

Международное налоговое право

*Ларютина И.А. **

Во все времена государство нуждалось в значительных средствах для содержания аппарата управления, армии, полиции и, для финансирования общегосударственных хозяйственных нужд.

Исходя из указанных выше целей, государство в силу наличия у него налогового суверенитета как части государственного суверенитета, стремится обеспечить свои экономические интересы, определяя налоговую политику не только в пределах собственных границ, но и в международных делах, в частности, при заключении налоговых соглашений.

Однако в условиях возрастающего взаимодействия, а также взаимозависимости государств, что находит свое выражение во взаимной торговле товарами и разного рода услугами, совместном производстве и совместных научных разработках, вложении денежных средств в экономику других стран за определенное возмещение (проценты, дивиденды), когда деятельность лица не ограничивается рамками государства, чьей национальностью оно обладает, возникает проблема международного налогообложения, поскольку затрагиваются фискальные интересы двух, а нередко и более государств.

Государства давно осознали необходимость международного сотрудничества по налоговым вопросам, поскольку, с одной стороны, достижение договоренности с другими государствами относительно определения и разграничения налоговой юрисдикции позволяет существенно пополнить собственный бюджет, а с другой стороны, такие проблемы, как избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов, имеющие международный характер, не под силу разрешить государству в одностороннем порядке. Результатом такого сотрудничества является заключение огромного количества налоговых соглашений, а также внесение изменений в национальное законодательство.

Для России, заинтересованной в поиске дополнительных источников доходов, приоритетной должна стать разработка концепции наиболее эффективного сотрудничества в международном налогообложении, участие в которой должны принимать прежде всего юристы.

Если на Западе опыт сотрудничества государств по налоговым вопросам, доктрины налогообложения индивидов и корпораций рассма-

* Аспирантка кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД РФ

триваются в трудах ученых, посвященных международному налоговому праву¹, то в России, несмотря на обширный нормативно-правовой материал в сфере международного налогообложения, научное отпочкование и разработка такой отрасли, как международное налоговое право, запаздывает. В настоящее время российская юридическая наука, как правило, уделяет внимание лишь отдельным аспектам международного налогообложения; в качестве предмета исследования обычно избираются определенные институты, определенные проблемы, с которыми сталкиваются государства в процессе обложения своих резидентов, граждан и т.д. Однако, исследований, содержащих комплексный анализ всей действующей системы международного налогообложения, а также международного налогового права, пока не имеется.

Поэтому цель данной работы - попытка устранить имеющийся пробел, выяснить понятие и юридическое содержание международного налогового права, что позволит определить позицию и роль России в разработке и проведении в жизнь норм международного налогового права, а также обеспечить распространение в нашей стране передовых мировых знаний и опыта в сфере международного налогообложения.

Прежде всего установим, можно ли имеющиеся в настоящее время нормы, регулирующие вопросы международного налогообложения, рассматривать как составляющие международное налоговое право.

Российские ученые, занимающиеся теорией права, указывают критерии, по которым система правовых норм может быть признана в качестве отрасли права. Так, В.К. Райхер еще в 1947 г. отмечал, что совокупность правовых норм должна быть адекватна определенному специфическому кругу общественных отношений; регулируемый такой совокупностью норм специфический круг общественных отношений должен обладать достаточно крупной общественной значимостью, а нормативно-правовой материал - иметь достаточно обширный объем².

В.М. Чхиквадзе и Ц.А. Ямпольская,³ а также А.И. Иойрыш⁴ добавили такой критерий, как заинтересованность общества в выделении, раз-

¹ Такие разработки стали появляться с 1939 г. в сборниках *Cahiers de droit fiscal international* Международной Налоговой Ассоциации; P. Baker, *Double Tax Convention and International Tax Law*, 1996; M. Chretien, *Existe-t-il un Droit International Fiscal commun*, 1953; M. Chretien, *A la Recherche du Droit International Fiscal Commun*, 1955; P. J. Douvier, *Droit fiscal dans les relations internationales*, 1996; A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, 1979; J.-M. Rivier, *Droit fiscale Suisse - Le droit fiscal international*, 1983; G. Tixier, G. Gest, J. Kerogues, *Droit Fiscal International*, 1979; Raad, Cornelis van, *Nondiscrimination in International Fiscal Law*, 1986

² Райхер В.К. Общественно-исторические типы страхования. М.-Л., 1947. С. 189-190

витии и совершенствовании правового регулирования конкретной группы общественных отношений, в отпочковании новой отрасли права.

Д.Б. Левин развитие определенной сферы общественных отношений рассматривает как критерий необходимости их надлежащего регулирования посредством создания международных норм, благодаря чему складываются реальные, объективные предпосылки для выделения в рамках международного права новой отрасли права.⁵ Напоминая, что речь может идти только о научной, доктринальной систематизации, он справедливо отмечает в связи с этим определенную условность такого обозначения, как отрасль международного права⁶.

Наиболее полно, на наш взгляд, критерии отнесения правовых норм к отрасли права назвал М.И. Лазарев в своей книге "Теоретические вопросы современного международного морского права". Для классификации отраслей права он предлагал использовать не только метод регулирования, позволяющий видеть всего две отрасли права (международное публичное и международное частное право⁷), а более тонкий инструментарий: специфический круг общественных отношений и регулирующие их нормы; значимость таких отношений; обширный нормативно-правовой материал; заинтересованность в формировании новой отрасли права; наличие специальных принципов⁸.

