

# **ПРАВО МЕЖДУНАРОДНЫХ ДОГОВОРОВ**

## **Применение международных договоров Российской Федерации в практике Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (Федеральной налоговой службы Российской Федерации)**

*Каскеев Б.К.\**

Несмотря на то, что доля налогового права в общем массиве международного права сравнительно невелика, международно-правовые источники играют значительную роль и в работе МНС России (ФНС России).

В первую очередь, конечно, вспоминаются международные договоры, касающиеся специфического для налоговых правоотношений вопроса – избежания двойного налогообложения. Содержание таких договоров касается решения особого рода проблем, возникающих у различных лиц в трансграничных правоотношениях разного рода или просто пересекающих межгосударственные границы, когда налоговое бремя, ложащееся на физическое или юридическое лицо, значительно возрастает в силу возникновения у такого лица налоговых обязательств в нескольких государствах.

Вместе с тем, если говорить о практическом применении международных договоров, их вступлении в силу, действии и т. д., понятно, что соглашения и конвенции об избежании двойного налогообложения не отличаются от любых других международных договоров, касающихся

---

\* Каскеев Бахит Кавкенович – начальник отдела международных договоров и налогообложения международных организаций Управления международных налоговых отношений Министерства Российской Федерации по налогам и сборам.

или не касающихся вопросов налогообложения, и опираются на общие правовые основы, имеющиеся в этой области, установленные международным правом и законодательством Российской Федерации.

И здесь нельзя не начать с пункта 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации, которым предусматривается, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Таким образом, можно сказать, что в дополнение к принципу приоритета норм международного договора перед нормами внутригосударственного права Основной закон Российской Федерации устанавливает, что общепризнанные принципы и нормы международного права, содержание которых раскрывается в основном Уставом Организации Объединенных Наций и Декларацией о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом ООН от 24 октября 1970 года, а также Заключительным актом Совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе от 1 августа 1975 года, являются в Российской Федерации источником права.

Одним из основных и древнейших общепризнанных принципов международного права является *pacta sunt servanda* (договоры должны выполняться). Этот принцип нашел отражение, в частности, в статьях 26 и 27 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года и Венской конвенции о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями от 21 марта 1986 года, участником которых является Российская Федерация. В них говорится, что каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться, а также что участник договора не может ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения им договора. О необходимости добросовестного выполнения положений международных договоров говорится и в Федеральном законе «О международных договорах Российской Федерации» от 15 июля 1995 года № 101-ФЗ.

В соответствии со статьей 7 Налогового кодекса Российской Федерации положения действующих международных договоров Российс-

кой Федерации также во всех случаях имеют преимущественную силу перед положениями нормативно-правовых актов Российской Федерации.

Таким образом, учитывая положения Основного закона Российской Федерации, Венской конвенции о праве международных договоров, Федерального закона «О международных договорах» и Налогового кодекса, можно сказать, что вступившие в силу международные договоры Российской Федерации на территории Российской Федерации применяются непосредственно, имеют преимущественную силу перед положениями российского права и должны добросовестно выполняться.

Вместе с тем следует отметить, что эти нормы распространяются исключительно на положения вступивших в силу (в надлежащем порядке) и действующих на территории Российской Федерации международных договоров.

Основными способами выражения Российской Федерацией согласия на обязательность международного договора являются подписание или ратификация. Также существует механизм временного применения международного договора до его ратификации.

Однако надо учитывать, что порядок вступления договора в силу определяется нормами самого международного договора, и ратификации международного договора самой по себе может быть недостаточно для вступления его в силу.

В частности, здесь можно привести в качестве примера Общие правила, применимые к техническому содействию Европейских Сообществ, подписанные 18 июля 1997 года в Брюсселе, которые предусматривают ряд налоговых льгот, не соответствующих действующему законодательству Российской Федерации по налогам и сборам (и соответственно требующих ратификации в соответствии с положениями Федерального закона «О международных договорах»). Статьей 6 самих Правил предусматривается, что Правила «вступают в силу в день, когда стороны информируют друг друга об их одобрении в соответствии с законодательством или процедурой». Российская Федерация ратифицировала Правила 6 января 1999 года (Федеральным законом № 14-ФЗ), однако МНС России (ФНС России) не была предоставлена информация о том, проинформировали ли друг друга стороны об одобрении Общих правил в рамках соответствующей процедуры, несмотря на направленные в соответствующие ведомства МНС России (ФНС

России) официальные запросы. Таким образом, учитывая ранее указанный принцип примата (верховенства) норм международного договора, МНС России (ФНС России) не может считать Общие правила действующими (даже при наличии закона о ратификации) до получения копий официальных нот Сторон, которыми они извещают друг друга о выполнении внутригосударственных процедур, необходимых для одобрения Общих правил, или официального уведомления, что такое информирование было произведено. Таким образом, в настоящий момент применение каких-либо льгот в связи с проектами технической помощи РФ со стороны ЕС возможно исключительно в соответствии с законодательством РФ (в частности, положениями Федерального закона «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» от 4 мая 1999 года № 95-ФЗ, положениями Налогового кодекса) или положениями иных международных договоров.

