



**Организация Объединенных Наций**

**Комитет экспертов  
по международному  
сотрудничеству  
в налоговых вопросах**

**Доклад о работе восьмой сессии  
(15–19 октября 2012 года)**

**Экономический и Социальный Совет**  
Официальные отчеты, 2012 год  
Дополнение № 25



**Экономический и Социальный Совет**  
Официальные отчеты, 2012 год  
Дополнение № 25

## **Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах**

**Доклад о работе восьмой сессии  
(15–19 октября 2012 года)**



Организация Объединенных Наций • Нью-Йорк, 2013



*Примечание*

Условные обозначения документов Организации Объединенных Наций состоят из прописных букв и цифр. Когда такое обозначение встречается в тексте, оно служит указанием на соответствующий документ Организации Объединенных Наций.

## Содержание

<i>Глава</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение .....	1
II. Организация сессии .....	3
III. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения, и сделанные выводы .....	5
A. Обновленный вариант Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций .....	5
B. Обновление варианта Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами .....	7
C. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и механизмы реагирования на изменение климата .....	7
D. Налогообложение услуг .....	12
E. Обмен информацией .....	16
F. Статья 5: значение термина «смежные проекты» .....	16
G. Урегулирование споров: предлагаемое руководство по процедурам взаимного согласия .....	19
H. Нарращивание потенциала .....	20
I. Налогообложение проектов в области развития .....	21
J. Классификация гибридных организаций .....	21
K. Вопросы постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость .....	22
L. Статья 8: вопросы транспорта .....	23
M. Вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложения корпораций .....	24
N. Пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами .....	25
IV. Сроки проведения и предварительная повестка дня девятой сессии Комитета .....	26
V. Утверждение доклада Комитета о работе его восьмой сессии .....	28



## Глава I

### Введение

1. В соответствии с решением 2012/255 Экономического и Социального Совета восьмая сессия Комитета экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения была проведена 15–19 октября 2012 года в Женеве.

2. В работе восьмой сессии Комитета экспертов участвовали 24 члена Комитета и 101 наблюдатель, включая 30 наблюдателей от стран<sup>1</sup>.

3. Предварительная повестка дня и документация восьмой сессии (E/C.18/2012/1) были следующими:

1. Открытие сессии Председателем Комитета.
2. Утверждение повестки дня и организация работы (E/C.18/2012/1 и E/C.18/2012/2).
3. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах:
  - a) обновление Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций (состояние обновленного варианта 2011 года, публикация и т.д.) (E/C.18/2012/3);
  - b) трансфертное ценообразование: практическое руководство для развивающихся стран (E/C.18/2012/CRP.1);
  - c) налогообложение услуг (E/C.18/2012/4 и E/C.18/2012/CRP.4);
  - d) пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами (E/C.18/2012/CRP.3);
  - e) статья 13: прирост капитала (E/C.18/2012/CRP.10);
  - f) Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и механизмы реагирования на изменение климата (E/C.18/2012/CRP.6);
  - g) обмен информацией (E/C.18/2012/CRP.2);
  - h) урегулирование споров: предлагаемое руководство по процедурам взаимного согласия (E/C.18/2012/CRP.8);
  - i) наращивание потенциала (E/C.18/2012/CRP.12);
  - j) налогообложение и использование мобильных средств связи; (E/C.18/2012/CRP.13);
  - k) налогообложение проектов в области развития;
  - l) классификация гибридных организаций (E/C.18/2012/CRP.7);

<sup>1</sup> Более подробную информацию об участниках см. сайт по адресу:  
<http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/index.htm>.

- m) статья 5: значение «смежных проектов» (E/C.18/2012/CRP.5);
  - n) вопросы постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость (E/C.18/2012/CRP.9);
  - o) статья 8: вопросы транспорта (E/C.18/2012/CRP.5);
  - p) вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложение корпораций (E/C.18/2012/CRP.11).
4. Сроки проведения и повестка дня девятой сессии Комитета.
  5. Утверждение доклада Комитета о работе его восьмой сессии.

## Глава II

### Организация сессии

#### Открытие сессии и утверждение повестки дня

4. 15 октября 2012 года Председатель Комитета экспертов Армандо Лара Яффар открыл восьмую сессию. Он отметил, что наиболее актуальными пунктами, находившимися на рассмотрении Комитета, был вопрос о Практическом руководстве Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран и обсуждение вопроса о налогообложении платы за технические и другие услуги по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми и развивающимися странами (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций). Он также выразил надежду на то, что в будущем процесс пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций будет осуществляться на более регулярной основе, хотя и признал наличие проблем с финансированием.

5. Директор Управления по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Секретариата Александр Трепелков приветствовал членов Комитета и наблюдателей.

6. Г-н Трепелков сообщил о рассмотрении Экономическим и Социальным Советом доклада Комитета о работе его седьмой ежегодной сессии (E/2011/45). На основной сессии в июле 2012 года Совет в своей резолюции 2012/33 приветствовал работу Комитета по осуществлению своего мандата и призвал Комитет продолжать свои усилия в этом направлении. Кроме этого, Совет принял к сведению пересмотренный вариант 2011 года Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Совет не счел нужным призывать страны представить свои позиции в отношении Типовой конвенции, как это было предложено Комитетом в его предыдущем докладе; Секретариат будет размещать в открытом доступе на своем веб-сайте любые соответствующие документы, полученные от государств-членов.

7. Г-н Трепелков сообщил также о том, что в той же резолюции Экономический и Социальный Совет отметил проделанную Управлением по финансированию развития работу по осуществлению в рамках его мандата программы укрепления потенциала развивающихся стран по разработке более эффективных и действенных налоговых систем. На основе обновленного варианта 2011 года Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в будущем меры по развитию потенциала будут направлены на укрепление потенциала развивающихся стран в части заключения, исполнения и толкования договоров о налогообложении.

8. В своей резолюции 2012/33 Экономический и Социальный Совет также принял к сведению доклад Генерального секретаря о роли и работе Комитета (E/2012/8). В докладе, подготовленном в консультации с членами Комитета, а также соответствующими международными организациями, сделан вывод о том, что Комитет располагал широкими возможностями для того, чтобы вносить особый, практический и постоянный вклад в совершенствование международного сотрудничества в области налогообложения, изучая при этом новые

открывающиеся возможности для обеспечения большей синергии между деятельностью Организации Объединенных Наций в вопросах разработки политики и укрепления потенциала и аналогичной деятельностью других международных организаций и региональных органов.

9. С учетом широкого консенсуса, сложившегося между делегациями и членами Комитета в отношении того, что для поддержки работы Комитета и выполнения им своего мандата срочно необходимы дополнительные ресурсы, в той же резолюции Экономический и Социальный Совет просил Генерального секретаря «представить Совету доклад о дальнейшем прогрессе, достигнутом в деле укрепления работы Комитета и его сотрудничества с соответствующими многосторонними органами и региональными и субрегиональными организациями», и постановил провести в первой половине 2013 года однодневное совещание с участием национальных налоговых органов в целях рассмотрения вопроса о международном сотрудничестве в налоговых вопросах, в том числе институциональных механизмов для содействия развитию такого сотрудничества.

10. С учетом того, что четырехлетний срок полномочий нынешних членов Комитета истечет в конце июня 2013 года на восьмой сессии, г-н Трепелков воспользовался возможностью, чтобы поблагодарить членов Комитета за их работу в этом качестве на своей последней ежегодной сессии.

11. Председатель поблагодарил Лиселот Кану за согласие быть докладчиком на этой сессии. Он представил Комитет предварительную повестку дня (E/C.18/2012/1), и она была утверждена. Ниже приводится краткое изложение обсуждений пунктов повестки дня, хотя и не обязательно в порядке их рассмотрения.

## Глава III

### **Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения, и сделанные выводы**

#### **A. Обновленный вариант Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций**

12. Координатор Подкомитета по практическим вопросам трансфертного ценообразования, которому было поручено подготовить Практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, Стиг Соллунд представил этот пункт повестки дня, документ зала заседаний по этому пункту (E/C.18/2012/CRP.1) и проекты глав Руководства. Координатор попросил согласие на принятие и публикацию Руководства.

13. Г-н Соллунд отметил, что Руководство в его различных версиях, изданных с течением времени, должно стать «живым документом», который будет развиваться, пока не достигнет своей цели: оказывать методическую помощь развивающимся странам и консультировать их в тех случаях, когда речь идет о тех практических вопросах трансфертного ценообразования, с которыми они, вероятно, столкнутся. Он отметил, что Подкомитету было поручено обеспечить полное соответствие Руководящим принципам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в области трансфертного ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов, поскольку как развитые, так и развивающиеся страны повсеместно им следуют.

