

**КООРДИНАЦИОННЫЙ СОВЕТ
РУКОВОДИТЕЛЕЙ НАЛОГОВЫХ СЛУЖБ
ГОСУДАРСТВ – УЧАСТНИКОВ СНГ**

ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ КОМИТЕТ СНГ

ИНФОРМАЦИЯ

**О ПРАКТИКЕ ПРИМЕНЕНИЯ В ГОСУДАРСТВАХ – УЧАСТНИКАХ СНГ
СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ,
ПУТЯХ РАЗРЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ И СУДЕБНОЙ
ПРАКТИКЕ ПО СОГЛАШЕНИЯМ**

Москва, 2022 год

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Резидентство	4
Постоянное представительство	12
Антиуклонительные нормы	21
Бенефициарный собственник.....	24
Взаимозависимые лица.....	30
Контролируемые сделки.....	38
Недостаточная капитализация	43
Другие доходы. Переквалификация доходов.....	47
Льготное налогообложение у источников дивидендов, процентов, роялти.....	49
Особенности налогообложения постоянных представительств	53
Судебная практика	61
Заключение	66

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях одним из приоритетов для налоговых органов государств – участников СНГ является сотрудничество между налоговыми администрациями в области решения вопросов налогового администрирования.

Выработка универсальных подходов, правил и коллективных мер позволит повысить эффективность налогового администрирования, качество взаимодействия с налогоплательщиками, улучшить имидж налоговых органов.

Ключевым в этом процессе является применение соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (далее – Соглашения). Соглашения заключаются между правительствами договаривающихся государств с целью устранения налогообложения одного и того же дохода и, в некоторых случаях, имущества (капитала), тем самым повышая эффективность международного экономического сотрудничества в региональном масштабе.

Структуры Соглашений, основные принципы, заложенные в их статьях, весьма схожи между собой – при заключении Соглашений государства используют рекомендации (типовую модель) ОЭСР с отдельными элементами модели ООН, разработанные указанными организациями для заключения и применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

В каждом Соглашении приводится метод устранения двойного обложения, включено положение о недискриминации, определены процедуры рассмотрения вопросов в случаях, когда действие одного или обоих договаривающихся государств приводит или приведет к такому налогообложению какого-либо лица одного из договаривающихся государств, которое не соответствует Соглашению.

Информация о практике применения в государствах – участниках СНГ соглашений об избежании двойного налогообложения, путях разрешения проблемных вопросов и судебной практике по Соглашениям подготовлена Координационным советом руководителей налоговых служб государств – участников СНГ (КСРНС СНГ) во исполнение Плана мероприятий по реализации первого этапа (2021–2025 годы) Стратегии экономического развития Содружества Независимых Государств на период до 2030 года, утвержденного Решением Совета глав правительств СНГ от 6 ноября 2020 года, на основе данных, представленных членами КСРНС СНГ.

В настоящей Информации отражены основные направления работы в применении Соглашений в государствах – участниках СНГ, в том числе: определение резидентства, постоянного представительства, общие правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов (получением необоснованной налоговой выгоды), понятия бенефициарный собственник, правила (Principal Purpose Test) PPT и (Limitation of Benefits) LOB, трансфертное ценообразование и контролируемые сделки, недостаточная капитализация, квалификация отдельных категорий доходов, особенности налогообложения дивидендов,

процентов, роялти, особенности налогообложения постоянных представительств и другие основные вопросы применения соглашений.

По итогам анализа были выявлены ключевые аспекты в практике применения в государствах – участниках СНГ Соглашений, выработаны пути разрешения проблемных вопросов с учетом, в том числе, судебной практики по Соглашениям.

Результаты проведенного анализа данной сферы деятельности и выработанные на основе этого соответствующие выводы и предложения могут представлять значительный практический интерес для государств – участников СНГ при совершенствовании налоговой политики и налогового администрирования.

РЕЗИДЕНТСТВО

Определение понятия «резидентство» в целях международного налогообложения закреплено в государствах на национальном законодательном уровне, а также в применяемых Соглашениях. Так, в отношении резидентства в государствах – участниках СНГ следует отметить следующие правила.

В Азербайджанской Республике для физических лиц резидентство определено в Налоговом кодексе и имеется в Соглашениях.

Так, согласно статье 13 Налогового кодекса резидент – это любое физическое лицо, фактически находящееся на территории Азербайджанской Республики в общей сложности более 182 дней календарного года или находящееся в зарубежной стране на государственной службе Азербайджанской Республики в календарном году или в течение 1 календарного года. Если срок пребывания физического лица на территории республики и в иностранном государстве (в каком-либо) согласно абзацам второму и третьему статьи 13.2.5.1 Налогового кодекса не превышает 182 дней, то указанное физическое лицо признается резидентом Азербайджанской Республики по критериям, указанным в следующей последовательности:

- постоянное местожительство;
- центр жизненных интересов;
- место обычного проживания;
- гражданство Азербайджанской Республики.

Для определения статуса физического лица в целях международного налогообложения используются следующие критерии резидентства:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов.

В отношении юридических лиц в Азербайджанской Республике действуют правила, установленные статьей 13.2.5.3 Налогового кодекса,

согласно которым резидентом является любое юридическое лицо, учрежденное и осуществляющее предпринимательскую деятельность в Азербайджанской Республике или у которого Азербайджанская Республика является местом управления¹.

В целях применения Соглашений статус организаций определяется по следующим критериям:

- место фактического (эффективного) управления;
- решение компетентных органов
- место регистрации.

В случае возникновения разного понимания в применении Соглашений их положения предусматривают процедуру согласования, при которой компетентные органы стран стремятся урегулировать возникшие вопросы по взаимному согласию.

Республика Армения в соответствии со статьей 25 Налогового кодекса определяет резидентство налогоплательщика-физического лица на основании его фактического нахождения в республике более 183 дней. Также физическими лицами-резидентами считаются:

физические лица, центр жизненных интересов которых находится в республике. По смыслу применения настоящего пункта центр жизненных интересов – это место, где сосредоточены семейные или экономические интересы физического лица. В частности, считается, что центр жизненных интересов физического лица находится в Республике Армения, если его дом или иное место жительства, семья, основное место профессиональной или иной деятельности находятся в республике;

временно работающие за пределами территории республики физические лица, находящиеся на государственной службе.

В целях применения Соглашений статус резидента для физических лиц определяется по следующим критериям:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов.

В отношении юридических лиц в Республике Армения правила определения резидентства установлены статьями 22 и 23 Налогового кодекса, согласно которым резидентом считается юридическое лицо, местом которого является республика. Под местом нахождения подразумевается место государственной регистрации, в случае учреждения – место государственного учета.

¹ В статье под местом управления подразумевается место основной деятельности, в котором принимаются коммерческие решения, необходимые для осуществления управления и в котором осуществляется ежедневное практическое управление, вне зависимости от места размещения основных органов контроля.

При этом статус резидента для юридических лиц в целях применения Соглашений определяется по следующим критериям:

- место фактического (эффективного) управления;
- место расположения фактического руководящего (исполнительного/иного) органа;
- решение компетентных органов;

В Республике Беларусь налоговыми резидентами согласно пункта 1 статьи 17 Налогового кодекса признаются физические лица, которые фактически находились на территории Республики Беларусь в календарном году более 183 дней. Физические лица, которые фактически находились за пределами территории Республики Беларусь 183 дня и более в календарном году, не признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Для определения резидентства юридического лица следует определить, является она белорусской организацией или иностранной. Так, белорусской организацией признается организация, местом нахождения² которой является Республика Беларусь, иностранной – местом нахождения которой не является Республика Беларусь.

Белорусская организация имеет статус налогового резидента республики и исполняет налоговые обязательства в отношении доходов от источников в республике, доходов от источников за пределами республики, а также в отношении имущества, расположенного как на территории республики, так и за ее пределами.

Иностранная организация не является налоговым резидентом Республики Беларусь и исполняет налоговые обязательства только по деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, или в отношении доходов от источников в Республике Беларусь, а также в отношении имущества, расположенного на территории Республики Беларусь.

Следует отметить, что при отсутствии (бездействии) организации по месту нахождения, указанному в пункте 1 статьи 16 Налогового кодекса, местом ее нахождения признается место нахождения высшего органа управления организации (место, где осуществляются его полномочия в соответствии с учредительными документами), а при его отсутствии (бездействии) – место, где осуществляются полномочия ее постоянно действующего исполнительного органа.

При отсутствии (бездействии) постоянно действующего исполнительного органа организации место нахождения организации определяется по месту, где принимаются решения по вопросам создания, ликвидации и реорганизации этой организации, изменения состава ее учредителей (участников), увеличения или уменьшения размеров уставного фонда, приобретения или отчуждения ее имущества и другим существенным вопросам управления организацией, либо

² Местом нахождения организации (за исключением простого товарищества) признается место ее государственной регистрации, если иное не установлено статьей 16 Налогового кодекса.

по месту, в котором находятся основные бухгалтерские документы организации.

В Соглашениях, заключенных Республикой Беларусь, критерием определения статуса резидента как для физических, так и юридических лиц будет стандартный перечень критериев налогового резидентства, исходя из модели (модельной конвенции) Организации экономического сотрудничества и развития.

Статус физического лица-резидента в **Республике Казахстан** определяется в соответствии с Налоговым кодексом. Так, физическим лицом-резидентом является:

лицо, постоянно пребывающее в Республике Казахстан;

лицо, центр жизненных интересов которого находится в республике, вне зависимости от постоянства пребывания.

В целях применения Соглашений учитываются те же критерии, а также гражданство и место нахождения постоянного жилища.

Согласно национальному законодательству республики юридические лица-резиденты Республики Казахстан это:

организации, созданные в соответствии с законодательством республики;

иностранные организации с местом эффективного управления (фактического органа управления) в республике.

В Соглашениях с целью определения статуса юридического лица-резидента критерии учитывают:

место управления;

место расположения фактического руководящего (исполнительного/иного) органа;

решение компетентных органов.

Физическим лицом-резидентом в **Кыргызской Республике** в соответствии с Налоговым кодексом является любое физическое лицо, которое находится на территории Кыргызской Республики в течение 183 дней и более в течение любого периода, состоящего из 12 месяцев, следующих подряд и завершающихся в текущем налоговом периоде, либо на государственной службе Кыргызской Республики за границей.

Критериями для определения статуса резидентства для физических лиц являются:

место нахождения постоянного жилища;

место нахождения центра жизненных интересов;

место обычного пребывания (проживания);

гражданство.

Юридические лица-резиденты в Кыргызской Республике с целью применения Соглашений определяются по критерию места фактического (эффективного) управления.

Под организацией понимаются:

юридическое лицо, созданное в соответствии с гражданским законодательством Кыргызской Республики;

корпорация, компания, фирма, фонд, учреждение или иное образование, созданные в соответствии с законодательством страны учреждения, или международная организация³.

Критерием для определения статуса резидентства для юридического лица будет место фактического (эффективного) управления организации.

В случае если в рамках Соглашения оба договаривающихся государства рассматривают юридическое лицо как своего налогового резидента по национальному законодательству, то оно считается резидентом того государства, в котором расположен его фактический руководящий орган.

Налоговые органы **Республики Молдова** определяют статус резидента физического лица в соответствии со статьей 5 Налогового кодекса.

Резидентом будет являться любое физическое лицо, которое соответствует одному из следующих требований:

имеет постоянное местожительство в Республике Молдова, в том числе находящееся на лечении или на отдыхе, или на учебе, или в командировке за рубежом, или являющееся должностным лицом Республики Молдова, находящимся при исполнении служебных обязанностей за рубежом;

находится в Республике Молдова не менее 183 дней в течение налогового года.

Таким образом, в целях применения Соглашений в отношении физических лиц применяются следующие критерии резидентства:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов.

Юридическим лицом-резидентом является любое лицо, деятельность которого организуется или управляется или основным местом осуществления деятельности которого является Республика Молдова. При этом в целях применения Соглашений критерием резидентства будет место фактического (эффективного) управления юридическим лицом.

Нерезидентом будет являться:

любое физическое лицо, которое не является резидентом в соответствии с подпункта «а» пункта 5 статьи 5 Налогового кодекса либо, хотя и соответствует требованиям подпункта «а» пункта 5 статьи 5 Налогового кодекса, пребывает в Республике Молдова: в качестве лица, имеющего дипломатический или консульский статус, или в качестве члена семьи такого лица; в качестве сотрудника международной организации, созданной на основе международного договора, одной из сторон которого является Республика Молдова, или в

³ В соответствии с законодательством Кыргызской Республики международной организацией является субъект международного права, созданный на основании международного договора или Соглашения.

качестве члена семьи такого сотрудника; на лечении или на отдыхе, или на учебе, если это является единственной целью пребывания физического лица в Республике Молдова; исключительно для следования из одного иностранного государства в другое иностранное государство через территорию Республики Молдова (транзитное следование);

любое юридическое лицо или организационная форма со статусом физического лица, не отвечающие требованиям подпункта «b» пункта 5 статьи 5 Налогового кодекса.

Российская Федерация согласно пункту 2 статьи 207 Налогового кодекса определяет налоговыми резидентами физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации, налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

При этом в случае, если в налоговом периоде в отношении физического лица действовали меры ограничительного характера, введенные иностранным государством, государственным объединением и/или союзом и/или государственным (межгосударственным) учреждением иностранного государства или государственного объединения и/или союза, перечень которых определяется Правительством Российской Федерации, такое физическое лицо независимо от срока фактического нахождения в Российской Федерации может не признаваться в этом налоговом периоде налоговым резидентом Российской Федерации, если в этом налоговом периоде такое физическое лицо являлось налоговым резидентом иностранного государства.

Относительно юридических лиц налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с пунктом 1 статьи 246.2 Налогового кодекса признаются следующие организации:

российские организации;

иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, – для целей применения этого международного договора;

иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения.

В целях применения Соглашений статус резидентства определяется по критериям налогообложения на основе местожительства, своего постоянного местопребывания – для физических лиц, места своей регистрации в качестве юридического лица, места нахождения своего руководящего органа или иного аналогичного критерия – для юридических лиц.

Также в соответствии с пунктом 8 статьи 246.2 и главой 23 Налогового кодекса иностранная организация вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации с 1 января календарного года, в котором представлено заявление о признании себя налоговым резидентом Российской Федерации, либо с момента представления в налоговый орган заявления о признании себя налоговым резидентом Российской Федерации.

Статья 11 Налогового кодекса **Республики Таджикистан** приводит критерии для определения статуса резидента-физического лица и нерезидента.

Резидентом Республики Таджикистан будет считаться физическое лицо, которое в течение любого последовательного 12-месячного периода, оканчивающегося в календарном году, находилось на территории Республики Таджикистан более 182 дней, со 183-го дня применительно к календарному году. Если такое физическое лицо считалось резидентом в предыдущем календарном году, оно также считается резидентом с 1 января следующего года.

Резидентом признается также физическое лицо, которое в течение календарного года находилось на государственной службе Республики Таджикистан за пределами Республики Таджикистан, независимо от продолжительности такой службы.

Независимо от времени нахождения на территории Республики Таджикистан и других критериев, предусмотренных статьей 11 Налогового кодекса, резидентами признаются физические лица, являющиеся гражданами Республики Таджикистан, физические лица, подавшие заявление о приеме в гражданство Республики Таджикистан или о разрешении постоянного проживания в Республике Таджикистан без приема в гражданство Республики Таджикистан, в том числе:

командированные за рубеж органами государственной власти Республики Таджикистан, в том числе дипломатические, консульские сотрудники и сотрудники приравненных к ним представительств, торговых представительств Республики Таджикистан, международных или межправительственных организаций, а также члены семей указанных физических лиц;

члены экипажей транспортных средств, принадлежащих юридическим лицам или гражданам Республики Таджикистан, осуществляющих международные перевозки;

военнослужащие и гражданский персонал военных баз, воинских частей, групп, контингентов или подразделений, дислоцированных за пределами Республики Таджикистан;

работающие на объектах, находящихся за пределами Республики Таджикистан и являющихся собственностью резидентов, республики, или субъектов республики (в том числе на основе концессионных договоров);

учащиеся, студенты, стажеры и практиканты, находящиеся за пределами Республики Таджикистан с целью обучения или прохождения практики в течение всего периода обучения или практики;

преподаватели и научные работники, находящиеся за пределами территории Республики Таджикистан с целью преподавания, консультирования или осуществления научных работ в течение всего периода преподавания или выполнения указанных работ.

