



*Снежана Константиновна
ЛЕЩЕНКО*

*кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового
права и правового
регулирувания хозяйственной
деятельности Белорусского
государственного
университета, член ОО
«Белорусский
республиканский союз
юристов»*

*Рецензент: Сергей
Артурович КАЛИНИН*

*доцент кафедры теории и
истории государства и права
Белорусского государ-
ственного университета,
кандидат юридических наук*

Введение

Развитие международного экономического сотрудничества между государствами привело к возникновению особой группы налоговых отношений с участием иностранного элемента. Они находятся в сфере регулирования нескольких правовых систем одновременно как следствие осуществления государствами своего налогового суверенитета и реализации общепризнанного принципа налогообложения о распространении налоговой юрисдикции государства за пределы его территории.

Эти налоговые отношения регламентируются как нормами международных договоров, так и правовыми нормами национального налогового законодательства нескольких стран, которые находятся в единстве и постоянном взаимодействии.

В настоящей статье на основе анализа отечественной и зарубежной научной литературы, а также нормативных источников проведена классификация высказанных теоретиками налогового права позиций по вопросу о его сущности. Предпринята попытка комплексного анализа этого нового правового образования в целях определения его сущности и места в системе права, а также совершенствования понятийно-категориального аппарата.

Основная часть

Предмет международного налогового права включает широкий круг общественных отношений, в которых имеется иностранный элемент на стороне субъекта или объекта правоотношения. Это отношения по поводу взимания налогов с иностранных физических лиц и организаций; отношения в сфере налогообложения международных торговых сделок и инвестиционных операций, осуществляемых национальными субъектами налогового права; отношения налогообложения имущества, которым резидент одного государства обладает на территории другого государства и т. п. В предмет международного налогового права включаются и межгосударственные отношения, в частности, отношения в области разграничения налоговых юрисдикции государств по поводу оказания правовой помощи в налоговой сфере, международного сотрудничества налоговых администраций, по поводу устранения международного двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в межгосударственном масштабе и др.

Массив накопленного позитивного правового материала, значительное количество источников правового регулирования налогообложения международной экономической деятельности позволяют говорить о формировании особой совокупности правовых норм, регулирующих данную сферу общественных отношений, - о международном налоговом праве [1, с. 30]. Учебные курсы под названием «International Tax Law» (международное налоговое право - *англ.*) или «International Taxation», «International Tax» (международное налогообложение - *англ.*) читаются в ведущих университетах мира [2, с. 488], издаются учебники [3, 4, 5, 6]. Тем не менее в науке нет единства мнений по вопросу о сущности международного налогового права, о его месте в системе права. Рассмотрим основные позиции, высказанные в научной литературе, по вопросу о понятии и содержании международного налогового права.

Распространенным является мнение, что понятие «международное налоговое право» охватывает как нормы международного права, содержащиеся в налоговых соглашениях, так и нормы национального законодательства, посредством которых регулируются вопросы международного налогообложения. Один из авторитетных исследователей в данной области В.А. Кашин указывает, что международное налоговое право наряду с нормами международных договоров включает национальное налоговое право. В некоторых государствах эту часть налогового права называют «налоговым правом для международных сделок», а в других этот же термин употребляется с указанием определенной страны, например, «международное налоговое право США» [7, с. 47-48].

Этой же точки зрения придерживается А.И. Погорлецкий, отмечающий, что расширенная трактовка международного налогового права предполагает включение в его предмет как национального налогового законодательства в части регулирования внешнеэкономической деятельности, так и международных налоговых соглашений и иных международно-правовых актов, опосредующих межгосударственное правовое взаимодействие в налоговой сфере [4, с. 91].

И.А. Ларютина также рассматривает международное налоговое право в широком смысле как содержащее международно-правовые нормы, которые закрепляют права и обязанности участников международного налогообложения, бланкетные международные правовые нормы, ориентированные на применение внутреннего законодательства, и нормы внутреннего законодательства, необходимые для осуществления международного налогообложения, в частности, регулирующие особенности налогообложения доходов нерезидентов [8, с. 13]. Она доказывает, что реализация норм по вопросам международного налогообложения, как международных, так и внутренних, к которым отсылают международные нормы, затрагивает интересы нескольких государств, поэтому их необходимо рассматривать в комплексе как составляющие международного налогового права.

К представителям данной группы ученых, придерживающихся широкой точки зрения на предмет международного налогового права, следует также отнести О.А. Фомину. Термин «международные налоговые отношения» она употребляет в широком значении как отношения, выходящие за пределы одного государства, тем или иным образом связанные с правовыми системами разных стран. Таким образом, международное налоговое право определяется этим автором как особая ветвь налогового права, занимающаяся международными аспектами налогообложения [9, с. 130]. В качестве комплексной отрасли права, представляющей собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, направленных на регулирование международных налоговых отношений, определяют международное налоговое право В.В. Полякова и С.П. Котляренко [10, с. 337].