14. Г-н Соллунд рассматривает Руководство в более широком контексте в духе Монтеррейского консенсуса, в рамках которого международное сообщество взяло на себя обязательство оказывать поддержку развивающимся странам в мобилизации внутренних ресурсов. Г-н Соллунд отметил, что Комитет приступил к разработке Руководства по тем причинам, что мандат Комитета предусматривает обсуждение вопросов, возникающих в сфере международного налогообложения, и что эта работа дополняет обновленную Типовую конвенцию, содействуя выработке рекомендаций в отношении применения принципа сделок между независимыми сторонами, закрепленного в статье 9.

15. Г-н Соллунд отметил, что в отличие от первых девяти глав Руководства, основанных на консенсусе, в главе 10 «Опыт отдельных стран» описывается национальный опыт Бразилии, Китая, Индии и Южной Африки, как он видится правительственным чиновникам этих стран. Было признано нецелесообразным и невозможным добиваться консенсуса в отношении того, как такие должностные лица описывают свой национальный опыт. Он поблагодарил правительства Индии, Китая, Малайзии, Южной Африки и Японии за организацию проведения пяти рабочих сессий Подкомитета и выразил благодарность всем, кто участвовал в подготовке Руководства.

16. После вступительного слова Координатора члены Подкомитета выступили с кратким пояснением по каждой предлагаемой главе, сделав акцент на целях и примененном подходе. Главу 1 «Введение» и главу 5 «Сопоставимость» представил Т.П. Остваль, главу 2 «Условия для предпринимательской деятельности» и главу 4 «Укрепление потенциала» — Майкл Кобецки, главу 3 «Право-

вой режим» — Кейдзи Аояма, главу 6 «Методология» — Моник Ван Херксен, главу 7 «Документация» — Гюн Гын Ли, главу 8 «Ревизии» — Джулиус Бамиделе и главу 9 «Урегулирование споров» — Кэрол Данахью. После этого выступил Тичжон Ляо и рассказал об опыте Китая в сфере трансфертного ценообразования на примере информации, содержащейся в главе 10 «Опыт отдельных стран».

17. Касаясь некоторых конкретных вопросов, поднятых Советом Соединенных Штатов по международному бизнесу в связи с Руководством, г-н Соллунд отметил, что Комитет не принимает законов и что Руководство призвано служить в качестве методического руководства. Более того, он заявил, что Комитет не располагает ни временем, ни ресурсами, чтобы проводить консультации с общественностью. Г-н Соллунд описал процесс подготовки Подкомитетом Руководства и отметил, что он был весьма всеохватным — в нем участвовали деловые круги, консультанты, развитые и развивающиеся страны, что способствовало достижению сбалансированного результата.

18. Состоялось обсуждение некоторых основных аспектов Руководства, и было решено, что ссылка на Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного ценообразования не означает какое-либо конкретное их издание.

19. Члены Комитета одобрили и приняли Руководство и попросили как можно скорее распространить его в печатной форме; обеспечить свободное распространение текста Руководства через веб-сайт Управления по финансированию развития Секретариата в виде загружаемого документа; и перевести его на все официальные языки Организации Объединенных Наций.

20. Подкомитету была выражена благодарность за его впечатляющие усилия; он выполнил свой мандат и был распущен. Комитет попросил г-на Соллунда сотрудничать с Секретариатом в подготовке Руководства к публикации, включая корректорскую правку и согласование терминологии. Было решено, что замечания с указанием на несоответствия и ошибки будут приниматься до 15 ноября 2012 года, однако вопросы существенного характера по первой версии Руководства приниматься во внимание не будут. Нерешенные на данном этапе вопросы г-н Соллунд до 30 июня 2013 года внесет в перечень вопросов, которые будут переданы в новому составу Комитета для дальнейшего обсуждения и возможного включения в последующие издания.

21. Касаясь другого, но смежного вопроса, Секретариат отметил записку о трансфертном ценообразовании под названием «Техническая помощь и ресурсы для создания потенциала ресурсов» (E/C.18/2012/CRP.14). Эта записка была подготовлена консультантом г-ном Джоэлом Купером, который изучил процесс предоставления развивающимся странам технической помощи и ресурсов для создания потенциала со стороны соответствующих организаций на основе краткой информации, представленной самими организациями. Было предложено эту записку доработать, поскольку она в конечном итоге может стать полезным приложением к следующему изданию Руководства Организации Объединенных Наций. Замечания принимались до 31 декабря 2012 года.

## **В. Обновление варианта Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами**

22. Координатор Подкомитета Робин Оливер, которому поручено проводить обсуждение вопроса об обновлении Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций, сообщил об успешном завершении этого процесса и публикации ее текста на английском языке. По словам г-на Оливера, Комитет также уточнил различия, существующие между Типовой налоговой конвенцией и Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала (Типовая конвенция ОЭСР). Координатор, отметив, что различные типовые конвенции не противоречат, а дополняют друг друга, поблагодарил членов Подкомитета и Секретариат за их вклад в этот процесс. Он напомнил Комитету о том, что в целях поддержания актуальности Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций необходимо регулярно и своевременно проводить ее обновления с учетом имеющихся ресурсов.

23. Майкл Леннард, Исполняющий обязанности Секретаря Комитета, сообщил о том, что перевод текста Типовой конвенции уже начался и что ее версию на английском языке можно купить в книжном магазине Организации Объединенных Наций. Г-н Леннард пояснил, что, хотя окончательное редактирование и публикация обновления имели место в 2012 году, Типовая конвенция 2011 года так называется потому, что Комитет принял по ней решения по вопросам существа и таким образом формально завершил соответствующую работу на своей седьмой ежегодной сессии, состоявшейся в 2011 году.

24. Г-н Леннард обратил также внимание членов и наблюдателей на записку Секретариата о Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в которой содержится краткое изложение соответствующих статей (E/C.18/2012/3), и предлагает представить к 31 декабря 2012 года замечания по проекту в формате, пригодном для размещения на веб-сайте.

## **С. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и механизмы реагирования на изменение климата**

25. Координатор Рабочей группы по вопросам договоров об избежании двойного налогообложения, касающимся механизмов реагирования на изменение климата, Клодин Девилье представила записку по вопросам договоров об избежании двойного налогообложения, касающимся выдачи и торговли лицензиями на выбросы и квотами на выбросы в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций (E/C.18/2012/CRP.6). Г-жа Девилье отметила, что она представляет первый проект, подготовленный небольшой рабочей группой, в котором особое внимание уделено вопросам, требующим уточнений и комментариев. В проекте отражены некоторые расхождения во мнениях между различными членами Рабочей группы. Координатор надеется, что обсуждение будет полезным и что полученные замечания будут учтены в проекте, который будет размещен в открытом доступе на веб-сайте Комитета. Рабочая группа хотела бы получить от членов Комитета отзывы в письменной форме.

Обновленный проект будет представлен на девятой ежегодной сессии Комитета в 2013 году.

26. Обсужденные вопросы существа касались созданных в рамках Киотского протокола рыночных механизмов, таких как торговля квотами на выбросы, Механизм чистого развития, Механизм совместного осуществления и меры, касающиеся землепользования, изменений в землепользовании и лесного хозяйства. Другие системы ограничения выбросов и торговли квотами достаточно схожи для того, чтобы анализ рыночных механизмов в контексте налоговых соглашений мог служить также в качестве основы для анализа указанных систем.

27. Обсуждение было посвящено вопросам договоров об избежании двойного налогообложения, которые могут возникнуть в связи с предоставлением национальными или региональными властями разрешений на выбросы, трансграничной торговли квотами на выбросы и получением сертифицированных сокращений выбросов, единиц сертифицированных сокращений выбросов и отзывных единиц и торговлей ими. Было отмечено, что такое разрешение может быть выставлено на аукцион, продано или предоставлено бесплатно и что существуют различные методы, с помощью которых страны могут учитывать деятельность, связанную с разрешениями на выбросы, в качестве источника дохода.

#### **Предоставление разрешений и квот на выбросы**

28. Г-жа Девилье отметила, что в тех случаях, когда разрешение на выбросы выдается бесплатно, меньшинство стран считает, что доход подлежит налогообложению в момент его предоставления. Большинство же стран рассматривает разрешение на выбросы в качестве дохода в определенный момент времени, когда оно продается или используется и именно тогда подлежит налогообложению.

