



**Доклад Комитета экспертов по международному
сотрудничеству в налоговых вопросах о работе его
первой сессии****(5–9 декабря 2005 года)***Резюме*

В настоящем докладе содержатся выводы и рекомендации первой сессии Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, которая состоялась 5–9 декабря 2005 года в Отделении Организации Объединенных Наций в Женеве. В состав Комитета, который был учрежден Экономическим и Социальным Советом в его резолюции 2004/69, входят 25 экспертов, назначаемых в их личном качестве на четырехгодичный период. Комитет рассмотрел следующие основные темы: а) злоупотребления договорами и поиск удобного договорного режима; б) взаимопомощь в сборе задолженности по налоговым выплатам; с) международный налоговый арбитраж; d) оптимизации налогообложения прибыли; e) налогообложение доходов, получаемых участниками проектов в области развития; f) пересмотренное определение понятия «постоянное представительство»; g) пересмотр Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами; и h) рассмотрение и утверждение пересмотренного проекта руководства по ведению переговоров по двусторонним договорам об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами.

На основе обсуждения вышеупомянутых тем Комитет также подготовил ряд выводов и рекомендаций для рассмотрения Экономическим и Социальным Советом, государствами-членами и Секретариатом Организации Объединенных Наций.



[11 января 2006 года]

Содержание

<i>Глава</i>	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение	1–6	3
II. Организация сессии	7–18	5
A. Открытие сессии представителем Генерального секретаря	7–8	5
B. Утверждение повестки дня	9	6
C. Выборы Председателя и Докладчика	10–12	6
D. Рассмотрение правил процедуры и другие организационные вопросы	13–17	6
E. Назначение/подтверждение состава руководящей группы Комитета	18	7
III. Обсуждение вопросов существа, касающихся международного сотрудничества в налоговых вопросах	19–120	8
A. Злоупотребления договорами и поиск удобного договорного режима	19–37	8
B. Взаимопомощь в сборе задолженности по налоговым выплатам	38–49	12
C. Международный налоговый арбитраж	50–56	14
D. Оптимизация налогообложения прибыли	57–61	15
E. Налогообложение доходов участников проектов в области развития	62–69	16
F. Пересмотренное понятие «постоянное представительство»	70–85	17
G. Пересмотр Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами	86–116	20
H. Рассмотрение и утверждение пересмотренного проекта Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами	117–120	26
IV. Дата проведения и повестка дня второй сессии Комитета	121–124	27
V. Утверждение доклада о работе первой сессии для представления Экономическому и Социальному Совету	125	28
VI. Выводы и стратегические рекомендации	126–140	29

Глава I

Введение

1. В соответствии с резолюцией 2004/69 Экономического и Социального Совета первая сессия Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах была проведена 5–9 декабря 2005 года в Женеве.

2. На первой сессии Комитета экспертов присутствовали 22 эксперта по налоговым вопросам и 64 наблюдателя. В работе первой сессии Комитета экспертов участвовали следующие члены Комитета: Мофта Джассим Аль-Мофта (Катар), Бернелл Л. Арринделл (Барбадос), Нуреддин Бенсуда (Марокко), Ровена Дж. Бетел (Багамские Острова), Патриция А. Браун (Соединенные Штаты Америки), Хосе Антонио Бустос Буиса (Испания), Дэнис Кавама Чисенда (Замбия), Эндрю Досон (Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии), Талмон де Паула Фрейтас (Бразилия), Наиль Л. Хирш (Перу), Хэрри Мсамире Китиллия (Объединенная Республика Танзания), Армандо Лара Яффар (Мексика), Фрэнк Маллен (Ирландия), Гюн Гын Ли (Республика Корея), Хабиба Лоуати (Тунис), Рональд Питер ван дер Мерве (Южная Африка), Дмитрий Владимирович Николаев (Российская Федерация), Паскаль Сен-Аман (Франция), Серафин У. Сальвадор-мл. (Филиппины), Эрвин Силитонга (Индонезия), Стиг Соллунд (Норвегия) и Роберт Вальдбургер (Швейцария).

3. На сессии также присутствовали наблюдатели от Австралии, Австрии, Азербайджана, Барбадоса, Боснии и Герцеговины, Вьетнама, Германии, Израиля, Ирана (Исламская Республика), Испании, Италии, Камбоджи, Китая, Коста-Рики, Лихтенштейна, Марокко, Монако, Нидерландов, Панамы, Перу, Польши, Российской Федерации, Сент-Китса и Невиса, Того, Тринидада и Тобаго, Турции, Хорватии и Эквадора. Кроме того, присутствовал наблюдатель от Каймановых островов (заморской территории Соединенного Королевства).

4. На сессии присутствовали также наблюдатели от следующих межправительственных организаций: Секретариата Карибского сообщества, Европейской комиссии, Межамериканского центра налоговой администрации (СИАТ), Международного бюро налоговой документации, Международного валютного фонда (МВФ), Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Сообщества по вопросам развития стран юга Африки и Европейской экономической комиссии.

5. Кроме того, на сессии присутствовали наблюдатели и от других образований: Торговой ассоциации Сан-Паулу, Международной торговой палаты, Международного союза по земельному налогообложению и свободной торговле, Объединения «Справедливое налогообложение» и Международной программы межфакультетских обменов. На сессии в личном качестве присутствовали также следующие участники: Филип Бейкер, Джон Е. Бишел, Фрэнк Л. Брунетти, Дэвид Дэвис, Гислэн Т.Дж. Джозеф, Майкл Дж. Макинтайр, Тосио Миатаке, Ханс Пиджл, Франсиско Альфредо Гарсиа Пратс, Даваль Сангхави, Нед Шелтон и Дэвид Е. Спенсер.

6. Повестка дня первой сессии с внесенными в нее изменениями была следующей:

1. Открытие сессии представителем Генерального секретаря (закрытое заседание).

2. Утверждение повестки дня (закрытое заседание).
3. Выборы Председателя и Докладчика Комитета экспертов (закрытое заседание).
4. Рассмотрение правил процедуры и другие организационные вопросы (закрытое заседание).
5. Назначение/подтверждение состава руководящей группы Комитета (закрытое заседание).
6. Обсуждение вопросов существа, касающихся международного сотрудничества в налоговых вопросах:
 - a) злоупотребления договорами и поиск удобного договорного режима;
 - b) взаимопомощь в сборе задолженности по налоговым выплатам;
 - c) международный налоговый арбитраж;
 - d) оптимизация налогообложения прибыли;
 - e) налогообложение доходов, получаемых участниками проектов в области развития;
 - f) пересмотренное определение понятия «постоянное представительство».
7. Пересмотр Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами.
8. Рассмотрение и утверждение пересмотренного проекта руководства по ведению переговоров по двусторонним договорам об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами.
9. Дата проведения и повестка дня второй сессии Комитета.
10. Утверждение доклада первой сессии для представления Экономическому и Социальному Совету.

Глава II

Организация сессии

А. Открытие сессии представителем Генерального секретаря

7. 5 декабря 2005 года Директор Управления по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Организации Объединенных Наций, выступающий в качестве Секретаря Комитета, от имени Генерального секретаря открыл в Женеве первое заседание первой сессии Комитета. Обратив внимание на то, что Комитет по целому ряду признаков отличается от существовавшей ранее Специальной группы экспертов, он подчеркнул, в частности, что, хотя правовой статус этого органа в рамках Организации Объединенных Наций сколь-либо фундаментальных изменений не претерпел, Экономический и Социальный Совет в своей резолюции 2004/59 изменил подотчетность, мандат и организационную структуру, а также методы работы и общую стратегическую позицию Комитета.

8. Поскольку правовой статус Группы не изменился и она не стала межправительственным органом, она не подпадает под действия официальных правил процедуры, применяемых к этим органам. Поэтому Комитет в своей работе мог либо продолжать использовать практические рабочие методы, которыми пользовалась его предшественница — Специальная группа экспертов, либо разработать новые. Кроме того, хотя кандидатуры экспертов предлагаются соответствующими правительствами, эксперты назначаются Генеральным секретарем и выступают в своем личном качестве. Новый Комитет подотчетен непосредственно Экономическому и Социальному Совету и может вносить предложения и рекомендации относительно работы Совета в области международного сотрудничества в налоговых вопросах. Наконец, мандат, возложенный на Комитет в резолюции 2004/69, требует от него:

а) постоянно держать в поле зрения и по мере необходимости обновлять Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами¹ и Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами²;

б) служить форумом для проведения диалога в целях укрепления и поощрения международного сотрудничества в области налогообложения между национальными налоговыми органами;

в) изучать, как новые и возникающие вопросы влияют на международное сотрудничество в области налогообложения, и готовить оценки, комментарии и соответствующие рекомендации;

г) вносить рекомендации по вопросам укрепления потенциала и оказания технической помощи развивающимся странам и странам с переходной экономикой;

е) при рассмотрении всех вышеуказанных вопросов уделять особое внимание положению развивающихся стран и стран с переходной экономикой.