Критерии определения резидентства республики для физических лиц:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов.

В целях применения Соглашения юридические лица-резиденты определяются по следующим критериям:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов.

Статус резидентства **Республики Узбекистан** для физических и юридических лиц устанавливается в соответствии со статьями 30 и 33 Налогового кодекса. Физические лица признаются налоговыми резидентами, если фактически находятся в республике в совокупности более 183 календарных дней в течение любого последовательного 12-месячного периода, начинающегося или заканчивающегося в том налоговом периоде, применительно к которому определяется соответствующий статус.

Физическое лицо также признается налоговым резидентом Республики Узбекистан, если в соответствующем налоговом периоде оно находилось в Республике Узбекистан в совокупности менее 183 дней, но более чем оно находилось в каком-либо другом государстве.

В целях применения Соглашений соответствующими критериями являются:

- место нахождения постоянного жилища;
- место нахождения центра жизненных интересов;
- место обычного пребывания (проживания);
- гражданство;
- решение компетентных органов;

Юридические лица являются налоговыми резидентами Республики Узбекистан:

юридические лица республики;
иностранные юридические лица, признаваемые налоговыми резидентами Республики Узбекистан в соответствии с международными договорами Республики Узбекистан по вопросам налогообложения для целей применения этих международных договоров;

иностранные юридические лица, местом фактического управления которыми является Республика Узбекистан, если иное не предусмотрено международным договором Республики Узбекистан по вопросам налогообложения.

Статус резидентства для юридических лиц Республики Узбекистан в целях применения Соглашений определяется по следующим критериям:

место фактического (эффективного) управления;
место расположения фактического руководящего (исполнительного/иного) органа;
решение компетентных органов.

Если в соответствии с положениями соответствующей статьи или международных договоров Республики Узбекистан по вопросам налогообложения одновременно имеются основания для признания физического лица как налоговым резидентом Республики Узбекистан, так и налоговым резидентом иностранного государства, налоговое резидентство определяется в соответствии с положениями такого международного договора на основании центра жизненных интересов физического лица.

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

Еще одним важным вопросом, актуальным для государств – участников СНГ, является налоговое администрирование деятельности иностранных организаций, образующих постоянные представительства.

Согласно статье 19 Налогового кодекса постоянное представительство юридического лица-нерезидента или физического лица-нерезидента в **Азербайджанской Республике** – это место, в котором эти лица непосредственно или через уполномоченное лицо осуществляют полностью или частично предпринимательскую деятельность в Азербайджанской Республике не менее 90 дней в течение любых 12 месяцев.

Для определения понятия постоянного представительства в республике используются:

место управления;
подразделение;
контора;
филиал и агентство;
строительные и ремонтные площадки, монтажные или сборочные объекты, а также осуществление деятельности по контролю, связанной с подобными объектами;

места по разведке, разработке и добыче природных запасов, используемые установки или площадки, буровое оборудование или суда, а также осуществление деятельности по контролю, связанной с подобными объектами;

база (место), используемая физическим лицом-нерезидентом для осуществления предпринимательской деятельности;

места по оказанию различных консультационных услуг;

любые рабочие места, в которых осуществляются иные виды предпринимательской деятельности на территории Азербайджанской Республики;

лица, осуществляющие функции постоянного представительства в Азербайджанской Республике предприятий-нерезидентов или физического лица-нерезидента, действующие от их имени, имеющие полномочия подготавливать или заключать договоры от их имени и обычно выполняющие подобные полномочия;

место производства или предоставления товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Согласно Модельной конвенции Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения термин «постоянное представительство» включает строительную площадку, строительный или монтажный объект либо надзорную или консультационную деятельность, связанную с этими объектами, но только в том случае, если площадка, объект, деятельность продолжаются в течение более 6 месяцев.

Постоянное представительство также включает оказание услуг, включая консультационные услуги, предприятия через своих служащих или другой персонал, нанятый предприятием в соответствующих целях, если такая деятельность продолжается (для проекта или связанного с ними проектов) в течение периода/периодов, составляющих более 6 месяцев в течение любого 12-месячного периода.

Республика Армения в соответствии со статьей 27 Налогового кодекса определяет постоянное представительство как одно из указанных в части 1 статьи 27 мест деятельности в республике, состоящее на учете в налоговом органе в качестве налогоплательщика в порядке, установленном главой 58 Налогового кодекса, посредством которого организация-нерезидент или физическое лицо-нерезидент осуществляет предпринимательскую деятельность на территории республики, независимо от периода времени осуществления деятельности (за исключением случая, установленного частью 3 статьи 27 Налогового кодекса).

Для определения статуса основного постоянного представительства применяются следующие понятия:

место управления;

филиал (отделение);

шахта, нефтяная/газовая скважина;

карьер или любое другое место добычи природных ресурсов;
строительная площадка/строительный/монтажный/сборочный объект;
склад или другое сооружение, используемое для продажи товаров.

При этом в Республике Армения основным постоянным представительством будет любое место осуществления производства, переработки, комплектации, переупаковки, упаковки и/или поставки товаров; любое место осуществления деятельности, связанное с установлением, настройкой и эксплуатацией игровых автоматов, компьютерных сетей и коммуникационных линий, аттракционов, а также с транспортной или иной инфраструктурой; место нахождения организации или физического лица-нерезидента, которое от имени организации-нерезидента или физического лица-нерезидента осуществляет посредническую деятельность в республике согласно Закону Республики Армения от 9 апреля 2007 года «О страховании и страховой деятельности». Также согласно главе 5 Налогового кодекса или законодательству иностранного государства – место нахождения подотчетного участника совместной деятельности, осуществляемой в рамках договора о совместной деятельности, заключенного с организацией-нерезидентом или физическим лицом-нерезидентом, если эта совместная деятельность осуществляется на территории Республики Армения.

Постоянным представительством в форме строительной площадки в Республике Армения будет любое место строительной деятельности и/или осуществления строительно-монтажных работ, а также предоставления услуг надзора в отношении осуществления этих работ. Срок, с которого строительная площадка считается образованной, не определен, однако согласно Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения от 28 декабря 1996 года (в редакции от 24 октября 2011 года) «Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество» такой срок составляет более 12 месяцев (пункт 3 статьи 5 Соглашения).

К другим видам постоянных представительств в Республике Армения в соответствии с частью 3 статьи 27 Налогового кодекса относят организацию или физическое лицо-нерезидента, которое осуществляет продажи товаров на организованных выставках и ярмарках на территории республики, если эта деятельность продолжается более 30 дней.

Постоянным представительством в Республике Беларусь считается:

постоянное место деятельности, через которое иностранная организация полностью или частично осуществляет предпринимательскую и иную деятельность на территории республики, за исключением случаев, предусмотренных абзацами вторым–пятым части первой пункта 5 статьи 180 Налогового кодекса;

организация или физическое лицо, осуществляющие деятельность, за исключением случаев, предусмотренных абзацами вторым–пятым части первой пункта 5 статьи 180 Налогового кодекса, от имени иностранной организации и/или в ее интересах и/или имеющие и использующие полномочия иностранной

организации на заключение контрактов или согласование их существенных условий.

Строительная площадка, монтажный или сборочный объект в республике признается постоянным представительством иностранной организации, если такая площадка или объект существуют на территории Республики Беларусь в течение периода, превышающего 180 дней в любом 12-месячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом периоде.

Место выполнения работ, оказания услуг иностранной организации с начала его существования признается постоянным представительством иностранной организации при условии, что такая деятельность осуществляется в течение периода, превышающего 180 дней непрерывно или в совокупности в любом 12-месячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом периоде.

В Республике Казахстан, вне зависимости от сроков существования деятельности, постоянным представительством нерезидента признается учреждение, через которое осуществляется предпринимательская деятельность на территории республики. К ним относятся:

любое место осуществления производств, переработки, комплектации, фасовки, упаковки и/или поставки товаров;

любое место управления;

любое место геологического изучения недр, осуществления разведки, подготовительных работ к добыче или добыча полезных ископаемых, а также работы и услуги по контролю и/или наблюдению в этих областях;

любое место осуществления деятельности (в том числе контрольной или наблюдательной), связанной с трубопроводом;

любое место деятельности, связанное с установкой, наладкой и эксплуатацией игровых автоматов, компьютерных сетей и каналов связи, аттракционов, а также связанной с транспортной или иной инфраструктурой;

место реализации товаров, за исключением выставок и ярмарок;

место осуществления строительной деятельности и/или строительно-монтажных работ, оказание услуг по наблюдению за их выполнением;

место нахождения структурного подразделения юридического лица-нерезидента, за исключением представительств, осуществляющих деятельность согласно пункту 6 статьи 220 Налогового кодекса;

место нахождения лица, осуществляющего посредническую деятельность в республике от имени нерезидента в соответствии с Законом Республики Казахстан от 18 декабря 2000 года № 126-III «О страховой деятельности»;

место нахождения резидента-участника договора о совместной деятельности с нерезидентом в соответствии с законодательством иного государства либо Республики Казахстан, осуществляемая на территории республики.

Для целей налогообложения постоянным учреждением нерезидента признается место оказания услуг или выполнения работ на территории

республики, не предусмотренных пунктом 1 статьи 220 Налогового кодекса, через работников или другой персонал, нанятый нерезидентом, если деятельность осуществляется более 183 календарных дней в пределах любого последовательного 12-месячного периода с даты начала такой деятельности.

Согласно статье 28 Налогового кодекса **Кыргызской Республики** постоянное учреждение (постоянное представительство) означает постоянное место деятельности с привлечением персонала на постоянной основе, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Кыргызской Республики.

Понятие «Постоянное учреждение» в соответствии с законодательством республики включает место управления, отделение, контору, фабрику, мастерскую, шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов, земельный участок, а также:

строительную площадку или строительный, монтажный или сборочный объект, или услуги, связанные с наблюдением за выполнением соответствующих работ, если только такая площадка или объект существуют в течение 183 календарных дней и более, или такие услуги оказываются в течение 183 календарных дней и более в течение любого 12-месячного периода;

установку или сооружение, используемые для разведки природных ресурсов, или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, или буровую установку, или судно, используемые для разведки природных ресурсов, если только такое использование длится в течение 183 календарных дней и более или такие услуги оказываются в течение 183 календарных дней и более в течение любого 12-месячного периода;

оказание услуг, включая консультационные услуги нерезидентом через персонал, нанятый этим нерезидентом, если персонал осуществляет такую деятельность на территории Кыргызской Республики в течение 183 календарных дней и более в течение любого 12-месячного периода;

осуществление предпринимательской деятельности в Кыргызской Республике через зависимого агента. Под термином «зависимый агент» признается организация или физическое лицо, которое соответствует одновременно следующим условиям:

а) уполномочено на основании договорных отношений представлять в Кыргызской Республике интересы иностранной организации, действовать и/или совершать от имени и за счет такой организации определенные юридические действия, в том числе заключать договор возмездного оказания услуг, передавать право собственности или пользования имуществом, принадлежащего такой организации;

б) сумма вознаграждения, полученная от иностранной организации, превышает 75 % его выручки за налоговый период по налогу на прибыль;

в) деятельность не ограничивается видами деятельности, перечисленными в пункте 6 части 3 статьи 28 Налогового кодекса;

реализацию иностранной организацией товаров в Кыргызской Республике, в том числе полученных в результате переработки на территории Кыргызской Республики;

оказание услуг в электронной форме на основе использования доменного имени или IP-адреса, зарегистрированного в Кыргызской Республике.

Оказание иностранной организацией услуг в электронной форме без использования доменного имени или IP-адреса, зарегистрированного в Кыргызской Республике, местом поставки которых признается территория Кыргызской Республики, не приводит к образованию постоянного учреждения этой организации в Кыргызской Республике.

Постоянное учреждение иностранной организации подлежит налоговой регистрации в соответствии с Налоговым кодексом.

Согласно пункту 15 статьи 5 Налогового кодекса постоянным представительством в **Республике Молдова** является постоянное место деятельности, через которое нерезидент полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в республике, непосредственно или через агента с зависимым статусом, включая:

а) место управления, подразделение, офис, фабрику, завод, мастерскую, а также шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов или выращивания сельскохозяйственных культур;

б) строительную площадку, строительный, монтажный или сборочный объект либо связанную с ними деятельность по техническому надзору, обслуживанию и эксплуатации оборудования только в том случае, если такая площадка, объект или деятельность продолжаются в течение периода, превышающего 6 месяцев;

с) реализацию товаров с расположенных на территории Республики Молдова и принадлежащих нерезиденту или арендуемых им складов;

д) оказание иных услуг, ведение иной деятельности в течение периода, превышающего три месяца, за исключением квалифицируемой как представительство согласно пункту 20, а также работы по трудовому договору (соглашению) и независимой профессиональной деятельности, если настоящим кодексом не предусмотрено иное;

е) осуществление в Республике Молдова любой деятельности, отвечающей хотя бы одному из признаков, предусмотренных в подпунктах «а»–«д», через агента с зависимым статусом либо содержание этим агентом в Республике Молдова запасов товаров или изделий, из которых он поставляет товары или изделия от имени нерезидента.

В отступление от положений пункта 15 статьи 5 Налогового кодекса постоянное представительство не предполагает осуществление нерезидентом Республики Молдова видов деятельности подготовительного, вспомогательного или иного характера при отсутствии критериев постоянного представительства, перечисленных в пункте 15. К видам деятельности

подготовительного, вспомогательного или иного характера относятся, в частности:

а) использование сооружений исключительно для целей хранения либо демонстрации товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту;

б) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту, исключительно для целей хранения или демонстрации;

с) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту, исключительно для целей переработки другим лицом;

д) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров нерезидентом;

е) содержание постоянного места деятельности исключительно в целях сбора и/или распространения информации, маркетинга, рекламы либо изучения рынка товаров (услуг), реализуемых нерезидентом, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью нерезидента;

ф) содержание постоянного места деятельности для целей подписания договоров лицом от имени нерезидента в случае, если подписание договоров происходит в соответствии с подробными письменными инструкциями нерезидента;

г) осуществление деятельности, предусмотренной подпунктом «б» пункта 15 статьи 5 Налогового кодекса, не более чем в течение 6 месяцев.

В Российской Федерации под определением «постоянное представительство» понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации (далее – отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Таким образом, определение содержит совокупность признаков постоянного представительства, а именно:

наличие места деятельности;

регулярный характер такой деятельности⁴;

ведение предпринимательской деятельности.

Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение.

Началом существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ. При этом в случае, если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой

⁴ Критерий «регулярная деятельность» определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности в каждом конкретном случае.

организации-субподрядчика, при условии, что продолжительность ее деятельности составляет в совокупности не менее 30 календарных дней и что генподрядчик имеет постоянное представительство.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет деятельность, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

При применении международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения учитываются Комментарии к Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал, на основе которой заключаются Соглашения.

В Республике Таджикистан согласно статье 12 Налогового кодекса под постоянным учреждением нерезидента (иностранного предприятия или нерезидентного физического лица) в республике понимается постоянное место, через которое нерезидент полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность, в том числе деятельность, выполняемую через уполномоченное лицо. Для определения основного постоянного представительства используются общеприменимые понятия.

Согласно положениям Соглашений, подписанных Республикой Таджикистан с другими государствами, предусмотрены разные сроки, с которых строительная площадка считается образованной, в том числе 6 месяцев, 12 месяцев, 24 месяца или иные периоды.

В соответствии с частью 4 статьи 12 Налогового кодекса нерезидент также считается имеющим постоянное учреждение в Республике Таджикистан, если:

через уполномоченного агента производит сбор страховых премий и/или осуществляет страхование или перестрахование рисков в Республике Таджикистан;

оказывает услуги на территории Республики Таджикистан непрерывно более 90 календарных дней в любом последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в данном налоговом периоде, через работников или персонал, нанятый для этих целей;

является участником договора о совместной деятельности (простого товарищества), образованного в соответствии с законодательством Республики Таджикистан и действующего на территории Республики Таджикистан;

проводит выставки в Республике Таджикистан на платной основе и/или на которых производится поставка (продажа) товаров;

на основании договорных отношений наделяет резидента или нерезидента правом представлять его интересы в Республике Таджикистан, действовать и/или заключать от его имени контракты (договора, соглашения).

Постоянным учреждением иностранного юридического лица в **Республике Узбекистан** признается постоянное место деятельности, через которое это иностранное юридическое лицо полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в Республике Узбекистан.