29. Она отметила, что в целом статья 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций («Прибыль предприятия») будет применяться тогда, когда разрешение на выбросы предоставляется для целей хозяйственной деятельности. Прибыль, возникающая в момент предоставления разрешения, подлежит налогообложению с учетом резидентства, если только она относится к постоянному представительству, находящемуся в другом Договаривающемся государстве. Поэтому, если то или иное предприятие производит загрязняющие выбросы в другом Договаривающемся государстве, то деятельность этого предприятия, как правило, осуществляется на основе разрешения, и прибыль от предоставления разрешения на выбросы будет относиться к этому предприятию и облагаться налогом в государстве, в котором оно находится.

30. Г-жа Девилье уточнила, что вопрос о предоставлении правительствами предприятиям разрешений на выбросы на бесплатной основе был учтен при анализе, поскольку на первоначальном этапе пробного применения системы ограничения выбросов и торговли квотами Европейского союза (Система торговли выбросами Европейского союза) такие разрешения предоставлялись бесплатно. Это было сделано для того, чтобы сформировать достаточное количество разрешений на выбросы и предоставить европейским предприятиям время для адаптации к рыночной системе торговли квотами на выбросы.

31. Г-жа Девилье отметила, что начиная с 2012 года выбросы всех внутренних и международных рейсов, совершающих посадку или взлет в аэропортах Европейского союза, охватываются торговой системой<sup>2</sup>. В соответствии со статьей 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций любая прибыль иностранного предприятия, занимающегося перевозками, которая может быть признана результатом бесплатного предоставления тем или иным правительством разрешений на выбросы, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

32. Теоретически разрешения на выбросы могут выдаваться владельцам недвижимого имущества, но не в связи с осуществленной предпринимательской деятельностью. Доход, возникающий в момент выдачи бесплатного разрешения, так или иначе подпадает под действие статьи 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций как доход от недвижимого имущества. Было достигнуто согласие в отношении того, что для внесения ясности в этот вопрос необходим соответствующий пример.

33. Статья 6 также применяется к доходу, возникающему в связи с предоставлением разрешения в отношении деятельности в сфере сельского или лесного хозяйства, оговоренной в пункте 1 статьи 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Существуют некоторые разногласия относительно предложения, содержащегося в записке, по поводу того, что в статье 6 доход от добычи полезных ископаемых учитывается иначе, чем доход от сельского или лесного хозяйства. Г-жа Девилье согласилась изучить этот вопрос и подготовить соответствующую формулировку.

34. Г-жа Девилье приняла к сведению мнение, выраженное в записке, что статьи 12 и 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающиеся роялти и услуг независимого подрядчика, не применяются к выдаче разрешений на выбросы.

35. В отношении дохода, возникающего в момент бесплатной выдачи разрешения, как правило, применяются статьи 6, 7 или 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Однако статья 21 применяется в тех случаях, когда выбросы парниковых газов, в отношении которых выдано разрешение, не являются результатом предпринимательской деятельности. Г-жа Девилье согласилась выяснить, имеет ли этот вопрос отношение к Типовой конвенции, особенно в так называемых «трехсторонних» случаях.

36. Вопрос о предоставлении квот на выбросы обсуждался совместно с вопросом о разрешениях на выбросы, поскольку они имеют много общего с точки зрения потенциальных проблем с налогообложением.

### **Торговля разрешениями и квотами на выбросы**

37. Определения разрешений на выбросы и квот на выбросы на международном уровне не согласованы. Как правило, чтобы выяснить, рассматриваются ли разрешения на выбросы и квоты на выбросы как товары или нематериальные активы, необходимо обратиться к внутренним налоговым законам. Было дос-

<sup>2</sup> Сроки начала применения этой системы к рейсам, совершающим посадку или взлет в аэропортах Европейского союза, были перенесены: [http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news\\_2012111202\\_en.htm](http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news_2012111202_en.htm).

тигнуто соглашение, что в будущем обсуждения рабочей группы должны включать в себя обсуждения определений и параметров разрешений и квот на выбросы. Кроме того, было решено, что в контексте торговли следует использовать слово «отчуждение», а не «продажа», чтобы отразить возможность возникновения обстоятельств, при которых разрешения и квоты на выбросы должны быть переданы властям.

38. Торговля разрешениями и квотами на выбросы и налогообложение дохода, которые регулируются внутренним законодательством, описывается в статьях 6, 7 и 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. В некоторых случаях доход от отчуждения разрешений и квот на выбросы может классифицироваться как доход от прироста стоимости нематериальных активов и тогда применяется статья 13.

39. Доход, полученный тем или иным предприятием Договаривающегося государства в результате отчуждения разрешения или квоты на выбросы, выданной непосредственно предприятию в связи с загрязняющей атмосферу деятельностью его постоянного представительства, находящегося в другом Договаривающемся государстве, обычно полностью или частично, относится к этому постоянному представительству.

40. Доход, полученный предприятием от отчуждения разрешения на выбросы, выданного непосредственно предприятию в связи с загрязняющей атмосферу деятельностью его постоянного представительства, будет, как правило, относиться к этому представительству даже в том случае, если оно не имеет никакого отношения к этому отчуждению. Что касается разрешений, приобретенных на вторичном рынке, то каких-либо конкретных правил не существует. Налогообложение дохода, таким образом, зависит от обстоятельств.

41. В случаях, когда предприятию одного Договаривающегося государства были выданы разрешения на выбросы в связи с загрязняющей атмосферу деятельностью на стационарном объекте, находящемся в другом Договаривающемся государстве, и оно передает эти разрешения другому объекту этого предприятия, необходимо учитывать справедливую рыночную стоимость таких разрешений в момент их передачи, с тем чтобы определить прибыль, получаемую этим представительством.

42. Доход, полученный иностранным предприятием от отчуждения квот на выбросы, предоставленных ему в связи с проектом, которым оно владеет (полностью или частично), может подлежать налогообложению в принимающей стране, где этот проект представляет собой постоянное представительство. Такой доход может также подлежать налогообложению в принимающей стране, где иностранное предприятие оказало услуги в соответствии с соглашением о реализации проекта через постоянное место ведения предпринимательской деятельности и прибыль от отчуждения относится к этому постоянному представительству.

43. Прибыль, получаемая от отчуждения квот на выбросы, приобретенных предприятием на вторичном рынке, не относится к постоянному представительству, являющемуся частью проекта Механизма чистого развития. В этом случае, между квотами и проектом Механизма чистого развития, в связи с которым они были предоставлены, никакой прямой связи не существует. Боль-

шинство членов Рабочей группы считают, что квоты на выбросы являются материальными активами.

44. Двусторонний договор, подготовленный в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций, может содержать правило «ограниченной силы привлекательности». Поэтому возникает вопрос, может ли прибыль, полученная от отчуждения разрешений и квот на выбросы в другом Договариваемом государстве, которая не относится к постоянному представительству, подлежать налогообложению в этом государстве на основании этого правила. Было достигнуто общее согласие в отношении того, что вопрос о правиле «ограниченной силы привлекательности» следует включить в перечень вопросов.

45. Статья 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций применяется к доходу от недвижимого имущества, причем особое внимание уделяется доходу от сельского или лесного хозяйства и, таким образом, применяется тогда, когда предприятия торгуют разрешениями и квотами на выбросы, связанными с доходом от недвижимого имущества и сельскохозяйственной или лесохозяйственной деятельности. В записке делается вывод о том, что статья не применяется к прибыли, полученной в результате последующей перепродажи этих разрешений и квот на выбросы лицами, для которых эта прибыль не является доходом от их сельскохозяйственной или лесохозяйственной деятельности. Г-жа Девилье согласилась внести уточнение или отразить тот факт, что, по мнению членов Комитета, действие статьи 6 распространяется и на доход от добычи полезных ископаемых.

46. С учетом того, что выбросы от судоходства не подпадают под действие механизмов ограничения выбросов и торговли квотами, сегодня статья 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не применяется к торговле разрешениями и квотами на выбросы. Была достигнута договоренность о том, что Рабочая группа рассмотрит вопрос о применении статьи 8 к водному транспорту после принятия решения по вопросу об обновлении комментария к этой статье.

47. В отношении определения недвижимого имущества была достигнута договоренность о том, что во время переговоров по договору договаривающимися сторонам будет предложено уточнить, в каких случаях они будут считать разрешения/квоты на выбросы в качестве недвижимого имущества, о котором идет речь в статье 6 или в пункте 1 статьи 13.