В. Утверждение повестки дня

9. Комитет экспертов консенсусом утвердил повестку дня с внесенными в нее изменениями, добавив пункт об арбитраже в налоговых вопросах, который планировалось обсудить на основе документа, представленного г-ном Сен-Аманом.

С. Выборы Председателя и Докладчика

10. Секретарь Комитета обратил внимание участников на организационные вопросы, которые предстоит решать Комитету, и просил членов Комитета представить кандидатуры на должность Председателя. Была выдвинута кандидатура г-на Бенсуда, который и был избран путем аккламации.

11. Для обеспечения преемственности было предложено выбирать Докладчика и заместителя Докладчика с годичным сроком полномочий, начинающимся по завершении каждой ежегодной сессии Комитета. Каждый год заместитель Докладчика автоматически становился бы Докладчиком и избирался бы новый заместитель Докладчика. Каждый третий год заместитель Докладчика, назначенный по окончании сессии, исполнял бы эти функции лишь в течение одной сессии, за исключением случая его повторного назначения в качестве эксперта на новый четырехлетний срок, и в этом случае он автоматически становился бы Докладчиком на следующей сессии.

12. Председатель предложил выдвигать кандидатуры Докладчика. Была выдвинута кандидатура г-на Арринделла, который и был избран Докладчиком путем аккламации. На пост заместителя Докладчика была предложена кандидатура г-на Сен-Амана, который и был избран путем аккламации.

Д. Рассмотрение правил процедуры и другие организационные вопросы

13. После продолжительного обсуждения эксперты постановили создать Бюро в составе Председателя, трех заместителей Председателя, Докладчика и заместителя Докладчика. Заместители Председателя будут исполнять обязанности Председателя в его отсутствие. Эксперты избрали путем аккламации г-жу Браун первым заместителем Председателя, г-на Лара Яффара вторым заместителем Председателя и г-на Ли третьим заместителем Председателя. Срок полномочий Председателя и заместителей Председателя был установлен продолжительностью в два года с возможностью переизбрания.

14. Бюро будет отвечать за координацию и передачу информации Комитету в период между сессиями и за связь с секретариатом в вопросах, касающихся программы работы Комитета. Оно будет отвечать также за общее руководство работой подкомитетов и за подготовку проектов повестки дня для каждой сессии на основе работы подкомитетов и в консультации со всеми членами Комитета. В отличие от практики бывшего Руководящего комитета Специальной группы экспертов решения Бюро будут подлежать утверждению членами Комитета.

15. Эксперты постановили в случае необходимости создавать специальные подкомитеты в составе экспертов и наблюдателей, которые в течение всего года под руководством Бюро и при поддержке секретариата занимались бы подготовкой пунктов повестки дня и определением требуемой вспомогательной документации, включая просьбы о подготовке материалов независимыми экспертами, для рассмотрения на очередной сессии Комитета. В основном эти подкомитеты будут осуществлять свою деятельность при помощи средств электронной коммуникации. В то же время если Бюро сочтет необходимым организовать проведение заседаний того или иного подкомитета для эффективного функционирования Комитета, оно может просить Организацию Объединенных Наций выделить при необходимости дополнительные средства и обратиться за финансовой и иной помощью к государствам-членам.

16. Также было принято решение о том, что, несмотря на желательность принятия решений на основе консенсуса, важно, чтобы представлялся полный отчет о расхождениях в позициях. В качестве рабочего правила было решено, что в тех случаях, когда достижение консенсуса не представляется возможным, членам Комитета экспертов, не согласным с принятым решением, будет предоставляться возможность зафиксировать в отчете о проводимых в Комитете обсуждениях свое особое мнение.

17. После этого Комитет рассмотрел вопрос о наблюдателях. Было решено разрешить присутствовать и участвовать в проводимых в Комитете обсуждениях официально назначенным наблюдателям от правительств и межправительственных организаций. В отношении других наблюдателей было решено, что они могут обращаться с просьбой разрешить им присутствовать на сессиях Комитета и что такие просьбы будут утверждаться в соответствии с «правилом отсутствия возражений» под контролем Бюро и Секретариата и при условии наличия места. Нынешний список наблюдателей был утвержден при том понимании, что на следующую сессию Комитета доступ наблюдателям будет предоставляться только в соответствии с новыми процедурами. Хотя наблюдателям будет разрешено выступать, в первую очередь слово будет предоставляться членам Комитета. Комитет также вновь подтвердил свое право принимать решения о проведении закрытого заседания по той или иной теме, если его члены сочтут это желательным.

Е. Назначение/подтверждение состава руководящей группы Комитета

18. Поскольку было принято решение о создании Бюро, руководящая группа не создавалась.

Глава III

Обсуждение вопросов существа, касающихся международного сотрудничества в налоговых вопросах

А. Злоупотребления договорами и поиск удобного договорного режима

19. Г-н Сассевиль, выступивший с докладом по этой теме, предложил обсудить следующие два вопроса: следует ли Комитету начинать свою работу с того, чем закончилось обсуждение на одиннадцатом совещании Специальной группы экспертов, а именно с рассмотрения предложения о пересмотре соответствующих частей комментария к статье 1 Типовой конвенции или с обсуждения методов борьбы со злоупотреблением договорами. Докладчик указал, что в тех случаях, когда поиск удобного договорного режима можно считать злоупотреблением договорами, он представляет собой лишь одну из разновидностей такого злоупотребления и не должен рассматриваться в качестве отдельного вопроса.

20. Далее докладчик перечислил различные способы, при помощи которых страны могут вести борьбу со злоупотреблением договорами, и вопросы, возникающие в связи с каждым из них. Один из них заключается в добавлении в договоры о налогообложении конкретных норм, не допускающих злоупотреблений. Второй способ мог бы предусматривать закрепление в национальном законодательстве специальных положений по борьбе со злоупотреблениями. Третий способ мог бы состоять в закреплении в национальном законодательстве общих норм по борьбе со злоупотреблениями. Четвертый способ мог бы заключаться в применении судебных доктрин, разработанных в процессе толкования национального закона о налогообложении для борьбы со злоупотреблениями национальными законами. А пятый способ мог бы состоять в использовании принципов толкования договоров для недопущения злоупотреблений положениями договоров по вопросам налогообложения.

21. В связи с вопросом о включении в договоры положений, направленных на борьбу со злоупотреблениями, эксперты выразили мнение, что проблеме злоупотребления договорами не уделяется должного внимания в текстах ни Конвенции ОЭСР, ни Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

22. Многие эксперты высказали мнение, что предпочтительнее было бы вести борьбу со злоупотреблениями путем включения в договоры специальных норм. Вопрос о том, что считать злоупотреблением договором, зачастую решается субъективно, и найти объективные критерии для установления факта злоупотребления нередко бывает сложно.

23. Отмечалось, что вопрос о злоупотреблениях договорами не ограничивается только самими договорами и национальными законами; необходимо учитывать и нормы международного права и добросовестное соблюдение договаривающимися государствами. Кроме того, следует учитывать и потребности торговли.

24. Эксперты отметили, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не устанавливает обязательный режим, а, скорее, помогает странам заключать двусторонние договоры, предлагая их вниманию примеры формулиро-

вок, которые можно адаптировать применительно к конкретным ситуациям. Комитет, возможно, пожелает рекомендовать добавить в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций соответствующую формулировку по этому вопросу наподобие положения, включенного в Комментарии к Типовой конвенции ОЭСР. В то же время необходимо решать сложный вопрос о проведении различия между «налоговой оптимизацией» и «злоупотреблением договорами».

25. Один из наблюдателей привел из своего опыта налогового администратора примеры ряда потенциальных проблем, возникающих в ходе толкования Типовой конвенции:

а) применение практики дробления контрактов для обхода положения об установленном в пункте 3 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций минимальном сроке для определения факта существования постоянного представительства. Оратор сообщил, что для решения этой проблемы суды Индии разработали специальный критерий единства контракта;

б) применение предусмотренных в пункте 2 статьи 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и в Типовой конвенции ОЭСР пороговых значений в размере соответственно 10 процентов и 25 процентов акций для целей определения ставки удержания налога по дивидендам в стране источника, что может на практике открывать возможности для злоупотреблений, побуждая налогоплательщиков увеличивать принадлежащую им долю акций непосредственно перед распределением дивидендов, с тем чтобы получить право на уплату налогов по пониженной ставке;

с) положения пункта 4 статьи 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, предусматривающие 50-процентный пороговый показатель для определения того, является ли недвижимость основным активом того или иного образования в основном для целей определения страны источника, ставки налогообложения которой должны применяться, и возможности разведения стоимости такой собственности перед передачей доли участия в соответствующем образовании, дабы избежать налогообложения в стране источника;

д) положения пункта 5 статьи 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающиеся порогового показателя доли участия применительно к отчуждению акций; использование практики дробления финансовых операций путем осуществления серии индивидуальных сделок в разные сроки, с тем чтобы избежать налогообложения в стране источника; и вопрос о том, каким должно быть «участие»: прямым или опосредованным;

е) возможные механизмы увода от налогов сумм, проводимых по пассивным статьям сметы поступлений. Наблюдатель указал, что помимо пункта 21.4 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР весьма ценным можно считать механизм борьбы с уводом доходов от налогов, применяемый Соединенными Штатами, и его можно было бы отразить в Комментариях к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Кроме того, в Комментариях к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций также можно было бы отразить Комментарий в отношении ограничения льгот, содержащийся в Комментариях к Типовой конвенции ОЭСР.