Сторонники другой точки зрения рассматривают международное налоговое право как часть международного публичного права. Они предлагают отграничить сферу международно-правового регулирования налоговых отношений, в том числе отношений международного частного права, от сферы национального нормотворчества. Международное налоговое право представляет собой часть международного публичного права.

Так, И.И. Кучеров к международному налоговому праву относит исключительно международно-правовые нормы, т.е. нормы, которые установлены на межгосударственном уровне. Соответствующие нормы национального налогового права непосредственно примыкают к международному налоговому праву, но не включаются в него, поскольку устанавливаются и изменяются государствами в одностороннем порядке. Он определяет сферу международного налогового права как составную часть налогового правового регулирования того или иного государства, представляющую собой совокупность установленных на *межгосударственном уровне* правовых норм, регулирующих международные налоговые отношения [3, с. 58-59].

Автор отмечает, что состав источников международного налогового права значительно уже по сравнению с традиционной системой источников международного права и регулирование международных налоговых отношений осуществляется преимущественно на основе международных договоров (соглашений, конвенций), заключаемых в целях создания правовой основы для регулирования налоговых отношений, носящих межгосударственный характер [11, с. 45]. В системе источников международного права он выделяет следующие группы международных соглашений: соглашения об избежании двойного налогообложения; специальные (ограниченного действия) соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения в определенных сферах; соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства [11, с. 46].

Данная особенность системы источников обусловлена отличительной чертой международного налогового права - в силу действия национального налогового суверенитета государств не представляется возможным создать единую наднациональную систему регулирования налоговых отношений, возникающих вследствие внешнеэкономической деятельности плательщиков налогов. Международно-правовое регулирование охватывает лишь двусторонние отношения стран, и только иногда предметом международных

соглашений выступают налоговые интересы групп государств.

Схожей позиции на сущность международного налогового права придерживается Е.С. Меркулов, утверждающий, что нормы внутреннего законодательства, которые предназначены для регулирования отношений государства с субъектами (физическими и юридическими лицами) и подпадают под его налоговую юрисдикцию, не относятся к международному праву даже в том случае, если регулируемые ими отношения включают иностранный элемент [12, с. 96]. Он рассматривает значение термина «международные отношения» в значении «межгосударственные» или «межправительственные», и основными вопросами, решаемыми в рамках правового регулирования, с его точки зрения, являются устранение международного двойного налогообложения и борьба с уклонением от уплаты налогов. Однако в отличие от И.И. Кучерова отношения в сфере оказания помощи по налоговым вопросам он не относит к непосредственному предмету международного налогового права, признает их скорее административными, указывая, что они могут не регулировать отношения международного налогообложения, а предусматривать лишь обмен информацией о действующем национальном налоговом законодательстве [12, с. 100].

В правовой литературе нередко проводится деление международного налогового права на публичное и частное. Как указывает М.А. Денисаев, межгосударственные налоговые отношения возникают в основном по поводу экономического сотрудничества между государствами и распределения между ними налоговых платежей. Они реализуются при установлении и введении налогов, в то время как отношения с участием государства и налогоплательщика возникают только при взимании налогов. Следовательно, международное публичное налоговое право ближе по содержанию к международному финансовому праву, в то время как международное частное налоговое право ближе по содержанию к внутригосударственному налоговому праву [13, с. 27].

В.А. Кашиным обосновывается следующая позиция. В налоговом праве всякой страны

можно выделить две части, регулирующие отношения, подпадающие под налоговую юрисдикцию страны, и отношения с иностранным элементом. Вторая часть именуется международным налоговым правом. Однако она отличается от собственно «международного налогового права», которое состоит из норм, устанавливаемых налоговыми соглашениями, примерно так же, как «международное публичное право» (право международных отношений) отличается от «международного частного права» (национальных норм государства, регулирующих частные отношения граждан и юридических лиц, в которых одна из сторон имеет иностранное происхождение) [7, с. 47].

По мнению российского профессора И.И. Кучерова, к сфере международного публичного права относятся правовые нормы, которые регулируют отношения с участием государств и международных организаций, например, возникающие в связи с разграничением налоговой юрисдикции. А международное частное право содержит нормы, которые регулируют отношения с участием физических лиц и организаций [3, с. 56].

Данные группы налоговых отношений различаются по методу правового регулирования. Межгосударственным отношениям присущ диспозитивный метод при заключении международного договора, когда стороны приходят к взаимному согласию по предмету договора. Однако на этапе исполнения вступившего в законную силу договора возникают отношения иного рода: государство в лице уполномоченных органов должно исполнять закрепленные в договоре обязанности, т. е. имеет место *императивное* правовое регулирование налоговых отношений. Что касается международного частного налогового права, то, по мнению исследователей, ему в большей степени свойственно диспозитивное начало [4, с. 93; 13, с. 27].