Верно подметил А.И. Иойрыш, что вряд ли правильно использовать отсутствие метода как основание для отрицания самого факта существования отдельных отраслей международного права⁹, как это делает, например, Л.Н. Галенская, которая подразделяет международное

³ Чиквадзе В.М. и Ямпольская Ц.А. О системе советского права // "Советское государство и право", № 9, 1967

⁴ Международное атомное право. Под ред. А.И. Иойрыша. М., 1987. С. 15

⁵ Левин Д.Б. Актуальные проблемы теории международного права. М., 1974. С. 92-94

⁶ Гермином "международное право" в научном мире часто обозначается международное публичное право, хотя некоторые юристы (например, С.Б. Крылов, Ф.И. Кожевников, Л.Н. Галенская), в том числе и автор данной работы, употребляют термин "международное право" в широком смысле слова, полагая, что нормы международного частного права также входят в определение международного права

⁷ Например, С.А. Малинин выделял только эти две отрасли, полагая, что отсутствие специфики в методе правового регулирования свидетельствует и об отсутствии специального предмета правового регулирования. См., Малинин С.А. Мирное использование атомной энергии. М., 1971. С. 7

⁸ Лазарев М.И. Теоретические вопросы современного международного морского права. М., 1983. С. 21

⁹ Международное атомное право. Под ред. А.И. Иойрыша. М., 1987. С. 16

¹⁰ Галенская Л.Н. О понятии международного уголовного права. М., 1970. С. 255-256

право только на материальную и процессуальную отрасли¹⁰. По существу в международном праве один метод правового регулирования - согласование волей государств. А. И. Иойрыш также считает, что попытки подхода к международному праву с учетом всех без исключения критериев, используемых во внутригосударственном праве, в том числе и метода правового регулирования, представляются недостаточно эффективными, так как при этом не учитывается специфика международного права как самостоятельной системы права.

Итак, в первую очередь следует установить, отвечают ли нормы, регулирующие международное налогообложение, критериям, позволяющим говорить о существовании такой отрасли права, как международное налоговое право.

Международное налогообложение¹¹ представляет собой специфический круг общественных отношений, поскольку затрагивает не все общественные отношения, а только касающиеся обложения теми или иными видами налогов и фискальных интересов двух или более государств. Тем самым подразумевается наличие "иностранного элемента" или "пересечение границ". Основанием для возникновения таких отношений служит, в частности, доход, полученный лицом¹² от деятельности или из источников в иностранном государстве, а также деятельность государств, связанная главным образом с определением и разграничением налоговой юрисдикции в процессе международного сотрудничества.

Указанные выше особенности, рассматриваемые в совокупности, отличают международные налоговые отношения, с одной стороны, от складывающихся в государствах разнообразных внутренних налоговых отношений, а с другой - от иных международных, т.е. затра-

¹¹ Этот термин впервые употребил Е. Селигман в 1927 г. (Seligman E., *La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale*, 1927)

¹² Согласно соглашениям об избежании двойного налогообложения термин "лицо" означает физическое лицо, а также фонд, доверительный фонд, партнерство, компанию и любое другое объединение лиц

¹³ Как в налоговых соглашениях, затрагивающих вопросы налогообложения, определения налогового статуса тех или иных лиц (договорах об избежании двойного налогообложения, договорах об оказании административной помощи по налоговым вопросам, соглашениях о распространении налоговой юрисдикции), так и в международных договорах общего характера, носящих комплексный характер, поскольку наряду с иными статьями такие договоры содержат налоговые статьи (например, Будапештская конвенция 1980 г., ст. 7, 11 и 13 которой предусматривают освобождение межправительственных экономических организаций от прямых налогов).

гивающих интересы нескольких государств отношений, например, в сфере торговли, транспорта и т.д.

Эти конкретные отношения регулируются специфическими нормами, содержащимися в соглашениях¹³, а также национальном законодательстве. Такие нормы как нормы *lex specialis* применяются при наличии особых условий - если при налогообложении затронуты интересы нескольких государств.

В настоящее время никто не оспаривает достаточно крупную общественную значимость отношений, связанных с международным налогообложением. "Налоги стали одним из основных предметов международных споров, нередко главной мотивацией для принятия важнейших решений в финансовой политике компаний и даже смыслом и основой существования некоторых государств"¹⁴. В налоговых отношениях каждое государство в первую очередь стремится обеспечить защиту своих собственных интересов.

Рассмотрение различными межправительственными организациями на проводимых ими конференциях, совещаниях и форумах налоговых вопросов свидетельствует о стремлении государств общими усилиями разрешать проблемы международного налогообложения.

Первой такой организацией была Лига Наций, одобрявшая в 1928 г. представленные типовые проекты двусторонних налоговых соглашений - Конвенции об устранении двойного налогообложения в сфере прямых налогов (на доходы и имущество), Конвенции об устранении двойного обложения налогами на наследства, Конвенции об оказании административной помощи по налоговым вопросам, Конвенции об оказании правовой помощи при взимании налогов.

В 1935 г. Лига Наций утвердила Типовую конвенцию о распределении доходов между государствами в целях налогообложения; в 1943 г. на проходившей в Мексике конференции, участниками которой стали США и страны Латинской Америки, были утверждены новые типовые конвенции (о предотвращении двойного налогообложения доходов; о предотвращении двойного обложения наследств; об установлении административной взаимопомощи в исчислении и взимании прямых налогов), дополненные в 1946 г.

Опыт Лиги Наций по налоговым вопросам в последующем восприняли многие международные организации.