26. Один из экспертов высказал мнение о том, что во избежание некоторых форм злоупотребления договорами в пункт 5 статьи 13 следует включить кон-

цепцию «собственника-бенефициара», содержащуюся в пункте 2 статей 10, 11 и 12, поскольку доход от прироста капитала в результате отчуждения акций можно отнести к тому же виду инвестиционного дохода, что и дивиденды, проценты и роялти.

27. В других замечаниях наблюдателей высказывалась озабоченность в отношении того, что широкие договорные положения, направленные на недопущение уклонения от налогов, могут негативно сказаться на торговле и на притоке инвестиций. Эти ораторы предлагали придерживаться более узкого подхода.

28. Было отмечено, что одна из форм злоупотребления имеет место в том случае, когда налогоплательщик производит разделение функций, чтобы избежать создания постоянного представительства. Однако с этим можно бороться путем выработки более четкого определения «постоянного представительства», поскольку нынешняя формулировка позволяет налогоплательщику, используя также национальные законы, получать в некоторых случаях двойное освобождение от налогов или двойные льготы.

29. Эксперты и наблюдатели выразили обеспокоенность в связи с тем, что в развивающихся странах, в отличие от многих стран ОЭСР, как правило, отсутствуют законы по борьбе со злоупотреблениями, а если и существуют, то не соблюдаются. Поэтому необходимо добиваться большей точности при выработке формулировок договоров.

30. Отмечалось, что цель договоров заключается в недопущении двойного налогообложения и уклонения от налогов, а не в содействии злоупотреблению договорами. Например, если крупная финансовая операция дробится на несколько мелких, то цель договора не достигается. Налоговым органам труднее обеспечивать соблюдение договорных норм, в которых используются конкретные количественные или процентные показатели. Комитету следует подумать о принятии не конкретной нормы, а общего правила, направленного на борьбу со злоупотреблениями, и в этой связи следует внимательней присмотреться к подходу Соединенных Штатов, который предусматривает установление того, насколько результат той или иной финансовой операции согласуется с общей уставной целью.

31. Многие эксперты высказывали мнение о том, что договоры должны учитывать интересы: а) экономических субъектов; б) партнеров по договору; и с) национальных судов. Формулировки самих договоров и комментариев к ним должны отражать пожелания каждой из этих групп.

32. Некоторые эксперты также заявляли, что большое значение имеет точка зрения каждой страны. Договор является контрактом между двумя договаривающимися государствами; если договор сформулирован расплывчато, то поставленной цели добиться невозможно. Таким образом, предпочтительнее использовать конкретные формулировки по борьбе со злоупотреблениями.

33. Один из экспертов, ссылаясь на свой опыт налогового администратора, заявил, что многие национальные инвесторы регистрируются в стране, связанной с их страной договором о налогообложении, с тем чтобы получить налоговые льготы в своей собственной стране. Поэтому в договор должны включаться конкретные положения, которые не позволяли бы национальным инвесторам, регистрирующимся в той или иной стране, связанной с их страной договором о налогообложении, получать льготы, стимулирующие иностранные ин-

вестиции, как в своей собственной стране, так и в стране, связанной с нею договором.

34. Докладчик сказал, что использование в договорах исключительно норм, направленных на борьбу с конкретными формами уклонения от налогообложения, сопряжено с серьезной опасностью, поскольку такие нормы могут применяться лишь в отношении уже известных налоговых злоупотреблений, и что добавление большого числа специальных норм создает впечатление, что бороться со злоупотреблениями можно лишь с помощью таких норм. Оратор также указал, что при рассмотрении вопроса о злоупотреблениях договорами важно обеспечивать сбалансированный учет потребности в определенности в интересах привлечения инвестиций и необходимости недопущения налоговыми органами злоупотреблений. Он также указал на важность того, чтобы налоговые органы имели возможность бороться с фактами злоупотребления договорами, даже если такие злоупотребления непосредственно не подпадают ни под одно из включенных в соответствующие договоры положений, направленных на пресечение конкретных злоупотреблений.

35. Многие эксперты высказали мнение о том, что положения о борьбе со злоупотреблениями следует включить в Комментарии, в которых также должны приводиться примеры для иллюстрации ситуаций, когда может происходить злоупотребление договорами, поскольку такая информация может оказаться полезной для участников будущих переговоров.

36. В заключение Председатель сказал, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и Комментарии к ней — это всего лишь инструмент для проведения переговоров в целях заключения договоров; поэтому разумнее всего было бы включить обсуждение конкретных ситуаций, когда требуется принимать меры против уклонения от налогов, в Комментарии к Типовой конвенции.

37. Было принято следующее решение:

а) **вопрос о злоупотреблениях договорами необходимо рассмотреть в рамках Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и, возможно, включить в Комментарии, а также непосредственно в саму Конвенцию. В этом отношении полезным можно считать Комментарий к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, в котором рассматриваются методы борьбы со злоупотреблениями договорами. В то же время важно, чтобы при рассмотрении вопроса о злоупотреблениях договорами обеспечивался сбалансированный учет потребности инвесторов в определенности и необходимости борьбы с такими злоупотреблениями силами налоговых органов;**

б) **следует более углубленно рассмотреть методы, которые могут использоваться для борьбы с некоторыми конкретными формами злоупотребления договорами. Был учрежден подкомитет под председательством г-на Ли, в состав которого войдут г-н Силитонга, г-н Лара Яффар, г-н Чжан, г-н Гарсия Прац и г-н Сассевиль.**

В. Взаимопомощь в сборе задолженности по налоговым выплатам

38. Вопрос о взаимопомощи в сборе задолженности по налоговым выплатам уже обсуждался на последнем (11-м) заседании Специальной группы экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения. Созданная на этом заседании целевая группа подготовила рекомендацию в отношении включения статьи об оказании помощи в сборе налогов в качестве статьи 27 Типовой конвенции, а также предлагаемого Комментария. Этот проект статьи был повторно представлен докладчиком, г-ном Сассевилем, новому Комитету экспертов с вопросом, желает ли Комитет обсудить эту статью в том виде, в каком она была составлена, или же предпочтет принять формулировку, закрепленную в Типовой конвенции ОЭСР. Докладчик отметил, что единственное различие между представленным проектом статьи и статьей, содержащейся в Типовой конвенции ОЭСР, заключается в том, что в проекте статьи предлагается включить в сферу действия положений об оказании помощи в сборе налогов лишь «налоги, включенные в сферу действия настоящей Конвенции», тогда как в Типовой конвенции ОЭСР предусматривается помощь в сборе «налогов любого рода и вида». Оратор высказал мнение, что в интересах развивающихся стран следовало бы принять более общую формулировку, поскольку эти страны в большей степени зависят от таких налогов, как налог на добавленную стоимость (НДС), которые не охватываются положениями договоров о налогообложении.

39. Хотя эксперты и наблюдатели согласились с тем, что подобная статья должна быть включена в Типовой договор, многие из них отметили, что такая статья может противоречить национальным конституциям или национальным законам их стран. Было предложено обойти эту коллизию, отметив в Комментарии, что по указанным причинам не все страны смогут включать эту статью в обсуждаемые договоры.

40. Кроме того, многие эксперты и наблюдатели из развивающихся стран выразили обеспокоенность в связи с расходами, которые несет договаривающееся государство при оказании помощи в сборе налогов, а также — применительно к некоторым развивающимся странам — в связи с возможностью оказывать такую помощь. Один из экспертов отметил, что, по его наблюдению, после того как его страна начала включать в свои договоры положения об оказании помощи в сборе налогов, число случаев, когда налогоплательщики покидают юрисдикцию, не заплатив причитающиеся с них налоги, стало меньше.

41. Многие другие эксперты и наблюдатели указали, что соображения расходов, хотя и обоснованные, не должны препятствовать сбору налогов. Следует обеспечить сбалансированный учет расходов и необходимости борьбы с уклонением от уплаты налогов. Эти вопросы могли бы решаться в ходе двусторонних переговоров между странами.