С другой стороны, несмотря на то, что ФЗ «О международных договорах» установлено, что в случае противоречия норм международного договора нормам российского права требуется его ратификация, это требование относится скорее к процедуре принятия договора, нежели к его исполнению. То есть перед подписанием договора Министерством иностранных дел и другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти проводится работа по согласованию международного договора, когда среди прочего решается вопрос о необходимости ратификации международного договора. Однако в случае, если договор уже подписан и вступил в силу в соответствии с самим международным договором, а его нормы, по каким-либо причинам (в том числе и в случае изменения российского законодательства) не соответствуют нормам российского права, это не может быть основанием для его неисполнения (статья 46 вышеупомянутых Венских конвенций). Это может быть лишь побудительным мотивом для изменения или денонсации договора.

В настоящее время на территории Российской Федерации действуют международные договоры, устанавливающие, в том числе в налоговой сфере, иные правила, нежели предусмотренные законодательством Российской Федерации (что было верно и на момент заключе-

ния таких договоров), но вступившие в силу с момента подписания. Здесь можно назвать Соглашение между Правительством Российской Федерации и Международным Комитетом Красного Креста (МККК) о статусе МККК и его Делегации (Представительства) на территории Российской Федерации от 24 июня 1992 года, Соглашение между Правительством Соединенных Штатов Америки и Правительством Российской Федерации относительно сотрудничества по облегчению оказания содействия от 4 апреля 1992 года. Эти Соглашения на данный момент являются действующими, несмотря на то, что в действовавшем до принятия Закона о международных договорах Законе СССР «О порядке заключения, исполнения и денонсации международных договоров СССР» от 6 июля 1978 года также было предусмотрено требование ратификации международных договоров, положения которых противоречат положениям законодательных актов СССР.

В этой же связи необходимо затронуть институт временного применения международных договоров. Статьей 23 Закона о международных договорах предусмотрено, что международный договор или часть договора до его вступления в силу могут применяться Российской Федерацией временно, если это предусмотрено в договоре или если об этом была достигнута договоренность со сторонами, подписавшими договор. Если международный договор, подлежащий ратификации, предусматривает временное применение договора или его части либо договоренность об этом достигнута со сторонами каким-либо иным образом, то он представляется в Государственную Думу в срок не более шести месяцев с даты начала его временного применения. МНС России (ФНС России) и Минфин России придерживались позиции, что нарушение этого нормативного требования, установленного федеральным законом, влечет за собой прекращение временного применения международного договора. Этот вопрос был предметом широкого обсуждения, и в результате на заседании у заместителя Председателя Правительства Российской Федерации А.Л. Кудрина в 2002 году было принято решение (соответствующее официально выраженной позиции Министерства иностранных дел Российской Федерации), заключающееся в следующем: несмотря на предусмотренный Законом о международных договорах полугодовой срок для внесения временно применяющегося международного договора на рассмотрение Федерального Собрания, нарушение этого требования закона не влечет за собой прекращение временного применения международного дого-

вора, поскольку пунктом 3 статьи 23 Закона о международных договорах предусмотрена формальная процедура прекращения временного применения международного договора, которая может быть единственным основанием для такого прекращения.

Надо отметить, что существует значительный массив временно применяющихся в течение значительного времени международных договоров, в том числе договор с такой международной организацией, как Организация Объединенных Наций (Соглашение между Правительством РФ и ООН об учреждении в Российской Федерации Объединенного представительства Организации Объединенных Наций от 15 июня 1993 года), а также заключенный еще в 1992 году договор с Соединенными Штатами Америки (Соглашение между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки относительно безопасных и надежных перевозки, хранения и уничтожения оружия и предотвращения распространения оружия от 17 июня 1992 года, действие которого продлено Протоколом от 15-16 июня 1999 года).

И здесь можно сказать, что в результате действия института временного применения законодатель, являющийся источником суверенной и высшей власти в государстве, фактически отстраняется от нормотворчества. Действительно, ведь временно применяющийся международный договор, согласие на обязательность которого должно даваться законодательным органом в виде федерального закона, действует безо всяких ограничений и в полном объеме без какого бы то ни было выражения воли законодателя, более того, даже без информирования законодательного органа о заключении договора, так как отрицается обязательность шестимесячного срока внесения международного договора на рассмотрение Государственной Думы Российской Федерации. Конечно, ситуация здесь двоякая, поскольку можно сказать, что любой международный договор Российской Федерации заключается от имени и в интересах Российской Федерации и по возможности более скорое вступление его в силу также в интересах Российской Федерации. Но нельзя не отметить, что одновременно здесь создается порочная практика обхода прямо выраженной воли законодателя, которая широко распространена и в настоящее время.