Под постоянным учреждением понимается в частности:

- 1) любое место управления, филиал, отделение, бюро, контора, офис, кабинет, агентство, фабрика, мастерская, цех, лаборатория;
- 2) место осуществления производства, переработки, комплектации, фасовки и упаковки товара;
- 3) любое место, в том числе склад, используемое в качестве торговой точки;
- 4) рудник (шахта), нефтяная или газовая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов;
- 5) установка или сооружение (включая его монтаж), используемое для изучения (разведки), разработки, добычи и (или) эксплуатации природных ресурсов, но только при условии, что установка или сооружение используется или готово к использованию в течение более 183 дней;
- 6) любое место осуществления деятельности (в том числе контрольной или наблюдательной), связанной с трубопроводом, газопроводом;
- 7) любое место осуществления деятельности, связанной с установкой, наладкой и эксплуатацией игровых автоматов (включая приставки), компьютерных сетей и каналов связи, аттракционов.

Постоянным учреждением признается также:

- 1) строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект либо связанная с ними надзорная (контрольная) деятельность, при условии, что такая площадка, объект или деятельность существуют или продолжаются более 183 дней в течение любого последовательного 12-месячного периода;
- 2) оказание услуг, включая консультационные услуги, выполняемых этим иностранным юридическим лицом посредством своих служащих или другого нанимаемого им персонала для этих целей, при условии, что такая деятельность продолжается (для одного и того же или связанного проекта лица или связанной стороны иностранного юридического лица) не менее 183 дней в течение любого последовательного 12-месячного периода.

Кроме того, если какое-либо лицо действует в Республике Узбекистан от имени иностранного юридического лица и обычно заключает контракты или играет главную роль в заключении контрактов по передаче права собственности (оказания услуг) или предоставлении права пользования имуществом от имени этого иностранного юридического лица, то деятельность

такого лица приводит к образованию постоянного учреждения этого иностранного юридического лица.

АНТИУКЛОНИТЕЛЬНЫЕ НОРМЫ

В налоговом администрировании важную роль играет вопрос борьбы с уклонением от уплаты налогов (получением необоснованной налоговой выгоды). Применение таких правил становится одной из основных причин возникновения налоговых споров в рамках реализации положений Соглашений. Ниже приведен анализ антиуклонительных норм и практики их применения в государствах – участниках СНГ.

Азербайджанская Республика включила правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов в отдельные статьи Налогового кодекса. Они применяются в случаях, когда налогоплательщик использовал схему льготного уклонения от уплаты налогов. При применении таких правил налоговые органы имеют право вносить корректировки в целях оценки дополнительных налоговых обязательств. Также ежегодно обновляется список территорий и стран, которые, как считается, имеют льготный налоговый режим. Операции с налогоплательщиками в подобных юрисдикциях могут подпадать под действие определенных правил предотвращения уклонения от уплаты налогов.

В **Республике Армения** согласно части 6 статьи 125 Налогового кодекса выплата аванса резиденту стран (географических территорий) со специальной либеральной системой налогообложения, установленных Правительством Республики Армения, в случае неполучения товара в течение 365 дней, следующих за днем осуществления предоплаты организации, зарегистрированной (состоящей на учете) в этих странах (территориях), осуществленная предоплата на 366-й день, следующий за днем ее осуществления, считается иным доходом, получаемым из источников в Республике Армения, по которому налог на прибыль исчисляется по ставке 20 %.

В **Республике Беларусь** рассматриваемый вопрос регулируется пунктами 4 и 5 статьи 33 Налогового кодекса, согласно которым налоговая база и/или сумма подлежащего уплате, зачету или возврату налога подлежит корректировке в случаях:

когда установлено искажение сведений о совокупности фактов совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и/или налоговом учете, налоговых декларациях, а также в других документах и/или информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

основными целями совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и/или зачет, возврат суммы налога;

отсутствует реальность совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

Общие правила по борьбе с получением необоснованной налоговой выгоды зафиксированы в частности в статьях 23–25 и 30 Налогового кодекса **Республики Молдова**, которые ограничивают вычет расходов в целях налогообложения, в статье 48, согласно которой в случае возмещения налогоплательщику в течение налогового периода ранее вычтенных расходов, потерь или безнадежных долгов, возмещенная сумма учитывается и включается в его валовой доход в том году, в котором она была получена.

Также в случаях возмещении налога на добавленную стоимость (НДС) применяется пункт 27 Положения о возмещении налога на добавленную стоимость, утвержденного постановлением Правительства Республики Молдова от 1 февраля 2013 года № 93, согласно которому в случае наличия сомнений относительно подлинности экономических и финансовых отношений по решению руководства Государственной налоговой службы Республики Молдова осуществляется встречная проверка у поставщиков товаров и услуг по принципу – до производителя или импортера.

В **Российской Федерации** общие правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов зафиксированы в частности в пунктах 2 и 3 статьи 45 и статье 54.1 Налогового кодекса. Также применяются положения, выработанные судебной практикой. Данные инструменты предусматривают широкий спектр антиуклонительных мер, которые применяют налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля, в частности:

анализ фактических обстоятельств заключения сделки, в частности, оценка экономических, логистических, рыночных, деловых условий сделки в целях установления реальности и обоснованности совершения финансово-хозяйственной операции (в случае, если установлена ее фиктивность, дальнейший анализ не проводится);

анализ исполнения обязательств по договору (обязательство по сделке должно исполнить надлежащее лицо – то, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то, у которого такая обязанность есть по договору или закону, по этому критерию инспекции выявляют среди контрагентов «технические» компании);

анализ умышленности в совершении налогового правонарушения (налогоплательщик преследовал цель неправомерно уменьшить налоговую обязанность или знал о «техническом» характере контрагента, то считают, что правонарушение он совершил умышленно);

анализ выбора контрагента (оценка должной осмотрительности налогоплательщика).

В целях противодействия уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью «фирм-однодневок», по инициативе Федеральной налоговой службы принят Федеральный закон от 23 ноября 2020 года

№ 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в редакции от 29 декабря 2020 года), которым установлены меры по совершенствованию налогового администрирования, уточнению отдельных положений Налогового кодекса, затрагивающие положения пункта 4-5 статьи 80, статьи 174 Налогового кодекса и применяющиеся в отношении налоговых деклараций (расчетов), представленных после 1 июля 2021 года.

Так, установлен перечень обстоятельств, при которых налоговая декларация или расчет считается непредставленным:

декларация (расчет) подписана неуполномоченным лицом;

руководитель организации дисквалифицирован и срок его дисквалификации не истек, или в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о недостоверности сведений о нем ранее даты представления декларации (расчета);

в едином государственном реестре записей актов гражданского состояния содержатся сведения о дате смерти физического лица, наступившей ранее даты подписания налоговой декларации (расчета) усиленной квалифицированной электронной подписью;

в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о прекращении юридического лица (путем реорганизации, ликвидации, исключения из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа) ранее даты представления декларации (расчета).

Кроме того, установлены критерии для признания деклараций не представленными в случае несоответствия показателей налоговой декларации по НДС перечню контрольных соотношений, свидетельствующих о нарушении порядка ее заполнения. Перечень позволяет произвести сопоставление итоговых показателей разделов декларации по НДС между собой, выявить несоответствия в разделах 8 и 9 декларации (книги покупок и продаж), а также приложений к ним.

Также закреплена обязанность налогового органа уведомлять налогоплательщика о признании налоговой декларации (расчета) непредставленной.

В статье 23 Налогового кодекса **Республики Таджикистан** предусмотрены меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов, а также альтернативные методы налогообложения. Для корректного определения налоговых обязательств налоговые органы имеют право:

не принимать в расчет операции (сделки), которые не имеют для налогоплательщика существенного экономического значения (за исключением значения для налоговых обязательств);

переквалифицировать операцию (сделку) в соответствии с реальной ситуацией, если ее форма не соответствует ее содержанию (определить ее заново).

Налоговый кодекс **Республики Узбекистан** содержит ряд положений в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов (получением необоснованной налоговой выгоды). Так, в частности:

если юридическое оформление сделки или экономических отношений не соответствует их действительному экономическому содержанию, налоговые органы в целях налогообложения вправе изменить юридическую квалификацию сделки, статус налогоплательщика и/или характер его экономической деятельности (статья 14 Налогового кодекса);

в налоговых отношениях налогоплательщики обязаны проявлять должную осмотрительность при выборе контрагентов, проверяя наличие их постановки на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, деловую репутацию, наличие производственной базы и персонала, финансовое состояние, способность исполнить обязательства по сделке. При этом расходы (убытки), понесенные налогоплательщиком по сделкам с лицами, не исполнившими свои обязательства перед ним, в целях налогообложения не признаются, если этот налогоплательщик при заключении сделки не проявил должной осмотрительности (статья 15 Налогового кодекса);

внедрено правило бенефициарного собственника (право фактического владения), при применении положений международных договоров (статья 6 Налогового кодекса);

внедрена норма, в соответствии с которой привилегии, предусмотренные в международных договорах, не распространяются на налогового резидента государства, с которым заключен международный договор Республики Узбекистан, если налоговый резидент использует положения международного договора в интересах другого лица, не являющегося налоговым резидентом того государства, с которым заключен этот международный договор (статья 6 Налогового кодекса);

налоговым органам предоставлено право корректировать суммы подлежащих уплате налогов таким образом, чтобы исключить злоупотребления правом, в том числе использование схем уклонения, целью которых является получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты либо уменьшения суммы уплачиваемых налогов (статья 14 Налогового кодекса).

БЕНЕФИЦИАРНЫЙ СОБСТВЕННИК

Азербайджанская Республика включила понятие «бенефициарный собственник» в Закон Азербайджанской Республики от 10 февраля 2009 года №767-IIIQ «О противодействии легализации денежных средств или другого имущества, полученного преступным путем, и финансированию терроризма».

Применение Соглашений подразумевает определение бенефициарного собственника в отношении получателя дивидендов, процентов, роялти или оплаты за технические услуги. Налоговые агенты и налогоплательщики руководствуются Правилами администрирования международных соглашений

об избежании двойного налогообложения, заключенных между Азербайджанской Республикой и другими государствами.

Некоторые Соглашения предусматривают применение положений, ограничивающих применение льгот и преференций (PPT/LOB).

Согласно Закону **Республики Армения** от 3 апреля 2001 года № ЗР-169 «О государственной регистрации юридических лиц, государственном учете выделенных подразделений, учреждений юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» настоящий (реальный) собственник – это физическое лицо, которое:

отдельно или совместно с аффилированным лицом контролирует или владеет участием в уставном (долевом) капитале юридического лица не менее 10 %, в том числе общей суммой не менее 10 % участия в паях, долях, акциях или праве голосования, или уставном (долевом) капитале участников данного юридического лица или юридических лиц-акционеров;

контролирует в силу факта наличия участия в уставном (долевом) капитале юридического лица посредством льготных акций или голосуемых акций (долей, паев, далее – акций), дающих право голоса более одного голоса, или других ценных бумаг;

получает не менее 15 % годовой выручки юридического лица;

компетентно назначать или освобождать лиц, включенных в органы управления юридического лица;

не будучи включенным в органы управления юридического лица, имеет возможность влиять на управление юридическим лицом, контролировать управление или деятельность юридического лица или компетентно предопределять решения юридического лица иными средствами, в том числе посредством договора о доверительном управлении, договора о совместной деятельности, договора опциона, договора о предоставлении конвертируемой задолженности по акциям (долям) и другими средствами. В случае владения, контроля юридического лица или получения дохода на основаниях, установленных данным пунктом, лицо, имеющее политическое влияние, считается настоящим собственником, независимо от величины контроля, участия и дохода.

Также в Республике Армения действует Закон Республики Армения от 21 июня 2008 года № ЗР-80 «О борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма», согласно которому реальный выгодоприобретатель (бенефициар) – это физическое лицо, от имени или в интересах которого фактически действует клиент и/или которое действительно контролирует клиента или лицо, от имени или в интересах которого осуществляются сделка или деловые отношения и/или которому принадлежит являющийся юридическим лицом клиент или лицо, от имени или в интересах которого осуществляются сделка или деловые отношения. По части юридического лица реальным выгодоприобретателем считается также физическое лицо, осуществляющее фактический (реальный) контроль за юридическим лицом или сделкой либо

деловыми отношениями, и/или в интересах которого осуществляются сделка или деловые отношения. Реальным выгодоприобретателем юридического лица может считаться также физическое лицо, которое:

с правом голосования владеет 20 % и более дающих право голоса акций (долей, паев, далее – акция) данного юридического лица (за исключением подотчетных эмитентов в соответствии с Законом Республики Армения от 20 октября 2007 года № ЗР-195 «О рынке ценных бумаг») или в силу своего участия либо в соответствии с заключенным с юридическим лицом договором имеет возможность предопределять его решения, или

является членом органа управления руководящего органа данного юридического лица, или

действует согласованно с данным юридическим лицом исходя из общих экономических интересов.

Иностранная организация признается имеющей статус фактического владельца дохода в **Республике Беларусь**, если она:

осуществляет предпринимательскую деятельность, связанную с получением из источников в республике дохода, в отношении которого она претендует на льготу по доходу фактического владельца;

является непосредственным выгодоприобретателем такого дохода;

вправе самостоятельно пользоваться и/или распоряжаться этим доходом по своему усмотрению.

При определении статуса иностранной организации в качестве фактического владельца дохода учитываются выполняемые ею в целях получения такого дохода функции, имеющиеся полномочия и принимаемые риски. Для определения статуса фактического владельца дохода могут быть учтены дополнительные основания, в том числе при проведении взаимосогласительной процедуры Министерством по налогам и сборам с налоговым органом иностранного государства в рамках международного договора республики по вопросам налогообложения.

Требование о наличии у получателя статуса бенифициарного собственника доходов, как правило, применяется в отношении дивидендов, процентов и роялти.

В Соглашениях с государствами – участниками СНГ положения, ограничивающие применение льгот и преференций, предусмотренных соответствующими Соглашениями⁵, отсутствуют.

Республика Казахстан присоединилась к Многосторонней конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (MLI), соответствующие корректировки были внесены в Налоговый кодекс, в части применения к международным договорам. MLI вступил в силу с 1 января 2020 года. С резидентами стран, где есть MLI, применяются льготы, если:

доход нерезидента должен облагаться в его государстве;

⁵ Principle Purpose Test – PPT/ Limitation of Benefits – LOB.

номинальная ставка на такой доход составляет 15 %.

В Кыргызской Республике согласно Закону Кыргызской Республики от 6 августа 2018 года № 87 «О противодействии финансированию террористической деятельности и легализации (отмыванию) преступных доходов» бенефициарным владельцем признается физическое лицо (физические лица), которое в конечном счете (через цепочку владения и контроля) прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет правом собственности или контролирует клиента либо физическое лицо, от имени или в интересах которого совершается операция (сделка).

В Республике Молдова в соответствии со статьей 3 Закона Республики Молдова от 22 декабря 2017 года № 308 «О предупреждении и борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма» понятие «бенефициарный собственник» приравнивается к понятию «выгодоприобретающий собственник» – физическое лицо, которое в конечном счете владеет физическим либо юридическим лицом или контролирует его, либо бенефициар инвестиционного общества или управляющий инвестиционным обществом, либо лицо, от имени которого осуществляется деятельность или сделка и/или которое обладает прямо или косвенно правом собственности или контроля в отношении не менее 25 % акций или прав голоса юридического лица или в отношении имущества, находящегося в доверительном управлении.

В Российской Федерации вопрос о возможности применения пониженной налоговой ставки или освобождения от налога дохода, выплачиваемого иностранному контрагенту, если это предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, зависит от того, является ли иностранный получатель лицом, имеющим фактическое право на доход.

В целях применения положений международных договоров иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода в соответствии со статьей 7 и с пунктом 1 статьи 312 Налогового кодекса. По общему правилу в соответствии с пунктом 2 статьи 7 Налогового кодекса лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается в частности лицо, которое в силу прямого и/или косвенного участия в организации, контроля над организацией либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и/или распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица).