В настоящее время налоговыми вопросами занимаются: Организация Объединенных Наций (ООН), среди документов по налого-

¹⁴ Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. С. 458

вым вопросам которой выделяется принятая в декабре 1979 г. Типовая конвенция об урегулировании налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами; специализированные учреждения ООН; Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), члены которой разработали получившие широкое международное признание Типовые конвенции 1963 г. и 1977 г. об устранении двойного налогообложения доходов и капитала для государств-членов этой организации; региональные межправительственные организации (Организация африканского единства (ОАЕ); Организация американских государств (ОАГ); Лига арабских государств (ЛАГ); Содружество Независимых Государств (СНГ) и др.).

Существует также неправительственная организация по налоговым вопросам - Международная Налоговая Ассоциация (International Fiscal Association), созданная в 1933 г. экспертами различных компаний. Ее деятельность носит научный характер, однако вырабатываемые на ее форумах рекомендации в силу их "объективности и научности нередко оказывают большее влияние, чем рекомендации государственных органов, политиков и правительственных организаций"¹⁵.

На основе указанных выше типовых конвенций государства заключают налоговые соглашения - двусторонние (только соглашений об избежании двойного налогообложения насчитывается в мире свыше 1300) и многосторонние (например, налоговое соглашение арабских государств 1973 г., конвенция скандинавских стран 1972 г. и др.). Ими могут быть: 1) *общие соглашения о налогообложении дохода и богатств* (в эту группу включаются *соглашения об обложении дополнительными налогами богатств*, например, соглашение между Италией и Швейцарией 1956 г.; *соглашения о налогообложении доходов от движимого капитала*, например, соглашение между Коморскими островами и Францией 1958 г.; *соглашения об освобождении от налогообложения доходов, полученных от найма студентов*, например, соглашение между Данией и КНР 1961 г.); 2) *соглашения о налогообложении нерезидентов*, например, соглашение между Данией и СССР 1960 г.; 3) *соглашения о налогообложении доходов от коммерческой, промышленной и сельскохозяйственной деятельности*, например, соглашение между Норвегией и Швецией 1962 г.; 4) *соглашения о налогообложении доходов от перевозок воздушным транспортом*, например, соглашение между Австралией и

¹⁵ Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. С. 92

Индией 1983 г., *морским транспортом* (соглашение между Аргентиной и Японией 1961 г.), *автомобильным транспортом* (соглашение между Австрией и ФРГ 1962 г.); 5) *соглашения о налогообложении наследств и дарений* (соглашение между США и Швецией 1983 г.); 6) соглашения об оказании взаимной административной помощи, например, между Данией и Финляндией 1965 г.; 7) *соглашения об обложении налогами с продаж, с переводов и с оборота*, например, соглашение между Францией и Италией 1959 г.; 8) *соглашения о налогообложении выигрышей от ставок на футбольных матчах* (между Бельгией и Люксембургом 1962 г.) и др.

В совокупности эти соглашения представляют обширный нормативно-правовой материал. Отметим также, что в 1993 г. в рамках ООН предпринята попытка кодификации норм, регулирующих налоговые вопросы, результатом которой стала разработка Основ мирового налогового кодекса, нормы которого государства могут учитывать при разработке национальных налоговых кодексов.

Следует отметить заинтересованность общества в создании и выделении правовых норм для урегулирования отношений в сфере международного налогообложения, о чем свидетельствует тот факт, что при определении налоговой юрисдикции того или иного государства или при распределении компетенции по взиманию налогов между несколькими государствами нередко имеют место разногласия между налоговыми властями нескольких государств, которые для подтверждения своей позиции в основном оперируют собственным национальным законодательством, что приводит к международным спорам, разрешаемым только на основе принципов международного права.

Рассматривать и разрешать международные споры, в том числе и по налоговым вопросам, компетентны: Международный Суд ООН; Суд Европейского Союза; Суд Восточно-Африканского Сообщества; Европейский суд по правам человека, если налоговые процедуры нарушают основные права налогоплательщиков или носят дискриминационный характер.

Международное налоговое право опирается на общие принципы международного права, которые, преломляясь через призму налоговых отношений государств, приобретают определенную специфику. Ему присущи девять специальных принципов, в том числе:

1) налогового суверенитета, в силу которого каждое государство принимает нормы, регламентирующие определение и распределение налоговой юрисдикции, критерии и порядок налогообложения;

2) налоговой юрисдикции, реализация которого возможна в силу наличия у государства суверенитета. Этот принцип позволяет ему устанавливать налоговый режим для своих резидентов, действующих за границей, и для иностранных лиц, действующих в этом государстве;

3) гражданства (или личного суверенитета), согласно которому государство может требовать, чтобы весь доход его гражданам или зарегистрированных в нем компаний, подлежал налогообложению в этом государстве, независимо от места его получения;

4) территориальности (или территориального суверенитета), позволяющий государству облагать налогом иностранных лиц в силу того, что они связаны с его территорией: имеют источник дохода (имущество) на территории этого государства. Иными словами, в данном случае учитывается не юридическая, а фактическая связь лица с государством;

5) функциональный принцип (или функционального суверенитета), позволяющий осуществлять налогообложение деятельности по использованию природных ресурсов на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне. Этот принцип появился недавно, когда решался вопрос о правовом основании осуществления налоговой юрисдикции над морскими зонами, на которые не распространяется суверенитет государства. Конвенция по морскому праву 1982 г., вступившая в силу с 16 ноября 1994 г., рассматривает налоговую юрисдикцию прибрежных государств как атрибут их функционального суверенитета.