В заключение считаю необходимым коснуться вопроса применения положений международных договоров на территории РФ. Статья 31 ФЗ «О международных договорах» предусматривает, что «международные договоры Российской Федерации подлежат добросовестному

выполнению в соответствии с условиями самих международных договоров, нормами международного права, Конституцией Российской Федерации, настоящим Федеральным законом, иными актами законодательства Российской Федерации». Очевидно, что если нормы международного договора автономны, используют понятия и термины, установленные самим международным договором, не требуют какого-либо дополнительного толкования или существует установившаяся, долгая и устраивающаяся все стороны договора практика толкования норм этого договора, то применение международного договора не является проблематичным. Вместе с тем, в случае если какие-либо понятия и термины международного договора не устанавливаются самим договором, другими применимыми в данном случае договорами, заключенными участниками применяемого международного договора, общепризнанными принципами и нормами международного права, для применения международного договора на территории Российской Федерации не просто правомерно (в силу упомянутой статьи 31 ФЗ «О международных договорах»), но и просто необходимо пользоваться терминами и понятиями, установленными российским правом. Иначе потребуются в каждое соглашение вводить обширный понятийный аппарат, определять каждый используемый термин, а далее определять термины, использованные в определении и т. д. и т.п.

В качестве примера можно привести уже упомянутое Соглашение между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 года. В соответствии со статьей X Соглашения Соединенные Штаты Америки, их персонал, подрядчики и персонал подрядчиков не обязаны платить каких-либо налогов или аналогичных сборов Российской Федерации или любых ее органов в отношении деятельности, осуществляемой в соответствии с этим Соглашением.

Понятие подрядчика США, на которого, как прямо указано в тексте Соглашения, распространяется данная льгота, Соглашением не устанавливается, нет такого понятия и среди общепризнанных норм международного права. Таким образом, исходя из положений российского гражданского права, можно признать подрядчиком лицо, имеющее договорные отношения с США (точнее, с государственными органами США – Министерством по атомной энергии, Министерством обороны США, заключившими соответствующие контракты – договоры подряда); на практике ими являются американские юридические лица. Кроме того, в соответствии с письмом МНС России от 13 сентября

2002 года № РД-6-23/1408, разъяснявшим порядок действия Соглашения, Росавиакосмосом России и Росбоеприпасами в МНС России предоставлялись списки подрядчиков США, где также упоминались исключительно американские компании. Таким образом, можно считать, что круг подрядчиков США узок и определен, в ином же случае не было бы ясности, кого считать подрядчиком США, пользующимся правом на налоговые льготы. В конечном итоге лицом, «участвующим в осуществлении программ помощи», можно было бы признать чуть ли не всех зарегистрированных на территории Российской Федерации юридических лиц, что было бы явно абсурдно.

Кроме того, не устанавливаются Соглашением и понятия налога на добавленную стоимость и плательщиков этого налога. В международном праве такие понятия также не устанавливаются. Это приводит нас к Налоговому кодексу, где налогоплательщиком по налогу на добавленную стоимость является лицо, реализующее товары, работы, услуги, а учитывая, что статья X Соглашения устанавливает категории лиц, освобождаемых от налогообложения, понятно, что невозможно освободить от налога лицо, не являющееся налогоплательщиком. Соответственно в данном случае подрядчики США освобождаются от налога на добавленную стоимость в случаях, когда они являются налогоплательщиками, – то есть при реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом, многочисленные субподрядчики (в основном российские организации), принимающие участие в реализации проектов в рамках Соглашения, или российские поставщики товаров (работ, услуг) не пользуются льготами, предусмотренными статьей X Соглашения, и реализуют товары, работы, услуги подрядчикам США в соответствии с законодательством Российской Федерации. Если они и получают налоговые льготы, то в соответствии с подпунктом 19 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса, устанавливающим порядок применения налоговых льгот в связи с оказанием международной технической и гуманитарной помощи Российской Федерации.

Схожая проблема, связанная с особенностями исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, возникает и при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) международными организациями. Представительства многих международных организаций имеют право в соответствии с положениями соответствующих международных договоров на освобождение от налога на добавленную стоимость. Вместе с тем такое освобождение опять же



является освобождением, предоставленным плательщику налога на добавленную стоимость (поскольку невозможно освободить от несуществующей обязанности), то есть продавцу товаров (работ, услуг). Покупатель же товаров (работ, услуг) не несет обязательств по уплате налога (в том числе и обязанности по заполнению и подаче в налоговые органы соответствующей декларации, не несет ответственности за неуплату или несвоевременную уплату налога), а просто уплачивает цену товара. Вместе с тем международные организации в основном именно приобретают товары (работы, услуги), а не реализуют их. Таким образом, в данном случае, для того чтобы на международной организации как покупателе товаров (работ, услуг) не лежало «экономическое бремя» уплаты налога на добавленную стоимость, необходимо либо освобождение российских продавцов товаров (работ, услуг) от обязательств по уплате налога на добавленную стоимость, либо предоставление им права на реализацию таких товаров (работ, услуг) по налоговой ставке 0% (аналогично механизму, предусмотренному для дипломатических представительств подпунктом 7 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса), либо нормативное закрепление механизма возмещения уплаченного налога на добавленную стоимость. Понятно, что закрепление такого механизма в каждом международном договоре, заключенном с международной организацией, нецелесообразно, а значит, требуется внесение изменений в законодательство Российской Федерации.

Таким образом, можно сказать, что вопросы принятия, действия и применения международных договоров имеют существенное практическое значение и в работе Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (Федеральной налоговой службы Российской Федерации).