В письмах Министерства финансов Российской Федерации от 19.12.2018 № 03-08-05/92537, Федеральной налоговой службы от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных

организаций» указано, что при определении фактического получателя дохода для целей применения пониженных ставок, установленных международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения, могут приниматься во внимание в частности следующие документы (информация):

документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и пользования полученным доходом;

документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистраций или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности;

установление факта наличия или отсутствия у лица фактического права на доход во многом основано на получении от иностранных юрисдикций дополнительной информации о движении денежных средств между компаниями группы, а также отчетности компаний. В качестве доказательств, подтверждающих, что получатель доходов не был реальным бенефициаром полученного дохода, налоговыми органами и судами признаются также коммерческие базы данных, открытые реестры иностранных компаний, информация из общедоступных источников.

В Российской Федерации для отказа в применении льгот по Соглашениям достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, и не устанавливать конечного бенефициарного собственника дохода (в соответствии с письмом Федеральной налоговой службы от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@). В соответствии с постановлением Арбитражного суда Московского округа от 9 июня 2021 года № Ф05-11475/2021 «льготы по международным соглашениям предоставляются только в отношении операций между резидентами двух Договаривающихся Государств».

В Республике Таджикистан в соответствии с абзацем восьмым статьи 2 Закона Республики Таджикистан от 18 мая 2009 года № 643 «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» бенефициарным собственником считается одно или

несколько физических лиц, которые прямо или косвенно обладают собственностью (более 25 % преобладающего участия в капитале клиента или от общего числа акций клиента с правом голоса) или реально контролируют клиента и/или лицо, в чьих интересах совершается сделка/операция, а также лица, контролирующие юридическое лицо.

Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в соответствии с Налоговым кодексом **Республики Узбекистан** признается лицо, которое имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этими доходами, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться такими доходами. При этом не имеет значения, возникло это право в силу прямого и (или) косвенного участия в этом юридическом лице или контроля над ним либо в силу иных обстоятельств.

Требование о наличии у получателя статуса бенефициарного собственника доходов применяется в отношении дивидендов, процентов и роялти.

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые указанными лицами, а также принимаемые ими риски.

Иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на доходы от источников в Республике Узбекистан, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу.

Кроме того, в Налоговом кодексе также предусмотрено правило «сквозного» налогообложения. Так, при выплате доходов иностранному лицу, не имеющему фактического права на такие доходы, при этом если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является налоговым резидентом государства (территории), с которым имеется действующий международный договор Республики Узбекистан по вопросам налогообложения, в отношении налогообложения выплачиваемых доходов (их части) применяются положения указанного международного договора.

Из практики разъяснений Государственного налогового комитета Республики Узбекистан относительно применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов нерезидентов разъясняется, что налоговым законодательством не установлены форма и список документов для определения фактического получателя дохода. В данном случае отдается предпочтение не форме, а содержанию информации, т.е. в документах должна содержаться информация, которая позволит сделать вывод, что иностранная компания действительно является фактическим получателем дохода.

Документом подтверждения может быть как уведомление от иностранного юридического лица в адрес налогового агента в виде заверительного письма, так и

приложение (дополнение) к договору. В документе должна быть раскрыта информация о наличии у иностранного юридического лица:

права самостоятельно пользоваться и/или распоряжаться полученным доходом без каких-либо ограничений со стороны третьих лиц;

предпринимательской деятельности в стране, резидентом которой он является;

обязательства по уплате налога с полученного от источников в Республике Узбекистан дохода, погасить которое оно должно в стране своего резидентства.

Требование о наличии у получателя статуса бенефициарного собственника доходов, как правило, применяется в отношении дивидендов, процентов и роялти.

ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА

Для определения взаимозависимых лиц в целях налогового регулирования трансфертного ценообразования государства – участники СНГ применяют следующие критерии.

Взаимозависимые лица в **Азербайджанской Республике** – это физические и юридические лица, взаимоотношения которых могут оказывать непосредственное влияние на экономические результаты их деятельности или представляемых ими лиц.

Они признаются взаимозависимыми в соответствии со следующими критериями:

если одно лицо прямо или косвенно участвует в имуществе (уставном капитале) другого лица, и его доля участия или право голоса составляет не менее 20 %;

если одно лицо по служебному положению подчиняется другому лицу либо находится под непосредственным или косвенным контролем другого лица;

если лица находятся под прямым или косвенным контролем третьего лица;

если лица прямо или косвенно осуществляют совместный контроль над третьим лицом;

члены семьи, указанные в статье 13.2.7 Налогового кодекса.

В **Республике Армения** согласно статье 362 Налогового кодекса 2 налогоплательщика и более считаются взаимосвязанными, если:

один из налогоплательщиков прямо или косвенно участвует в управлении, контроле другого налогоплательщика либо имеет участие в его уставном или складочном капитале;

один и тот же налогоплательщик прямо или косвенно участвует в управлении, контроле 2 налогоплательщиков и более либо имеет участие в их уставном или складочном капитале.

Считается, что налогоплательщик прямо или косвенно участвует в управлении, контроле другого налогоплательщика либо имеет участие в уставном или складочном капитале другого налогоплательщика, если:

налогоплательщику прямо или косвенно принадлежат 20 % и более акций, доли, пая в уставном или складочном капитале другого налогоплательщика;

на практике налогоплательщик контролирует деловые решения другого налогоплательщика.

Налогоплательщик на практике контролирует деловые решения другого налогоплательщика, независимо от участия в уставном или складочном капитале данного налогоплательщика, если удовлетворяется какое-либо из следующих условий:

налогоплательщик прямо или косвенно владеет или контролирует 20 % и более дающих право голоса долевых ценных бумаг другого налогоплательщика;

налогоплательщик прямо или косвенно контролирует процесс формирования (избрания) исполнительного совета или совета директоров другого налогоплательщика;

общая сумма займов, прямо или косвенно предоставленных и/или гарантированных налогоплательщиком другому налогоплательщику, превышает 51 % балансовой стоимости общих активов последнего;

более 80 % предпринимательских доходов налогоплательщика в налоговом году были получены от сделок по поставке товаров другому налогоплательщику, выполнению для него работ и/или предоставлению ему услуг, за исключением доходов и процентов, полученных от сделок по аренде и/или безвозмездному пользованию имуществом, отчуждению нематериальных активов;

более 80 % расходов налогоплательщика в налоговом году были произведены от сделок по приобретению товаров, принятию работ и/или получению услуг от другого налогоплательщика, за исключением расходов, возникающих от сделок по аренде и/или безвозмездному пользованию имуществом, отчуждению нематериальных активов и уплате процентов;

налогоплательщики заключили установленный статьей 31 Налогового кодекса договор о совместной деятельности, по которому данный налогоплательщик вложил в совместную деятельность более 50 % своих активов;

налогоплательщики заключили договор безвозмездного пользования имуществом, по которому налогоплательщик (заемщик) по праву безвозмездного пользования сроком на один год пользуется имуществом другого налогоплательщика (займодавец), и стоимость этого имущества превышает 51 % балансовой стоимости общих активов заемщика. Данный пункт применяется также в случае договоров аренды или финансовой аренды (лизинга).

В Республике Беларусь в соответствии с пунктом 1 статьи 20 Налогового кодекса физические лица и/или организации признаются взаимозависимыми лицами при наличии между ними отношений, которые оказывают и/или могут оказывать непосредственное влияние на условия и/или экономические результаты их деятельности и/или деятельности представляемых ими лиц.

К ним относятся отношения:

между лицами, являющимися учредителями (участниками) одной организации, если доля прямого и/или косвенного участия каждого из таких лиц в организации составляет не менее 20 %;

между организациями, если одно лицо прямо и/или косвенно участвует в этих организациях, и доля такого участия в каждой из этих организаций составляет не менее 20 %, а также когда их подлинным владельцем является одно и то же физическое лицо;

между организациями, состав коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых более чем на 50 % состоит из одних и тех же физических лиц совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в абзаце седьмом настоящей части;

когда одно лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в абзаце седьмом настоящей части) выступает учредителем (участником) другой организации, если доля его прямого и/или косвенного участия составляет не менее 20 %;

когда одно лицо осуществляет (непосредственно или косвенно) контроль над другим лицом (другими лицами);

когда физические лица состоят в браке, отношениях близкого родства или свойства, усыновителя и усыновленного, опекуна, попечителя и подопечного, а также между организациями, учредителями (участниками) которых они являются, если доля прямого и/или косвенного участия таких физических лиц в этих организациях составляет не менее 20 %.

Взаимозависимыми сторонами в Республике Казахстан в соответствии со статьей 11 Закона Республики Казахстан от 5 июля 2008 года № 67-IV «О трансфертном ценообразовании» признают физические или юридические лица, имеющие особые взаимоотношения, оказывающие влияние на экономические результаты сделок между ними.

Такие взаимоотношения в частности определяются на следующих условиях:

одно лицо признается аффилированным лицом другого;

лицо является крупным участником сделки;

лицо взаимосвязано с участником сделки договором;

лицо является должностным лицом участника сделки, за исключением независимого директора;

юридическое лицо контролируется лицом, которому передано одно или несколько правомочий собственника имущества, в том числе на основании договора доверительного управления;

юридическое лицо контролируется лицом, являющимся крупным акционером, участником или должностным лицом участника сделки;

юридическое лицо, по отношению к которому лицо, являющееся крупным акционером, участником или должностным лицом участника сделки, является крупным акционером, крупным участником, имеющим право на соответствующую долю в имуществе;

юридическое лицо совместно с участником сделки находится под контролем третьего лица;

лицо самостоятельно или совместно со своими аффилированными лицами владеет, пользуется, распоряжается 10% и более голосующими акциями;

физические лица-близкие родственники;

доверительные управляющие, взаимосвязанные между собой.

Взаимозависимыми субъектами в **Кыргызской Республике** в соответствии со статьей 35 Налогового кодекса признаются субъекты, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности, или деятельности представляемых ими субъектов, а именно:

субъект непосредственно или косвенно участвует в организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %;

две организации, в которых участвует третий субъект, непосредственная и/или косвенная доля участия которого в каждой из них составляет более 20 % или контролируются таким субъектом;

одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

субъекты, между которыми возникают отношения, регулируемые трудовым законодательством Кыргызской Республики;

близкие родственники;

учредитель управления и доверительный управляющий.

Определение взаимозависимого лица и критерии признания таковым приводятся в статье 5 Налогового кодекса **Республики Молдова**, согласно которой: взаимозависимое лицо – член семьи налогоплательщика или лицо, которое контролирует налогоплательщика, контролируется налогоплательщиком либо находится совместно с ним под контролем третьего лица. В целях применения этого положения:

семья налогоплательщика включает: супругу/супруга налогоплательщика; родителей налогоплательщика; детей налогоплательщика и их супругов; деда и бабушку налогоплательщика; внуков налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер налогоплательщика и их супругов; прадеда и прабабушку налогоплательщика; правнуков налогоплательщика и их супругов;

братьев и сестер родителей налогоплательщика и их супругов; племянников налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер деда и бабушки налогоплательщика и их супругов; детей брата и сестры родителей налогоплательщика и их супругов; детей племянников налогоплательщика и их супругов; а также перечисленных лиц со стороны супруги (супруга) налогоплательщика;

под контролем понимается владение (непосредственно либо через одно или более взаимозависимых лиц) 50 % и более капитала или прав голоса лица. При этом физическое лицо рассматривается как лицо, владеющее всеми долями участия в капитале, принадлежащими прямо или косвенно членам его семьи.

Более того Национальными стандартами бухгалтерского учета, утвержденными приказом Министерства финансов Республики Молдова от 6 августа 2013 года № 118, предусматривают понятие аффилированные стороны – субъекты или физические лица, которые способны контролировать или контролируются, имеют значительное влияние или могут находиться под значительным влиянием другой стороны в финансовых и операционных политиках, а также предусматривают виды аффилированных (связанных) сторон, а именно:

субъект, который прямо или косвенно контролирует другой субъект;

ассоциированный субъект – субъект, на финансовые и операционные политики которого оказывает значительное влияние другой субъект, но который не является ни дочерним, ни участником совместной деятельности;

дочернее предприятие – субъект, контролируемый материнским предприятием (основным);

участники договора простого товарищества;

субъект, который находится под контролем или совместным контролем физического лица и/или близкого члена семьи данного физического лица (например, родители, супруг/супруга и их дети);

физическое лицо или близкий член его семьи (родители, супруг/супруга и их дети), которое имеет значительное влияние на субъект или входит в состав ключевого управленческого персонала субъекта (например, член Совета субъекта, исполнительного органа, ревизионной комиссии или других руководящих органов) и таким образом участвует в управлении финансовыми и операционными политиками субъекта.

Аффилированными сторонами не являются:

субъекты, у которых общий директор или другой член ключевого управленческого персонала, которые не контролируют и не оказывают влияния ни на одну из сторон;

клиенты, поставщики, франчайзеры, дистрибьюторы и т.д., с которыми субъект осуществляет обычные экономические сделки, независимо от их объема;

другие юридические и физические субъекты, такие как: стороны, предоставляющие финансирование, кредиторы, профсоюзы, публичные учреждения и т.д. в процессе их обычных взаимоотношений.

Налоговые органы **Российской Федерации** определяют взаимозависимых лиц в соответствии со статьей 105.1 Налогового кодекса. Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и/или результаты сделок, совершаемых этими лицами, и/или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии со статьей 105.1 Налогового кодекса.

С учетом сказанного взаимозависимыми лицами в частности признаются: организации в случае, если одна организация прямо и/или косвенно участвует в другой организации, и доля такого участия составляет более 25 %;

физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и/или косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 %;

организации в случае, если одно и то же лицо прямо и/или косвенно участвует в этих организациях, и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 %;

организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в последнем подпункте), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в последнем подпункте);

организации, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в последнем подпункте;

организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

организации и/или физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %;

физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

физическое лицо, его супруг/супруга, родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

В целях статьи 105.1 Налогового кодекса долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия этого физического лица и его взаимозависимых лиц (супруг/супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный), в указанной организации.

При наличии указанных обстоятельств организации и/или физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами по основаниям, не предусмотренным пунктом 2 статьи 105.1 Налогового кодекса.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 статьи 105.1 Налогового кодекса, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 указанной статьи.

Взаимозависимыми в **Республике Таджикистан** в соответствии со статьей 14 Налогового кодекса являются лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия и экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, в том числе в случае, когда:

лица являются учредителями (участниками) одного и того же предприятия, если доля каждого лица составляет не менее 20 %;

одно лицо непосредственно и/или косвенно участвует в другом лице, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %;

одно лицо подчиняется другому лицу по должностному положению или одно лицо находится под контролем (прямым или косвенным) другого лица;

лица находятся под прямым или косвенным контролем третьего лица;

лица прямо или косвенно контролируют третье лицо, если право голоса каждого из них составляет не менее 20 %;

лица состоят в брачных отношениях или имеют родственные связи.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным частью 1 статьи 14 Налогового кодекса, если отношения

между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по поставке (реализации) товаров (работ, услуг).

Согласно статье 37 Налогового кодекса **Республики Узбекистан** взаимосвязанными лицами признаются:

юридические лица в случае, если одно юридическое лицо прямо и/или косвенно участвует в другом юридическом лице, и доля такого участия составляет более 20 %;

физическое лицо и юридическое лицо в случае, если физическое лицо прямо и/или косвенно участвует в этом юридическом лице, и доля такого участия составляет более 20 %;

юридические лица в случае, если одно и то же лицо прямо и/или косвенно участвует в этих юридических лицах, и доля такого участия в каждом юридическом лице составляет более 20 %;

юридическое лицо и лицо (в том числе физическое), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этого юридического лица или назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этого юридического лица. В случае с физическим лицом при определении его полномочий учитываются также совместные полномочия с его взаимосвязанными лицами, указанными в последнем пункте настоящей части;

юридические лица, в которых не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) назначены или избраны по решению одного и того же лица (в том числе физического). В случае с физическим лицом при определении его решений учитываются также решения, принятые совместно с его взаимосвязанными лицами, указанными в последнем пункте настоящей части;

юридические лица, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица. При этом к участию непосредственно физического лица приравнивается участие взаимосвязанных с ним лиц, указанных в пункте 11 настоящей части;

юридическое лицо и лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;

юридические лица, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

юридические лица и/или физические лица, если в последовательности, отражающей прямое участие этих лиц одно в другом, доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждом последующем юридическом лице составляет более 50 %;

физические лица, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

физическое лицо, его супруг/супруга, родители (в том числе усыновители), родители супруга/супруги, дети (в том числе усыновленные), братья и сестры с полным и неполным родством, а также опекун (попечитель) и подопечный.

