov@tuta.io