Созданный в силу этой конвенции Международный орган по морскому дну, обладая функциональной налоговой юрисдикцией над территорией т.н. Района, устанавливает размеры взносов государств за рассмотрение заявки на его разведку и разработку и сборов за промышленное производство в Районе государственных предприятий, физических и юридических лиц, имеющих гражданство государств-участников конвенции (может использоваться по выбору осуществляющих такое производство "простая система налогообложения" с уплатой лишь сбора за производство или "смешанная система налогообложения" с уплатой общей суммы сбора за производство и доли чистых поступлений);

6) сотрудничества, позволяющий государствам участвовать в различных международных организациях, занимающихся налоговыми вопросами, с целью разрешения налоговых проблем, в налоговых соглашениях, а также в обмене информацией для обеспечения долж-

ного выполнения налоговых соглашений или внутренних законов;

7) оказания административной помощи в целях взимания налогов, реализации которого посвящены, в частности, Конвенция по взаимному административному содействию в налоговых вопросах 1988 г.; Модель ОЭСР Конвенции взаимного административного содействия по возмещению налоговых исков 1979 г. и др.;

8) налоговой недискриминации, появившийся сначала в виде обычая, а с 1654 г. закрепленный в международных договорах, означает запрет государству облагать национальных лиц другого государства по более высоким ставкам по сравнению со ставками аналогичного налога, применяемыми к своим национальным лицам при тех же обстоятельствах (правовых и фактических);

9) взаимного согласования, обязательно присутствующий в налоговом соглашении в форме отдельной статьи и заключающийся в том, что государства для практического выполнения налогового соглашения, а также разрешения налоговых споров прибегают к консультированию, прямым контактам для достижения согласия, организуют устные обмены мнениями в рамках заседаний комиссий с участием представителей компетентных органов государств.

Поскольку налоговые соглашения - это разновидность международных договоров, в отношении них действует принцип *pacta sunt servanda*, означающий применительно к налоговым отношениям, что договаривающиеся государства должны выполнять взятые на себя международные обязательства по распределению налоговой юрисдикции, по предотвращению или устранению двойного налогообложения и иным налоговым вопросам независимо от положений внутреннего законодательства.

Все указанные принципы международного налогового права обеспечивают целостную связь между его нормами, институтами и служат руководством в процессе регулирования международных налоговых отношений.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о существовании научной отрасли международного налогового права.

С другой стороны, международное налоговое право существует и как нормативная категория, соответствуя - если прибегнуть к услов-

¹⁶ Из-за отсутствия в международных отношениях законодателя или единого для всех государств представительного органа по образцу существующих внутри них существующих органов, который принимал бы обязательные для государств законодательные акты.

ной¹⁶ научной аналогии - отрасли законодательства, но в научном аспекте представляя собой комплексную отрасль права,¹⁷ поскольку в нем на основе объективного единства регулируемых отношений сочетаются нормы международного и внутреннего права.

Как верно заметил М.И. Лазарев,¹⁸ комплексная отрасль права - это объективно существующая и нормативная, и научная отрасль права, которая в результате целенаправленной нормотворческой деятельности государств и кодификации преобразуется в обычную, "основную" отрасль права.

Что касается норм, регулирующих международное налогообложение, то попытки их кодификации уже предприняты: как отмечалось выше, в рамках ООН подготовлен и опубликован типовой мировой налоговый кодекс.

Говоря о сущности международного налогового права, не могу не отметить, что в научном мире в настоящее время имеют место две крайности: международное налоговое право либо признается областью международного публичного права, либо безоговорочно приписывается к области национального налогового права.

Как правильно заметил профессор В.И. Лисовский, налоговое законодательство "характеризуется неясностью и во многих случаях двусмысленным содержанием отдельных норм, имеет большое число дополнительных нормативных актов, правил, изъятий, что выгодно государственным органам фиска".¹⁹

В Советском Союзе (России) вопросы, связанные с международным налогообложением, рассматривались либо в главе "Международное экономическое право" курса "Международное публичное право", либо в отдельных работах, посвященных международному экономическому праву или правовому регулированию международных экономических отношений. Авторы таких работ часто относили международное налоговое право к международному экономическому праву - отрасли международного публичного права.

Уже упоминавшийся исследователь В.И. Лисовский рассматривает налоговые вопросы в своей книге "Правовое регулирование междуна-

¹⁷ Термин "комплексная отрасль права" впервые выдвинул В.К. Райхер. См., Райхер В.К. Общественно-исторические типы страхования. М.-Л., 1947. С. 190

¹⁸ Лазарев М.И. Теоретические вопросы современного международного морского права. М., 1983. С. 115-117

¹⁹ Лисовский В.И. Правовое регулирование международных экономических отношений. М., 1984. С. 184

родных экономических отношений"; М.М. Богуславский в своем труде "Международное экономическое право" (1986 г.) лишь упоминает налоговые соглашения при перечислении источников международного экономического права; В.М. Шумилов в книге "Международное экономическое право" (1999 г.), а также А.А. Ковалев в работе "Международное экономическое право и правовое регулирование международной экономической деятельности на современном этапе" (1998 г.) затрагивают вопросы устранения двойного налогообложения в главе, посвященной инвестициям. Другие авторы (например, В.П. Шатров) в своих работах, посвященных международному экономическому праву, вообще не рассматривают международное налогообложение.

Некоторые исследователи причисляют международное налоговое право к национальному налоговому праву, обосновывая свою позицию тем, что "международное налоговое право не может не обращаться к налоговым нормам национальных правовых систем"²⁰.