48. В случае отчуждения разрешений или квот на выбросы некоммерческими предприятиями применяется пункт 6 статьи 13, если не применяется пункт 1 этой статьи.

49. Был также обсужден вопрос о том, подпадает ли под статью 12 лизинг разрешений и квот на выбросы. Между тем, в рамках нынешней системы ограничения выбросов и торговли квотами Киотского протокола лизинг разрешений или кредитов не имеет никакого смысла. Г-жа Девилье согласилась прояснить эти вопросы в пересмотренной записке. Что касается трансфертного ценообразования, то Рабочая группа попросила помощи экспертов по вопросам трансфертного ценообразования, с тем чтобы завершить работу над запиской по этому вопросу.

50. Г-же Девилье и другим специалистам, работавшим над этим документом, была выражена благодарность за детальное рассмотрение вопросов.

#### **D. Налогообложение услуг**

51. Координатор Подкомитета по налогообложению услуг Лиселотт Кана сказала, что работа над вопросом о налогообложении услуг ведется с 2009 года. Она напомнила о том, что на седьмой ежегодной сессии Комитет постановил приступить к рассмотрению вопроса о налогообложении платы за технические услуги таким образом, чтобы достичь конкретные результаты к следующей ежегодной сессии, исходя при этом из того, что комплексный обзор вопросов, касающихся услуг, для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций будет проводиться в более отдаленной перспективе. Затем она предложила профессору Брайану Дж. Арнольду представить свои выводы на основе документов, которые он подготовил для Секретариата от имени Подкомитета по налогообложению услуг (E/C.18/2012/4 и E/C.18/2012/CRP.4 и Add.1).

52. Профессор Арнольд указал, что его общие выводы о налогообложении услуг, как это было отмечено в его документах, подготовленных ранее для предыдущих ежегодных сессий (E/C.18/2010/CRP.7 и E/C.18/2011/CRP.7), указывают на то, что в подходах к данной теме — как в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, так и в Типовой конвенцией ОЭСР — по сути, царит полный разнобой. Приступая к описанию режима технических услуг в соответствии с различными статьями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, он отметил, что дать четкое определение понятию «технические услуги» тем труднее, что под ними иногда понимаются управленческие, технические и консультативные услуги.

53. Он сказал далее, что в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций нет отдельной статьи, в которой содержалось бы всестороннее описание режима налогообложения дохода от технических услуг. В настоящее время эта тема затрагивается в нескольких статьях, главным образом в статье 7 и статье 14, за исключением специализированных, например строительных и страховых услуг. Он сказал, что, в соответствии со статьей 7, доход или прибыль от технических услуг подлежит налогообложению в стране источника только в том случае, если налогоплательщик-нерезидент имеет постоянное место расположения конторы в стране источника и соответствующий доход относится к этому постоянному представительству. В соответствии с пунктом 3(b) статьи 5 представительство считается постоянным, если нерезидент осуществляет деятельность по оказанию услуг в стране источника в течение периода, составляющего более чем 183 дня за любой 12-месячный период, в связи с одним и тем же или смежным проектом. В этом случае доходы от услуг подлежат налогообложению в стране источника. Согласно статье 14, если нерезиденту регулярно предоставляется постоянная база в стране источника, доходы от любой деятельности по оказанию профессиональных и независимых услуг, полученные с использованием этой постоянной базы, облагаются налогом в стране источника. Кроме того, если нерезидент находится в стране источника на протяжении 183 дней и более для целей оказания услуг, доходы от этих услуг облагаются налогом в стране источника.

54. Профессор Арнольд отметил, что предприятие-нерезидент может легко получать значительный доход в стране источника, не подвергаясь налогообложению в этой стране. Эта проблема становится еще более наглядной в тех случаях, когда такие услуги оказывает нерезидент, а оплачивает резидент, так как в стране источника такие платежи часто не облагаются налогом. Он сказал, что обусловленное этим сужение налоговой базы проявляется особенно сильно в случае операций между коммерческими структурами, входящими в состав одной и той же транснациональной корпорации, когда такая деловая практика может использоваться для уменьшения налогооблагаемого дохода в стране источника.

55. Затем профессор Арнольд более обстоятельно изложил несколько вариантов в отношении режима налогообложения услуг. Он сказал, что лично он не может отдать предпочтение какому-либо конкретному варианту и что он полагается на решение Комитета. Были предложены, в частности, следующие варианты:

a) изменить содержание комментариев к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций таким образом, чтобы в них были изложены в нейтральном ключе аргументы как в пользу, так и против включения специальных положений, касающихся технических услуг, без представления рекомендаций;

b) добавить примеры включения конкретных положений о технических услугах в действующие двусторонние договоры, сохранив первый вариант, но не выносить рекомендаций;

c) изменить содержание комментариев таким образом, чтобы включить в них нейтральное обсуждение и представить альтернативную формулировку или формулировки, которые странам будет предложено утвердить, если они примут решение в своих договорах установить специальный режим налогообложения технических услуг;

d) сократить минимальный срок в 183 дня, установленный в пункте 3(b) статьи 5 и в пункте 1(b) статьи 14. Новый минимальный срок будет относиться либо ко всем услугам, либо исключительно к техническим услугам;

e) пересмотреть статью 12, включив в нее положение о технических услугах, связанных с передачей интеллектуальной собственности. Это изменение также можно включить в качестве альтернативной формулировки только в комментарии к статье 12;

f) пересмотреть формулировку статьи 14, включив в нее перечисленные в пункте 2 статьи 15 условия, направленные на предупреждение ослабления налоговой базы. Доходы от профессиональных и независимых услуг будут облагаться налогом в стране источника, если они оплачивались резидентом страны источника или за счет постоянного представительства или постоянной базы нерезидента в стране источника. Сфера применения этого положения может быть ограничена техническими и другими подобными услугами;

g) пересмотреть формулировку подпункта 3 статьи 21, в соответствии с которой доход от технических услуг может квалифицироваться как «прочие доходы» для целей этой статьи. В настоящее время не предусмотрены ограничения режима налогообложения в стране источника на основании пункта 3 статьи 21, но соответствующее положение может быть добавлено;

h) добавить новую статью и комментарии, посвященные налогообложению дохода от технических услуг. Отметив, что в некоторых двусторонних договорах содержатся такие положения, профессор Арнольд обратил внимание на ряд вопросов, которые, возможно, надо будет решить, прежде чем можно будет перейти к практической реализации этого варианта: уточнение условий налогообложения в стране источника; определение того, на какой (валовой или чистой) основе будет осуществляться налогообложение в стране источника; и выработка определения технических услуг. Можно было бы также включить такие положения в комментарии в качестве альтернативных формулировок, как это сделала ОЭСР в отношении деятельности по оказанию технических услуг, связанных с постоянным представительством;

i) рассматривать дочернюю компанию в качестве постоянного представительства материнской компании-нерезидента, и, соответственно, считать любой доход, полученный материнской компанией за счет деятельности дочерней компании по оказанию услуг, доходом постоянного представительства, который подпадает под налогообложение в стране источника. Это положение будет охватывать операции между коммерческими структурами, входящими в состав одной группы; оно может быть распространено на разные виды услуг, но при этом оно не должно применяться к тем услугам, на которые распространяется правило «на расстоянии вытянутой руки». В данном конкретном случае будет необходимо также принять решение относительно услуг, оказываемых в рамках операций между родственными предприятиями.

56. Завершая представление этого списка в отношении режима налогообложения оплаты за оказание технических услуг, профессор Арнольд отметил, что большинство членов Подкомитета высказываются за включение в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций отдельной специальной статьи, посвященной налогообложению технических услуг. Он также отметил, что, если Комитет примет решение подготовить проект новой статьи, потребуется выработать четкое определение понятия технических услуг.

57. После этого выступления, ряд участников взяли слово, чтобы высказать свои соображения относительно того, следует ли идти по пути разработки новой статьи или пересмотра существующих формулировок. Те, кто не поддержали идею разработки новой статьи, говорили о том, что устранить недостатки, на которые обратил внимание профессор Арнольд, можно и по-другому и для этого не требуется поспешно браться за написание новой статьи. Они обратили внимание на то, что вопрос о сужении налоговой базы не является чем-то специфическим для технических услуг или услуг в целом. Что касается вопроса о том, что торговля услугами позволяет за короткий период времени получить значительный доход, то, по их мнению, этот вопрос будет правильнее отрегулировать путем пересмотра статьи 5. На их взгляд, эта проблема выходит за рамки технических услуг и лучший способ ее решения — снижение минимального срока пребывания постоянного представительства в стране. Что касается налогообложения валового дохода вместо чистой прибыли, то они отметили, что технические услуги, как правило, представляют собой высококвалифицированные услуги, которые предполагают высокий уровень оплаты труда сотрудников или субподрядчиков, и что в результате перехода на налогообложение на валовой основе может возникнуть двойное налогообложение. Эти участники высказали мнение, что этой практики следует избегать или что, в любом случае, должна применяться достаточно низкая ставка.

