

ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ДВУСТОРОННИХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ДОГОВОРАХ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

LEGAL MECHANISMS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION IN BILATERAL INVESTMENT TREATIES OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN

Эшбекова Хилола Жавлоновна

javlonovnakhilola@gmail.com

+998 50 711 70 26

<https://doi.org/10.5281/zenodo.21698100>

Аннотация: Статья посвящена исследованию правовых способов преодоления двойного налогообложения, нашедших отражение в двусторонних инвестиционных договорах (ДИД) Узбекистана. Рассматриваются метод зачёта и метод освобождения как два базовых подхода к разрешению налоговых коллизий, анализируется взаимодействие положений ДИД с нормами соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН). Установлены недостатки действующей договорной системы Узбекистана, предложены направления её модернизации с опорой на стандарты ОЭСР и ООН.

Ключевые слова: двойное налогообложение, двусторонний инвестиционный договор, соглашение об избежании двойного налогообложения, метод зачёта, метод освобождения, международное налоговое право, капиталовложения, Узбекистан.

Abstract: The paper investigates legal approaches to overcoming double taxation as reflected in Uzbekistan's bilateral investment treaties (BITs). The credit and exemption methods are examined as two fundamental approaches to resolving tax conflicts; the interaction between BIT clauses and double taxation avoidance agreements (DTAs) is analysed. Shortcomings of Uzbekistan's current treaty system are identified, and directions for its modernisation based on OECD and UN standards are proposed.

Key words: double taxation, bilateral investment treaty, double taxation avoidance agreement, credit method, exemption method, international tax law, capital investment, Uzbekistan.

Двойное налогообложение остаётся одним из наиболее серьёзных барьеров на пути движения международного капитала. Когда один и тот же доход подпадает под налоговые претензии двух государств, совокупное налоговое бремя нередко достигает уровня, делающего инвестиционный проект нерентабельным. Для Узбекистана, целенаправленно формирующего благоприятную среду для зарубежных капиталовложений, устранение подобных налоговых барьеров приобретает стратегическое значение.

Международно-правовая практика располагает двумя инструментами снятия налоговых барьеров: ДИД и СИДН. Вопрос об их соотношении, взаимодействии и практической эффективности в узбекском контексте остаётся открытым как в научном, так и в прикладном измерении. Настоящая работа ставит целью провести системный анализ налоговых положений ДИД

Узбекистана, выявить существующие правовые лакуны и наметить пути их восполнения.

Доктрина международного налогового права разграничивает два самостоятельных явления. Юридическое двойное налогообложение складывается тогда, когда одно лицо несёт налоговое бремя по одному и тому же объекту в нескольких юрисдикциях. Экономическое двойное налогообложение охватывает случаи, при которых один и тот же экономический результат облагается налогом у различных субъектов — классический пример: обложение прибыли на уровне корпорации и повторное обложение распределяемых дивидендов у получателя [1].

Применительно к инвестиционным отношениям наиболее значимо юридическое двойное налогообложение: нерезидент, извлекающий доход на территории принимающего государства, несёт налоговые обязательства как по месту получения дохода, так и по месту своего резидентства. Высокая совокупная налоговая нагрузка непосредственно сказывается на доходности вложений и тем самым определяет привлекательность страны для зарубежного капитала.

Современные ДИД, помимо стандартных гарантий — справедливого обращения, защиты от принудительного изъятия, свободного трансфера средств — всё активнее затрагивают налоговую сферу. Арбитражная практика последних лет демонстрирует, что налоговые меры принимающего государства могут квалифицироваться как нарушение стандарта справедливого и равноправного обращения или как косвенное изъятие собственности, что размывает традиционную границу между сферами ДИД и СИДН [2].

К настоящему времени Узбекистан сформировал разветвлённую сеть международных договоров в налогово-инвестиционной сфере: свыше пятидесяти ДИД и сопоставимое число СИДН, охватывающих государства — крупнейших торговых и инвестиционных партнёров республики, в том числе Россию, Китай, Республику Корея, Германию.