Также суд может признать лица взаимосвязанными по иным основаниям, не предусмотренным выше, если отношения между этими лицами обладают перечисленными признаками.

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ

В Азербайджанской Республике в соответствии со статьей 14-1.2 Налогового кодекса налоги могут быть начислены на суммы операций, проводимых:

между резидентом и нерезидентами, являющимися взаимозависимыми с ним;

между постоянным представительством нерезидента в Азербайджанской Республике и этим нерезидентом или его представительством, филиалом и другим подразделением, расположенным в других странах, либо другим лицом, взаимосвязанным с данным нерезидентом и расположенным в другом государстве;

между постоянным представительством резидента и/или нерезидента республики и субъектами, учрежденными в странах с льготным налогообложением.

В Республике Армения в соответствии со статьей 363 Налогового кодекса применяются следующие критерии отнесения трансграничной сделки к контролируемой:

сделка по поставке товаров, отчуждению нематериальных активов, выполнению работ и (или) предоставлению услуг считается контролируемой, если сделка совершается между установленными статьей 362 Налогового кодекса взаимосвязанными налогоплательщиками, за исключением нижеуказанных случаев;

сделка по поставке товаров, отчуждению нематериальных активов, выполнению работ и (или) предоставлению услуг, совершенная между взаимосвязанными налогоплательщиками, считающимися резидентами республики, считается контролируемой в случаях, когда одна из сторон сделки согласно части 2 статьи 198 Налогового кодекса считается плательщиком роялти; одна из сторон сделки пользуется установленными Налоговым кодексом налоговыми льготами по части налога на прибыль, НДС и (или) роялти; одна из сторон сделки считается оператором свободной экономической зоны, установленной пунктом 4 статьи 3 Закона Республики Армения от 18 июня 2011 года № ЗР-193 «О свободных экономических зонах».

Сделка, осуществляемая между налогоплательщиком-резидентом и зарегистрированными в странах (географических территориях) со специальной

либеральной системой налогообложения налогоплательщиками, считается контролируемой, независимо от обстоятельства взаимосвязанности налогоплательщиков.

При определении цены товаров, работ, услуг, прав для целей налогообложения в Республике Армения применяют следующие методы:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения/дробления прибыли.

Относительно симметричных корректировок при трансграничных сделках согласно статье 377 Налогового кодекса они предусмотрены в случаях, когда:

корректировка условий контролируемой сделки, одна из сторон которой является налогоплательщиком-резидентом, была произведена или предлагается налоговым органом другой страны;

корректировка влечет за собой налогообложение в другой стране такого дохода, по которому налогоплательщик-резидент уже уплатил налог в республике;

с совершающей или предлагающей корректировку страной Республика Армения имеет ратифицированный международный договор об избежании двойного налогообложения.

Критериями отнесения трансграничной сделки к контролируемой в **Республике Беларусь** являются:

внешнеторговые сделки со взаимозависимым лицом, если цена сделки (сумма цен сделок) (без учета НДС, акцизов) с одним контрагентом в календарном году превышает 400 тыс. белорусских рублей – для организации, не включенной в перечень крупных плательщиков; 2 млн белорусских рублей – для организации, включенной в перечень крупных плательщиков, за исключением сделок с резидентами оффшорных зон.

Сделки по реализации или приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав, совершенные со взаимозависимым юридическим лицом – налоговым резидентом Республики Беларусь, которое не исчисляет и не уплачивает налог на прибыль (освобождено от налога на прибыль) в календарном году, в котором совершена сделка, если цена сделки (сумма цен сделок) (без учета НДС, акцизов) с одним контрагентом в календарном году превышает 400 тыс. белорусских рублей – для организации, не включенной в перечень крупных плательщиков; 2 млн белорусских рублей – для организации, включенной в перечень крупных плательщиков⁶.

⁶ К указанным лицам относятся резиденты свободных экономических зон; плательщики, применяющие особые режимы налогообложения, а также плательщики, осуществляющие деятельность на определенных законодательными актами территориях, резиденты Парка высоких технологий, специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал», Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень».

Сделки, совершенные со взаимозависимым лицом, с плательщиком, применяющим особые режимы налогообложения, по реализации или приобретению: недвижимого имущества (его части), в том числе сделки, в результате которых происходит передача доли объекту долевого строительства, владельцу жилищных облигаций жилого и (или) нежилого помещения; жилищных облигаций в процессе их обращения (за исключением операций эмитентов с облигациями собственной эмиссии), совершенные после государственной регистрации создания объекта строительства.⁷

Внешнеторговые сделки по реализации или приобретению стратегических товаров по перечню, определяемому Советом Министров Республики Беларусь, когда цена сделки (сумма цен сделок), с одним контрагентом в календарном году превышает 2 млн белорусских рублей (без учета НДС, акцизов).

Сделки по реализации или приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав с резидентом оффшорной зоны, когда цена сделки (сумма цен сделок) с одним контрагентом в календарном году превышает 400 тыс. белорусских рублей (без учета НДС, акцизов). Данные сделки, приравниваются к сделкам со взаимозависимым лицом.

С целью определения цены товаров, работ, услуг в Республике Беларусь применяются следующие методы:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

При определении и признании рыночной цены на товар, работу, услугу в **Кыргызской Республике** используются официальные источники информации о рыночных ценах на товар, работу, услугу и биржевых котировках, базы данных государственных органов и органов местного самоуправления, информация, предоставляемая налоговым органам налогоплательщиками, а также другая соответствующая информация.

В Республике Молдова сделки между участниками общей собственности или взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только при условии, что их взаимозависимость не повлияла на результаты таких сделок.

В соответствии с частью 8 статьи 24 Налогового кодекса не разрешается вычет убытков от реализации или обмена собственности, выполнения работ и оказания услуг (прямо или опосредовано) взаимозависимыми лицами друг другу. Для целей настоящей части убытки представляют собой разницу между годовой суммой стоимости продаж и годовой суммой дохода от продаж, отраженную в бухгалтерском учете за весь налоговый период в отношениях со

⁷ Контролю соответствия рыночных цен не подлежат сделки, в результате которых физическое лицо приобрело в собственность жилое помещение, в котором оно постоянно проживало не менее 5 лет.

взаимозависимым лицом. Положения настоящей части не распространяются на отношения между членами одного и того же кооператива или одной и той же группы сельскохозяйственных производителей, а также на отношения кооператива или группы сельскохозяйственных производителей с их членами.

Вместе с тем при реализации активов, выполнении работ или оказании услуг между взаимозависимыми лицами нужно принимать во внимание, что операции между ними должны осуществляться по рыночной стоимости. В соответствии со статьей 99 Налогового кодекса поставка, осуществляемая по цене ниже рыночной вследствие того, что между поставщиком и покупателем (получателем) существуют специфические отношения, или того, что покупателем (получателем) является наемный работник поставщика, считается облагаемой поставкой. облагаемой стоимостью указанной поставки является ее рыночная стоимость.

Согласно части 7 статьи 24 Налогового кодекса не разрешается вычет компенсаций, вознаграждений, процентных начислений, платы за аренду имущества и других расходов, произведенных в интересах члена семьи налогоплательщика, должностного лица или руководителя хозяйствующего субъекта, члена товарищества или иного взаимозависимого лица, если отсутствуют доказательства допустимости выплаты такой суммы.

Однако законодательством Республики Молдова разрешается вычет в налоговых целях процентных начислений по внешнему займу от взаимозависимого юридического лица-нерезидента при условии, если эти расходы вписываются в лимит, установленный частью 2 статьи 25 Налогового кодекса, т.е. в пределах средневзвешенной процентной ставки по кредитам, выданным банковским сектором юридическим лицам на срок до 12 месяцев и более 12 месяцев, в разрезе молдавских леев и в иностранной валюте

Налоговый кодекс **Российской Федерации** устанавливает критерии и суммовые пределы для признания сделок контролируемыми для разных категорий лиц и различных видов сделок. Контролируемые сделки со взаимозависимыми лицами – резидентами Российской Федерации будут признаны, если сумма доходов за год превышает 1 млрд российских рублей и выполняется хотя бы одно из условий:

стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль (кроме ставок по пункту 2-4 статьи 284 Налогового кодекса) к прибыли, получение которой связано с такими сделками;

одна из сторон – плательщик налога на добычу полезных ископаемых, использующий ставку в процентах, и объект сделки – добытое полезное ископаемое;

хотя бы одна из сторон сделки применяет единый сельскохозяйственный налог (подпункт 3 пункта 2 статьи 105.14 Налогового кодекса);

одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций;

одна из сторон – плательщик налога, чья деятельность связана с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, а другая сторона не подпадает под такие условия;

хотя бы одна сторона сделки является исследовательским корпоративным центром по проекту «Сколково» или участником проекта по Федеральному закону от 29 июля 2017 года № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», применяющими освобождение по НДС;

хотя бы одна из сторон применяет инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль;

хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, учитывающим при расчете налоговой базы по нему доходы (расходы) по такой сделке.

При этом контролируемые сделки со взаимозависимыми лицами – нерезидентами Российской Федерации будут признаны, если превышен суммовой критерий в 60 млн российских рублей за год.

Согласно статье 180 Налогового кодекса **Республики Узбекистан** сделка между взаимосвязанными лицами – налоговыми резидентами республики признается контролируемой при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 5 млрд сумов;

хотя бы одна сторона сделки применяет специальный налоговый режим или является участником специальной экономической зоны, при этом в числе других сторон этой сделки есть лицо, не применяющее специальные налоговые режимы;

хотя бы одна сторона сделки освобождена от уплаты налога на прибыль, применяет пониженную налоговую ставку или иные налоговые льготы, при этом в числе других сторон этой сделки есть лицо, не освобожденное от уплаты такого налога и не применяющее льгот;

предметом сделки является добытое одной из сторон сделки полезное ископаемое, если налог на пользование недрами в отношении этого полезного ископаемого предусматривает адвалорную налоговую ставку.

Сделки, предусмотренные первыми двумя пунктами, признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 500 млн сумов.

Контролируемыми сделками также признаются:

сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (цветные металлы, драгоценные металлы, минеральные удобрения, углеводородное сырье и нефтепродукты, хлопковое волокно и хлопковая пряжа);

сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, местом жительства либо местом налогового резидентства которого является офшорная юрисдикция.

При определении цены товаров, работ, услуг, прав для целей налогообложения в Республике Узбекистан применяют следующие методы:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения/дробления прибыли;

В Республике Узбекистан налоговый контроль при трансфертном ценообразовании вступил в силу с 1 января 2022 года.

НЕДОСТАТОЧНАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ

Статья 110.3 Налогового кодекса **Азербайджанской Республики** гласит следующее: «если займы, полученные за границей (за исключением займов, выданных иностранными банками и кредитными организациями, а также займов по облигациям, торгуемым в зарубежных биржах), превышают чистые активы (капитал) налогоплательщика более чем в два раза, то вычитать с дохода проценты, начисленные на часть займа, превышающую чистый актив (капитал) более чем в два раза, не допускается. Положения настоящей статьи не распространяются на банки-резиденты и кредитные организации».

Национальное законодательство **Республики Армения** предусматривает, что при определении базы налогообложения резидента-плательщика налога на прибыль и нерезидента-плательщика налога на прибыль, осуществляющего деятельность в республике посредством постоянного учреждения, из валового дохода не уменьшаются:

та часть процентных сумм, рассчитываемых по части кредитов и/или займов (в том числе процентных сумм, рассчитываемых в рамках договоров лизинга), которая превышает суммы, соответствующие двукратному размеру расчетной ставки банковского процента, установленной Центральным банком Республики Армения по состоянию на 31 декабря налогового года;

та часть процентных сумм, рассчитываемых в течение налогового года по части займов, привлеченных от субъектов, не считающихся банком или кредитной организацией, которая по результатам налогового года превышает двукратный размер положительной величины собственного капитала плательщика налога на прибыль (за исключением банков и кредитных организаций) по состоянию на последний день налогового года; девятикратную положительную величину собственного капитала, считающегося банком или кредитной организацией плательщика налога на прибыль по состоянию на последний день налогового года.

В Республике Беларусь при определении налоговой базы налога на прибыль за налоговый период и внереализационных расходов по видам работ, услуг, имущественных прав и по иным обязательствам, формирующим сумму контролируемой задолженности, белорусская организация ведет учет исходя из сумм фактически понесенных затрат и внереализационных расходов, если их размер не превышает суммы предельных затрат. Сумма предельных затрат подлежит определению, если на последний день налогового периода у белорусской организации имеется рассчитанная контролируемая задолженность, сумма которой в 3 раза и более (для белорусской организации, производящей в налоговом периоде подакцизные товары, – более чем в 1 раз) превышает величину ее собственного капитала.

Под контролируемой задолженностью белорусской организации понимается задолженность по работам (услугам) перед следующими лицами:

учредитель (участник) белорусской организации, владеющий не менее чем 20 % акций (паев, долей в уставном фонде) этой организации (далее – учредитель (участник)), и иное ее взаимозависимое лицо;

взаимозависимое лицо учредителя (участника) белорусской организации.

Сумма контролируемой задолженности определяется как совокупность сумм задолженностей перед всеми указанными лицами по следующим позициям:

заемные средства по кредитам, займам (за исключением коммерческих займов), по которым начисляется доход, без учета сумм процентов;

инжиниринговые услуги, маркетинговые услуги, консультационные услуги, услуги по предоставлению информации, управленческие услуги, посреднические услуги, услуги по поиску и/или подбору персонала, найму персонала, предоставлению персонала для осуществления деятельности, вознаграждению за передачу (предоставление) имущественных прав в отношении объектов права промышленной собственности;

неустойки (штрафы, пени), суммы, подлежащие уплате в результате применения иных мер ответственности, включая возмещение убытков, за нарушение договорных обязательств;

обязательства, возникшие в связи с исполнением указанными лицами гарантийного обязательства по погашению задолженности белорусской организации по вышеназванным позициям.

Согласно налоговому законодательству **Кыргызской Республики** уплаченные процентные расходы подлежат вычету, в случае если сумма долга была использована для осуществления экономической деятельности. При этом процентные расходы, выплаченные в связи с приобретением или созданием амортизируемых основных средств, или связанные с расходами, влияющими на изменение их стоимости до ввода их в эксплуатацию, не подлежат вычету из совокупного годового дохода, а увеличивают их стоимость.

Согласно налоговому законодательству **Республики Молдова**, налогообложение доходов юридических лиц-нерезидентов, не

осуществляющих деятельность в Республике Молдова через постоянное представительство, у источника выплаты производится независимо от распоряжения данными лицами своими доходами в пользу третьих лиц и/или своих подразделений в других государствах. При этом термин «недостаточная капитализация» в налоговом законодательстве Республики Молдова не применяется.

В Российской Федерации под долговыми обязательствами согласно пункту 1 статьи 269 Налогового кодекса понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования, независимо от способа их оформления. По долговым обязательствам любого вида доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки.

В целях налогообложения контролируемой задолженностью признается непогашенная задолженность налогоплательщика-российской организации по следующим долговым обязательствам этого налогоплательщика (если иное не предусмотрено Налоговым кодексом):

долговое обязательство перед иностранным лицом, являющимся взаимозависимым лицом налогоплательщика-российской организации в соответствии с подпунктами 1, 2 или 9 пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса, если такое иностранное лицо прямо или косвенно участвует в налогоплательщике-российской организации, указанной в абзаце первом настоящего пункта;

долговое обязательство перед лицом, признаваемым в соответствии с подпунктами 1–3 или 9 пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса взаимозависимым лицом иностранного лица, указанного в подпункте 1 настоящего пункта, если иное не предусмотрено пунктом 8 статьи 269 Налогового кодекса;

долговое обязательство, по которому иностранное лицо, указанное в подпункте 1 настоящего пункта, и (или) его взаимозависимое лицо, указанное в подпункте 2 настоящего пункта, выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства налогоплательщика-российской организации, если иное не предусмотрено пунктом 9 статьи 269 Налогового кодекса.

В случае если размер контролируемой задолженности налогоплательщика более чем в 3 раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств этого налогоплательщика (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов этого налогоплательщика, применяются правила, установленные пунктами 4–6 статьи 269 Налогового кодекса.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с пунктом 4

настоящей статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранному лицу.

Выплачиваемый иностранной организации доход по контролируемой задолженности подлежит налогообложению согласно соответствующим статьям Соглашений, в зависимости от вида квалификации (проценты/дивиденды) такого дохода.