42. Многие эксперты отметили, что на практике возможны случаи, когда положение об оказании помощи в сборе налогов используется лишь одной из договаривающихся сторон, в силу чего на другую сторону ложится непропорционально тяжелое бремя расходов. Например, Соединенные Штаты получают большое число запросов, касающихся начисления странами НДС, хотя в самих Соединенных Штатах НДС не взимается. С другой стороны, некоторые экспер-

ты высказали мнение, что такое положение выгодно для их стран, в частности для развивающихся. В то же время указывалось, что необходимо обеспечивать сбалансированность расходов по сбору налогов между странами — участницами договора, в частности между развитыми и развивающимися странами.

43. В ходе обсуждения вопроса о том, какие именно налоги должны охватываться положениями Конвенции, сформировались две позиции. Первая заключалась в том, чтобы рекомендовать обеспечить охват как можно более широкого круга налогов и, следовательно, принять текст ОЭСР, указав в примечании, что не все страны смогут обеспечивать полный охват. В соответствии с альтернативной точкой зрения, которую поддержали многие развивающиеся страны, рекомендовалось принять существующий проект статьи 27, указав в аннотации или Комментарий, что страны могут по собственному усмотрению расширять круг охватываемых налогов путем добавления и других налогов, помимо тех, которые предусмотрены в договоре, если располагают для этого соответствующими возможностями. Было отмечено, что такая гибкость является желательной, поскольку расширение сферы действия предложенного пункта 2 статьи 27 может оказаться для небольших развивающихся государств непосильным бременем.

44. Докладчик высказал мнение, что в тех случаях, когда принципиальной разницы между формулировками не просматривается, Комитету следует использовать формулировки, сходные или идентичные положениям Типовой конвенции ОЭСР, дабы избежать возможных неясностей в толковании, и отметил необходимость обеспечения последовательности в положениях Конвенции, касающихся помощи в сборе и обмене информацией.

45. Многие эксперты отметили, что Комитет не должен быть связан Типовой конвенцией ОЭСР и что одна из целей его работы заключается в том, чтобы принимать во внимание потребности развивающихся стран, которые, возможно, не всегда в полной мере учтены в Типовой конвенции ОЭСР.

46. Был высказан ряд замечаний относительно необходимости предложенного пункта 6 статьи 27. В частности, была выражена обеспокоенность по поводу неспособности одного договаривающегося государства оспорить наличие или обоснованность требования другого договаривающегося государства. Один из экспертов отметил, что после того, как запрашивающая страна удостоверилась факт наличия обязательства уплатить налог, не должно быть никаких оснований для оспаривания юридической обоснованности и этого обязательства или необходимости сбора налогов в другом договаривающемся государстве.

47. Было признано, что предложенный проект статьи 27 должен быть принят в его нынешнем виде и что в Комментарий должны приводиться убедительные примеры ситуаций, в которых страны могут пожелать расширить сферу применения этой статьи.

48. Комментарий должен отражать замечания, высказанные развивающимися странами в отношении таких вопросов, как наличие возможностей и конституционные и правовые проблемы, возникающие в связи с предложенной статьей.

49. Комитет постановил создать подкомитет для подготовки предложений по обновлению статьи 27 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Этот подкомитет в составе г-на Сен-Амана, выполняющего функ-

ции координатора, и г-жи Хирш, г-на Китиллии, г-на Сальвадора, г-на Карбуша и г-на Роккатальяты подготовит предложения для следующей сессии.

С. Международный налоговый арбитраж

50. Докладчик г-н Сен-Аман указал, что в настоящее время действует договор о многостороннем арбитраже Европейского союза, обязывающий государства-члены применять нормы обычного многостороннего права. В нем обновлены положения о внесудебном разбирательстве и предусмотрено, что в случае невозможности достичь согласия об избежании двойного налогообложения через два года автоматически проводится арбитраж. Для вынесения заключения Комиссии предоставляется шестимесячный срок. В течение этого шестимесячного срока оба договаривающихся государства могут согласовать альтернативный вариант, однако, если такой вариант не будет найден, обязательную силу принимает арбитражное решение.

51. Докладчик предложил Комитету для решения этого вопроса создать рабочую группу для подготовки доклада о ходе работы для обсуждения на следующей сессии. Он отметил, что высказывается озабоченность по поводу того, что у развивающихся стран может не оказаться того объема ресурсов и опыта, который есть у развитых стран, что может привести к перекосам в арбитражном процессе. Налицо необходимость откровенно обсудить этот вопрос в рамках Организации Объединенных Наций. По мнению докладчика, уже можно говорить о наличии поддержки идеи включения положений об арбитраже в договоры по налоговым вопросам, причем они могут стать привлекательной альтернативой судебному разбирательству в том случае, если их применение будет связано с низкими издержками и обеспечит справедливое и оперативное разрешение споров.

52. Некоторые эксперты и наблюдатели указали, что арбитраж является лишь одним из способов разрешения споров, причем к этому способу следует прибегать лишь в крайнем случае. Существуют другие способы разрешения споров, такие, как посредничество, и было предложено проанализировать эти способы.

53. Некоторые эксперты поддержали предложение о создании рабочей группы, тогда как другие заявили, что для детального анализа представленной информации времени не хватило, и поэтому целесообразно собрать новые данные и уже в следующем году принять решение о создании рабочей группы, которая представит доклад Комитету в 2006 году.

54. Один из наблюдателей указал, что этот вопрос обсуждался на десятом заседании Специальной группы экспертов, которая приняла решение перенести его рассмотрение.

55. Ряд выступавших отметили необходимость рассмотреть этот вопрос в контексте соглашений о трансфертном ценообразовании или о предварительном установлении цены.

56. Было решено поручить г-ну Вальдбургеру при содействии г-на Данг Мина и г-на Сен-Амана собрать имеющуюся информацию об альтернативных способах предотвращения или разрешения споров и представить краткое изложение выводов на второй сессии Комитета.

D. Оптимизация налогообложения прибыли

57. Докладчик г-жа Браун отметила, что величина процентных и иных платежей считается приемлемой, если такие платежи осуществляются между независимыми сторонами и согласно статье 9 Типовой конвенции ОЭСР. Начиная с первых документов по этой теме ОЭСР ставила под сомнение применимость статьи 9 в тех случаях, когда речь идет о низкой степени капитализации. Поскольку ОЭСР не пришла к однозначному выводу по вопросу об оптимизации налогообложения прибыли, докладчик представила анализ смежного вопроса: режима традиционных инструментов хеджирования, например форвардных контрактов и свопов в соглашениях о двойном налогообложении. Докладчик предложила, чтобы в случаях, когда такие инструменты используются в операциях с ассоциированными сторонами, производные платежи считались деловой прибылью (при отсутствии постоянного представительства) и облагались налогом в государстве резидента. Она также отметила, что аналогичный подход следует применять к любым доходам, полученным финансовым учреждением, участвующим в таких операциях в качестве брокера или дилера.

58. В подтверждение этих принципов докладчик привела первые четыре примера в подготовленном ею документе. Для иллюстрации исключения из этого принципа она представила анализ свопа на совокупный доход по акциям в примере 5. Поскольку такое вложение средств непосредственно не связано с какой-либо хозяйственной деятельностью владельца контракта, соответствующий доход не должен рассматриваться как деловая прибыль. Ежегодные платежи не подпадают под используемое в указанной статье определение дохода по акциям и поэтому можно было бы учитывать их вместе с суммой окончательного расчета по контракту, определяемого приростом или снижением стоимости акций, как прочий доход по смыслу статьи 21 Типовой конвенции.

59. Г-н Вальдбургер согласился с тем, что прибыль от использования производных финансовых инструментов для хеджирования деловой прибыли должна классифицироваться как деловая прибыль, что подтверждается первыми четырьмя примерами в представленном документе. В то же время он не убежден, что пример 5 является исключением из этого принципа, поскольку речь в нем идет о получаемой дилером прибыли от финансовых услуг. Он согласен с тем, что самые большие трудности связаны со свопами на совокупный доход по акциям. Все зависит от того, как составлен контракт и приобрело ли на самом деле финансовое учреждение акции и имело ли оно долю в доходе по акциям, приобретенным от имени инвестора. Речь может идти просто о выплате суммы, эквивалентной размеру причитающихся инвестору дивидендов. В соответствии с положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций такой доход может облагаться налогом в стране-источнике, тогда как при отнесении этого дохода к прочим доходам по смыслу статьи 21 Типовой конвенции ОЭСР обложение его налогом в стране-источнике производиться не будет. Поэтому прибыль дилера должна учитываться как деловая прибыль, иначе вопрос становится слишком запутанным. Выступающий отметил, что предпочтительнее было бы использовать национальные законы или нормы, конкретно закрепленные в соответствующем договоре.

60. Эксперты отмечали, что трудно разработать общие положения, которые подходили бы ко всем ситуациям. Кроме того, было указано, что национальные законы не содержат единообразного определения процентных поступлений.