Детальное изучение действующих ДИД позволяет выделить три устойчивые черты. Прежде всего, хронологически значительная часть соглашений относится к 1990-м — началу 2000-х годов и не учитывает актуальных разработок ОЭСР и ЮНКТАД в части налоговых вопросов. Далее, налоговые положения в узбекских ДИД построены преимущественно по принципу исключения: налоговые меры либо изымаются из-под действия инвестиционных гарантий, либо исключаются из арбитражной компетенции. Наконец, специальные нормы, координирующие ДИД с СИДН, в подавляющем большинстве договоров отсутствуют [3].

Следствием подобной архитектуры становится правовая неопределённость: инвестор, столкнувшийся с неблагоприятным налоговым режимом, нередко обнаруживает, что ни один из доступных договорных инструментов не обеспечивает ему работоспособной защиты. СИДН распределяет налоговые полномочия между государствами, однако не

содержит гарантий от дискриминационного налогообложения в том значении, которое вкладывает в этот термин инвестиционный арбитраж.

Международно-правовая практика выработала два метода нейтрализации двойного налогообложения, применяемых как в СИДН, так и в отдельных налоговых статьях ДИД.

Суть метода освобождения состоит в том, что государство проживания налогоплательщика не включает зарубежные доходы в налогооблагаемую базу. При «чистом» освобождении эти доходы полностью выводятся из-под налогообложения; при освобождении с прогрессией они принимаются в расчёт лишь для целей определения налоговой ставки, применяемой к иным доходам. Практическое достоинство метода — простота администрирования и гарантированное устранение двойного налогообложения; его слабое место — риск возникновения ситуации, при которой доход не облагается ни в одной из юрисдикций, особенно если государство-источник предоставляет налоговые льготы [4].

Метод зачёта строится на ином принципе: государство резидентства сохраняет за собой право облагать мировой доход налогоплательщика, однако засчитывает ему суммы налогов, фактически перечисленных в бюджеты других государств. При ординарном зачёте сумма вычета ограничена величиной налога, исчисленного по внутренней ставке применительно к иностранному доходу; при полном зачёте такого потолка нет. Данный подход обеспечивает нейтральность вывоза капитала и закреплён в качестве основного в Модельной конвенции ОЭСР.

В СИДН Узбекистана приоритет отдан методу зачёта, что согласуется с международными рекомендациями. Тем не менее правоприменение выявляет ряд устойчивых затруднений: механизм зачёта налога, удержанного у источника при выплате дивидендов, процентов и вознаграждений за использование объектов интеллектуальной собственности, на практике нередко не достигает цели вследствие расхождения в налоговых периодах двух государств, различного определения налогооблагаемой базы и отсутствия унифицированных требований к документам, подтверждающим уплату налога за рубежом [5].

Конкретное воплощение налоговых положений рассмотрим на материале двух договоров — с Российской Федерацией и с Республикой Корея, которые входят в число государств, обеспечивающих наиболее значительный приток прямых капиталовложений в узбекскую экономику.

ДИД с Россией выстроен по классической модели налоговой оговорки-исключения: фискальные меры принимающего государства выведены за рамки договорных гарантий, за исключением двух изъятий — положений о свободном переводе платежей и о запрете дискриминации. На практике это означает, что инвестор лишён возможности оспорить налоговую меру в рамках инвестиционного арбитража, ссылаясь на нарушение стандарта добросовестного обращения, — если только речь не идёт о явно дискриминационном подходе по национальному признаку. Действующее СИДН 1994 года предусматривает зачётный механизм и сниженные ставки

налога у источника (10% по дивидендам и процентам, 0% по роялти). Процедура взаимного согласования, формально предусмотренная СИДН, на практике почти не задействуется: порядок её проведения нормативно не урегулирован [6].

