

ЭКОЛОГИЯ, ЭКОНОМИКА И ПРАВО



Е.Н. ГРИГОРЬЕВА

ОПТИМИЗАЦИЯ ПРИНЦИПОВ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

Развитие интеграционных процессов бизнеса, обострение международной конкуренции и возрастающая сила влияния политики международных корпораций на экономику отдельно взятого государства предопределили процессы активного международного взаимодействия, а также объединения европейских государств. Все это, в свою очередь, вызвало научный интерес к данным аспектам для достижения грамотного эффективного юридического обоснования происходящих процессов с целью создания правовой основы для дальнейшего позитивного сотрудничества частных и публичных интересов.

Научные изыскания последних лет в рамках исследования правовых общественных отношений в области налогообложения направлены на решение следующих методологических проблем: во-первых, поиск и определение оптимального количества принципов международного налогового права и их качественное содержательное наполнение при решении вопроса устранения двойного налогообложения и сохранения налогового суверенитета отдельно взятого государства; во-вторых, анализ проблемы унификации и гармонизации правовых норм, основывающихся на принципиальных положениях национальных налоговых законодательств, на уровне межгосударственных объединений, в том числе и Европейского сообщества.

В современных условиях интенсивного передвижения капиталов, динамичного развития международных экономических связей требуется усиление межгосударственных интеграционных процессов в области справедливого и оптимального налогообложения. Внешнеэкономическая деятельность каждого государства немыслима без международного сотрудничества в данной области. Эффективное взаимодействие норм международного и национального права в этой сфере зависит от ряда условий: от целей, которые преследует государство при заключении международного соглашения, и уровня, на котором оно заключается, а также специфики национального налогового законодательства.

Глобализация, интенсивные процессы перемещения международного капитала, международная налоговая конкуренция являются в настоящее время не только процессами, происходящими в мировом экономическом пространстве, но и одновременно парадигмой развития мировой экономики. Стремительное развитие экономической деятельности субъектов хозяйствования, распростра-

Елена Николаевна ГРИГОРЬЕВА, аспирантка кафедры теории и истории права Белорусского государственного экономического университета.

нение ее за территориальные рамки одного государства, инвестирование за рубеж, а также привлечение инвесторов нередко выявляют конфликтные ситуации в области налогообложения. Одной из таких ситуаций является двойное обложение косвенными и прямыми налогами. Эта проблема — предмет исследования как для экономической науки, так и для юриспруденции, в частности для налогового права.

Международное (внешнее) налогообложение с точки зрения науки налогового права характеризуется столкновением правовых норм национальных законодательств на уровне их тождественности в определении объекта либо субъекта налогообложения, т.е. неоднократным обложением налогом идентичного объекта либо субъекта в рамках юрисдикции нескольких государств. Наличие иностранного элемента в налоговом отношении означает, что субъектом этого отношения является нерезидент, иностранный гражданин или иностранная организация или, что объект налогообложения, вызвавший к жизни соответствующее отношение, появился или находится за пределами территории, на которую распространяется налоговый суверенитет соответствующего государства [1, 46]. Такая ситуация порождает конфликт не только частноправовых интересов налогоплательщика и фискальных публично правовых интересов государства, но и затрагивает сферу бюджетных интересов другого государства. Бюджетный интерес в свою очередь находится в тесной привязке к одному из неотъемлемых признаков государства — территории. В этой связи весьма любопытно суждение российского ученого Т.А. Бондаренко, которая при исследовании действия актов законодательства о налогах и сборах во времени, в пространстве и по кругу лиц приходит к выводу о том, что одним из основополагающих принципов налогового права является принцип территориальности. Его корни автор видит в конституционном принципе территориального верховенства государства над своей территорией. Суть этого принципа заключается в праве взимать налог с нерезидента только в тех случаях, если у него возникает объект налогообложения на территории другого государства или за границей, но в связи с деятельностью на территории данного государства [2, 15].

Следующим немаловажным блоком, как обстоятельно обосновывает исследователь О. Фомина, являются непосредственно межгосударственные отношения, специфика которых определяется особым качеством, присущим их основным субъектам. Это качество суверенитета. Особая грань его проявления — государственный суверенитет и как его разновидность — налоговый иммунитет, т.е. освобождение от прямых национальных налогов, вытекающих из того, что государство не подчиняется на иностранной территории местным законодательным актам и предусматриваемым в них мерам воздействия [3, 128].