Это связано с тем что налоговыми соглашениями, а также внутренним налоговым законодательством, регламентирующим международные налоговые отношения, субъектам частного права предоставляется более льготный налоговый режим. Субъекты права могут воспользоваться этим режимом, но не

обязаны делать этого. Законодательством не предусмотрены меры ответственности за несоблюдение норм международных налоговых соглашений.

Деление международного права на публичное и частное является общепризнанным в теории права. К международному публичному праву относятся правовые нормы, регулирующие общественные отношения с участием государств, международных организаций. Международное частное право имеет предметом регулирования частные гражданско-правовые отношения, возникающие между частными субъектами - физическими и юридическими лицами. На первый взгляд, логичным выглядит предположение, что и международное налоговое право подразделяется на публичное и частное. Однако представляется, что критерии их разграничения не столь очевидны. Это обусловлено спецификой налоговых отношений, которые по своему характеру *всегда являются публично-правовыми*, ибо одной из сторон налогового правоотношения выступает государство или уполномоченный государственный орган.

Поддерживая точку зрения Е.С. Меркулова, утверждающего, что понятие «национальное налоговое право» вряд ли следует рассматривать в непосредственной связи с категорией «международное частное право» [12, с. 97], выскажем предположение, что для обозначения совокупности правовых норм, составляющих национальные системы правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом, терминологически более точным было бы использование не термина «международное частное налоговое право», а термина «налоговое право внешнеэкономических отношений» [14, с. 15] или «налоговое право внешнеэкономических сделок» [7, с. 48], которые более точно отражают сущность данной группы норм права.

Таким образом, полагаем, что существование международного налогового права основано на реализации основных принципов международного права, составляющих фундамент всей системы международных отношений, и применении положений права договоров и права международных организаций. В то же время международное налоговое

право не может не обращаться к налоговым нормам национальных правовых систем, что обусловлено наличием общественных отношений, не урегулированных международной договорной практикой, а также фактором доминирования национального налогового контроля в сфере международных хозяйственных связей [9, с. 130].

Приведем только один пример: определение налогового резидентства физического лица происходит в результате последовательного обращения к международным налоговым нормам, содержащимся в соглашениях, и нормам национального законодательства. В соглашениях об избежании двойного налогообложения [15, ст. 4; 16, ст. 4; 17, ст. 4] обычно определяется, что резидент одного Договаривающегося Государства означает лицо, которое по *законодательству этого Государства* подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого аналогичного признака. Если на основании национального налогового законодательства физическое лицо признается резидентом обоих государств, его положение определяется в соответствии с *нормами международного соглашения* следующим образом:

а) оно считается резидентом того Государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в обоих Государствах, то считается резидентом того Государства, в котором оно имеет более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

б) если Государство, в котором находится центр его жизненных интересов, не может быть определено или если оно не располагает постоянным жилищем ни в одном из Государств, то считается резидентом того Государства, в котором оно обычно проживает и т.д.

Таким образом, нормы национального права, регулирующие налоговые отношения с иностранным элементом, тесно сопрягаются с правовыми нормами, закрепленными в международно-правовых актах, дополняют и развивают их, обеспечивают их реализацию, а потому мы считаем обоснованным мнение

о том, что для полноценного и всестороннего анализа категории международного налогового права необходимо объединение двух его составляющих [1, с. 30].

В теории права существует точка зрения, согласно которой каждая норма права объединяет в себе оба начала: публично-правовое и частноправовое, и потому представления о наличии чисто публично-правовых отраслей и чисто частноправовых отраслей являются «доктринальным преувеличением» и правильнее вести речь о публично-правовых частноправовых компонентах (составных моментах) во всех нормах и отраслях права [18, с. 433-434].

В связи с этим представляется правильным, поддерживая позицию о неоднородности предмета международного налогового права, позволяющего разделить его на межгосударственное налоговое право и право внешнеэкономических отношений [14, с. 16], тем не менее заявлять о необходимости системного изучения и исследования данного явления. Комплексное законодательство, регулирующее различные по характеру и составу социальные отношения, отражает тенденцию интеграции в праве [19, с. 17].

Полагаем, что комплексное исследование механизма правового регулирования международных налоговых отношений позволит выработать единую систему терминологии, систематизировать источники и создать необходимую основу для дальнейшего развития и совершенствования данного правового образования. Учитывая полноту высказываемых в литературе мнений, считаем целесообразным на данном этапе рассматривать международное налоговое право как новое комплексное образование в праве, регулирующее совокупность взаимосвязанных разнообразных общественных отношений, объединенных сферой международного налогообложения.