Было бы полезно, чтобы Комитет экспертов представил примеры и проанализировал влияние таких различий в комментариях. Следует также учесть проблемы, которые могут быть связаны с национальными определениями гарантированных комиссионных и процентных платежей в исламском праве. Было высказано мнение о том, что Комитету было бы полезно иметь документ, посвященный общему определению процентных поступлений и роли процентных поступлений в исламском шариате.

61. Докладчик указала, что вопросы, затронутые в примере 5, можно рассматривать в самых разных плоскостях, не приходя к определенному выводу. По результатам обсуждения Председатель просил докладчика обновить подготовленный ею документ для экспертов. Комитет также предложил г-ну Аль-Мофте подготовить документ о роли процентных поступлений в исламском шариате.

Е. Налогообложение доходов участников проектов в области развития

62. Докладчик г-н Туронуй отметил значительные различия в режимах налогообложения доходов участников проектов в области развития. В связи с такими проектами часто освобождаются от различных прямых и косвенных налогов операции, проводимые для осуществления соответствующего проекта, хотя масштабы такого освобождения существенно разнятся в зависимости от страны-получателя и от требований донора. Если в некоторых странах освобождение от налогов предусмотрено главным образом в законах общей применимости, то в других странах оно регулируется соглашениями, которые, возможно, даже не были утверждены министерством финансов и в некоторых случаях имеют весьма сомнительный юридический статус. Была подчеркнута важность создания прочной правовой базы для предоставления любого такого освобождения от налогов.

63. Г-н Соллунд особо отметил необходимость разработки странами-получателями действенных систем налогообложения на основе продуманной и построенной на надлежащих принципах налоговой политики. Он подчеркнул, что донорам следует поддерживать и поощрять разработку и использование эффективных налоговых систем в странах-получателях, а не подрывать их своими требованиями об освобождении от налогов.

64. Эксперты признали, что в некоторых ситуациях освобождение от налогов является оправданным. В этой связи в качестве примера было названо косвенное налогообложение импортных товаров для оказания гуманитарной помощи жертвам стихийных бедствий. В других же случаях, например при осуществлении строительных проектов, необходимость освобождения от налогов отнюдь не является очевидной. Такие проекты больше схожи с обычными деловыми операциями на внутреннем рынке, в связи с чем указывалось на необходимость применять обычные правила налогообложения.

65. Было высказано общее согласие в отношении того, что сами доноры должны указывать, является ли освобождение от налогов условием оказания требуемой помощи. Однако эксперты отметили, что в некоторых случаях доноров можно убедить не требовать освобождения от налогов, разъяснив им нега-

тивные последствия такого освобождения и предложив альтернативы полному освобождению от налогов.

66. Был рассмотрен вариант выделения в национальном бюджете средств на возмещение расходов по налогам. Такой вариант был признан более желательным в ситуациях, когда доноры не готовы отказаться от полного возмещения налогов.

67. Эксперты приняли к сведению изменение в 2004 году политики Всемирного банка в отношении финансирования налогов в рамках предоставляемых им кредитов. Они также отметили обсуждение темы освобождения от НДС финансируемых донорами проектов в ходе состоявшейся в марте 2005 года конференции Диалога по вопросам международного сотрудничества в налоговой области. Эти события позволяют предположить, что целесообразно продолжать изучение этой темы, с тем чтобы представить на рассмотрение Экономического и Социального Совета более конкретные рекомендации.

68. Было отмечено, что все такие рекомендации будут скорее всего содержать целый ряд вариантов, которые могут использоваться донорами, объединенных общим принципом, в соответствии с которым негативные последствия требований договоров для налоговых систем принимающих стран должны быть сведены к минимуму. Эксперты указали, что для этого потребуется: а) разработка четких и обоснованных в правовом плане положений; б) сведение к минимуму возможности злоупотреблений; с) сведение к минимуму административного бремени для всех заинтересованных сторон (представителей доноров, исполнителей проектов по оказанию помощи и представителей бенефициаров); а также d) сведение к минимуму экономических перекосов. В ходе дальнейшей технической работы можно было бы с пользой для дела разработать руководящие принципы определения условий, при которых доноры с большей готовностью будут ограничивать свои требования об освобождении от налогов, выработки формулировок положений об освобождении от налогов и использования альтернатив освобождению от налогов (например системы ваучеров).

69. Было принято решение продолжить дополнительное рассмотрение режима налогообложения спонсируемых донорами проектов в области развития, с тем чтобы выработать рекомендации для Экономического и Социального Совета. Представителю МВФ было предложено подготовить для Комитета доклад по результатам консультаций в рамках Диалога по вопросам международного сотрудничества в области налогообложения.

Е. Пересмотренное понятие «постоянное представительство»

70. Докладчик г-н Пиджл обратился к общему вопросу о правовом статусе приложенного к договору комментария, особо упомянув Комментарий к статье 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Он отметил, что Комментарий и различные толкования могут рассматриваться в привязке к конкретному договору. В то же время Комментарий не является частью договора и его цель заключается единственно в содействии толкованию договора. Однако судьи принимают во внимание толкования комментариев, непризнание того или иного толкования в судебном решении может поставить под сомнение сам комментарий. Для повышения полезности комментариев необходимо учитывать роль судей.

71. Докладчик отметил, что после значительной работы ОЭСР в 2003 году обновила Комментарий к статье 5, включая примеры, расширяющие понятие постоянного представительства. Он предложил Комитету проявить осмотрительность и не включать в пересмотренный вариант Комментария к статье 5 формулировки столь радикальные, что они вполне могут быть не признаны национальными судами.

72. Докладчик также привлек внимание к Комментарию ОЭСР к пункту 3 статьи 5, в пункте 19 которого говорится, что в случае передачи генеральным подрядчиком частей проекта субподрядчикам, то время, затраченное субподрядчиками, должно считаться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительство объекта. На основании этого примера он сделал вывод о том, что в случае передачи субподрядчикам всего проекта считается, что генеральный подрядчик не имеет постоянного представительства. Для него такой вывод представляется нелогичным. Один из наблюдателей высказал мнение, что в толковании докладчика существующая формулировка ОЭСР как раз является логичной. Другие же выступавшие утверждали, что толкование докладчика ошибочно. По этой причине в ходе обсуждения никакого вывода сделано не было.

73. Четвертое предложение пункта 33 Комментария ОЭСР касается обсуждения «всех элементов и деталей» соглашений агентом. В этой связи возникает вопрос о том, означает ли обсуждение только основных элементов агентом факт наличия постоянного представительства. Поскольку такое толкование может привести к злоупотреблениям, две не входящие в ОЭСР страны в своих замечаниях по данному Комментарию ОЭСР заняли позицию, в соответствии с которой постоянное представительство существует, когда агент производит обсуждение только основных элементов контракта.

74. Касаясь «фрагментации», докладчик заявил, что налогоплательщик может раздробить деятельность таким образом, чтобы она не подпадала под содержание в пункте 4(f) статьи 5 определение постоянного представительства.

75. Хотя ни г-н Пиджл, ни г-н Николаев не предложили никаких изменений к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, докладчик указал, что в случае принятия Комитетом решения о необходимости дополнительного Комментария к статье 5 он поддержит использование Комментария ОЭСР в качестве отправного пункта.

76. Г-н Николаев поддержал позицию докладчика, отметив, что, как показывает его опыт, судьи, как правило, являются консервативными, в связи с чем рекомендация проявлять осмотрительность в процессе внесения поправок в Типовую конвенцию является обоснованной. Он согласился с тем, что комментарий ОЭСР является подходящим отправным пунктом. Что касается затронутого докладчиком вопроса о статусе агента, то его проработка потребует дополнительной работы. Он также указал, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций имеет более широкую сферу охвата, включая пункт 6 статьи 5 о страховых премиях и пункт 7 статьи 5 о независимых агентах. Был также поднят вопрос о необходимости учитывать положения статьи 7 о деловой прибыли в связи с любым пересмотром понятия «постоянное представительство».

77. Один из наблюдателей не согласился с этим мнением, сказав, что в статье 5 имеется ряд существенных недостатков и ее следует составить заново, поскольку внесенные в Комментарий «исправления» имеют лишь ограниченное правовое значение. Поскольку пересмотр статьи о постоянном представительстве представляется маловероятным, было предложено объединить договоры по налоговым вопросам с национальными законами, включив положения Комментариев в национальные законы, поскольку законодательный орган всегда может дать «толкование» договора. Если исходить из того, что национальные суды будут толковать статью 5 в соответствии с Комментарием, то страна должна гарантировать, что именно это и произойдет, включив надлежащее толкование в национальный закон. Одним из примеров присущих статье 5 недостатков является невозможность облагать налогом рыболовство в территориальных водах и в некоторых случаях горнодобывающую деятельность по причине неправильного использования понятия «постоянное представительство».

