

## **ПОНЯТИЕ ТРАСТА И ОСОБЕННОСТИ ЕГО ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НА ТЕРРИТОРИИ ОФШОРНЫХ ЗОН**

**Курбеко Мария Дмитриевна**

студент, Белорусский государственный экономический университет, РБ, г. Минск

**Ломако Алла Юрьевна**

научный руководитель, канд. юрид. наук, доцент, Белорусский государственный экономический университет, РБ, г. Минск

Несмотря на активное употребление терминов «офшор» и «офшорная компания», ни в правовой, ни в юридической литературе, ни среди юристов-практиков не существует единства в их определении.

Можно выделить узкий и широкий подходы к пониманию указанных понятий. В узком смысле «офшор», или «налоговая гавань» (tax haven), – это юрисдикция (государство или часть территории государства), которая соответствует следующим критериям:

1. отсутствие или номинальное налогообложение доходов;
2. создание с помощью законов или административных процедур препятствий для эффективного обмена информацией для налоговых целей с другими государствами по налогоплательщикам, пользующимся отсутствием или номинальным налогообложением;
3. существование недостаточной прозрачности;
4. отсутствие требования по ведению реальной деятельности.

В широком смысле понятие «офшор» охватывает «квазиофшорные юрисдикции», предлагающие благоприятные налоговые режимы: пониженные ставки отдельных налогов (например, ставка налога на прибыль предприятий в Республике Кипр составляет 12,5 %), особый порядок налогообложения отдельных видов субъектов хозяйствования (например, Limited Liability Partnership (LLP) в Великобритании и др.), возможность использовать механизмы соглашений об избежании двойного налогообложения для уменьшения налогов на отдельные виды доходов (роялти, процентный доход, дивиденды и др.) [1, с. 6].

В правовой системе Республики Беларусь используется термин «офшорная зона», под которой понимается государство (территория), в котором действует льготный налоговый режим и (или) не предусматривается раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях (п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 25 мая 2006 г. № 353 «Об утверждении перечня офшорных зон»). По мнению белорусского законодателя, вышеназванным критериям соответствуют 52 государства (территории), указанные в Перечне, утвержденном вышеназванным Указом.

Законодательство не запрещает белорусским юридическим и физическим лицам регистрировать компании либо открывать счета в указанных в Перечне офшорных зонах, равно как и не запрещает вступать в договорные и иные взаимоотношения с резидентами офшорной зоны. Однако, указанные отношения подлежат особому контролю и влекут для резидентов Республики Беларусь дополнительные налоговые обременения, в частности:

- обязанность по уплате специального офшорного сбора по ставке 15 % от суммы операции, проводимой с зарегистрированным в офшорной зоне нерезидентом (ст. 263,

266 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3);

- правила об устранении двойного налогообложения подоходным налогом с физических лиц не распространяются на доходы, полученные из указанных в Перечне офшорных зон (п. 1 ст. 224 НК);
- сделки по реализации или приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав с резидентом офшорной зоны подпадают под контроль так называемого трансферного ценообразования (п. 2.2 ст. 88 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3).

Современные офшорные юрисдикции (в широком смысле) предоставляют компаниям различные типы налоговых статусов. Налоговый статус компании определяет специфику налогообложения доходов компании (льготы или освобождение от налогов), а также имеет значение для использования норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Особенно важен налоговый статус компании в отношении таких налогов, как налог на прибыль компании (corporate income tax), налог на прирост капитала (capital gains tax), налог на дивиденды (taxation of dividends) [3, с. 236].

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Кипр «О налогообложении доходов» (The Income Tax Law, 2002) компания независимо от места ее учреждения рассматривается как нерезидент, если управление и контроль за ее деятельностью не осуществляется с территории Кипра. Причем как резидентные, так и нерезидентные компании могут создаваться в порядке, предусмотренном Законом Республики Кипр «О компаниях» (The Companies Law, 2005). Нерезидентный статус позволяет компании в определенных случаях не уплачивать налоги, установленные для компаний-резидентов. Так, например, согласно § 1 ст. 5 Закона Республики Кипр «О налогообложении доходов» все виды дохода компании-резидента облагаются налогом на прибыль, причем возникающие или получаемые из источников как в республике, так и за ее пределами.