Статьей 114 Налогового кодекса **Республики Таджикистан** уставлено следующее ограничение в отношении процентов: вычитаются фактически уплаченные проценты за каждый кредит в размере не более 3-кратной суммы процентов, начисленных (подлежащих начислению) с использованием ставки рефинансирования Национального банка Таджикистана, действующей в налоговом периоде. Данное положение применяется и к процентам, выплачиваемым по договорам финансовой аренды (лизинга).

Не подлежат вычету из валового годового дохода проценты по кредитам, выплаченные в связи с приобретением и (или) созданием амортизируемых основных средств или связанные с расходами, влияющими на изменение их стоимости их в эксплуатацию, они увеличивают стоимость таких основных средств⁸.

В отношении предприятия, если более 25 % доли в уставном капитале которого непосредственно или косвенно принадлежат нерезидентам или юридическим лицам, освобожденным от налога на прибыль, по каждому кредиту, использованному в пределах налогового периода, уплаченные проценты вычитаются в соответствии с частью 1 статьи 114 Налогового кодекса, но при этом максимальная сумма процентов ограничивается суммой процентов, превышающей максимальную процентную ставку. Для целей статьи 114 Налогового кодекса максимальные процентные ставки определяются путем деления процентной ставки по кредитам на коэффициент уставного капитала. Коэффициент уставного капитала рассчитывается путем деления непогашенной задолженности на конец отчетного периода на стоимость доли иностранного учредителя в уставном капитале и его деление на 3. Под понятием кредита признаются ссуды, займы и коммерческие ссуды, банковские депозиты и прочие ссуды, независимо от форм их оформления.

Расходы налогоплательщика в виде процентов по долговым обязательствам (кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления) в **Республике Узбекистан** вычитаются исходя из фактической процентной ставки (за исключением затрат, подлежащих капитализации в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете).

⁸ В редакции Закона Республики Таджикистан от 2 января 2020 года № 1676 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Таджикистан».

Затраты юридического лица, связанные с контролируемой задолженностью, вычитаются в размере, не превышающем предельных значений. Указанное правило применяется в отношении:

процентов за пользование заемными средствами;

сумм неустоек (штрафов, пеней), сумм, подлежащих уплате в результате применения иных мер ответственности, в том числе в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств.

Контролируемой задолженностью юридического лица признается:

задолженность перед иностранным юридическим либо физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом Республики Узбекистан, владеющим прямо или косвенно более чем 20 % акций (паев, долей в уставном фонде (уставном капитале)) этого налогоплательщика;

задолженность перед другим лицом, признаваемым взаимосвязанным лицом иностранного лица, указанного выше;

задолженность перед иным лицом, перед которым указанные лица выступают поручителями, гарантами или иным образом обязуются обеспечить погашение контролируемой задолженности этого налогоплательщика.

Контролируемая задолженность включает совокупность сумм задолженностей по заемным средствам и по неустойкам (штрафам, пеням), суммам, подлежащим уплате в результате применения иных мер ответственности, в том числе в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств, в налоговом периоде.

ДРУГИЕ ДОХОДЫ. ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ

В Азербайджанской Республике понятие прочих доходов в Налоговом кодексе не определено. Статья 13.2.12 Налогового кодекса определяет только понятия дохода и внереализационного дохода.

Согласно положениям статьи 13.2.12 Налогового кодекса внереализационные доходы – доход от участия в виде пайщика в деятельности других предприятий, доходы, вырученные от принадлежащих предприятию акций, облигаций и других ценных бумаг, а также другие доходы, полученные от операции, не связанной непосредственно с производством и продажей товаров и услуг (работ), в том числе сумма, полученная в виде штрафа и возмещения ущерба, возросшая курсовая разница по инвалютным операциям, суммы кредиторских и депонентских задолженностей с исковой давностью, просроченной в соответствии с законодательством.

В Республике Армения квалификации отдельных категорий доходов в национальном законодательстве или правоприменительной практике относящихся к другим доходам отсутствуют.

В правоприменительной практике **Республики Беларусь** такие доходы, как неустойки (штрафы, пени), алименты, выплаты по страховым случаям, выигрыши, могут быть отнесены к другим доходам.

В **Республике Молдова** в соответствии с подпунктом «и» части 1 статьи 71 Налогового кодекса под понятием «другие доходы» нерезидентов, полученных в Республике Молдова, понимаются «другие доходы, не оговоренные в предыдущих пунктах статьи 71, при условии, что налоговым законодательством или иными законодательными актами они не освобождены от налогообложения».

В части **Российской Федерации** при толковании термина «иные аналогичные доходы» следует учитывать, что в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса приведен общий признак видов доходов иностранной организации, подлежащих обложению налогом на прибыль организаций, – доход не должен быть связан с предпринимательской деятельностью иностранной организации на территории Российской Федерации. Поскольку все возможные случаи предусмотрены быть не могут, в подпункте 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса указано на аналогичные, т.е. также не связанные с предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации, доходы иностранной организации («пассивные» виды доходов), т.е. по существу их перечень является открытым.⁹ Схожие нормы содержатся в Соглашениях.

В соответствии с определением Верховного Суда Российской Федерации от 7 сентября 2018 года № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 и Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 5 октября 1995 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» услуги по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов, консультирование по вопросам осуществления проекта признаны пассивным доходом и обложены как «другие доходы».

В определении Верховного Суда Российской Федерации от 6 октября 2020 года № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019 при рассмотрении вопроса о природе дохода в виде лизинговых платежей по договору международного выкупного лизинга и применимых к нему статей Соглашения, заключенного с Республикой Беларусь (далее – Соглашение с Беларусью), отражена позиция о неприменимости к нему статьи 18 «Другие доходы» данного Соглашения. Указанное дело направлено на новое рассмотрение. При новом рассмотрении дела постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28 июня 2021 года № Ф02-3166/2021 указанный вид дохода был отнесен к доходу от предпринимательской деятельности (статья 7 Соглашения с Беларусью). Таким образом, судом сформулирована позиция об

⁹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 29.04.2021 № 03-08-05/32988.

отсутствии права у России по удержанию налога у источника по данному виду дохода.

В **Республике Таджикистан** в соответствии с пунктом «я» части 24 статьи 17 Налогового кодекса под понятием «другие доходы» понимаются «все виды доходов, не предусмотренные в настоящем пункте данной статьи».

Льготное налогообложение у источников дивидендов, процентов, роялти

В **Азербайджанской Республике** правила администрирования Соглашений предусматривают освобождение от налогообложения или привлечение по сниженной ставке дохода, получаемого из источника в Азербайджанской Республике. Нерезидент может обратиться в налоговый орган по месту учета лица, выплачивающего ему доход, относительно применения освобождения или привлечения по сниженной ставке, представив соответствующее заявление (DTA-03), заполненное в электронной форме или на бумажном носителе.

При подаче заявления нерезидент также должен приложить документ, подтверждающий резидентство в иностранном государстве, заключившем международный договор; документ, подтверждающий долю участия; решение о распределении дивидендов.

В **Республике Армения** критерии для применения пониженной ставки налога различаются в зависимости от Соглашений. Так, в отношении дивидендов:

в Соглашении между Республикой Армения и Российской Федерацией пониженная ставка (5 %) налога у источника выплаты в отношении дивидендов применяется при условии, если резидент другого договаривающегося государства владеет не менее 25 % уставного капитала предприятия, распределяющего дивиденды;

в Соглашении между Республикой Армения и Республикой Казахстан ставка дивидендов не должна превышать 10 % налога у источника выплаты при условии, если фактический владелец дивидендов является резидентом другого договаривающегося государства.

В отношении процентов:

в Соглашении между Республикой Армения и Российской Федерацией ставка процентов не должна превышать 10 % налога у источника выплаты при условии, если фактический владелец процентов является резидентом другого договаривающегося государства. При этом предусмотрено также освобождение процентов от налогообложения, если фактическое право на эти проценты имеет правительство или центральный банк этого другого государства;

в Соглашении между Республикой Армения и Республикой Казахстан ставка процентов не должна превышать 10 % налога у источника выплаты при

условии, если получатель, будучи фактическим владельцем процентов, является резидентом другого Договаривающегося Государства. При этом предусмотрено также освобождение процентов от налогообложения, если проценты причитаются и получены другим Государством, его центральными или местными органами власти, или центральным (национальным) банком этого другого Государства, или любой другой подобной организацией, которая может быть согласована впоследствии между компетентными органами Государств.

В Республике Беларусь в отношении дивидендов основное условие – участие в капитале выплачивающей дивиденды организации. Получатель дохода в виде процентов является налоговым резидентом государства, с которым заключено Соглашение, и их подлинным владельцем. При этом в ряде Соглашений предусмотрено полное освобождение процентов у источника, если их получателем является правительство или центральный банк.

В соответствии со статьей 249 Налогового кодекса **Кыргызской Республики** дивиденды, процентные доходы (кроме процентных доходов, полученных от ценных бумаг, находящихся в листинге фондовой биржи Кыргызской Республики по наивысшей и следующей за наивысшей категории листинга), роялти, полученные из источников в Кыргызской Республике иностранной организацией, не связанной с постоянным учреждением в Кыргызской Республике, подлежат налогообложению у налогового агента по ставке 10 %, если иное не предусмотрено Соглашением.

При этом в соответствии со статьей 213 Налогового кодекса дивиденды, полученные налогоплательщиками от участия в отечественных организациях, не облагаются налогом на прибыль.

Согласно части 1 статьи 4 Налогового кодекса **Республики Молдова**, если международным договором, регулирующим налогообложение или содержащим нормы, регулирующие налогообложение, одной из сторон которого является Республика Молдова, установлены иные правила и положения, чем те, которые предусмотрены налоговым законодательством Республики Молдова, применяются правила и положения международного договора.

Применение международных договоров, регулирующих налогообложение или содержащих нормы, регулирующие налогообложение, осуществляется в порядке, установленном положениями международных договоров и налогового законодательства Республики Молдова.

В соответствии с законодательством Республики Молдова, если иное не предусмотрено Соглашением, частью которого является Республика Молдова, из доходов нерезидента удерживают и уплачивают налог в размере:

12 % – с платежей, направленных на выплату нерезиденту, соответствующих доходам, предусмотренным в статье 71 Налогового кодекса, за исключением платежей, указанных ниже;

15 % – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно;

15 % – с выведенной из уставного капитала суммы, соответствующей увеличению уставного капитала от распределения чистой прибыли и/или иных источников, определенных в собственном капитале, между акционерами (пайщиками) в налоговые периоды 2010–2011 годов включительно в соответствии с долей участия в уставном капитале;

6 % – с дивидендов, в том числе в виде акций или долей участия, выплаченные хозяйствующим субъектом-резидентом, если иное не предусмотрено Соглашением.

При этом согласно законодательству Республики Молдова дивидендами является доход, полученный от распределения чистой прибыли между акционерами (пайщиками) в соответствии с долей участия в уставном капитале, за исключением дохода, полученного в случае полной ликвидации хозяйствующего субъекта, соответственно перевод постоянным представительством прибыли после налогообложения своему головному офису будет считаться выплатой дивидендов.

Согласно положениям подпункта «j» статьи 71 Налогового кодекса роялти, получаемые от резидента или нерезидента, располагающего постоянным представительством в Республике Молдова, в случае, если данные роялти являются расходами постоянного представительства, считаются источником дохода нерезидента, облагаемым налогом.

В то же время роялти, за исключением роялти физических лиц в возрасте 60 лет и более в области литературы, искусства и науки, выплаченные в пользу физических лиц, облагаются у источника в размере 12 %, если иное не предусмотрено Соглашением.

В соответствии с частью 1 статьи 79³ Налогового кодекса положения международных договоров превалируют над налоговым законодательством Республики Молдова; в случае наличия различных ставок налогообложения в международных договорах и в налоговом законодательстве Республики Молдова применяются более благоприятные ставки налогообложения.

Для толкования положений международных договоров, заключенных Республикой Молдова с другими государствами, используются комментарии к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития.

В Российской Федерации с учетом действующих Соглашений в отношении дивидендов, процентов и роялти, как правило, применяются пониженные налоговые ставки в зависимости от выполнения установленных критериев (например: фактическое владение соответствующим размером доли, срок владения долей, размер вложений) и соответствия определению фактический получатель дохода (бенефициарный собственник). При этом в ряде Соглашений предусмотрено полное освобождение процентов у источника,

если их получателем является правительство, Центральный банк либо иные правительственные структуры.

В соответствии с постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30 июня 2020 года № Ф03-1016/2020 по делу № А59-8433/2018 дивиденды, распределяемые непропорционально доле участия в капитале, облагаются согласно Соглашению. Согласно статье 43 Налогового кодекса дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

В Республике Узбекистан, доходы в виде дивидендов облагаются у источника по налоговой ставке в размере 10 %, если иное не предусмотрено в Соглашениях. При этом в некоторых заключенных Соглашениях также предусматриваются критерии по снижению налоговой ставки, в зависимости от доли участия нерезидента.

Кроме того, действуют два условия для применения пониженной ставки налога у источника выплаты в отношении как дивидендов, так и процентов:

- фактическое владение долей;
- наличие сертификата резидентства.

Вместе с тем в Республике Узбекистан дивидендами признаются:

любой доход, полученный акционером (участником) при распределении прибыли юридического лица (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям) по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) этого юридического лица;

выплаты при ликвидации акционеру (участнику) юридического лица в денежной или натуральной форме в части, превышающей размер доли этого акционера (участника) в уставном фонде (уставном капитале) этого юридического лица;

выплата действительной стоимости части доли исключенному или вышедшему участнику, определяемая по данным бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дате исключения и выхода участника в части, превышающей размер доли этого акционера (участника) в уставном фонде (уставном капитале) этого юридического лица;

доходы акционера (участника) юридического лица, полученные в виде стоимости дополнительных акций (увеличения номинальной стоимости доли) в случае увеличения уставного фонда (уставного капитала) за счет собственного капитала (имущества) этого юридического лица.

Дивидендами признаются также любые доходы, получаемые из источников за пределами Республики Узбекистан, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательством иностранных государств.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления), в том числе по денежным вкладам.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ

Согласно Налоговому кодексу **Азербайджанской Республики** режим налогообложения дохода (прибыли) постоянных представительств не отличается от режима налогообложения национальных компаний. В Азербайджанской Республике, помимо налога на прибыль постоянного представительства нерезидента, любая сумма из чистой прибыли этого постоянного представительства, перечисленная данному нерезиденту, облагается налогом по ставке 10 %.

В соответствии с Налоговым кодексом **Республика Армения**, правила налогообложения прибыли нерезидентов, осуществляющих деятельность в республике посредством постоянного учреждения, не отличаются от налогообложения национальных компаний-резидентов.

При этом согласно части 5 статьи 125 Налогового кодекса доходы нерезидента – плательщика налога на прибыль, осуществляющего деятельность в республике посредством постоянного учреждения, не приписываются постоянному учреждению, если обосновывающие эти доходы расчетные документы не были выписаны постоянным учреждением, независимо от обстоятельства указания постоянного учреждения как получающего доход в договорах, заключенных между нерезидентом – плательщиком налога на прибыль, осуществляющим деятельность в республике посредством постоянного учреждения, и другой стороной сделки.

Согласно статье 133 Налогового кодекса нерезидент – плательщик налога на прибыль, осуществляющий деятельность в республике посредством постоянного учреждения, обязан вести отдельный учет по части доходов и расходов, приписываемых постоянному учреждению. При определении базы налогообложения нерезидента – плательщика налога на прибыль, осуществляющего деятельность в республике посредством постоянного учреждения, из валового дохода уменьшаются только те расходы (в том числе осуществленные за пределами республики), в расчетных документах которых в качестве данных относительно лица, приобретающего товар, принимающего работу и/или получающего услуги, указаны соответствующие данные постоянного учреждения.

В соответствии с национальным законодательством Республики Армения перевод постоянным учреждением прибыли после налогообложения своему головному офису выплатой дивидендов не считается.

В Республике Беларусь имеются две особенности налогообложения дохода (прибыли) постоянных представительств:

необходимость подтверждения иностранным аудиторским заключением зарубежных затрат головной иностранной организации, понесенных для целей деятельности через постоянное представительство; с 2021 года возможно подтверждение зарубежных затрат заключением лица, осуществляющего деятельность по налоговому консультированию в иностранном государстве, резидентом которого является иностранная организация;

не предусмотрен перенос убытков.