58. В пользу принятия рекомендации включить новую статью были приведены, в частности, следующие доводы: а) последние изменения в мировой экономике, в результате которых услуги стали самым крупным компонентом валового внутреннего продукта (ВВП) большинства стран и, таким образом, необходимо включить новую статью, которая отражала бы эту реальность и охватывала не только технические услуги, но и услуги в целом; б) к числу стран, для которых нынешняя ситуация особенно невыгодна, принадлежат развивающиеся страны, так как многие транснациональные корпорации используют торговлю услугами между своими подразделениями в разных странах для выведения прибыли и обеспечения убыточности дочерних компаний в странах источника. Такая практика приводит к сильному размыванию налоговой базы в развивающихся странах в то самое время, когда этим странам особенно необходимы поступления, чтобы решать острые проблемы развития; с) Сообщество по вопросам развития стран Юга Африки взяло на себя инициативу и включило в двусторонние договоры между странами-членами новую статью, касающуюся технических услуг, и ввело обложение по сравнительно низкой ставке валового дохода, которое проще осуществить в условиях дефицита людских ресурсов и которое, помимо того, позволяет не обременять экономику чрезмерными налогами.

59. Другая группа членов Комитета и наблюдателей отметила, что было бы рискованно принимать решение на том основании, что существует несколько договоров, в которые уже была включена новая статья о технических услугах, так как это необязательно означает, что обе стороны, подписавшие такой двусторонний договор, действительно поддерживают новую статью: ее включение могло быть результатом компромисса, на который кому-то пришлось пойти с целью получения уступок по другим вопросам. Они также отметили, что следует более глубоко проработать вопрос об экономических последствиях практики перераспределения налогового бремени, более точно определить понятие технических услуг и оценить экономическое значение таких услуг для соответствующих стран. В заключение они рекомендовали продолжить работу по этой теме, чтобы дать ответ на эти вопросы, прежде чем принимать решение относительно целесообразности включения новой статьи о технических услугах или осуществления каких-либо альтернативных мер.

60. После всестороннего обсуждения большинство членов Комитета и наблюдателей поддержали предложение о включении новой статьи, касающейся технических услуг. Эта статья должна, в частности включать в себя следующие моменты:

а) определение понятия «технические услуги» или концептуальные рамки такого определения;

б) характеристику способа оказания услуг, в том числе сведения о том, есть ли необходимость физического присутствия в стране источника. Если это так, должен быть определен минимальный срок такого присутствия;

с) указание того, достаточно ли факта оплаты услуг резидентом страны источника или их оплаты за счет расположенного там постоянного учреждения для того, чтобы страна источника имела право облагать налогами доходы от таких услуг.

Было также принято решение всесторонне изучить вопрос об услугах и налогообложении услуг. Руководитель группы по налоговым договорам ОЭСР Жак Сасвиль и член Комитета Тичжон Ляо договорились наладить взаимодействие, чтобы обеспечить выполнение этой объемной работы.

61. Члены Комитета выразили свою признательность Подкомитету по налогообложению услуг за его ценный вклад. Подкомитет будет продолжать свою работу до конца июня 2013 года: он будет заниматься вышеуказанными вопросами и подготовит текст, который будет опубликован на веб-сайте Организации Объединенных Наций. Дальнейшие соображения, если потребуется, будут представлены на следующей ежегодной сессии. Они также поблагодарили профессора Арнольда за его весьма содержательные документы и за его участие в работе ежегодной сессии.

## **Е. Обмен информацией**

62. Член Комитета Робин Оливер представил обновленные сведения по вопросу об обмене информацией. Напомнив, что Комитет сосредоточил свои усилия в этой области на обновлении статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, он сообщил о некоторых актуальных моментах в работе ОЭСР. Затем Комитет перешел к обсуждению, обратив особое внимание на следующие три ключевых вопроса, касающиеся обмена информацией:

- a) значение термина «предсказуемо актуальный», который используется в пункте 1 статьи;
- b) запросы о предоставлении информации в отношении групп налогоплательщиков;
- c) автоматический обмен информацией, в отличие от обмена информацией по запросу.

63. Признавая, что эти вопросы требуют дальнейшего изучения, а также учитывая, что срок полномочий нынешних членов Комитета истекает 30 июня 2013 года, Комитет постановил включить их в перечень вопросов, рекомендуемых для дальнейшего рассмотрения Комитетом в его новом составе. Один из членов Комитета, в контексте вопроса (b) выше, отметил, что для того, чтобы в полной мере использовать возможности автоматического обмена информацией, требуется организовать регистрацию налогоплательщиков. Другой член Комитета предложил рассмотреть вопрос об использовании полученной информации в не связанных с налогообложением целях, и это предложение было внесено в перечень вопросов, рекомендуемых для рассмотрения Комитетом в его новом составе.

## **Ф. Статья 5: значение термина «смежные проекты»**

### **Смежные проекты**

64. Большим подспорьем при обсуждении темы смежных проектов послужила записка, подготовленная Клодин Девийе (E/C.18/2012/CRP.5), в которой рассматриваются положения пункта 3(b) статьи 5, в котором говорится, что:

«3. Термин «постоянное представительство» включает, в частности:

...

b) оказание услуг, включая консультативные услуги, предприятием с помощью сотрудников или прочего персонала, нанимаемого предприятием для этой цели, но лишь в том случае, если деятельность такого характера осуществляется (в рамках одного и того же или смежного проекта) в Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности более 183 дней за любой 12-месячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году».

65. Представляя свою записку, г-жа Девийе напомнила о том, что Комитет на его предыдущей сессии поручил подготовить записку, чтобы прояснить значение термина «смежные проекты» в контексте пункта 3(b) статьи 5. Она отметила, что основной вывод Подкомитета по налогообложению услуг заключался в том, что этот термин использовался в качестве критерия для установления факта существования постоянного представительства в случае оказания услуг в стране источника сотрудниками или прочим персоналом юридического лица-нерезидента в течение установленного минимального срока присутствия, который в данном случае составляет 183 дня и более. В этой связи исключительно важное значение для определения соответствия критерию «дней физического присутствия» имеет вопрос о допустимости объединения проектов.

66. Г-жа Девийе при этом отметила, что один из членов Комитета и Подкомитета, Анита Капур, придерживается другого мнения по вопросу о физическом присутствии персонала, оказывающего услуги в стране источника, и предложила г-же Капур изложить свою позицию. Г-жа Капур сказала, что она, разделяя мнение о том, что услуги должны оказываться юридическому лицу в стране источника, не согласна с тем, что сама деятельность по оказанию услуг должна осуществляться в стране источника. По мнению г-жи Капур, формулировка статьи не подразумевает физическое присутствие персонала или сотрудников в стране источника, так как в ней говорится о месте предоставления услуг, а не о местонахождении предприятия, осуществляющего деятельность по оказанию услуг. Требование о том, чтобы деятельность такого характера осуществлялась в Договариваемом государстве, по ее мнению, не означает, что она должна физически осуществляться в этом государстве — достаточно того, чтобы она осуществлялась в интересах Договариваемого государства. Разногласия по поводу этих двух интерпретаций вызвали дискуссию, однако никакого решения принято не было.

67. Г-жа Девийе также сказала, что пункт 1(c) статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в которой сформулирован принцип «силы притяжения», может, в конечном итоге, быть наиболее подходящим местом для изложения соображений г-жи Капур. Г-жа Девийе также отметила, что настоящий документ призван прояснить значение понятия «смежные проекты» в контексте пункта 3(b) статьи 5.

68. Дело в том, что с течением времени наблюдалась эволюция характера и форм деятельности по оказанию услуг. Так, в настоящее время достаточно часто встречаются случаи оказания услуг иностранным юридическим лицом после кратковременного физического присутствия в стране, иногда исключительно с

целью установки оборудования. Говоря о таких случаях, некоторые ораторы утверждали, что формулировки Типовой конвенции, при соблюдении прочих необходимых условий, являются достаточными для установления факта существования постоянного учреждения, а другие высказывали мнение о том, что такая интерпретация не вытекает из текста пункта 3(b) статьи 5 и не является результатом разумного толкования договора. Некоторые ораторы также пояснили, что они, как участники переговоров по договорам, согласились на формулировку пункта 3(b) статьи 5 при том понимании, что она предполагает физическое присутствие как критерий для установления факта существования постоянного представительства в государстве источника.