На наш взгляд, наличие подобных концепций можно объяснить тем, что их сторонники руководствуются в своих исследованиях методом формальной логики, который позволяет им последовательно выявить такие качества исследуемого объекта, которые свидетельствуют в пользу исходного тезиса. Однако для исследования такого явления, как международное налоговое право, одного формально-логического метода недостаточно. Следует применять диалектический метод, особенность которого - не столько поиск противоречий между "национальной" и "международной" природой норм международного налогового права, сколько выяснение того, каким образом эти противоречия получают возможность существования и диалектического развития на международном и внутригосударственном уровне специальных налоговых отношений, а также содействуют регулированию международного налогообложения и разрешению налоговых проблем.

В российском научном мире насчитывается огромное количество работ по вопросам международного налогообложения (например, применения соглашений об избежании двойного налогообложения) или институтам международного налогового права (например, налоговому резидентству, постоянному представительству и т.д.), однако отсутствуют труды, в которых рассматривалась бы теория международного налогового права, его сущность, юридическое содержание, место в праве вообще.

²⁰ См., Фомина О.А. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // "Хозяйство и право", № 5, 1995. С. 130

Создается впечатление, что зачастую правоведаы стараются "обойти" вопрос, касающийся определения международного налогового права. С подобной ситуацией можно мириться в двух случаях:

1) если бы данный вопрос не был спорным. Однако это не так, поскольку, во-первых, международное налогообложение приобрело значимость сравнительно недавно, с момента заключения первых налоговых соглашений Бельгии с Францией в 1843 г. и Голландией в 1845 г.,²¹ а во-вторых, в научном мире сложно найти недискуссионный вопрос: именно благодаря бесконечным дискуссиям происходит развитие научной мысли;

2) если признать, что международное налогообложение осуществляется только посредством применения международных норм или только норм внутреннего права. На практике применяются как нормы международных договоров, так и нормы внутреннего законодательства, в связи с чем не представляется возможным однозначно определить сущность международного налогового права.

Автор считает, что именно второе объяснение раскрывает причину "молчания" ученых относительно понятия международного налогового права. На наш взгляд, российским ученым следует придерживаться дедуктивного метода, а именно: сначала заняться теорией международного налогового права посредством выявления его принципов - свидетельствуют о его тесной связи с международным публичным правом, так и специальных, наличие которых подтверждает необходимость его выделения в качестве отдельной отрасли права; а уже затем определять и рассматривать отдельные институты международного налогового права.

Международное налоговое право связано с международным публичным правом, поскольку, как верно заметил еще П. Прудон, в сущности, вопрос о налоге - это вопрос о государстве. Более того, международное право является источником налоговой юрисдикции государства, и его правомочие осуществлять налогообложение в первую очередь относится к проблематике международного, нежели национального права.²² Однако, на наш взгляд, международное налоговое право не есть строго отрасль международного публичного права.

²¹ Несмотря на то, что первое соглашение об избежании двойного налогообложения с участием СССР было заключено в 1925 г., на наш взгляд, только после 1970 г., когда было заключено значительное количество налоговых соглашений, в СССР началось формирование и развитие международного налогового права

²² Wurzel K.G., *Foreign Investment and Extraterritorial Taxation*, 1937. P. 213

В международном налоговом праве существует множество примеров влияния внутреннего права. Например, в налоговом соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Великобритании 1994 г. предусматриваются различные режимы налогообложения резидентов и нерезидентов этих государств. Среди критериев определения резидентства физического лица указано место нахождения его постоянного жилища (ст.4).

В Великобритании (а также других странах англосаксонского права, например, в Индии, Австралии, Канаде) в целях налогообложения наряду с понятием "постоянное жилище" (обычное резидентство) используется понятие "домиций", т.е. "постоянный дом данного лица" или "постоянное пристанище". Однако и само содержание этих терминов, и ответ на вопрос о том, является ли критерий длительности определяющим для наличия жилища или домиция, следует искать во внутреннем законодательстве, как правило, в гражданском, и решениях судов по конкретным делам.

Если судом установлено, что лицо обладает постоянным жилищем в Великобритании, но не имеет там домиция, оно может рассчитывать на налоговые льготы, предусмотренные английским налоговым законодательством.²³

Таким образом, для установления места нахождения постоянного жилища в целях определения налоговой юрисдикции государства, а также режима налогообложения (подлежит ли данное лицо обложению в качестве резидента или нерезидента) следует руководствоваться внутренним законодательством договаривающихся государств (в Великобритании - в основном, судебной практикой; в России наличие постоянного жилища не учитывается в налоговых целях).

Понятие "домиций" имеется во внутреннем законодательстве Норвегии, Японии, Франции, Люксембурга и других государств, но определяется иначе, чем в Англии.

Что касается других, помимо места нахождения постоянного жилища, критериев определения резидентства (центр жизненных, экономических, деловых интересов лица, гражданство лица), то хотя они и указываются в налоговых соглашениях, их сущность раскрывается

²³ Например, согласно Акту 1970 г. о подоходном налоге с населения и корпораций любой иностранный гражданин (как ее резидент, так и нерезидент), работающий по найму в Великобритании у иностранных нанимателей и не имеющий домиция в Великобритании, подлежит налогообложению в этой стране только в отношении 50% заработка, получаемого от этих нанимателей.

опять же в национальном законодательстве государств, участвующих в этих соглашениях. Иными словами, эти критерии являются некими аналогами коллизионных привязок для целей налогообложения.

Такой критерий, как гражданство, при помощи которого в международном частном праве определяется частноправовой статус лиц, государства используют для определения налоговой юрисдикции. Например, США облагают мировые доходы не только своих резидентов, но и граждан США, в том числе проживающих за границей, а также бывших граждан в течение 10 лет с момента смены гражданства, если она имела место с целью избежания налогообложения (ст. 877 Кодекса внутренних доходов). Шведские граждане, покинувшие страну, подлежат обложению налогами по законодательству Швеции в течение 3 лет с момента отъезда.