Согласно же § 2 ст. 5 вышеназванного Закона если лицо не является резидентом республики, то оно обязано уплачивать налог на прибыль: во-первых, только в отношении доходов, возникающих или получаемых из источников в республике, а во-вторых, только в отношении доходов или имущества, определенных в Законе. Тот факт, что нерезидентная компания не является субъектом налогообложения в стране регистрации, исключает возможность применения к таким компаниям норм соглашений об избежании двойного налогообложения, а также налоговых директив ЕС, которые предоставляют различные льготы (относительно Кипра и заморских территорий Великобритании).

Несмотря на последние изменения, произошедшие в законодательстве офшорных юрисдикций, которые свидетельствуют о том, что офшорные юрисдикции постепенно отказываются от предоставления национальным компаниям специальных льготных режимов налогообложения и закрепляют возможность приобретения нерезидентного статуса. Таким образом, представляется, что «офшорная компания» (в широком смысле) – условный термин, характеризующий особый налоговый статус организации, который обеспечивает ей максимальное снижение налоговых потерь. Следует отметить, что особый налоговый статус не обязательно оказывает влияние на частноправовой (гражданско-правовой) статус офшорной компании, который определяется ее личным законом [4, с. 136].

В белорусском праве отсутствуют какие-либо специальные положения об участии офшорных компаний в частноправовых отношениях, осложненных иностранным элементом. Вместе с тем можно указать на некоторые проблемные вопросы. Первичная квалификация и определение применимого права. Согласно ст. 1094 ГК Республики Беларусь по общему правилу при определении права, подлежащего применению, суд основывается на толковании юридических понятий в соответствии с правом страны суда, т.е. по правилу *lex fori*. Таким образом, в соответствии с отечественным законодательством личный статут офшорных компаний будет определяться по праву страны, где данная компания учреждена (ст. 1110, 1111, 1112 ГК Республики Беларусь).

Как справедливо отмечает И.В. Гетьман-Павлова, льготы в отношении деятельности офшорных компаний не касаются их личного статута, а только дополняют правовое

регулирование. Вместе с тем, решение вопроса о праве, подлежащем применению к офшорной компании, осложняется тем, что термин «офшорная компания» часто используют не только для обозначения правосубъектных организаций (как наделенных, так и не наделенных статусом юридического лица), но и для обозначения обособленных имущественных комплексов, в частности создаваемых посредством учреждения трастов и «организаций коллективного инвестирования», первичная квалификация отношений с участием которых носит довольно дискуссионный характер [5].

Как отмечает В.А. Канашевский, трасты являются одним из правовых инструментов, притягивающих к офшорным юрисдикциям бизнес со всего мира. Однако, траст – институт англо-американского права, и несмотря на то что правовые порядки государств романо-германской системы права на протяжении последнего столетия пытаются приспособить данную юридическую конструкцию к своему внутреннему праву посредством смежных институтов континентального права (например, институт *Treuhänder* в Германии и Австрии, *la fiducie* в праве Франции и Швейцарии), по мнению большинства правоведов, достигнуть полной рецепции траста так и не удалось, чему препятствуют прежде всего унитарная конструкция права собственности, не предполагающая его «расщепления», как это имеет место в англо-американском институте траста, а также один из основополагающих принципов вещного права данных государств – принцип *numerus clausus* (закрытый перечень вещных прав) [6].

Указанные принципы национального вещного права создают риск непризнания зарубежного траста как противоречащего сверх-императивным нормам или публичному порядку. Вопрос о первичной квалификации англо-американских трастов в государствах континентальной системы права решается неоднозначно. В правовой литературе и правоприменительной практике можно встретить квалификацию траста: как аналога вещного права на имущество, обремененного обязанностью действовать в чужом интересе; как аналога договора; как аналога юридического лица; как аналога концепции *patrimony*; как аналога специфических полномочий по управлению имуществом.