На практике, чтобы избежать внешнего двойного налогообложения, заключаются международные договоры. Наибольшее распространение получили двусторонние международные соглашения. Российский ученый Е.В. Кудряшова отмечает, что устранение двойного налогообложения для прямых налогов в мировой практике всегда достигается путем заключения двусторонних договоров. Для косвенных налогов характерно действие принципа страны назначения, т.е. освобождение экспорта и обложение импорта на основе внутреннего законодательства, и применение принципов Всемирной торговой организации. Исследователь подчеркивает, что лишь в отдельных случаях государства заключают специальные двусторонние соглашения, это характерно для стран — членов ЕврАзЭС [4, 5]. Зачастую государства проявляют сдержанность при заключении таких соглашений, поскольку налоговые поступления являются важнейшим основанием финансовой системы государства, что предопределяет существование международной налоговой конкуренции. Существуют различные точки зрения о преодолении сложившейся ситуации. Так, Г.В. Петрова говорит о принятии и последующей ратификации всеми странами мира Типового мирового налогового кодекса [5, 10]. Это суждение небезосновательно и соответствует мировой тенденции разработки модельных налоговых кодексов меж-

дународными организациями, как например ВТО, и специализированными учреждениями ООН, к которым относятся МВФ, ОЭСР, ЭКОСОС, ЮНКТАД, ЮНИДО, МОТ. Логично, что эффективное применение такого международного документа невозможно без унификации национальных налоговых законодательств и развития международного налогового права. Однако необходимо отметить, что эффективность действия норм данного рода соглашения возможна только при условии нахождения государств, принявших и ратифицировавших его, примерно на равном экономическом, политическом и правовом уровне развития.

Считаем необходимым согласиться с мнением исследователя А.А. Шакирьянова относительно того, что на современном этапе наличие характерных черт и особенностей международного двойного налогообложения позволяет говорить о нем, как о сложившемся правовом институте в рамках международного налогового права [6, 9]. Как констатирует российский правовед О.Ю. Ручкин, проблема двойного налогообложения представляет собой комплекс законодательно закрепленных мер по зачету излишне уплаченных за рубежом налогов в счет суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет, либо освобождение от налогообложения организаций в связи с тем, что ее прибыль обложена налогом на территории другого государства [7, 64]. Международное налоговое право, в свою очередь, является результатом совместной нормотворческой деятельности стран, стремящихся на межгосударственном уровне урегулировать те налоговые отношения, которые полностью не охватываются юрисдикцией одного из них и, следовательно, не могут быть урегулированы только в одностороннем порядке. В контексте вышеизложенного уместно определение, которое дает доктор юридических наук И.И. Кучеров. Международное налоговое право определяется ученым как подотрасль международного финансового права и составная часть налогово-правового регулирования того или иного государства, представляющая собой совокупность установленных на межгосударственном уровне посредством заключения международных договоров (соглашений) правовых норм, регулирующих международные отношения в области налогового администрирования и налогообложения [8, 48]. Исследователь в области правового регулирования по избежанию двойного налогообложения С.А. Баев не считает возможным в область регулирования международным налоговым правом включить налоговые отношения с иностранным элементом, мотивируя свою позицию тем, что «обозначение системы правового регулирования трансграничных налоговых отношений в качестве «права» подразумевает возникновение качественно иных правоотношений, что в рассматриваемом случае не происходит» [9, 8–9]. Однако, на наш взгляд, более интересна сущность исследуемой категории, выявленная российским ученым А.А. Шахматьевым, который предлагает понимание международного налогового права как комплексного образования. Он считает необходимым объединение двух групп норм – международно-правовых, регулирующих сотрудничество государств по налоговым вопросам, и положений национальных налоговых законодательств, регулирующих отношения с иностранным элементом – для полноценного и всестороннего правового анализа категории «международное налоговое право». Не отрицая недостатков предложенной концепции, автор видит компромисс в изучении особенностей национальной системы права, по крайней мере, хотя бы одной стороны, т.е. государства, предлагая включать в название исследуемого правового образования название этого государства [10, 31]. Предложенное научное определение исходит из суждения автора о том, что, несмотря на значительный прогресс в деле межгосударственного сотрудничества по урегулированию конфликта правовыми средствами между национальными налоговыми юрисдикциями, налог остается «национальной» категорией, т.е. находит свое формальное юридическое закрепление, необходимое для фактического применения, «администрируется» в рамках национальных правовых систем [10, 27].

Следует также отметить, что эффективность и приемлемость действия механизма по избежанию двойного налогообложения возможна только, если грамотно одновременно сочетаются заключение двусторонних международных договоров, разработка и принятие рамочных конвенций, а также, что немаловажно, совершенствование внутреннего налогового законодательства, т.е. приведение его содержания в соответствие с международными стандартами.