Выводы

1. Сложившиеся в теории налогового права позиции по вопросу о сущности международного налогового права можно разделить на три основные группы: а) международное

налоговое право признается областью международного публичного права; б) международное налоговое право - это совокупность норм национального налогового законодательства государства, регулирующего отношения с иностранным элементом; в) международное налоговое право представляет собой комплексное правовое образование, которое объединяет международно-правовые нормы, регулирующие сотрудничество государств по налоговым вопросам и норм права (которые имеют национальную природу) и налоговые отношения с иностранным элементом.

2. Учитывая взаимосвязь и взаимную обусловленность норм международного и национального права, можно констатировать формирование комплексного образования в праве, носящего наименование «международное налоговое право», которое всестороннее регулирует налоговые отношения с иностранным элементом, создает предпосылки для успешной реализации и применения соответствующих норм законодательства, их систематизированного изучения, для разработки и совершенствования специальной научной терминологии.

3. В целях избежания путаницы в терминологии и недопущения ошибочного понимания международного налогового права как некоей совокупности норм, регулирующих мировую налоговую систему (реально не существующую), следует пояснить использование термина «международное налоговое право» в его широком значении, включающего две составляющие: международно-правовую и национальную в виде системы правовых норм, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом.

4. Считаю не всегда оправданной искусственную адаптацию зарубежной терминологии, поскольку она может не согласовываться со сложившимися национальными правовыми традициями. В частности, широко используемый термин «USA International Tax Law» (международное налоговое право США - *англ.*) в переводе имеет внутреннее противоречие, поскольку одновременно указывает и на международно-правовую, и на национальный характер правовых норм.

5. Считаю целесообразным для устранения терминологической неточности именовать систему норм национального законодательства, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом, налоговым правом внешнеэкономических сделок определенного государства. На наш взгляд, не вполне обоснованно применять для обозначения этой группы правовых норм термин «международное частное налоговое право», поскольку налоговые отношения всегда являются публичными по своей природе.

Список источников

1. Шахмамиев, А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А.Шахмамиев // Финансовое право. - 2006. - № 3. - С. 24-31.

2. Шепенко, Р.А. К вопросу о международном налоговом праве / Р.А.Шепенко // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): материалы Междунар. науч. конф., Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / под ред. М.В. Карасевой. -Воронеж: Воронежский гос. ун-т, 2007. -С.483-493.

3. Кучеров, И.И. Международное налоговое право (Академический курс): учебник / И.И.Кучеров - М.: ЗАО «ЮрИрфоР», 2007. -452 с.

4. Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: учебник / А.И.Погорлецкий. -СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. - 384 с.

5. Graetz, Michael J. Foundations of International Income Taxation / Michael J. Graetz . - New York: Foundation Press, 2003. -541 p.

6. Postlewaite, Philip F. International Taxation: Cases, Materials and Problems / Philip F. Postlewaite. - Cincinnati, Ohio: Anderson Publishing Co. - 325 p.

7. Кашин, В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А.Кашин. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. - 383 с.

8. Ларютина, И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном праве: автореф. дис. ...

канд. юрид. наук: 12.00.14 / И.А. Ларютина. -М., 2002.-22 с.

9. Фомина, О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы / О. Фомина // Хозяйство и право. - 1995. - № 5. - С.125-135.

10. Полякова, В.В. Понятие международного налогового права / В.В.Полякова, С.П.Котляренко // Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. - 608 с.

11. Кучеров, И.И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место всистемналогово-правовогорегулирования/ И.И.Кучеров// Финансовое право. 2006. -№ 1.-С.44-48.

12. Меркулов, Е.С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы / Е.С.Меркулов // Право и политика, 2004. - № 4. - С. 91-102.

13. Денисаев, М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / М.В.Денисаев; отв. ред. Е.Ю.Грачева. - М.: ИД «Юриспруденция», 2005.-144 с.

14. Винницкий, Д.В. Международное налоговое право и структура Налогового кодекса Российской Федерации / Д.В. Винницкий // Современное право, 2003. - № 1. - С. 14-16.

15. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Финляндской Республики об избежании

двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы. Заключено в г. Минске 18.12.2007 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь, 2008. - № 134. -2/1439.

16. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Султаната Оман об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал. Заключено в г. Маскате 15.04.2007 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2007. - № 266. - 2/1382.

17. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Коре́йской народно-демократической республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Заключено в Минске 30.06.2006 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь, 2007. - № 6. - 2/1294.

18. Нерсесянц, В.С. Общая теория права и государства/ В.С.Нерсесянц. - М.: Норма: Инфра-М, 2002. - 539 с.

19. Калинин, С.А. Проблемы реформы системы права в Республике Беларусь: ав-тореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / С.А.Калинин. - Минск, 2001. - 23 с. ■

Дата поступления статьи в редакцию: 15.08.2008