69. В ходе обсуждения большинство ораторов высказали мнение о том, что пункт 3(b) статьи 5 требует физического присутствия. Вместе с тем некоторые ораторы заявили, что, по их мнению, формулировка пункта 3(b) статьи 5 довольно расплывчата и что, если страны желают ввести критерий физического присутствия, им следует четко оговорить такое требование, например в виде альтернативной формулировки в Типовой конвенции ОЭСР. Среди ораторов были также и те, кто считал, что в этом положении нет необходимости устанавливать критерий физического присутствия.

70. Один из членов Комитета сказал, что участникам сессии не стоит идти по пути наименьшего сопротивления, игнорируя темы, которые представляются актуальными ряду стран, так как несовпадающие толкования могут стать поводом для конфликтов или судебных исков, которые будут иметь тяжелые финансовые последствия для налогоплательщиков и национальных администраций. Комитет должен стремиться помогать странам, указывая на эти разногласия, чтобы при проведении двусторонних переговоров с целью заключения налоговых договоров страны могли обсуждать и решить эти вопросы. Было также рекомендовано подготовить документ с изложением этих вариантов.

71. После того как была сделана эта рекомендация, г-жа Девийе объяснила, почему термин «один и тот же или смежный проект» следует рассматривать с точки зрения предприятия, оказывающего услуги, а не с позиций потребителя, и сказала, что это соответствует комментариям ОЭСР. Она заявила, что если предприятие оказывает услуги потребителю в рамках двух различных проектов через два разных подразделения, в которых работает разный персонал, то в таком случае эти два проекта действительно не связаны между собой и, следовательно, положение об «одном и том же или смежном проекте» является неприменимым. Вместе с тем она отметила, что два члена Подкомитета не разделяют это мнение.

72. Лиселотт Кана сделала замечание по поводу того, что в комментариях ОЭСР точка зрения предприятия, оказывающего услуги, учитывается только в том случае, когда речь идет об «одном и том же проекте», поэтому этот подход нельзя механически переносить на «смежные проекты». Как говорилось во втором замечании г-жи Капур, следует принимать во внимание обе точки зрения — предприятия, оказывающего услуги, и потребителя — для установления факта существования «одного и того же или смежного проекта».

73. Тогда как некоторые члены Комитета и прочие участники выразили согласие с позицией г-жи Девийе, другие заявили, что, по их мнению, положение об «одном и том же или смежном проекте» было включено для того, чтобы избежать ситуации, когда предприятию, которое не хочет иметь постоянное пред-

ставительство в той стране, где оно оказывает услуги, было бы достаточно просто раздробить проект на несколько частей, чтобы обойти квалификационный критерий присутствия в течение 183 дней за любой 12-месячный период. С учетом этого представляется логичным подходить к этому положению с точки зрения потребителя, а не с точки зрения предприятия, пытающегося найти лазейку. И наконец, были члены Комитета, которые заявили, что трудности и ограничения, связанные с использованием формулировки «один и тот же или смежный проект», можно было бы легко избежать, так как для этого данную формулировку просто не следует включать в текст договора, и попросили отразить их мнение в документе.

74. Г-жа Капур уточнила свою позицию, пояснив, что, в том случае, когда два проекта явно не связаны друг с другом ни с точки зрения предприятия, ни с точки зрения потребителя, не возникает проблем. Она добавила при этом, что в гипотетическом случае, когда компания страны источника приобретает оборудование у компании-нерезидента и при этом также заключает с ней контракт на поставку программного обеспечения, необходимого для эксплуатации этого оборудования, с точки зрения потребителя речь явно идет об одном и том же проекте или, по крайней мере, о двух смежных проектах. Между тем поставки оборудования и программного обеспечения могут осуществляться двумя разными подразделениями компании-поставщика. Таким образом в этом случае, по ее мнению, это положение должно применяться для определения факта существования постоянного представительства при условии соблюдения остальных критериев.

75. В итоге г-же Девийе было рекомендовано переработать документ с учетом ситуации, описанной г-жой Капур, и других замечаний. Г-жа Кана согласилась внести свой вклад в составление документа Подкомитета, чтобы он учитывал ее замечания по поводу разграничения случаев «одного и того же проекта» и «смежных проектов».

## **G. Урегулирование споров: предлагаемое руководство по процедурам взаимного согласия**

76. Руководство по процедурам взаимного согласия (E/C.18/2011/CRP.4), подготовленное Подкомитетом по урегулированию споров, было представлено на одобрение Комитета Координатором г-жой Девийе. Ряд членов Комитета просили внести в руководство поправки, выражающие их мнение о том, что в случае ревизионного урегулирования у налогоплательщиков не должно быть возможности возобновления рассмотрения их дел в рамках процедуры взаимного согласования. В результате г-жа Девийе переписала текст спорных отрывков, с тем чтобы привести его в соответствие с этой рекомендацией.

77. Спорные положения и принятые решения были следующими:

а) в пункте 25 руководства было решено использовать формулировку пункта 3 комментария Организации Объединенных Наций в отношении статьи 25;

б) в пункт 81 был по итогам обсуждения внесен новый согласованный текст, касающийся ревизионного урегулирования, в котором была изложена позиция ряда налоговых служб. Было принято решение, что следует избегать от-

каза от права на доступ к процедуре взаимного согласования в случае ревизионного урегулирования, особенно в случаях, связанных с деятельностью или сделкой, имеющими потенциальные налоговые последствия на территории более чем одного государства. Однако если налоговые органы считают, что в условиях ревизионного урегулирования может входить ограничение в отношении дальнейшего применения налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, такие налоговые органы должны открыто заявить о таком правиле;

с) в пункте 141 было согласовано разъяснение применения статьи 25 в случаях применимости пункта 3 статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;

д) из пункта 142 были исключены следующие слова: «Пункт 3 статьи 9 с технической точки зрения не препятствует доступу к процедуре взаимного согласования, а всего лишь исключает требование о внесении Государством А соответствующей поправки при соблюдении условий этого пункта».

78. Г-же Девийе и Подкомитету по урегулированию споров была выражена благодарность за их прекрасную работу и продвижение международных механизмов разрешения споров.

## **Н. Нарращивание потенциала**

79. Координатор Подкомитета по наращиванию потенциала Ифуэко Омойгуи Окауру представила обновленную информацию о своей работе (E/C.18/2012/CRP.12), в том числе об обновлении веб-сайта проекта обмена передовым опытом в налоговой области по линии «Юг-Юг» и об участии в параллельном мероприятии, организованном Институтом по вопросам развития Африки и Африканским банком развития, по вопросу о роли сотрудничества по линии «Юг-Юг» в области мобилизации внутренних ресурсов. Она также упомянула план расширения корреспондентской сети этого веб-сайта по стране.

80. Изложив сведения об охвате и целях проекта, сотрудник проекта Эрика Сию подробно описала улучшения, реализованные на этом веб-сайте. Впоследствии в ответ на просьбу, высказанную на предыдущей сессии Комитетом в адрес Подкомитета по наращиванию потенциала, Ричард Грей и Крис Уильямс выступили с докладом по вопросу об использовании мобильных технологий в сфере налогообложения и государственных выплат и отметили соответствующие угрозы и возможности.

81. Наконец, секретариат представил обновленную информацию о соответствующих изменениях в своей новой программе наращивания потенциала в области международного сотрудничества в налоговых вопросах, направленной на расширение возможностей министерств финансов и национальных налоговых органов развивающихся стран в деле борьбы с уклонением от уплаты налогов и разработки более эффективных и действенных налоговых систем, которые позволяют поддерживать инвестиции на желаемом уровне. К таковым относятся: новый мандат, содержащийся в резолюции 2012/33 Экономического и Социального Совета, прогресс в работе по подготовке «Курса Организации Объединенных Наций по договорам об избежании двойного налогообложения», основанного на изменениях, внесенных в Типовую конвенцию Организации Объе-

диненных Наций в 2011 году, и другие инициативы в области развития потенциала.

82. Подкомитету и секретариату была выражена благодарность за их усилия в столь важной области развития потенциала. С учетом текущей работы Подкомитет продолжит свою деятельность до конца июня 2013 года.