Неоднозначность подходов к первичной квалификации траста порождает различные подходы к его коллизионному регулированию. В российской юридической литературе (праву Российской Федерации, как и праву Республики Беларусь, институт траста неизвестен, в силу чего специальная коллизионная норма отсутствует) довольно распространенной является точка зрения об установлении применимого к трастам права на основании ст. 1203 ГК Российской Федерации (аналог ст. 1110 ГК Республики Беларусь). Сторонники данного подхода полагают, что, хотя траст и нельзя назвать юридическим лицом, он обладает обособленным имуществом и определенной внутренней организационной структурой, в связи с чем может рассматриваться как «иностранная организация, не являющаяся юридическим лицом по иностранному праву», и, соответственно, допустимо определять применимое к трасту право на основании ст. 1203 ГК Российской Федерации.

Полагаю, что указанный подход некорректен, поскольку, согласно англо-американскому праву, траст не является субъектом права (лицом). Поскольку белорусскому праву институт траста неизвестен, считаем, что квалификация понятия «траст» должна осуществляться *lex cause*, т.е. с применением норм иностранного права, которому данный институт известен и с которым правоотношение непосредственно связано (п. 2 ст. 1094 ГК Республики Беларусь) [6].

Что касается коллизионного регулирования, то из-за отсутствия в отечественном праве коллизионных норм о трастах при определении применимого к ним права полагаю необходимым использовать общее правило, установленное п. 3 ст. 1093 ГК Республики Беларусь, о применении принципа наиболее тесной связи.

Таким образом необходимо отметить, что правом, наиболее тесно связанным с трастом, следует признавать право страны, в которой траст был создан. При отсутствии сведений относительно места создания траста в качестве руководства для определения тесной связи траста с каким-либо правовым порядком можно использовать положения Гаагской конвенции о праве, применимом к трастам, и о признании трастов, 1985 г., которая рекомендует учитывать следующие факторы: место управления трастом, выбранное его учредителем;

местонахождение имущества траста; место жительства или местонахождение доверительного собственника (trustee); задачи траста и место, где они должны быть выполнены (ч. 2 ст. 7).

### **Список литературы:**

- 1 Волков, А.В. Обход закона как наивысшая форма злоупотребления правом / А. В. Волков // Гражданское право. – 2013. – № 2. – С. 2-8.
- 2 Кудрявцева, Л.В. Внедоговорные обязательства в международном частном праве: сравнительно-правовой анализ / Л.В. Кудрявцева, С.А. Самсонов // Интерактивная наука. – 2017. – № 2 (12). – С. 234 – 238.
- 3 Алимова, О.Я. Унификация и гармонизация в международном частном праве. Вопросы теории и практики : монография / О.Я. Алимова, Н.Н. Викторова; отв. ред. Г. К. Дмитриева, М. В. Мажорина. – М. : Норма : ИНФРА М, 2016. – 208 с.
- 4 Гетьман-Павлова, И.В. Международное частное право : учеб. пособие для приклад. бакалавриата / И.В. Гетьман-Павлова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2018. – 225 с.
- 5 Кадышева, О.В. Унификация и гармонизация норм международного частного права в отношении определения государственной принадлежности иностранных юридических лиц / О.В. Кадышева // Вестник Московского университета. - Серия 11 «Право». – 2002. – № 3. – С. 44-65.
- 6 Царева, Л.В. Соотношение материального и коллизионного методов регулирования международных частноправовых отношений / Л.В. Царева // Правовая политика Республики Беларусь: современное состояние и перспективы развития: сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 6 дек. 2013 г. / Нац. центр законодательства и правовых исслед. Респ. Беларусь; редкол.: В.И. Семенков (гл. ред.) [и др.]. - Минск: Ин-т радиологии, 2013. – С. 142-144.