ДИД с Республикой Корея, подписанный в начале 1990-х годов, отличается более широкой сферой применения: налоговые меры не выведены из-под стандарта добросовестного обращения в полном объёме. Это расширяет арбитражные возможности инвестора при налоговом споре, однако одновременно создаёт правовую неопределённость для государства в отношении пределов его суверенных полномочий в фискальной сфере.

Сопоставление двух моделей наглядно демонстрирует отсутствие единой концепции налогового регулирования в договорной системе Узбекистана. Разнобой подходов снижает предсказуемость правовой среды и затрудняет инвестиционное планирование.

Проведённое исследование позволяет сформулировать три основные проблемы правового регулирования двойного налогообложения в ДИД Узбекистана.

Первая проблема — разрыв между ДИД и СИДН. Ни один из действующих договоров не содержит специального механизма, обеспечивающего их согласованное применение. В результате возникают коллизии: снижение налоговой нагрузки, достигнутое на основании СИДН, может войти в противоречие с обязательствами по ДИД, или наоборот.

Вторая проблема — моральный износ значительной части договорной базы. Большинство узбекских ДИД созданы до появления пакета мер ОЭСР/G20 по противодействию размыванию базы и переносу прибыли (BEPS), а также до принятия обновлённых модельных ДИД ЮНКТАД 2015 года. В них не предусмотрены инструменты борьбы со злоупотреблением договорными льготами (тест основной цели сделки, оговорки об ограничении льгот) [7].

Третья проблема — низкая практическая эффективность взаимосогласительных процедур. Несмотря на их закрепление в СИДН, институциональная и нормативная база для реального применения МАП в Узбекистане остаётся неразвитой.

В целях устранения выявленных недостатков целесообразно: включить в обновляемые ДИД чёткие нормы о координации с СИДН и о противодействии злоупотреблениям; ввести обязательный арбитраж в рамках МАП по образцу Модельной конвенции ОЭСР; разработать национальный типовой ДИД, учитывающий стандарты BEPS и современный подход к налоговым оговоркам.

Заключение. Система правовых инструментов устранения двойного налогообложения в ДИД Узбекистана пока находится в стадии становления. Договорная сеть, сложившаяся преимущественно в переходный период 1990-х годов, требует системной модернизации: действующие соглашения не обеспечивают ни достаточной защиты инвесторов, ни необходимой правовой определённости для государства.

Приоритетными направлениями реформирования следует считать гармонизацию ДИД и СИДН посредством специальных координационных

норм, внедрение современных механизмов противодействия злоупотреблению договорными льготами и создание эффективно функционирующей взаимосогласительной процедуры. Реализация этих мер повысит доверие иностранных инвесторов к правовой среде Узбекистана и укрепит позиции страны в конкуренции за международный капитал.

Перспективными направлениями дальнейших исследований представляются: анализ практики инвестиционного арбитража по налоговым делам с участием узбекской стороны, а также компаративное изучение подходов государств Центральноазиатского региона к обновлению своей договорной базы в сфере международного налогового права.

Adabiyotlar, References, Литературы:

1. Vogel K. Double Tax Conventions. Kluwer Law International, 1997. 1780 p.
2. Schill S.W. The Multilateralization of International Investment Law. Cambridge University Press, 2009. 422 p.
3. UNCTAD. Bilateral Investment Treaties 1995–2006: Trends in Investment Rulemaking. New York; Geneva: UN, 2007. 184 p.
4. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. 656 p.
5. Тихоненко И.Н. Международное двойное налогообложение: механизмы устранения в праве Российской Федерации // Журнал российского права. 2019. № 4. С. 114–125.
6. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 2 марта 1994 г. // Собрание законодательства РФ. 1995. № 45. Ст. 4231.
7. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement: 2015 Final Reports. Paris: OECD Publishing, 2015. 24 p.