78. Несколько экспертов и наблюдателей не согласились с тем, что статье 5 присущи фундаментальные недостатки, указав, что она существует уже более 75 лет. Это свидетельствует о том, что она пользуется известной поддержкой в праве и на практике. С этой точки зрения статью следует считать не неприемлемой, а открывающей возможности для совершенствования. При пересмотре своей Типовой конвенции ОЭСР установила, что, хотя нынешнее определение не является совершенным, оно все же лучше, чем рекомендованные альтернативные предложения.

79. Еще одно исключение из позиции докладчика связано с тем, что использование выражения «имеющие обязательную силу» применительно к признанию комментариев является неправильным. Когда комментарий не допускает двусмысленного толкования, он является более весомым. Тем не менее комментарии всегда будут лишь средством убеждения. Когда мнения стран в отношении толкования того или иного комментария расходятся, окончательное решение может вынести лишь суд. В некоторых странах судьи придерживаются лишь формулировок, закрепленных в договорах.

80. В связи с пересмотром Конвенции эксперты отметили, что договоры обычно действуют в течение 30–40 лет и тем самым обеспечивают стабильность и предсказуемость. Однако времена меняются, и может возникнуть необходимость в пересмотре договоров, в связи с чем перед Комитетом стоит задача поиска сбалансированного решения. Комитет может обновить Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций и внести поправки в Комментарий.

81. Многие эксперты и наблюдатели, основываясь на своем национальном опыте, заявляли, что в пересмотренные комментарии необходимо включить примеры, позволяющие лучше понять определение «постоянного представительства». Многие согласились с тем, что подходящей отправной точкой могли бы стать существующие комментарии ОЭСР, в которые недавно были внесены изменения, сделавшие их, по мнению выступающих, более практичными. В комментарии можно было бы не только включить примеры, но и прояснить некоторые вопросы, например об исчислении продолжительности времени — в месяцах или в днях. Желательно было бы также, по возможности, прояснить такие понятия, как «обычный» и «связанный с предпринимательской деятельностью». Кроме того, упоминалась важность принципа источника платежей. В этой связи было отмечено, что в Руководстве по ведению переговоров, касаю-

щихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, раньше такие примеры содержались.

82. Один из экспертов отметил, что изъятие статьи 14 из Типовой конвенции ОЭСР может привести к путанице и что для отражения соображений развивающихся стран следует сохранить различия между Конвенцией Организации Объединенных Наций и Конвенцией ОЭСР.

83. В ответ на это было сказано, что фактически изъятие статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР и является разъяснением вопроса. Было также предложено использовать, при необходимости, результаты работы, проделанной ОЭСР по пересмотру ее Комментария, уделяя при этом должное внимание основным различиям между двумя типовыми конвенциями.

84. Было также отмечено, что чрезмерная детализация описания постоянного представительства может оказаться нежелательной, поскольку чем точнее сформулирован тот или иной термин, тем легче будет для налогоплательщиков обойти его. Точно так же включение в Комментарий примеров не лишено недостатков, поскольку налогоплательщики могут стремиться доказать, что при наличии некоторых расхождений между фактами и типовыми определениями нет оснований говорить о постоянном представительстве. Многие эксперты и наблюдатели прокомментировали примеры, приведенные докладчиком. Было предложено сравнить все расхождения в положениях действующих двусторонних договоров с положениями Типовой конвенции.

85. **Было принято решение:**

а) **о продолжении рассмотрения этого важного вопроса. Был сформирован подкомитет в составе г-на Досона, г-жи Лоуати, г-на ван дер Мерве, г-на Пиджла, г-на Леви и г-на Ласарса под руководством г-на Соллунда;**

б) **о подготовке указанным подкомитетом предложений по улучшению Комментария к статье 5 Типовой конвенции с учетом комментариев ОЭСР. Особое внимание будет уделено наглядным примерам и конкретным потребностям развивающихся стран.**

G. Пересмотр Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами

1. Предлагаемый пересмотр статьи 26 «Обмен информацией»

86. На основе проведенного им анализа пересмотра статьи 26 Конвенции ОЭСР докладчик г-н Спенсер указал, что в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций необходимо также изменить статью 26 таким образом, чтобы она распространялась на «прочие налоги» в дополнение к тем налогам, которые являются предметом соглашения об избежании двойного налогообложения. Он отметил, что это позволит охватить НДС, который становится все более важным источником поступлений для развивающихся стран.

87. Докладчик также отметил, что в пункте 1 статьи 26 пересмотренного варианта Типовой конвенции ОЭСР в 2005 году слово «необходимой» было заменено словами «которая может оказаться полезной». В Комментарие ОЭСР в отношении этого изменения указано, что норма «возможной полезности» призвана обеспечить как можно более широкий обмен информацией по налоговым вопросам и в то же время дать ясно понять, что договаривающиеся государства не могут свободно заниматься «ловлей» информации или запрашивать информацию, которая вряд ли будет иметь отношение к налоговым вопросам того или иного налогоплательщика. Кроме того, в пункте 1 статьи 26 перед словами «внутреннего законодательства» были добавлены слова «для применения или обеспечения исполнения». Он предложил внести аналогичные изменения в пункт 1 статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций для расширения сферы ее охвата.

88. В ответ на высказанное участниками обсуждения опасение, что такая поправка может привести к тому, что информация будет предоставляться надзорным органам, которые контролируют сбор налогов, и органов по обеспечению исполнения, например законодательных органов, он предложил включить в статью 26 пункт, гласящий, что обмениваемая информация носит конфиденциальный характер и что государство-получатель может использовать ее только для обеспечения соблюдения налоговой дисциплины и сбора налогов. Далее докладчик отметил, что для обеспечения широты обмена информацией требование о наличии внутренней потребности в налоговой информации не должно ограничивать обязательство обмениваться информацией, и с этой целью предложил добавить в статью 26 надлежащую формулировку. Наконец, докладчик затронул вопросы о неприменении норм банковской тайны и других законов о соблюдении конфиденциальности в передающем государстве, требовании об обоюдном признании соответствующего деяния преступлением и видах информации для содействия автоматизму в обмене ею.

89. Докладчик отметил важность «эффективного» обмена информацией для принятия поправок к Типовой конвенции. Эта концепция была в полной мере рассмотрена в решении ОЭСР о внесении поправок в статью 26, и было предложено более наглядно изложить ее в Комментарие.

90. Он также отметил, что можно было бы проанализировать «эффективный» обмен информацией применительно к трем видам обмена информацией: по запросу, автоматическому и спонтанному. Он также привлек внимание к явлению так называемой банковской тайны «де-факто» в тех случаях, когда передающее государство не собирает требуемую информацию или собирает ее с большой задержкой. Для выполнения условия об «эффективном» обмене информацией странам придется обеспечить автоматизм в работе национальных механизмов сбора информации. Это позволит обеспечить автоматизм в обмене информацией.

91. Г-н Силитонга отметил, что цели Типовой конвенции заключаются в борьбе с уходом и уклонением от налогов и в уменьшении вероятности применения вредной практики. Он отметил, что в сферу обсуждения можно было бы включить и вопрос злоупотребления договорами, поскольку поиск удобного договорного режима может рассматриваться как попытка ухода или уклонения от налогов. Он согласился с тем, что эффективный обмен информацией имеет важнейшее значение для борьбы с уклонением от налогов и бегством капитала,

и предложил перенести предложение о технических средствах обмена информацией из Комментариев в саму статью.

92. Г-н Бутос Буиса отметил, что принципы, закрепленные в пересмотренной статье 26 ОЭСР, должны найти отражение и в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Он также отметил, что предложенное докладчиком включение положения об обоюдном признании соответствующего деяния преступлением может создать ряд проблем. Кроме того, он подчеркнул важность признания взаимосвязи между изменениями к статье 26 и Типовым соглашением ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам. Он также указал, что, поскольку эксперты в целом согласны с принципом обмена информацией, им следует сосредоточить свое внимание на практических проблемах осуществления. Важно признать наличие фактического информационного пробела. Информация о процедурах, существующих в разных странах, могла бы оказаться полезной для повышения согласованности. Представление о трудностях, которые предстоит преодолеть, можно получить на примере проводимой в последнее время ЕС работы над Директивой о сбережениях.

93. Эксперты пришли к общему согласию в отношении необходимости поиска решений в поддержку обмена информацией. Важным фактором был назван автоматизм в обмене информацией. Исключительно большое значение имеет также согласование процедур обмена информацией.

94. Несколько экспертов и наблюдателей дали высокую оценку работе Глобального форума ОЭСР по вопросам налогообложения над вопросами равных условий (включая разработку шаблона типовой правовой базы для обмена налоговой информацией) как источнику информации при рассмотрении вопроса об обмене информацией в целом. Было отмечено, что доклад, обобщающий информацию, собранную в процессе подготовки шаблона, будет опубликован в марте 2006 года.