## **I. Налогообложение проектов в области развития**

83. Г-н Сасвиль, представитель Группы по налоговым договорам ОЭСР, внес на рассмотрение вопрос о налогообложении проектов в области развития, по которому он и представитель МВФ Виктор Туроний регулярно представляли доклады Комитету на предыдущих ежегодных сессиях. Он отметил, что в 2006 году в дискуссионном документе, озаглавленном «Налогообложение проектов, финансируемых донорами», предположение о том, что доноры должны стремиться получить полное освобождение от налогов для проектов, которые они финансируют в развивающихся странах, было подвергнуто сомнению. После обсуждения этого документа был подготовлен проект руководящих положений о способах урегулирования вопроса о налогообложении проектов, финансируемых донорами.

84. Далее последовал процесс консультаций по этому вопросу; об этом обсуждении были уведомлены как учреждения-доноры, так и налоговые органы развивающихся стран. К сожалению, никто из числа доноров не выразил особого интереса к этому вопросу. Африканский форум налоговых ведомств проявил интерес, но, с учетом его весьма насыщенной повестки дня, до настоящего времени официальных консультаций или обсуждений по этому вопросу проведено не было.

85. Г-ну Сасвилю и г-ну Туронию была выражена благодарность за их работу над этим вопросом. Была выражена поддержка сохранению этого пункта в повестке дня Комитета, а ряд членов Комитета обязался попытаться повысить уровень осведомленности о проекте руководящих принципов. Было решено провести на следующем заседании Комитета краткое обсуждение по вопросу о том, как повысить осведомленность стран о данном вопросе, с тем чтобы продолжить работу в этом направлении.

## **J. Классификация гибридных организаций**

86. В ответ на просьбу Комитета на его седьмой сессии г-н Туроний подготовил записку о правилах координации в качестве решения вопроса налогового арбитража (E/C.18/2012/CRP.7). Так как г-н Туроний не смог присутствовать на восьмой сессии, его документ был представлен секретариатом.

87. Основной вывод доклада состоит в том, что международный арбитраж, исходя из ситуации, когда сделка по-разному рассматривается для целей налогообложения странами, чьи интересы затрагивает эта сделка, становится все более частым явлением, так как налогоплательщики стремятся воспользоваться разницей в налогообложении в различных налоговых юрисдикциях. В своем докладе г-н Туроний предложил вариант сокращения странами возможностей прибегнуть к такому арбитражу — даже в случае наличия у них различной на-

логовой политики — путем введения правил согласования или координации. Такие правила, в частности, позволят добиваться устранения проблем, связанных с наличием двойного статуса резидента.

88. Участники признали важность вопроса арбитража в отношении гибридных организаций, а также необходимость изучить его более подробно. Вместе с тем в Комитете было высказано опасение, что этот вопрос будет рассматриваться слишком широко. По итогам обсуждения было решено, что в настоящее время следует в первую очередь решить эту проблему в рамках применения договора и странового опыта, включая опыт развивающихся стран. Генри Луи, заместитель Председателя Комитета, предложил подготовить документ с изложением способов и форм применения договорных положений в этом контексте в Соединенных Штатах Америки, с примерами случаев предоставления налоговых льгот или отказа в таковом и объяснением причин того или иного решения. Предложение г-на Луи было принято. Было решено, что подготовленный г-ном Туронием документ, будучи полезным с точки зрения рассмотрения ряда вопросов, также будет представлен на девятой сессии. Ему была выражена признательность за его вклад.

## **К. Вопросы постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость**

89. В соответствии с решением, принятым Комитетом на его седьмой сессии, Юрг Жироди представил документ по теме вопросов постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость (E/2011/45, пункт 118). Г-н Жироди напомнил Комитету о его более широком мандате, который выходит за рамки договоров в области налогообложения. Более чем в 150 странах существует налог на добавленную стоимость (НДС) или налог на товары и услуги (НТУ). НДС/НТУ являются важным источником поступлений для налоговых ведомств и, в отличие от подоходного налога, не приводят к столь заметным искажениям показателей экономического роста. Координация в области косвенного налогообложения до сих пор остается весьма ограниченной: помимо Оттавских условий налогообложения (1998), которые в первую очередь охватывают вопросы налогообложения, связанные с электронной торговлей, г-н Жироди упомянул Международные руководящие принципы ОЭСР по НДС/НТУ (2011) и первое совещание Глобального форума ОЭСР по НДС, состоявшееся в ноябре 2012 года. Он выразил мнение об отсутствии международного консенсуса по некоторым связанным с НДС вопросам и о том, что следует продолжить работу в этой области, и в то же время отметил, что ни в коем случае не следует дублировать деятельность, осуществляемую другими организациями, такими как ОЭСР. Вместе с тем в работа ОЭСР охватывают вопросы НДС на услуги и нематериальные активы, а не НДС на поставку товаров.

90. Г-н Жироди представил НДС как косвенный налог на потребление. В соответствии с принципом назначения финансовое бремя несет конечный потребитель. Импортируемые товары облагаются НДС на импорт, НДС на местные товары взимается в рамках местных режимов налогообложения, а экспортные товары НДС не облагаются.

91. Далее г-н Жироди привел ряд примеров с указанием проблем, которые возникают в связи с НДС при участии компаний в трансграничной торговле. Он задал ряд вопросов в отношении НДС, например спросил, может ли налоговая регистрация продавца-нерезидента в целях уплаты НДС привести к постоянному представительству и, таким образом, подоходному налогу. Кроме того, он задал вопросы о последствиях в плане НДС, возникающих при корректировке трансфертного ценообразования. В заключение г-н Жироди предложил создать группу для изучения трансграничных последствий применения НДС, в том числе различных примеров из практики, и выразил мнение о том, что в конечном итоге группа должна будет вынести рекомендации в отношении применения примеров передового опыта.

92. Члены Комитета выразили поддержку продолжению работы по вопросам, поднятым г-ном Жироди. Вместе с тем было решено, что дальнейшая работа в этой области должна касаться не только товаров, но и услуг. Была достигнута договоренность о том, что г-н Жироди и г-н Маркус Перейра Валадан, будучи членами Комитета, должны, привлекая при необходимости других специалистов, совместно подготовить записку по трансграничным аспектам НДС, которая будет представлена на девятой сессии Комитета. Г-ну Жироди была выражена благодарность за его работу; секретариат отметил, что Комитет впервые с момента своего создания рассматривает вопросы об НДС и НТУ, что потенциально является важным событием в истории Комитета.

## **L. Статья 8: вопросы транспорта**

93. В ответ на просьбу Комитета г-н Рон ван Дер Мерве, совместно с сотрудником секретариата г-ном Майклом Леннардом, внес на рассмотрение записку о дополнительных видах деятельности по статье 8 (E/C.18/2012/5). Было отмечено, что на седьмой сессии Комитета была выражена озабоченность в отношении внесения в комментарий к статье 8 (Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт) информации о «дополнительных видах деятельности», достаточно тесно связанных с непосредственной эксплуатацией морских или воздушных судов, которые подпадают под действие этой статьи. Некоторые члены считали, что внесение в комментарий изменений, аналогичных изменениям, внесенным в Типовую конвенцию ОЭСР, может, по сути, расширить сферу применения статьи и обеспечить неоправданно широкое исключение из общего режима налогообложения в соответствии со статьями 5 и 7.

94. В своем выступлении г-н Леннард сравнил нынешнюю формулировку, используемую в комментариях к Типовым конвенциям Организации Объединенных Наций и ОЭСР, подчеркнув, что в случае с ОЭСР говорится о «вспомогательных», а не о «дополнительных» видах деятельности, возможно, с тем чтобы провести различие между этими видами и «подготовительными или дополнительными» видами деятельности в соответствии со статьей 5(4) Типовой конвенции. Он отметил очевидность необходимости изменения некоторых формулировок в комментариях, таких как упоминание «пропаганды» там, где подразумевается реклама, и гостиниц одноцелевого использования, а также контейнерных перевозок как нового явления.

95. В ходе обсуждения некоторые члены Комитета высказали мнение о том, что выражения «дополнительный» и «вспомогательный» не являются взаимозаменяемыми и что упоминание последнего расширит сферу применения вышеуказанного положения и тем самым сузит область применения права государства-источника на налогообложение. Кроме того, было указано, что «дополнительный» является более точным определением, которое легче истолковать, чем «вспомогательный». Другие поддержали предложение изменить терминологию в комментариях к Типовой конвенции в соответствии с нынешними формулировками, принятыми в комментариях к Типовой конвенции ОЭСР, и, как следствие, сослаться на «вспомогательные», а не «дополнительные» виды деятельности. В результате Комитет постановил просить секретариат внести в вышеупомянутую записку эти мнения и с этой целью предложил представить комментарий к концу 2012 года. Кроме того, поскольку нынешний членский состав Комитета действует до 30 июня 2013 года, было решено включить вышеупомянутый вопрос о пересмотре комментариев в отношении «дополнительных видов деятельности» в перечень вопросов для дальнейшего рассмотрения членами Комитета на его следующей ежегодной сессии. Комитет поблагодарил г-на Ван Дер Мерве и секретариат за их работу над этим вопросом.