Что касается налогового статуса юридических лиц, то страны используют разнообразные правила определения резидентства компаний, предусмотренные внутренним законодательством - налоговым и гражданским. В Великобритании, например, судам приходится определять домицилий корпорации (*domicile*), ее присутствие (*presence*), а также национальность компании (*nationality*), от чего зависит ее налогообложение.

Как верно отмечают некоторые ученые²⁴, в настоящее время международное публичное право и международное частное право неоправданно растаскиваются на отдельные отрасли, подотрасли и даже подсистемы, что может обусловить изоляцию изоляции такой отрасли от комплексного исследования тех сложных системных объектов, которые требуют к себе внимания и усилий ученых многих или нескольких наук.

Нормы международного налогового права регулируют не только межгосударственные отношения, но и международные отношения негосударственного характера, участниками которых выступают субъекты национального права разных государств. Ими могут быть физические и/или юридические лица государства, которые решают вопросы заключения договоров (например, договора поставки товаров или иного гражданско-правового договора) с физическими и/или юридическими лицами другого государства.

Не на последнем месте стоит в данном случае вопрос о налогообложении. Часто субъекты предпринимательской деятельности выби-

²⁴ Например, Кузнецов М.Н. в статье "Некоторые особенности развития МЧП" // Советский журнал международного права. № 1/91. С. 19

рают "удобную" в налоговом плане форму (юридическую и организационную) своей деятельности и страну, под чьей налоговой юрисдикцией они хотели бы осуществлять эту деятельность. В данном случае действует гражданско-правовой принцип свободы договора. Однако уже на этой стадии речь идет о "пересечении границ" одного государства, т.е. затрагиваются интересы двух, а быть может, и более государств, в чем и проявляется международный аспект таких отношений (но это отношения частноправовые и относятся к сфере международного частного права).

На следующей стадии этих отношений к ним подключаются государства, в которых указанные лица имеют постоянное жилище, domicilio, деловое учреждение, или чьими гражданами/резидентами являются эти лица. Решается вопрос относительно налоговой юрисдикции, определяется государство, которое будет осуществлять налогообложение. При отсутствии соответствующего налогового соглашения обложение тем или иным видом налога осуществляется в соответствии с внутренним законодательством каждого из государств. Но и в налоговом соглашении может содержаться отсылка к внутреннему законодательству того или иного государства (например, с целью определения, являются ли данные лица резидентами этого государства). При возникновении спора, связанного с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств по уплате налогов иностранными лицами, государство не может толковать нормы иностранного законодательства посредством *lex fori*, о чем было заявлено, например, в решении Апелляционного Суда Брюсселя. Согласно этому решению налоговые власти Бельгии должны выяснить налоговый статус иностранных юридических лиц, следуя законодательству страны их создания ²⁵.

Таким образом, международное налоговое право - целостная, диалектически развивающаяся межсистемная совокупность правовых норм, обладающих собственными признаками, направленными на определенные общественные отношения, связанные с налогообложением, затрагивающим интересы двух и более государств.

Это определение отражает целостность международного налогового права как правового явления; показывает его направленность на многообразные общественные отношения особого вида; отмечает богатство его источников и методов, адекватных разнообразию регу-

²⁵ Case No 1780, January 30, 1967. Reported in 8 European Taxation 30, 1968

лируемых им отношений; указывает на диалектическую противоречивость международного налогового права.

Международное налоговое право нельзя однозначно определять как отрасль международного публичного права по следующим критериям.

Из теории международного публичного права известно, что оно регулирует лишь взаимоотношения лиц, способных самостоятельно выступать участниками международных отношений и быть непосредственными носителями субъективных международных юридических прав и обязанностей.

В Венской конвенции о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями 1986 г. в качестве субъектов международного права упоминаются только государства и международные организации, хотя допускается ее применение и к международным соглашениям, участниками которых выступают другие, нежели государства и международные организации, субъекты международного права (ст. 3).

Объектом международно-правового регулирования считаются международные общественные отношения, складывающиеся за рамками внутригосударственных отношений, регулируемых национальным (внутригосударственным) правом.

Это обстоятельство и определяет специфику субъектов международного публичного права: они должны обладать способностью самостоятельно участвовать в урегулированных международным публичным правом международных отношениях, непосредственно вступать в юридическое взаимодействие с другими управомоченными или обязанными международным публичным правом лицами, иными словами, взаимной независимостью, неподчиненностью друг другу в международном общении.

Всем перечисленным выше требованиям, предъявляемым к субъектам международного публичного права, соответствуют только государства и международные организации, поскольку только они могут рассматриваться как независимые друг от друга образования, не подчиненные в области международных отношений какой-либо политической власти, обладающие юридической способностью к самостоятельному осуществлению прав и обязанностей, установленных международным правом.

Исходя из вышеизложенного, индивиду и юридические лица (компании, ТНК и пр.) не могут быть субъектами международного

публичного права. Чтобы стать его субъектом, недостаточно быть носителем прав и обязанностей в силу норм международного права, необходимо непосредственно участвовать в создании и осуществлении его норм.

Если признать международное налоговое право отраслью (подотраслью) международного публичного права, то субъектами международного налогового права по аналогии с международным публичным правом будут только государства и международные организации, что неверно, поскольку в таком случае из сферы действия международного налогового права исключается значительная часть международных отношений, связанных с обложением физических и юридических лиц.