95. Один из наблюдателей отметил, что СИАТ разработал Типовое соглашение по вопросам обмена налоговой информацией для помощи странам-членам в борьбе с уходом и уклонением от налогов и налоговым мошенничеством. Это типовое соглашение представляет собой важный источник информации, которая может стать справочным материалом при обновлении статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

96. Один из наблюдателей положительно отметил уделяемое Комитетом внимание вопросам эффективного обмена информацией, подчеркнув его важность в борьбе с уклонением от налогов и налоговым мошенничеством. Он выделил четыре требования в связи с эффективным обменом информацией:

- a) беспрепятственный доступ к внутренней информации;
- b) надлежащие правовые документы, включая совместные конвенции о взаимопомощи, пересмотренный вариант статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и другие правовые документы;
- c) признание практических препятствий, таких, как языковые различия, разные временные зоны и разные процедуры;
- d) способность использовать запрашиваемую информацию при ее получении, например способность сопоставлять личность налогоплательщика с его налоговым кодом.

97. Этот же наблюдатель отметил, что, хотя важно сводить к минимуму различия между двумя типовыми документами, следует стремиться отразить в пересмотренном варианте Конвенции Организации Объединенных Наций особые потребности развивающихся стран. В этом отношении большое значение имеет пересмотренный вариант Комментария, в котором должна быть признана необходимость обеспечить сопоставимость с другими мерами по согласованию, например в области борьбы с отмыванием денег.

98. Один из экспертов указал, что действующие в его стране законы о неукоснительном соблюдении тайны коммерческой деятельности затрудняют обмен информацией. В то же время в стране имеется весьма строгий и всеобъемлющий закон об удержании налогов, представляющий собой богатый источник информации, которой можно обмениваться.

99. Еще один эксперт указал, что многие налоговые системы построены на самостоятельных расчетах и добровольном выполнении, в связи с чем важно определить степень возможного воздействия поправки к статье 26 на поведение налогоплательщиков. Автоматизм в обмене информацией может оказаться контрпродуктивным в плане усиления добровольного соблюдения.

100. Один из наблюдателей высказал озабоченность по поводу прав налогоплательщиков и связи статьи 26 с национальными законами о тайне личной жизни и обмене информацией и указал на целесообразность уведомления налогоплательщиков в тех случаях, когда поступает запрос о предоставлении информации, касающейся их налоговых дел.

101. Несколько экспертов упомянули о необходимости заключения соглашений об обмене информацией независимо от договоров, например в случае, если запрашивающее государство не является участником двустороннего договора по налоговым вопросам, испрашиваемая информация предоставлена не будет.

102. Эксперт от страны, в которой не взимается подоходный налог, заявил, что вопрос об обмене информацией не ограничивается информацией о налогах и должен решаться не в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения, а какими-то иными средствами. Для этого больше подходит другой документ, например многостороннее соглашение, поскольку он будет применяться всеми странами, независимо от индивидуальной практики отдельных стран в налоговых вопросах. Хотя некоторые эксперты и наблюдатели поддержали эту позицию, другие отметили, что полный охват стран двусторонними договорами является эквивалентом заключения многостороннего договора и его проще реализовать с учетом крайней сложности обсуждения и выполнения многосторонних соглашений.

103. Несколько экспертов отметили, что, независимо от важности того или иного многостороннего соглашения, выработать такое соглашение будет сложно, если сначала не внести поправки в Типовую конвенцию. Поэтому важно установить приоритеты. Для начала следует внести поправки в Типовую конвенцию, а затем заниматься многосторонним соглашением. Может также потребоваться принятие практических мер, чтобы определить, как заставить оба этих документа работать на деле. Этот последний момент, возможно, является задачей не Комитета, а тех, кто располагает реальным опытом в вопросах сбора налогов.

104. Один из наблюдателей отметил, что такие соглашения не являются панацеей и что необходимо должным образом учитывать возможности страны, использующей информацию.

105. Председатель подвел итоги обсуждения областей, которые должны стать объектом внимания:

- a) эффективный обмен необходимой и полезной информацией;
- b) важность наличия у стран возможностей использовать полученную в результате обмена информацию и способности обеспечивать учет интересов всех заинтересованных сторон;
- c) мобилизация информации и ее воздействие на общественность — необходимость избегать чрезмерной требовательности;
- d) признание достигнутого ОЭСР прогресса и ее опыта, которые Комитет может пожелать воспроизвести в оперативном плане;
- e) сбалансированный и симметричный подход к обмену информацией и признание практических проблем, например необходимости стандартизации.

2. Доклад о заседании Специальной группы экспертов по вопросам обмена информацией

106. Открывая продолжение обсуждения вопроса об обмене информацией, докладчик г-н Макинтайр сделал два следующих замечания общего характера:

a) Типовая конвенция Организации Объединенных Наций отстает от Типовой конвенции ОЭСР по некоторым важным аспектам, и для ликвидации отставания или обеспечения опережения в нее следует внести поправки; b) в дополнение к внесению поправок в статью 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитету следует рассмотреть вопрос о принятии кодекса поведения Организации Объединенных Наций для установления общих принципов, которыми должны руководствоваться все правительства. Он отметил, что теперь Комитет наделен полномочиями консультировать Экономический и Социальный Совет по этой теме.

107. В дополнение к замечаниям общего характера докладчик остановился на каждом изменении, внесенном ОЭСР в статью 26 ее Типовой конвенции, и одобрил большинство предложений. Он указал, что специальная группа экспертов, заседание которой было проведено секретариатом в Нью-Йорке в конце октября 2005 года, добилась двух важных результатов технического характера. Во-первых, вышеупомянутая группа предложила изменить формулировку пункта 1 статьи 26, чтобы в нем четко говорилось, что любая информация, которая, по мнению запрашивающего государства является актуальной, должна подлежать обмену. Во-вторых, было высказано мнение о том, что расширение масштабов обмена информацией для охвата всех налогов может создать проблемы для некоторых развивающихся стран. На самом деле вопрос связан с необходимостью обмена информацией для недопущения ухода и уклонения от налогов применительно к НДС. Докладчик указал на целесообразность конкретного упоминания НДС в статьях 26 и 27 или включение соответствующей рекомендации в Комментарии.

108. Несколько экспертов и наблюдателей приветствовали выступление докладчика, в то время как некоторые другие подчеркнули необходимость учитывать различия в уровне заинтересованности разных налоговых юрисдикций. Затем состоялось обсуждение двух видов вопросов: технических вопросов, например, формулировки данной статьи и более общих вопросов, касающихся, например, практических трудностей в контексте обмена информацией и целесообразности разработки кодекса поведения.

109. Что касается формулировок, то высказывались различные мнения о предпочтительности формулировки «которая может оказаться полезной» по сравнению с формулировкой «которая может быть актуальной». Было указано, что одна из стран предпочла формулировку «может быть актуальной», тогда как другая после некоторых раздумий решила придерживаться обновленной формулировки ОЭСР. Как представляется, необходимо дополнительно рассмотреть вопрос о прояснении формулировки до принятия решения об изменении формулировки в тексте статьи 26.

110. Был также подробно рассмотрен вопрос о расширении сферы охвата статьи 26 для ее распространения на налоги, которые конкретно не упоминаются в статье 2 Типовой конвенции. Многие эксперты и наблюдатели подчеркнули необходимость этого. НДС стал одним из главных источников дохода государств. Поэтому следует использовать существующую сеть договоров о подоходном налоге для активизации обмена информацией о таких налогах. Некоторые эксперты и наблюдатели возражали против такого подхода, в то время как другие интересовались, не будет ли предпочтительнее перечислить налоги, которые могут охватываться данной статьей (как было предложено докладчиком), или сделать в статье 2 ссылку на статью 26, или же использовать формулировку ОЭСР.

111. Что касается обоюдного признания деяния преступлением, то один из экспертов указал, что нет необходимости включать в договоры по налоговым вопросам соответствующую формулировку, если только обмен информацией не ограничивается случаями мошенничества. Кроме того, было отмечено, что обмен информацией также может быть согласован на двусторонней основе без заключения полного договора по налоговым вопросам (были приведены примеры).

112. К практическим вопросам, затронутым экспертами и наблюдателями, относятся финансовые затраты, особенно для развивающихся стран, фактическая форма обмена информацией и срок исковой давности.

113. Наконец, было проведено более общее обсуждение целей и работы, которую Комитет может проделать в этой области. в связи с выступлением докладчика некоторые наблюдатели высказали мнение о том, что группа Организации Объединенных Наций является надлежащим форумом для рассмотрения этого вопроса. Поэтому особое внимание можно уделить темам, касающимся создания равных условий, результатом чего может стать выработка кодекса поведения. Было также указано, что в дополнение к деятельности, проводимой в рамках ОЭСР и СИАТ, Комитет может добиться выполнения далеко идущих задач. Некоторые эксперты и наблюдатели заявили, что Комитету следует учитывать все точки зрения и что проводимая работа должна отражать интересы различных заинтересованных сторон.

114. Некоторые наблюдатели особо подчеркнули необходимость сотрудничества в этой области. Другие выступали за необходимость должного учета прав налогоплательщиков.