В общей теории налогового права получила развитие концепция правового регулирования налогообложения в рамках мировой глобальной системы (Global tax system). Эта теория широко распространена за рубежом как попытка осмысливать влияние мировых общепринятых принципов и норм налогообложения на формирование правовых актов о налогах в отдельных государствах [5, 10].

Принципы международного налогового права как универсальные, истинные, фундаментальные нормативно-правовые предписания, определяющие общую направленность правового регулирования, высокое качество и эффективность юридической практики [11, 11], наиболее быстро и адекватно реагируют на изменения, происходящие в сфере международного сотрудничества, а также определяют направление для дальнейшего правотворчества.

В науке международного налогового права еще не устоялась общепринятая дефиниция общепризнанных принципов, не определены содержание и их количественный состав. Следствием вышеизложенного являются разрозненность точек зрения, многочисленные споры среди специалистов в этом проблемном поле юридической науки. Российский ученый А.А. Антипов, исследуя особенности влияния типовых налоговых актов на кодификацию и гармонизацию налоговых норм российского законодательства на основе российской теории международного налогового права, сочла возможным выделить 10 общепринятых принципов налогового регулирования. К ним автор отнесла принцип добросовестного поведения налогоплательщика; принцип ограниченности свободы выбора места уплаты налогов; принцип обязательности контракта, как правового основания получения дохода и исчисления налогооблагаемой базы; принцип равенства и взаимной выгоды при распределении налогового бремени по контракту; принцип автономии воли сторон о применяемых понятиях и терминах налогового права разных государств; принцип международного разрешения налоговых споров, вытекающих из коммерческих контрактов; принцип стабильности налогового законодательства; принцип международного сотрудничества государств в налоговой сфере; принцип согласования норм международного налогового регулирования с задачами и целями экономического развития государств; принцип бюджетного и налогового суверенитета государств [12, 21]. Позволим себе не согласиться с уважаемым исследователем относительно того, что добросовестность поведения налогоплательщика является принципом. Принцип, прежде всего, основополагающее незыблемое положение. Добросовестность является только предположением о наличии у субъекта налогового правоотношения такого качества, следовательно, необходимо вести речь о презумпции, так как она представляет собой «обладающее высокой степенью достоверности и обусловленное практикой правового регулирования предусмотренное правовой нормой предположение о наличии или отсутствии определенного юридически значимого явления» [13, 282]. Первоначально добросовестность налогоплательщика предполагается, однако могут выявляться факты его недобросовестного поведения, пример которых — уклонение от уплаты налогов, занижение налоговой базы и т.п. Следствием наличия и упреждения таких фактов является международная практика заключения межгосударственных соглашений о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении как прямых, так и косвенных налогов. Также необходимо отметить, что перечень принципов международного налогового права, предложенный А.А. Антиповской, служит основой для выдвижения тезиса о наличии тен-

денции одновременного применения принципов международного частного и международного публичного права при учете специфики фискальных правоотношений. Так, принцип равенства и взаимной выгоды при распределении налогового бремени по контракту и обязательности контракта имеют истоки из обязательственного права, которое относится к международному частному. Принцип международного сотрудничества государств в налоговой сфере, принцип бюджетного и налогового суверенитета государств берут начало из таких принципов международного публичного права, как принцип сотрудничества государств и принцип территориальной целостности. В соответствии с п. 3 ст. 1 Устава ООН устанавливается прямая обязанность членов осуществлять сотрудничество в разрешении международных проблем в наиболее важных областях, в том числе и экономической, а п. 4 ст. 2 содержит прямой запрет угрозы силой или ее применения против территориальной неприкосновенности или политической независимости любого государства [14].

Исследователь О. Фомина к общим принципам международного налогового права относит принцип суверенного равенства государств, принцип сотрудничества, принцип реципроцитета, добросовестного выполнения обязательств, вытекающих из норм международного налогового права, принцип налоговой недискриминации [3, 131 – 135].