Физические и юридические лица или налогоплательщики - субъекты международного налогового права, поскольку, во-первых, налоговые соглашения определяют не только налоговую юрисдикцию государств-участников, но и непосредственно права и обязанности налогоплательщиков (например, право требовать в стране, чьими резидентами они являются, вычета суммы налога, уплаченного с дохода или имущества в другом государстве-участнике налогового соглашения; право воспользоваться налоговыми льготами).

Во-вторых, поскольку налогоплательщики не выступают стороной при заключении налоговых соглашений, благодаря внутреннему законодательству о парламентском утверждении заключенного соглашения они (например, ТНК) могут через представителей в парламенте контролировать обеспечение своих интересов, как при ратификации налоговых соглашений, так и при утверждении налоговых законов, необходимых для выполнения государством взятых на себя международных обязательств.

В-третьих, налоговые соглашения предоставляют налогоплательщикам возможность придать своему вопросу уровень международного спора, т.е. наднациональный уровень, сверх тех судебных или иных средств защиты, которые предоставляются им национальным законодательством.

Поскольку по делам, разбираемым, например, Международным Судом ООН, сторонами могут быть только государства (п.1 ст. 34 Статута Международного Суда), международный договор в принципе "не может, как таковой, создавать прямых прав и обязанностей для частных лиц". Тем не менее, "не подлежит оспариванию, что действительным предметом международного соглашения, согласно

намерению договаривающихся сторон, может быть признание ими определенных норм, создающих индивидуальные права и обязанности и подлежащих осуществлению государственными судами"²⁶. Исходя из этого, Международный Суд выносит так называемое консультативное заключение (*advisory opinion*) или решение (*decision*) в отношении соответствующих государств, под юрисдикцию которых попадают налогоплательщики, чьи права нарушены.

Существование Международного Суда не исключает возможности разрешения международных споров по налоговым вопросам в специальных международных судах, созданных на основе других международных соглашений (например, Суд Европейского Союза; Суд Восточно-Африканского Сообщества; Европейский суд по правам человека, если налоговые процедуры нарушают основные права налогоплательщиков или носят дискриминационный характер).

Государства могут отстаивать интересы своих налогоплательщиков через международный арбитраж, решения которого носят обязательный характер. Он создается спорящими сторонами, как для разрешения конкретного спора, так и в случаях, предусмотренных в международных договорах (при наличии так называемой третьей записи в договоре).

Противники идеи самостоятельного существования международного налогового права отмечают отсутствие постоянного специального международного суда, занимающегося рассмотрением налоговых споров. Однако, как еще в 1883 г. верно заметил Ф.Ф. Мартенс в труде "Международное право цивилизованных народов", право существует раньше суда и не от него зависит его бытие. Отсутствие такого суда лишь доказывает, что согласие государств, составляющее основу международного налогового права, не развилось до такой степени, чтобы установить постоянную судебную власть для разрешения всех межгосударственных споров по поводу налогов.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что исключение из субъектного состава международных налоговых отношений юридических лиц и индивидов не позволяет раскрыть и понять весь механизм правового регулирования комплекса этих отношений, в рамках которого взаимодействуют различные методы и средства их регламентации.

Нельзя относить международное налоговое право и к отрасли национального налогового права, занимающегося международными аспектами налогообложения.

²⁶ Publications of the Permanent Court of International Justice. Series B, N 15. P. 17

Во-первых, оно регулирует особые общественные отношения - международные налоговые отношения, что не оспаривают сторонники отнесения к национальному праву. В свою очередь международные налоговые отношения представляют собой разновидность международных отношений. Еще Д. Бентам, изобретатель термина "международные отношения", рассматривал их как общение между государствами, как отношения, выходящие за рамки внутриобщественного взаимодействия и территориальных образований. Таким образом, международные налоговые отношения, будучи разновидностью международных отношений, не укладываются в рамки какой-либо отдельно взятой национальной правовой системы.

Сторонники отнесения международного налогового права к национальному праву отсутствие у него собственного законодательства рассматривают как доказательство правильности своей точки зрения, поскольку налоговые отношения, с одной стороны, не имеют непосредственного действия без их надлежащей трансформации во внутреннее законодательство государства, а с другой налоговые споры разрешаются путем применения национального права конкретного государства.

Однако отстаивающие такую концепцию забывают, что задача законодателя - не изобретение права, а формулировка тех жизненных отношений и интересов людей, которые составляют основу всякого права, на что обращал внимание Ф.Ф. Мартенс в упомянутой выше работе. Как было отмечено, международные налоговые отношения в силу их международного характера, или иными словами, того, что они затрагивают интересы не только одного конкретного государства, не могут быть урегулированы внутренними нормами отдельного государства, без санкции на то других государств-участников этих отношений.

То обстоятельство, что налоговые соглашения не могут урегулировать все возможные в будущем ситуации, а налогоплательщики вправе отказаться от ими предусмотренных льгот, еще не делает международное налоговое право отраслью внутреннего налогового права.

Поскольку международное налоговое право, по мнению автора, не относится ни к международному публичному праву, ни к национальному праву, следует выяснить, можно ли говорить о международном налоговом праве как особой правовой системе?

Согласно теории права²⁷ правовая система представляет собой не просто набор норм, регулирующих определенные общественные отношения, а совокупность этих норм с их структурами, институтами и процессами, вдыхающими в них жизнь, т.е. отражает всю правовую органи-

зацию данного общества. В составе правовой системы - нормы о юрисдикции, судах, судебных процедурах и т. п. Иными словами, правовую систему можно рассматривать как механизм для решения проблем.