Относительно правил отнесения доходов и расходов к постоянному представительству статьей 7 Соглашений предусмотрено, что при определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для целей такого постоянного представительства, включая управленческие и общие административные расходы, независимо от того, понесены ли эти расходы в государстве, где находится постоянное представительство, или за его пределами. Аналогичный подход предусмотрен статьями 167 и 180 Налогового кодекса.

Является обязательным ведение бухгалтерского учета по деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, в том числе оформление первичных учетных документов. Зарубежные затраты, понесенные головной иностранной организацией для целей деятельности через постоянное представительство, должны подтверждаться заключением, упомянутым выше. Перечень затрат, не учитываемых при налогообложении прибыли, одинаков для резидентов и нерезидентов.

Перевод постоянным представительством прибыли после налогообложения своему головному офису в Республике Беларусь не признается выплатой дивидендов.

К наиболее частым категориям споров налоговых органов и налогоплательщиков по данным вопросам относятся:

несогласие с необходимостью уплаты налога на прибыль по деятельности, приведшей с учетом сроков, предусмотренных Соглашениями, к возникновению постоянного представительства;

несогласие с исключением при исчислении налога на прибыль затрат, не подтвержденных документально;

неправомерное распределение зарубежных затрат между головным офисом и постоянным представительством;

неуплата НДС по оборотам по реализации услуг, местом реализации которых является территория Республики Беларусь, приобретенным у иной иностранной организации, которые относятся к деятельности через постоянное представительство.

В соответствии с Налоговым кодексом **Кыргызской Республики**, правила налогообложения прибыли нерезидентов, осуществляющих деятельность в Кыргызской Республике посредством постоянного учреждения, не отличаются от налогообложения национальных компаний-резидентов.

Постоянное учреждение иностранной организации включает в состав совокупного годового дохода и указывает в своей налоговой отчетности все доходы, полученные иностранной организацией из источников в Кыргызской Республике, в том числе полученные на банковские счета иностранной организации за пределами Кыргызской Республики.

Для нерезидентов, имеющих постоянное представительство в **Республике Молдова** согласно Налоговому кодексу, данное постоянное представительство рассматривается в налоговых целях как хозяйствующий субъект-резидент, но только в отношении полученного в Республике Молдова дохода и:

административных расходов согласно положениям Национальных стандартов бухгалтерского учета или Международных стандартов финансовой отчетности, понесенных нерезидентами и учтенных постоянным представительством, подлежащих вычету в пределах 10 % начисленной заработной платы работников данного постоянного представительства;

документально подтвержденных расходов, непосредственно относящихся к этому доходу согласно положениям Налогового кодекса.

Доходами нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, полученными в Республике Молдова, считаются:

а) доходы от реализации товаров;

б) доходы, получаемые от оказания услуг, в том числе от управленческих, финансовых, консультационных, аудиторских, маркетинговых, юридических, агентских (посреднических), информационных услуг, оказываемых резиденту или нерезиденту, располагающему постоянным представительством в Республике Молдова, в случае, если данные доходы являются расходами постоянного представительства;

с) доходы в виде прироста капитала, полученные физическими лицами-нерезидентами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Республики Молдова, определенные согласно статей 39–41 Налогового кодекса;

д) доходы, полученные юридическими лицами-нерезидентами, в виде прироста капитала, определенные согласно частям 1–4 статьи 40 Налогового кодекса, от продажи, обмена или отчуждения иным способом капитальных активов, указанных в части 1 статьи 39 Налогового кодекса;

е) дивиденды, в том числе в виде акций или долей участия, выплаченные хозяйствующим субъектом-резидентом;

ф) процентные начисления по обязательствам государства либо резидента или нерезидента, располагающего постоянным представительством в

Республике Молдова, в случае, если данные процентные начисления являются расходами постоянного представительства;

g) доходы от уступки прав требования долга резиденту или нерезиденту, располагающему постоянным представительством в Республике Молдова, в случае, если данные доходы являются расходами постоянного представительства;

h) штрафы за неисполнение или ненадлежащее исполнение любым лицом обязательств, в том числе по заключенным договорам на выполнение работ (оказание услуг) и/или по внешнеторговым договорам на поставку товаров;

i) доходы в форме вознаграждений, получаемые от резидента или нерезидента, располагающего постоянным представительством в Республике Молдова, в случае, если данные доходы являются расходами постоянного представительства;

j) роялти, получаемые от резидента или нерезидента, располагающего постоянным представительством в Республике Молдова, в случае, если данные роялти являются расходами постоянного представительства;

k) доходы от лизинговых операций, от предоставления в аренду или поднаем, имущественный наем или узуфрукт имущества, находящегося в Республике Молдова;

k¹) доходы от лизинговых операций, от предоставления в аренду или поднаем, имущественный наем или узуфрукт морских, воздушных судов и/или железнодорожных или автомобильных транспортных средств, а также контейнеров;

l) доходы от взносов по договорам страхования и перестрахования;

m) доходы от международных морских, воздушных, железнодорожных или автомобильных перевозок, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, расположенными за пределами Республики Молдова;

g) доходы, получаемые от оказания профессиональных услуг и иных услуг, отличных от предусмотренных пунктом «q»;

t) комиссионные вознаграждения, полученные от резидента или нерезидента, располагающего постоянным представительством в Республике Молдова, если такие комиссионные вознаграждения являются расходами постоянного представительства;

u) другие доходы, не оговоренные в предыдущих пунктах, при условии, что налоговым законодательством или иными законодательными актами они не освобождены от налогообложения.

Налогоплательщик-нерезидент, осуществляющий деятельность в Республике Молдова через постоянное представительство, является плательщиком подоходного налога по валовым доходам, полученным из источников Республики Молдова, связанным с постоянным представительством и уменьшенным на сумму вычетов только тех расходов, убытков и других выплат, которые непосредственно относятся к этим доходам,

с учетом положений статьи 75 Налогового кодекса (приложение № 3 к постановлению Правительства Республики Молдова от 11 июля 2018 года № 693 «Положение о подоходном налоге нерезидентов»).

Постоянное представительство нерезидента, находящееся в Республике Молдова, не имеет права относить на вычеты суммы, предъявленные данным нерезидентом в качестве:

а) роялти, вознаграждений и других аналогичных платежей за пользование или предоставление права пользования собственностью или результатами интеллектуальной деятельности этого нерезидента;

б) выплат за услуги, оказанные этим нерезидентом;

с) процентных начислений и других вознаграждений по займам, предоставленным этим нерезидентом;

д) расходов, не связанных с получением доходов от деятельности, осуществленной в Республике Молдова;

е) документально не подтвержденных расходов.

В отступление от указанных положений работа по трудовому договору (соглашению) или иному договору (соглашению) гражданско-правового характера, осуществляемая физическими лицами-нерезидентами, не приводит к образованию постоянного представительства таких физических лиц.

В Соглашениях, участницей которых является Республика Молдова, при определении налогооблагаемого дохода постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для целей этого постоянного представительства, включая управленческие и общие административные расходы, независимо от того, понесены эти расходы в Республике Молдове, где находится постоянное представительство, или за ее пределами, за минусом исключений, предусмотренных Налоговым кодексом. При этом вычеты таких расходов должны быть подтверждены документально.

Постоянное представительство для целей налогообложения обязано вести отдельный учет валовых доходов и расходов от предпринимательской деятельности, осуществляемой как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами.

В случае если юридическое лицо-нерезидент осуществляет деятельность не только в Республике Молдова и при этом не ведет отдельного учета, позволяющего определить доход, получаемый от деятельности, осуществляемой им через постоянное представительство, сумма валового дохода может быть определена на основе расчета, руководствуясь одним из следующих показателей:

1) удельный вес валового дохода от реализации продукции (работ, услуг) в Республике Молдова в общей сумме дохода юридического лица-нерезидента от всей его деятельности;

2) удельный вес расходов, связанных с деятельностью на территории Республики Молдова, в общей сумме расходов юридического лица-нерезидента;

3) удельный вес численности работников, осуществляющих деятельность на территории Республики Молдова, в общей численности работников юридического лица-нерезидента.

Нерезидент, который имеет постоянное представительство в Республике Молдова, исчисляет подоходный налог аналогично принципу для экономических агентов-резидентов, руководствуясь положениями статьи 75 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 307 Налогового кодекса **Российской Федерации** объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, признается:

доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений пункта 4 статьи 307 Налогового кодекса;

доходы иностранной организации от владения, пользования и/или распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса, относящиеся к постоянному представительству.

Налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения, установленного пунктом 1 статьи 307 Налогового кодекса.

Если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и/или вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 % суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

В случаях наличия у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

При включении в сумму прибыли иностранной организации доходов, с которых в соответствии со статьей 309 Налогового кодекса был фактически удержан и перечислен в бюджетную систему Российской Федерации, сумма налога, подлежащая уплате этой организацией, уменьшается на сумму удержанного налога. В случае если сумма удержанного в налоговом периоде налога превышает сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного

налога подлежит возврату или зачету в счет будущих налоговых платежей этой организации в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса.

Если предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации в соответствии с Налоговым кодексом или положениями международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения приводит к возникновению на территории Российской Федерации постоянного представительства, то определение доходов такого постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков. Указанные обстоятельства принимаются во внимание при распределении доходов и расходов между иностранной организацией и ее постоянным представительством в Российской Федерации.

В Республике Таджикистан в соответствии со статьей 129 Налогового кодекса в дополнение к налогу на прибыль постоянное учреждение иностранного юридического лица, осуществляющего свою деятельность в республике, облагается налогом на чистую прибыль этого постоянного учреждения по ставке в 15 %.

Совокупный доход постоянного учреждения в **Республике Узбекистан** в соответствии со статьей 347 Налогового кодекса составляют виды доходов, связанные с деятельностью такого постоянного учреждения, полученные с даты начала ее осуществления в республике:

доходы, полученные нерезидентом в результате осуществления деятельности на территории республики через его постоянное учреждение;

доходы нерезидента от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного учреждения этого нерезидента в республике;

доходы нерезидента, включая доходы его структурных подразделений в других государствах, получаемые от осуществления деятельности в республике, идентичной или однородной той, которая осуществляется через постоянное учреждение этого юридического лица-нерезидента в Республике Узбекистан.

другие доходы от источников в республике, указанные в статье 351 Налогового кодекса, относящиеся к постоянному учреждению;

доходы от источников за пределами республики, связанные с деятельностью такого постоянного учреждения.

В случае когда нерезидент осуществляет предпринимательскую деятельность как в Республике Узбекистан, так и за ее пределами в рамках одного проекта или связанных проектов, выполняемых совместно со своим постоянным учреждением в республике, доходом такого постоянного учреждения будет считаться доход, который оно могло бы получить, если бы было обособленным и отдельным лицом, занятым такой же или идентичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало независимо от нерезидента, постоянным учреждением которого оно является.

Если товары (услуги), произведенные постоянным учреждением нерезидента в Республике Узбекистан, реализует другое структурное подразделение нерезидента, находящееся за пределами республики, доходом такого постоянного учреждения нерезидента признается доход, который оно могло бы получить, если бы было обособленным и отдельным лицом, занятым такой же или идентичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало независимо от нерезидента, постоянным учреждением которого оно является.

При осуществлении нерезидентом на территории Республики Узбекистан деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящей к образованию постоянного учреждения, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база будет составлять 20 % суммы расходов этого постоянного учреждения, связанных с такой деятельностью.

Курсовые разницы, возникающие в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете по обязательствам постоянного учреждения нерезидента Республики Узбекистан перед головным офисом или другими структурными подразделениями такого нерезидента, не подлежат отнесению на доходы (расходы) постоянного учреждения нерезидента Республики Узбекистан. При наличии у нерезидента на территории Республики Узбекистан более чем одного учреждения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного учреждения, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому учреждению.

В соответствии со статьей 348 Налогового кодекса при определении налоговой базы вычету подлежат расходы, непосредственно связанные с получением налогооблагаемых доходов от деятельности в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, независимо от того, понесены они в республике или за ее пределами, за исключением расходов, не подлежащих вычету. Не подлежат вычету также суммы, выплачиваемые нерезиденту Республики Узбекистан его постоянным учреждением в виде:

роялти, гонораров, сборов и других платежей за пользование или предоставление права пользования собственностью или интеллектуальной собственностью этого нерезидента;

расходов за услуги, оказанные этим нерезидентом постоянному учреждению;

вознаграждений по займам, предоставленным этим нерезидентом постоянному учреждению;

расходов, не связанных с получением доходов от деятельности этого нерезидента через постоянное учреждение в Республике Узбекистан;

управленческих и общеадминистративных расходов этого нерезидента, определенных частью четвертой настоящей статьи, не связанных с осуществлением деятельности в Республике Узбекистан через постоянное учреждение.

Если положениями применимого международного договора Республики Узбекистан при определении налогооблагаемого дохода постоянного учреждения нерезидента Республики Узбекистан допускается вычет управленческих и общеадминистративных расходов этого нерезидента, сумма таких расходов определяется таким нерезидентом по своему выбору одним из следующих методов:

метод пропорционального распределения расходов;

метод непосредственного (прямого) отнесения расходов на вычеты.

Доходы, полученные нерезидентом Республики Узбекистан от деятельности, отвечающей признакам постоянного учреждения, до постановки на учет в налоговом органе в качестве постоянного учреждения, подлежат налогообложению у налогового агента. При этом налог, удержанный налоговым агентом, подлежит зачету в счет погашения налоговых обязательств нерезидента после его постановки на учет в налоговом органе в качестве постоянного учреждения.

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

В Азербайджанской Республике в рамках судебного дела ОАО Дамирбанк истец оспаривал решение налогового органа о начислении налогов с выплат процентов. Проценты, выплаченные ОАО Дамирбанк Голландскому банку развития предпринимательства (ФМО) за период проверки, не облагались налогом с источника дохода, и в качестве основы для неначисления налога приводилась статья 11 Конвенции между Азербайджанской Республикой и Королевством Нидерланды «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество и предотвращении уклонения от налогов» (далее – Конвенция), освобождающая процентные доходы ФМО от обложения налогом.

Однако, несмотря на то, что согласно Конвенции процентные доходы ФМО от азербайджанского источника освобождаются от налогов, суд оставил в силе решение налоговых органов о начислении налогов с выплат ФМО за определенный период в виду того, что форма ДТА-03 (об освобождении от налогов или выплате налогов по низкой ставке согласно международным соглашениям) не была представлена вовремя.

Другим судебным делом, указанным налоговыми органами данной страны, является дело «Verdict Consulting Company ММС» в котором со стороны уполномоченного представителя налогоплательщика было подано прошение о возврате налогов с источников доходов, находящихся в Азербайджанской Республике, посредством предоставления формы «О возврате налогов с источника доходов, получаемых с источников, находящихся в Азербайджанской Республике» (ДТА-06).

Ввиду нарушения положений Правил администрирования, согласно которым прилагаемые к заявлению документы на иностранном языке должны

быть переведены на азербайджанский язык, требование налогоплательщика не было удовлетворено.

В **Республике Армения** и **Республике Молдова** отсутствует судебная практика по делам о применении положений международных договоров (соглашений), регулирующих налогообложение или содержащих нормы, регулирующие налогообложение, одной из сторон которого являются данные государства.