Принципы наибольшего благоприятствования, недискриминации и взаимности выделяет А.А. Шакирьянов. Он также отстаивает позицию относительного того, что дальнейшая интеграция финансовой политики в рамках системы урегулирования международного двойного налогообложения приведет к появлению новых принципов, таких как принципы гибкости, солидарности и координации, при этом полагая, что «появление указанных принципов окажет существенное влияние на идентификацию пагубных налоговых режимов и характер налогообложения стран, резиденты которых активно пользуются недостатками системы двойного налогообложения, и позволит улучшить общие условия для осуществления внешнеэкономической деятельности» [15, 88]. Принцип гибкости, согласно теории исследователя, должен включать два аспекта: во-первых, это отказ государств от сокрытия на своей территории доходов, на которые имеют право претендовать юрисдикции их получателей; во-вторых, проведение либеральной налоговой политики и установление системы налоговых преференций с целью привлечения в конкретные юрисдикции дополнительных капиталов и инвестиций. Принцип солидарности предполагает наличие низкого уровня налогообложения исключительно для нерезидентов данной юрисдикции, а также гарантии налоговых преимуществ вне зависимости от результатов их хозяйственной деятельности. Принцип координации означает наиболее детальную регламентацию определенных ограничений для деятельности офшорных компаний, ведущих операции в глобальной экономике, предпринимаемую группой стран на международном уровне [6, 10 – 11].

Таким образом, динамичность развития межгосударственных отношений налогового характера предопределяет появление новых концепций принципиальных положений в теории международного налогового права для урегулирования конфликтных ситуаций международного налогообложения.

Вышеизложенное предопределило выявление следующих немаловажных положений: во-первых, преодоление практики двойного налогообложения невозможно без унификации и гармонизации норм национальных законодательств и принятия международных соглашений; во-вторых, совершенствование национального законодательства в сфере налогообложения должно, на наш взгляд, основываться на принципе научности. Это послужит базисом для достижения положительного эффекта в построении и проведении финансовой политики государства; в-третьих, в рамках международного сотрудничества необходима разработка системы принципов международного налогового пра-

ва, которые будут представлять собой структурно упорядоченную совокупность независимых, взаимодействующих и, вместе с тем, взаимодополняющих отправных положений, предопределяющих содержание и систему норм международного налогового права; в-четвертых, динамичность межгосударственных отношений в области правовой регламентации налогообложения предопределяет дальнейшее научное концептуальное осмысление значимости фундаментальных начал, т.е. принципов международного налогового права.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. *Винницкий, Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / Д.В. Винницкий; Урал. гос. юрид. акад. — Екатеринбург, 1999. — 56 с.
2. *Бондаренко, Т.А.* Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени, в пространстве и по кругу лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Т.А. Бондаренко; Всерос. гос. налоговая акад. МФ РФ. — М., 2007. — 27 с.
3. *Фомина, О.* Международное налоговое право: понятие, основные принципы / О. Фомина // Хозяйство и право. — 1995. — □ 5.
4. *Кудряшова, Е.В.* Особенности устранения двойного налогообложения для косвенных налогов / Е.В. Кудряшова // Финансовое право. — 2005. — □ 12.
5. *Петрова, Г.В.* Общая теория налогового права / Г.В. Петрова. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2004.
6. *Шакирьянов, А.А.* Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств ЕС): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.А. Шакирьянов; Моск. гос. ин-т междунар. отношений (ун-т) МИД России. — М., 2006. — 26 с.
7. *Ручкин, О.Ю.* Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права / О.Ю. Ручкин // Междунар. публичное и частное право. — 2005. — □ 4 (25).
8. *Кучеров, И.И.* Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования / И.И. Кучеров // Финансовое право. — 2006. — □ 1.
9. *Баев, С.А.* Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского союза: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.А. Баев; Моск. гос. ин-т междунар. отношений (ун-т) МИД России. — М., 2007. — 24 с.
10. *Шахмаметьев, А.А.* Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахмаметьев // Финансовое право. — 2006. — □ 3.
11. *Фролов, С.Е.* Принципы права: вопросы теории и методологии: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / С.Е. Фролов; Костром. гос. технол. ун-т. — Н. Новгород, 2001. — 26 с.
12. *Антипова, А.А.* Кодификация и гармонизация норм налогового правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.А. Антипова; Всерос. гос. налоговая акад. МФ РФ. — М., 2007.
13. *Кучинский, В.А.* Современное учение о правовых отношениях / В.А. Кучинский. — Минск: Интерполиграф, 2008.
14. Устав Организации Объединенных Наций // Организация Объединенных Наций [Электронный ресурс]. — 2008. — Режим доступа: <http://www.un.org/russian/documents/basicdocs/charter.htm#chapt1>. — Дата доступа: 04.09. 2008.
15. *Шакирьянов, А.А.* Становление и развитие международного двойного налогообложения / А.А. Шакирьянов // Законодательство и экономика. — 2006. — □ 3.