#### **М. Вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложения корпораций**

96. В соответствии с просьбой Комитета, высказанной на седьмой ежегодной сессии (E/2011/45, пункт 118), Робин Оливер представил доклад о негативном влиянии налога на иностранный капитал на объем инвестиций и происходящем в результате этого снижении заработной платы и/или повышении уровня безработицы (см. E/C.18/2012/CRP.11). Были обсуждены вопросы об экономической ренте в конкретных местах и о ее связи с положениями статей 5 и 7 о постоянном представительстве и прибыли предприятия, статьи 6 о доходе от недвижимого имущества, статьи 9 об ассоциированных предприятиях, статьи 10 о дивидендах, статьи 11 о процентах и статьи 12 о роялти.

97. Доклад был воспринят положительно и вызвал замечания по таким вопросам, как связанная с природными ресурсами экономическая рента в конкретных местах и необходимость принятия соответствующей налоговой политики по эксплуатации ресурсов во многих развивающихся странах, которые, по мнению ряда участников, недополучают поступления по этому направлению. По их мнению, тем, кто занимается эксплуатацией ресурсов, зачастую предоставляются налоговые льготы, которые не могут быть экономически оправданными, в то время как их деятельность, которая становится внешним фактором воздействия, например в ущерб окружающей среде, который негативно влияет на местное население, нередко не получающее при этом надлежащей компенсации. Комитет выразил признательность г-ну Оливеру за интересное выступление и согласился с тем, что эти вопросы весьма актуальны для осуществления мандата Комитета. Они согласились с тем, что вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложения корпораций, в том числе связанные с ресурсами вопросы налогообложения для развивающихся стран, следует сохранить в повестке дня Комитета, что будет создана рабочая группа для работы по конкретным вопросам, касающимся природных ресурсов и налоговых поступлений и интересующим развивающиеся страны, и что Председатель будет про-

водить консультации с г-н Оливером по вопросам создания рабочей группы и того, каким образом можно добиться прогресса в этом общем вопросе.

**N. Пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами**

98. Эта тема была представлена Бернеллом Арринделлом совместно с Томасом Балко, Стивеном Кроу и Джоном Бишелом. Были повторно представлены документы с седьмой ежегодной сессии, выступление в основном базировалось на замечаниях, полученных после той сессии (см. E/C.18/2011/CRP.11 и Add.1–7). Г-н Арринделл вновь указал на необходимость получения максимального количества замечаний, с тем чтобы итоговый проект оказался полезным для широкой аудитории.

99. Главные темы, обсуждаемые в Руководстве, включают определение потребностей в договоре между потенциальными партнерами, толкование положений договора в контексте национального закона, толкование ухода и уклонения от уплаты налогов, взаимную административную помощь и обмен информацией.

100. В дополнение к уже полученным Подкомитетом письменным замечаниям по пересмотру Руководства, участники высказали также мысль о том, что в Руководстве должны быть охвачены: а) соответствующие статьи Венской конвенции; б) необходимость договора и экономические интересы обоих партнеров; в) руководящие принципы в отношении предварительной оценки фактической необходимости договора в конкретной стране; и d) актуальность соглашений о защите инвестиций, которые, как и другие соглашения, в том числе соглашения, направленные на избежание двойного налогообложения, часто рассматриваются как часть пакета мер, направленного на развитие торговли и привлечение инвестиций. Было также отмечено, что следует внести изменения в проекты глав с учетом с учетом изменений, внесенных в Типовую конвенцию в 2011 году.

101. В заключение г-н Арринделл заявил, что замечания будут приняты во внимание, и предложил членам Комитета и другим лицам представить свои замечания к концу февраля 2013 года, с тем чтобы у Подкомитета было достаточно времени для разработки окончательного проекта, который должен быть готов к концу июня 2013 года.

102. Комитет согласился с тем, что окончательный проект, подготовленный Подкомитетом до его расформирования в конце июня 2013 года, будет представлен Комитету на его девятой сессии, с тем чтобы Комитет мог принять решение о дальнейших шагах в этом направлении. Комитет просил секретариат изыскать дополнительные ресурсы на продолжение работы по укреплению потенциала развивающихся стран в деле ведения переговоров по договорам по вопросам налогообложения. Подкомитету была выражена благодарность за его работу, особое признание было выражено г-ну Бишелу за более чем 40-летнюю работу над вопросами сотрудничества в области налогообложения под эгидой Организации Объединенных Наций.

## Глава IV

### Сроки проведения и предварительная повестка дня девятой сессии Комитета

103. Комитет постановил провести свою девятую сессию с 21 по 25 октября 2013 года в Женеве.

104. Комитет принял решение о следующей предварительной повестке дня его девятой сессии. Порядок рассмотрения вопросов существа отражает порядок статей, рассматриваемых в ходе обсуждений, за которыми следуют прения более общего характера. Порядок работы будет в предварительном порядке установлен Комитетом до начала девятой сессии:

1. Открытие сессии представителем Генерального секретаря.
2. Выборы Председателя и других должностных лиц (закрытое заседание).
3. Рассмотрение правил процедуры и другие организационные вопросы (закрытое заседание).
4. Вступительные замечания Председателя Комитета.
5. Утверждение повестки дня и организация работы.
6. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в вопросах налогообложения:
  - a) вопросы, касающиеся обновления Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций:
    - i) статья 4 (Резидент): применение договорных норм для гибридных организаций;
    - ii) статья 5 (Постоянное представительство):
      - a) значение «смежных проектов»;
      - b) является ли спутник на геостационарной орбите постоянным представительством;
      - c) вопросы постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость;
    - iii) статья 7 (Прибыль предприятия): рассмотрение правила «силы притяжения» и разъяснение его действия;
    - iv) статья 8 (Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт): значение и охват термина «дополнительные виды деятельности»;
    - v) статья 9 (Ассоциированные предприятия): обновление комментариев к ней;
    - vi) статья 12 (Роялти): общее рассмотрение, в том числе вопросов, касающихся оборудования;

- vii) статья 13 (Прирост капитала): практические последствия пункта 4;
  - viii) статья 23 (Методы ликвидации двойного налогообложения): конфликты квалификации и конфликты интерпретации в 2012 году в рамках дискуссии по вопросам изменения климата;
  - ix) статья 26 (Обмен информацией);
  - x) различные статьи: налогообложение услуг — положение о налогообложении платы за технические услуги;
  - xi) различные статьи: Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и механизмы реагирования на изменение климата;
- b) другие вопросы;
    - i) вопросы к следующему обновлению Практического руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран;
    - ii) Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами;
    - iii) вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложения корпораций, включая вопросы налогообложения ресурсов для развивающихся стран;
    - iv) налогообложение проектов в области развития;
    - v) наращивание потенциала.
7. Сроки проведения и предварительная повестка дня десятой сессии Комитета.
  8. Утверждение доклада Комитета о работе его девятой сессии.

105. Комитет признал, что новые члены Комитета не смогут рассмотреть все эти вопросы на девятой сессии, и что необходимо будет расставить приоритеты, однако отметил, что эту задачу лучше всего возложить на новый членский состав. В ходе дискуссий было отмечено, что перед последним изменением членского состава в 2009 году многие новые члены провели встречу в качестве экспертов, и что это было полезно для ознакомления новых членов с вопросами, рассматриваемыми в пунктах повестки дня, а также с другими аспектами их первой ежегодной сессии в качестве членов, например, процессуальных требований в отношении отбора должностных лиц. Было высказано мнение о полезности повторного проведения такого мероприятия, при том условии, что будет изыскано внешнее финансирование, так как оно будет способствовать обеспечению активного участия всех новых членов в девятой ежегодной сессии и что, таким образом, импульс в работе Комитета не будет потерян.

## Глава V

### **Утверждение доклада Комитета о работе его восьмой сессии**

106. Комитет одобрил и утвердил доклад о работе его восьмой сессии для представления Экономическому и Социальному Совету, при этом окончательный текст доклада будет уточнен после ежегодной сессии.

13-23912 (R) 190313 200313