115. Участники пришли к единодушному мнению, что Комитету следует создать подкомитет для рассмотрения следующих двух вопросов:

а) выработка формулировки для обновления статьи 26 Типовой конвенции и Комментария к ней;

б) представление информации о ходе работы по практическим вопросам осуществления, проводимой в этой области другими международными организациями, и подготовка предложений для последующей деятельности.

116. Комитет постановил создать подкомитет в составе г-жи Бетел, г-жи Браун, г-на Вальдбургера, г-на Аль-Мояты, г-на Николаева и г-на Макинтайра под руководством г-на Бустоса Буисы. Как и в случае с другими подкомитетами, при необходимости будет запрашиваться помощь международных организаций. ОЭСР, Европейскому союзу и СИАТ было предложено оказать содействие и поделиться опытом в поддержку вышеупомянутого подкомитета.

Н. Рассмотрение и утверждение пересмотренного проекта Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами

117. Докладчик г-н Брунетти рассмотрел содержание нынешнего проекта Руководства, а также его происхождение, структуру и цели. Докладчик высказал мнение о том, что, хотя Руководство содержит полезную информацию, его вводная часть является слишком сложной и ее следует сократить. Исторический обзор представляется излишне подробным и требует пересмотра. Замечание, содержащееся во второй части Руководства, необходимо обновить в случае их сохранения, причем в них не должны повторяться положения Комментариев. В приложениях содержатся устаревшие справочные материалы, которые следует обновить. Докладчик сделал еще ряд предложений, включая добавление глоссария и включение номеров и дат версий.

118. Докладчик предложил включить в Руководство примеры, пояснительную информацию и тематические материалы для использования в процессе заключения договоров. Было предложено опубликовать сетевой вариант Руководства.

119. Один из наблюдателей отметил, что нынешнее Руководство является слишком сложным и сделать его простым и при этом точным будет весьма нелегко. Он также высказал озабоченность по поводу «официального статуса» Руководства.

120. Председатель предложил г-ну Брунетти провести консультации с г-ном Лара Яффаром, г-жой Айалой и г-ном Лиано и подготовить более сжатый пересмотренный вариант Руководства к следующей сессии. После получения пересмотренного документа Комитет примет решение относительно дальнейших действий.

Глава IV

Дата проведения и повестка дня второй сессии Комитета

121. Прежде чем перейти к обсуждению непосредственно повестки дня, было решено рассмотреть процедуры и правила определения повестки дня второй сессии Комитета, которая состоится в 2006 году.

122. Бюро открыло обсуждение, предложив следующую ориентировочную повестку дня, подготовленную и представленную г-жой Браун:

1. Злоупотребления двусторонними договорами (4 часа).
2. Содействие в сборе налогов (2 часа).
3. Определение понятия «постоянное представительство» (6 часов).
4. Налогообложение доходов, получаемых участниками проектов в области развития (1 час).
5. Обмен информацией (6 часов).
6. Пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами (1/2 часа).
7. Разрешение споров (2 часа).
8. Определение понятия «процент» (1 час).
9. Утверждение доклада (4 часа).

123. Эксперты и наблюдатели предложили также ряд других тем:

- a) правовой статус Типовой конвенции Организации Объединенных Наций с учетом того факта, что отныне Комитет подотчетен Экономическому и Социальному Совету;
- b) возможные варианты обновления Типовой конвенции;
- c) последние события;
- d) правило решения спорных вопросов о месте пребывания компаний;
- e) статья о программе обмена преподавателями.

124. Повестка дня второй сессии будет окончательно доработана Бюро на основе предложений членов Комитета, высказанных в ходе сессии, а также других предложений, которые они могут сообщить секретариату до конца февраля 2006 года.

Глава V

Утверждение доклада о работе первой сессии для представления Экономическому и Социальному Совету

125. Комитет одобрил и утвердил настоящий доклад для представления Экономическому и Социальному Совету.

Глава VI

Выводы и стратегические рекомендации

Злоупотребление договорами

126. Вопрос о злоупотреблении договорами должен быть включен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций и может быть рассмотрен как в Комментариях, так и в самой Конвенции. Полезным в этой связи может оказаться комментарий к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, в котором рассматриваются методы борьбы со злоупотреблением договорами. Однако важно добиться того, чтобы при рассмотрении вопроса о злоупотреблении договорами был обеспечен сбалансированный учет необходимости создания определенности для инвесторов и необходимости борьбы налоговых органов с такими злоупотреблениями.

127. Необходимо продолжить рассмотрение вопроса о возможных методах борьбы с конкретными случаями злоупотребления договорами. Был назначен подкомитет в составе г-на Силитонги, г-на Лара Яффара, г-на Чжания, г-на Гарсиа Пратца и г-на Сассевиля под руководством г-на Ли.

Взаимопомощь в сборе долгов по налогам

128. Комитет в составе г-на Сен-Амана, координатора, г-жи Хирш, г-на Китильи, г-на Сальвадора-мл., г-на Харбуша и г-на Роккатальятты разработает предложения по обновлению статьи 27 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, которые будут обсуждаться на следующей сессии.

Разрешение споров

129. Г-н Вальдбургер при содействии г-на Данг Мина и г-на Сен-Амана соберет все имеющиеся данные об альтернативных методах предупреждения или разрешения споров. Он представит резюме выводов на второй сессии Комитета.

Налогообложение доходов участников проектов в области развития

130. Следует продолжить рассмотрение вопроса о режиме налогообложения финансируемых донорами проектов в области развития. Представителю МВФ было предложено подготовить для Комитета доклад по результатам консультаций в рамках Диалога по вопросам международного сотрудничества в налоговой области.

Определение понятия «постоянное представительство»

131. Необходимо продолжить рассмотрение этого важного вопроса. Подкомитет в составе г-на Доусона, г-жи Лоуати, г-на Ван дер Мерве, г-на Пиджля, г-на Леви и г-на Ласарса под руководством г-на Соллунда подготовит предложения по совершенствованию Комментария к статье 5 Типовой конвенции с учетом комментариев ОЭСР. Особое внимание при этом будет уделяться наглядным примерам и особым потребностям развивающихся стран.

Обмен информацией

132. Подкомитет в составе г-жи Бетель, г-жи Браун, г-на Вальдбургера, г-на Аль-Мофтаха, г-на Николаева и г-на Макинтайра под руководством г-на Бустоса Буисы подготовит доклад, содержащий предложения по формулировкам для обновления Типовой конвенции и Комментария к статье 26 и анализ работы в этой области, проводимой другими международными организациями, с предложениями о последующих мерах. Как и в случае с другими подкомитетами, при необходимости будет испрашиваться содействие международных организаций.

Пересмотр Руководства

133. Г-н Брунетти во взаимодействии с г-ном Лара Яффаром, г-жой Айалой и г-ном Лиао подготовит более сжатый пересмотренный вариант Руководства для рассмотрения на следующей сессии. По получении пересмотренного документа Комитет примет решение о том, как поступить дальше.

Помощь и консультации

134. Следует просить соответствующие международные организации предоставлять свой экспертный опыт и знания в поддержку деятельности Комитета и его подкомитетов.

135. Подкомитеты должны направить проекты своих докладов секретариату до конца сентября 2006 года. Затем секретариат распространит их среди членов Комитета для проведения консультаций. После этого Комитет примет решение о том, кому еще следует направить эти документы.

136. Повестка дня следующей сессии будет доработана Бюро на основе предложений членов Комитета, высказанных в ходе сессии, а также дополнительных предложений, которые они могут направить секретариату до конца февраля 2006 года.

137. Вторая сессия Комитета состоится 4–8 декабря 2006 года в Женеве.

Финансирование Комитета и подкомитетов

138. Для рассмотрения на постоянной основе вопросов, касающихся повестки дня, подкомитеты должны, когда это возможно, пользоваться электронными средствами связи. Однако для эффективного функционирования этих подкомитетов в будущем могут потребоваться и личные встречи. Комитет просит включить средства для проведения таких совещаний в следующий бюджет на финансирование работы Комитета.

139. В пределах имеющихся ресурсов Комитет будет продолжать организовывать учебные практикумы для развивающихся стран в рамках выполнения возложенного на него мандата, содействовать укреплению потенциала и оказывать техническую помощь. Несколько членов просили организовать такие практикумы, и представитель Вьетнама предложил провести в 2006 году один из семинаров в его стране. Для этой работы в бюджете Комитета могут также потребоваться дополнительные ассигнования.

140. Для дополнения ресурсов по регулярному бюджету Комитет будет просить Организацию Объединенных Наций учредить целевой фонд для получения взносов государств-членов и других учреждений, заинтересованных в выделении финансовых средств на деятельность Комитета в поддержку международного сотрудничества в налоговых вопросах.

Примечания

¹ Издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R.01.XVI.2.

² ST/ESA/PAD/SER.E/37.