В **Российской Федерации** среди знаковых судебных дел можно отметить, в частности, следующие:

официальные комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения являются рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2011 года № 8654/11 по делу № А27-7455/2010); суды используют такой подход (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 31 марта 2021 года № 305-ЭС21-2404);

злоупотребление правом, в частности, если главной целью совершения трансграничной операции являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, не предполагает предоставления льгот согласно Соглашению об избежании двойного налогообложения (Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12 июля 2017 года);

дело АО «СУЭК Кузбасс» (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 6 марта 2018 года № 304 КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015): понятие «капитал» включает все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством, и в том числе предоставленные займы, проценты по которым перекалфицированы в дивиденды;

дело АО «Каширский двор – Северянин» № А40-176513/2016 (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 5 апреля 2018 года № 305-КГ17-20231): отсутствие прямого владения 10 % капитала заемщика/источника выплаты «дивидендов» не является безусловным основанием для отказа в применении льготной ставки налога; величина займа/вклада также должна приниматься в качестве капитала; есть основания для применения льготной ставки;

дело ООО «Аукционная компания «Союзпушнина» (решение Арбитражного суда г. Москвы от 11 октября 2017 года № А40-73573/17-20-612): транзитный характер деятельности получателя дивидендов; нет фактического получателя дохода; бенефициарный собственник компании и бенефициарный собственник дохода не одно и то же; необоснованное применение льготной ставки налога к дивидендам;

дело ООО «Краснобродский Южный» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 18 января 2019 года № 304-КГ18-22775 по делу № А27-331/2017): компания фактически не получала выгоду от полученного дохода и не определяла его дальнейшую экономическую судьбу; такая компания не может рассматриваться в качестве фактического получателя дохода; компания является «технической» (кондуитной); льготная ставка к дивидендам не применяется;

при определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода также следует учитывать выполняемые функции и принимаемые риски (постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 декабря 2020 года № Ф05-20327/2020 по делу № А40-247926/2019; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 сентября 2021 года № 09-6263/21 по делу № А76-5391/2020);

дело «Русджам Стеклотара Холдинг» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 25 апреля 2019 года № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016): компания – получатель дивидендов не является конечным выгодоприобретателем по полученному доходу (транзитное перечисление в адрес других организаций); применен «сквозной» подход согласно Соглашению об избежании двойного налогообложения с Турцией;

дело ОАО «Шахта «Полосухинская» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 3 декабря 2018 года № 304-КГ18-19526 по делу № А27-27287/2016): налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода;

дело АО «Мельник» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 18. Февраля 2019 года № 304-КГ18-25280 по делу № А03-21974/2017): выкуп обществом собственных акций приравнен к выплате пассивного дохода (дивидендов);

дело ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 25 апреля 2019 года № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016): расходы на оказание консультационных услуг, услуг по технической поддержке, предоставлению технической информации, услуг по управлению признаны выплатой пассивного дохода; «размер выплаченного по договорам вознаграждения соотносится с нераспределенной прибылью общества»;

дело ООО «Актив Рус» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 15 октября 2018 года № 310-КГ18-15460 по делу № А62-3777/2017): агент резидент Британских Виргинских Островов, которому переведены средства в уплату займа по договору о финансовых услугах и процентов по нему, признан в качестве фактического получателя дохода вместо номинального (юридического) работодателя (Кипр);

дело ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2017 года № 301-КГ17-18409 по делу № А11-6602/2016): кондуитная компания (Кипр)

является транзитным звеном для осуществления сделок по приобретению и последующей продаже доли в уставном капитале российской организации; начислен налог в Российской Федерации на выплаченные иностранной организации доходы;

дело ООО «Мон'дэлис Русь» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 июля 2018 года № 301-КГ18-8935 по делу № А11-6203/2016): выплаты процентов по долговому обязательству и возврат самого долгового обязательства переqualифицированы в «скрытое» распределение прибыли общества в адрес компаний холдинга;

нет сабстенс у компаний – получателей дивидендов (нет штата, транзитный перевод), поэтому нет оснований для применения льготной ставки по Соглашению об избежании двойного налогообложения (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 августа 2020 года № 09АП-34975/2020 по делу № А40-341515/2019 по делу ПАО «Акрон»);

допустим «сквозной подход» – применение льготной ставки 5 % к дивидендам в пользу резидента Нидерландов, когда фактическим получателем дохода является резидент Финляндии (пункт 35 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10 июня 2020 года);

доход в виде выплат, производимых в результате уменьшения уставного капитала российской организации, в части превышения суммы вклада иностранного участника в уставный капитал должен быть квалифицирован как дивиденды. При этом доход в размере части первоначального вклада квалифицируется как «другие доходы» (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 августа 2021 года № Ф06-7004/2021 по делу № А65-27690/2020);

дело ООО «Агроаспект» А40-118135/2019 (определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 октября 2020 года № 305-ЭС20-14227): налогоплательщики должны избирать такой способ реализации своих прав, при котором не затрагиваются интересы никаких иных субъектов, в том числе государства. Выбранный же группой компаний X5 Retail способ реструктуризации и оформления сделок порождает необоснованную дополнительную налоговую экономию для консолидированной группы налогоплательщиков;

дело АО «Объединенная химическая компания «Уралхим» А40-99373/20 (постановление Арбитражного суда Московского округа от 3 февраля 2022 года): довод о формальной самостоятельности «Uralchem Holding P.L.C.», в адрес которой были выплачены дивиденды, в частности наличие персонала и офиса, общехозяйственных расходов, не свидетельствует об осуществлении самостоятельной деятельности и неподконтрольности АО «Объединенная химическая компания «Уралхим»;

дела ООО «Ключевой партнер» А40-33865/2021 (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16 августа 2021 года), А40-33741/2021

(постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 сентября 2021 года), А40-33843/2021 (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 сентября 2021 года), дело ООО «Транспорт и услуги» (постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31 января 2022 года): международными налоговыми соглашениями может быть предусмотрено, что для целей применения льготной ставки на 5 % на дивиденды иностранной компании необходимо осуществить инвестицию в «капитал» компании, выплачивающей дивиденды, при этом соответствующая инвестиция должна быть осуществлена именно в уставный капитал российской организации;

дела ООО «Койлтюбинг-сервис» А33-5439/2019 (определение Верховного Суда Российской Федерации от 18 октября 2021 года), А33-34508/2019 (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18 ноября 2021 года): лизинговые платежи, предусмотренные заключенным между сторонами договором, не могут быть отнесены к «пассивному доходу» и не подпадают под понятие процентов, предусмотренных в статье 10 Международного налогового соглашения с Республикой Беларусь;

дело АО «Чукотская горно-геологическая компания» А40-282232/2019 (определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 марта 2021 года № 305-ЭС21-713): иностранная компания KUPOL VENTURES LIMITED не была признана фактическим получателем выплаченных налогоплательщиком дивидендов, несмотря на осуществление данной иностранной компанией инвестиционной деятельности внутри холдинга, контролируемого компанией KINROSS GOLD CORPORATION (Канада);

дело ООО «Джонсон Матти Катализаторы» А33-5437/2020 (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 декабря 2021 года): налоговые льготы, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность;

дело АО «ББР Банк» А40-247926/2019 (определение Верховного Суда Российской Федерации от 31 марта 2021 года № 305-ЭС21-2404): наличие только лишь формальных условий (резидентства контрагента) для возможности использования соглашения об избежании двойного налогообложения с основной целью получения выгоды по налогообложению свидетельствует о неправомерном использовании данного соглашения и влечет отказ в предоставлении налоговых преимуществ. Налогообложение производится с учетом резидентства действительного получателя доходов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях современной макроэкономической нестабильности, усугубленной пандемией новой коронавирусной инфекции COVID-19, налоговые администрации государств – участников СНГ вынуждены обеспечивать дополнительные поступления в бюджет. Изучение опыта различных стран по борьбе с неправильным применением Соглашений и совершенствование международного сотрудничества в части их налогового администрирования представляются заслуживающим внимания.

В представленной информации отражены основные проблемные вопросы применения Соглашений в государствах – участниках СНГ, в том числе применительно к следующим аспектам: определение налогового резидентства, постоянного представительства, общие правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов (получением необоснованной налоговой выгоды), понятие бенефициарный собственник доходов, правила PPT и LOB, трансфертное ценообразование и контролируемые сделки, «недостаточная капитализация», квалификация отдельных видов доходов и их переквалификация в налоговых целях, особенности налогообложения дивидендов, процентов, роялти, доходов постоянных представительств.

Исходя из проведенного анализа, можно отметить, что по ключевым налоговым категориям базовый подход государств – участников СНГ в основном совпадает.

Так, для целей применения Соглашений понятие «резидент» основывается на национальном (внутреннем) праве соответствующего государства. Определяющим критерием резидентства является период пребывания физического лица на протяжении 12 последовательных месяцев (как правило, более 183 дней) на территории страны, а для юридического лица – место государственной регистрации. Но при этом могут быть свои особенности в той иной стране.

Например, для юридического лица может использоваться критерий места, где решаются «существенные вопросы управления» (Республика Беларусь) или «места ежедневного практического управления» вне зависимости от места размещения основных органов контроля (Азербайджанская Республика).

Аналогичная ситуация в государствах – участниках СНГ отмечается с определением постоянного представительства, взаимозависимых лиц для целей трансфертного ценообразования, подходами к определению бенефициарного собственника (владельца) доходов и иных основных категорий.

Наблюдаются также тенденции к закреплению и развитию общих антиуклонительных налоговых правил (применимых и к международному налогообложению) непосредственно в национальном законодательстве государств – участников СНГ.

В частности, в Российской Федерации концепция необоснованной налоговой выгоды изначально была разработана в рамках правоприменительной практики (постановление пленума Высшего

Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды), а затем закреплена в виде специальной нормы в статье 54.1 и иных положениях Налогового кодекса, направленных на предотвращение избежания от уплаты налогов. Аналогичная тенденция складывается в ряде других государств – участников СНГ.

Также похожи в государствах – участниках СНГ национальные тенденции развития законодательства и судебной практики, но отдельные вопросы могут решаться по-разному.

Так, например, концепция бенефициарного собственника доходов используется в налоговом праве для эффективного налогообложения фактического, а не формально-юридического/номинального получателя определенных видов пассивного дохода (дивиденды, проценты, роялти (Республика Беларусь, Республика Узбекистан)) или дохода от активной деятельности (технические услуги (Азербайджанская Республика)), доходы от деятельности в стране, не приводящей к образованию постоянного представительства, от оказания транспортных услуг, чистая прибыль постоянного представительства, иные доходы из источников в стране (Республика Таджикистан).

При этом следует отметить, что не во всех случаях национальное право четко разграничивает категории бенефициарного собственника/владельца дохода (экономической выгоды) и подконтрольной организации (правового образования). Так, в Республике Узбекистан не имеет значения участие в капитале или наличие контроля, важно наличие «права самостоятельно пользоваться/распоряжаться доходами», а согласно законодательству Республики Таджикистан требуется наличие 25 % участия в капитале или контроля для определения бенефициарного собственника.

Проведенный анализ показывает, что бенефициарный собственник в некоторых государствах – участниках СНГ определяется через правила противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (т.е. эти понятия применяются в целях налогообложения), тогда как в других государствах – специальными налоговыми нормами.

Другим примером отличий в национальном налоговом регулировании может быть количество методов трансфертного ценообразования. Так, законодательство ряда государств – участников СНГ предусматривает пять методов определения «рыночной цены», как «классические», так и методы, основанные на распределении прибыли (в Республике Таджикистан используются, например, только три «классических» метода).

В законодательных актах государств – участников СНГ по-разному может определяться срок нахождения физического лица на территории страны для установления его резидентства в целях применения Соглашения. Или,

например, срок существования строительной площадки, или длительность оказания услуг.

Есть отличия в основаниях применения антиуклонительных норм: ими может быть «операция или сделка, проведенные с целью получения налогового преимущества» (Азербайджанская Республика) или случаи, когда «юридическое оформление сделки/экономических отношений не соответствует их действительному экономическому содержанию» (Республика Узбекистан).

При этом наличие «офшорного» элемента может стать самостоятельным основанием для применения таких правовых норм: наличие «сделки с резидентами стран/территорий, которые имеют «льготный налоговый режим» (Азербайджанская Республика), осуществление выплаты (аванса) резиденту территории «со специальной либеральной системой налогообложения» и неполучение товара в течение 365 дней (Республика Армения)

Правила международного налогообложения в государствах – участниках СНГ развиваются недостаточно быстро, в недостаточной мере отражая современные подходы.

За некоторым исключением, в большинстве случаев положения Соглашений, заключенных между государствами – участниками СНГ, не предусматривают специальных правил ограничения использования их норм для получения налоговой выгоды по типу правил PPT (принцип основной цели) и LOB (ограничение налоговой выгоды).

Имеется определенное отставание в широком регламентировании различных видов постоянных представительств. Как показал анализ, такие понятия, как «сервисное» постоянное представительство, есть в некоторых Соглашениях и национальном праве соответствующих государств – участников СНГ, тогда как «цифрового» постоянного представительства нет ни в одной из рассмотренных юрисдикций.

Последние налоговые инициативы и институты, разработанные на площадках основных международных организаций, для налогообложения доходов международных групп компаний в условиях цифровизации экономики, такие как Pillar 1 (распределение налоговых прав юрисдикций через привязку (nexus) к месту нахождения конечных потребителей товаров и услуг) и Pillar 2 (установление глобального минимального налога на доходы/прибыль Международной группы компаний), в настоящее время не нашли в достаточной степени отражения в налоговой повестке государств – участников СНГ применительно к международному налогообложению на основании норм Соглашений.

Формирование антиуклонительных правил в условиях отсутствия национальных концепций, в частности правила «недостаточной капитализации», направленные на предотвращение искусственной минимизации налоговой базы путем списания в расходы в целях налогообложения «излишних» процентов по долговым обязательствам,

предусмотрены в национальном праве соответствующих государств – участников СНГ с рядом особенностей.

Так, если условием применения правил «недостаточной капитализации», в Республике Беларусь и Российской Федерации является наличие контролируемой задолженности, которая более чем в 3 раза превышает собственный капитал заемщика, то в Азербайджанской Республике и Республике Армения достаточно превышения в 2 раза. При этом, предусматривая возможность отказа в вычете таких излишних процентов, национальное законодательство не всегда определяет правовой статус таких процентов в целях налогообложения: если в Российской Федерации такие проценты в силу закона признаются дивидендами с соответствующими последствиями, то в Азербайджанской Республике и Республике Армения такое признание не установлено национальным законодательством.

Правила, регулирующие недостаточную капитализацию, могут распространяться не только на долговые обязательства. Так, в Республике Беларусь соответствующие нормы применяются не только к займам, но и к некоторым услугам (инжиниринговые, маркетинговые, консультационные, др.), неустойке (штрафы, пени), соответствующим гарантиям; в Республике Таджикистан – к финансовой аренде (лизингу); в Республике Узбекистан – неустойке (штраф, пени) и возмещению убытков (т.е. мерам юридической ответственности).

Таким образом, периметр применения правил «недостаточной капитализации» может серьезно различаться в зависимости от конкретного государства – участника СНГ и преследуемых им целей по предотвращению избежания налогообложения.

Аналогичные расхождения можно обнаружить и в других вопросах.

Национальное право государства – участника СНГ может содержать особенности налогообложения постоянного представительства. Так, выплаты из чистой прибыли постоянного представительства головному офису могут облагаться у источника (в Азербайджанской Республике по ставке 10 % при распределении дохода постоянного представительства, а в Республике Таджикистан – по ставке 15 % как налог на чистую прибыль постоянного представительства).

В Республике Узбекистан, если товары (услуги) произведены постоянным представительством, но их реализация осуществляется другим зарубежным постоянным представительством того же нерезидента, то доход от реализации относится на постоянное представительство в Республике Узбекистан, т.е. происходит вменение дохода постоянному представительству. А если деятельность подготовительного или вспомогательного характера в интересах третьих лиц образует постоянное представительство в Республике Узбекистан, но без выплаты соответствующего вознаграждения, то 20 % расходов постоянного представительства облагается налогом как доход постоянного

представительства. Аналогичное правило установлено в законодательстве Российской Федерации.

Проведенный анализ основных направлений работы в применении Соглашений в государствах – участниках СНГ позволяет сделать вывод о том, что в условиях глобализации международной экономики и увеличения объемов трансграничной экономической деятельности данное направление налогового администрирования нуждается в совершенствовании.

В связи с этим эффективный обмен опытом налоговых администраций государств – участников СНГ, развитие потенциала и многостороннее сотрудничество являются приоритетными инструментами повышения качества налогового администрирования в этих странах.

Опыт налоговых администраций Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики, Республики Молдова, Российской Федерации, Республики Таджикистан и Республики Узбекистан в вопросах применения Соглашений, затронутых в данном анализе, дает представление о том, насколько эффективно налоговые органы действуют в рамках внутреннего законодательства и положений Соглашений при обеспечении суверенитета государств и прав налогоплательщиков.

В перспективе развитие международного сотрудничества в данном направлении позволит унифицировать подходы государств – участников СНГ, оптимизируя процессы налогового администрирования при применении Соглашений, увеличить объемы поступлений в бюджеты стран, а также повысить качество взаимодействия с налогоплательщиками и улучшить имидж налоговых органов. Данные процессы обеспечат создание комфортных условий и благоприятной среды для исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, что является одной из приоритетных целей налоговых органов государств – участников СНГ.

Это направление получит дальнейшее развитие в практической деятельности Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ на предстоящий период.