Однако, как верно указывают философы, взаимодействующие явления объективной действительности не всегда образуют какую-либо определенную систему, но могут "приобретать характер полисистемных комплексов", предмет изучения которых "составляют не столько материальные системы и их закономерности, сколько системы взаимодействия, существующие между различными разнокачественными объектами, связанными необходимым образом".²⁸

На наш взгляд, международное налоговое право следует рассматривать не как особую правовую систему, а как полисистемный комплекс, так как при регулировании международного налогообложения имеет место взаимодействие определенных частей национальных правовых систем между собой и с частью международного публичного права. При этом части, образующие при взаимодействии полисистемный комплекс, не исключаются из соответствующих систем национального или международного права, т.е. нормы международного налогового права одновременно являются частями (элементами) различных систем.

Известно, что в международной практике сложились различные способы приведения в действие норм международного права в рамках внутригосударственного правопорядка, из которых чаще всего применяется трансформация, формы могут различаться в зависимости от особенностей правовой системы государства, характера регулируемых отношений и имплементируемых международных норм. Однако не следует забывать, что международное налоговое право и внутреннее право любого государства - две различные системы права.²⁹ Поэтому, каким бы образом ни осуществлялась трансформация, никакого превращения норм международного налогового права в нормы национального права не происходит. Нормы международного налогового права и национального права так и остаются двумя различными системами права.

²⁷ Фридман Л. Введение в американское право. М., 1993. С. 9

²⁸ Кузьмин В.П. Принцип системности в теории и методологии К. Маркса. М., 1980. С. 250-251

²⁹ Система права в данном случае рассматривается как внутреннее строение, составной компонент правовой системы. См., например, Общая теория государства и права. Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. 1998. С. 232

Как отмечалось выше, международное налоговое право регулирует определенный комплекс отношений, возникающих в международной жизни и обосновывающих понятие этого права.

Такие отношения, имеющие специфические черты и регулируемые совокупностью связанных между собой правовых норм, составляют предмет международного налогового права. В самой общей форме особенности этой категории отношений состоят в том, что, во-первых, их объектом всегда являются налоги; во-вторых, они возникают при "пересечении границ" одного государства, т.е. в сфере международного общения; в-третьих, основанием для их возникновения служит полученный лицом доход от деятельности или из источников в иностранном государстве, а также деятельность государств, связанная с определением и разграничением налоговой юрисдикции в процессе международного сотрудничества; в-четвертых, они регулируются комплексом различных по своей природе и взаимодействующих правовых норм (международных и национальных).

На наш взгляд, к понятию международного налогового права применим глубокий всесторонний анализ договорно-правовой практики в области международного налогообложения и выявления особенностей регулирования международных налоговых отношений. Современная договорная практика свидетельствует, что на формирование международных налоговых отношений существенное влияние оказывает специфика существования и функционирования разнообразных налоговых систем, в том числе международных налоговых систем различных мировых регионов и групп стран (например, стран Бенилюкса, Скандинавских стран, стран ЕС), создание так называемых сервисных свободных экономических зон, где предоставляются разнообразные налоговые льготы (например, в Швейцарии, Лихтенштейне, на Антильских островах).

Специфика международных налоговых отношений состоит также в том, что их участники - различные по своей природе субъекты. Это и субъекты международного публичного права (государства, а также международные организации), и субъекты национального права (индивиды и юридические лица), участие которых в международном налогообложении регламентируется не только налоговыми соглашениями, но и нормами внутреннего законодательства.

Включение в налоговые соглашения отсылок к внутреннему законодательству государств-участников при решении определенных во-

просов (например, при определении, чьим резидентом является лицо) вовсе не доказывает необходимость отнесения международного налогового права к сфере национального права, а свидетельствует о том, что государства-участники соглашения принимают международно-правовые обязательства подчинить определенные международные налоговые отношения праву конкретного государства-участника. Важная роль налоговых соглашений как раз и состоит в том, что заинтересованные государства договариваются, т.е. достигается согласование их воли, относительно возможности применения внутреннего законодательства для решения конкретных вопросов, связанных с международным налогообложением.

Такие особенности регламентации международных налоговых отношений свидетельствуют о том, что данный комплекс правоотношений не укладывается в рамки какой-либо одной общепризнанной современной доктриной отрасли права (например, международного публичного, финансового).

Учитывая вышеизложенное, международное налоговое право можно определить как совокупность юридических норм (международно-правовых и национально-правовых), регулирующих специфический комплекс возникающих в международной жизни отношений различных по своей природе субъектов (государств, международных организаций, иных юридических лиц, а также физических лиц) по поводу налогов. Таким образом, фактором, объединяющим эти нормы, является предмет регулирования - международные налоговые отношения.

Следует отметить, что речь не идет о формировании некоего смешанного права, находящегося между международным публичным и национальным правом. В сфере международного налогового права не происходит слияния норм различных отраслей права, равно как и преобразования отдельных групп норм разных отраслей права в эту отрасль права, представляющую собой полисистемный комплекс, в котором объединяются национальные и международные правовые нормы, содействующие функционированию такого сложного механизма, как международное налогообложение.

В заключение отметим, что уклонение в настоящее время транснациональных корпораций от уплаты налогов и другие проблемы, затрагивающие вопросы налогообложения, требуют разрешения на международном уровне. Именно международное налоговое право как научная отрасль права и нормативная категория, вобравшее в се-

бя общие принципы международного публичного права и специальные, присущие только ему, принципы, выработанные государствами со времени заключения первых налоговых соглашений, позволит разрешить многие проблемы, возникающие у государств при осуществлении международного налогообложения, а также обеспечить защиту интересов налогоплательщиков, осуществляющих деятельность по всему миру или имеющих имущество в иностранных государствах.