

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

А. С. Григорьев

НАЦИОНАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО, РЕГУЛИРУЮЩЕЕ НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ С ИНОСТРАННЫМ ЭЛЕМЕНТОМ И НОРМЫ МЕЖДУНАРОДНОГО ПРАВА

***Аннотация.** Рассмотрены основные подходы к соотношению норм международного и национального права, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом в Российской Федерации. Анализируются некоторые аспекты взаимосвязь внутренних и внешних источников налогового права. Рассмотрены некоторые вопросы избегания международного двойного налогообложения.*

***Ключевые слова:** юриспруденция, международный, налог, соглашение, внутригосударственный, налогообложение, двойное, источник, финансовое, ратификация.*

На современном этапе развития экономики России актуальным является вопрос о соотношении международных налоговых соглашений и национального законодательства по налоговому бремени. В одних государствах принята концепция, согласно которой нормы международного налогового соглашения могут увеличивать налоговое бремя по сравнению с национальным законодательством. В других государствах, наоборот, международные налоговые соглашения могут только уменьшать обязательства налогоплательщиков по сравнению с национальным законодательством. Та или иная концепция в одних странах вытекает из законодательства, в других — из решений высших судебных органов.

Система источников налогового права в структурном отношении делится на два вида: источники, имеющие внутригосударственную природу, международно-правовые источники¹. Или внутренние источники, регулирующие налоговые отношения в пределах страны, и внешние, обеспечивающие регулирование общественных отношений в сфере

налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами².

Взаимосвязь внутренних и внешних источников налогового права проявляется в различных аспектах. Их взаимное влияние друг на друга, взаимная обусловленность не подвергаются сомнению. Однако в настоящее время в полной мере не решен вопрос об источниках международного налогового права как комплексного правового явления. Не определена их система, иерархия. Тем не менее, исходя из рассмотренных позиций по определению предмета международного налогового права, справедливо будет отметить, что источниками международного налогового права являются как внутренние, так и внешние источники.

Более того, современные исследователи относят международные налоговые соглашения к одному из элементов системы источников налогового права Российской Федерации, причисляя их к основным источникам налогового права³.

² Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства. Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.ю.н. Саратов. 2005. С.12.

³ Кривых, И. А. Источники налогового права Российской Федерации : Понятие, проблемы классификации, основные принципы действия // Автореферат диссертации на

¹ Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов. 2005. С. 18.

Соотношение международных и внутригосударственных источников налогового права имеет значение в сфере регулирования налоговых отношений с иностранным элементом.

Е. Е. Иванова, указывает, что в области международного финансового права такая взаимосвязь проявляется, прежде всего, в том, что внутригосударственные финансово-правовые нормы призваны определить способы приведения в действие норм международного финансового права внутри данного государства. При этом под способом приведения в действие норм международного финансового права следует понимать способы исполнения государством взятого на себя международного финансового обязательства, а не способ придания нормам международного права силы внутригосударственного правового акта, форму превращения международной нормы, обязательной для государства в целом, в норму национального закона⁴.

Также отмечают и другое значение норм внутригосударственного налогового права в регулировании налоговых отношений с иностранным элементом. Так, например, некоторые авторы отмечают, что спецификой международного финансового права является значимая роль именно национального права в регулировании вопросов международного уровня. Многие международно-правовые нормы со временем находят отражение в национальном законодательстве, однако определенное число вопросов международного значения урегулировано напрямую на уровне национального финансового права (различные внутренние правовые режимы для иностранных субъектов). Соответственно, от качества внутреннего финансового законодательства напрямую зависит привлекательность государства для иностранных инвесторов, уровень его интеграции в международную финансовую систему⁵.

Вместе с тем, необходимо отметить, что соотношение значения и роли международного и внутринационального права в регулировании налоговых отношений позволяет прийти к выводу,

что у каждого уровня правового регулирования существует в какой-то степени исключительная сфера отношений, подвергающихся такому регулированию. Так, например, налоговые соглашения не предоставляют налоговым органам дополнительных прав, помимо предусмотренных нормами национального законодательства.

В связи с этим, невозможно рассматривать изолированно нормы международного и внутригосударственного налогового права. Решение таких проблем как международное двойное налогообложение возможно только с помощью комплексного регулирования налоговых отношений с иностранным элементом как на международно-правовом уровне, так и на уровне национального законодательства.

Авторы выделяют следующие уровни (подсистемы) правового регулирования устранения международного многократного налогообложения:

- внутригосударственное (национальное) законодательство;
- международные соглашения. В свою очередь, последние могут быть двусторонними и многосторонними⁶.

Устранить проблему международного двойного налогообложения возможно в одностороннем порядке, когда государство, отказываясь от некоторых притязаний в сфере налогообложения, самостоятельно ограничивает свою налоговую юрисдикцию. Однако такое решение проблемы неблагоприятно для такого государства, которое таким образом необоснованно теряет значительную часть поступлений в государственный бюджет. В действительности ни одно государство не заинтересовано отказываться от неограниченной налоговой юрисдикции на своей территории. Учитывая, что любое государство самостоятельно вырабатывает и реализует национальную налоговую политику, необходимо отметить важность соблюдения налоговыми юрисдикциями общих принципов международного права.

Так, например, И. А. Ларютина среди источников международного налогового права выделяет также принципы, возникающие как результат установившейся мировой практики и представляющие собой общие нормы с руководящими правилами поведения субъектов международных налоговых

соискание ученой степени кандидата юридических наук. Екатеринбург. 2009. С. 5-7.

⁴ Иванова Е. Е. Международное финансовое право // Международное публичное и частное право. 2004. № 1. С. 21.

⁵ Шаповалов М. А. Международное финансовое право: предмет, система, источники // Финансовое право. 2010. N 3. С. 6 - 8.

⁶ Шахматев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // Финансовое право. 2008. № 2. СПС «Консультант Плюс».

отношений. К таким принципам исследователь относит: признание налогового суверенитета, налоговой недискриминации; налогообложения на основе гражданства, резидентства, территориальности; распределения прав по налогообложению между государством резидентства и государством-источником дохода; освобождение государством резидентства в отношении иностранного налога; заключения сделок независимыми лицами; необходимости сотрудничества в налоговой сфере⁷. Действительно, значение и руководящая роль принципов международного права в регулировании международных налоговых отношений значительна и не подвергаются сомнению. Кроме того, решение таких важных проблем международного налогового права как избежание международного двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов не представляется возможным без применения приведенных выше принципов.

В связи с этим, необходимо отметить, что перед международным правом стоит задача защиты от злоупотребления государственным суверенитетом одних стран в ущерб другим суверенным государствам⁸. Традиционно правовое регулирование налоговых отношений с иностранным элементом происходит на внутригосударственном уровне, с учетом положений заключенных государствами международных налоговых соглашений. Значение международного налогового соглашения для государств, независимых налоговых юрисдикций, чьи интересы, так или иначе, конкурируют между собой, выражается в возможности на межгосударственном уровне закрепить свои права на получение причитающейся доли от налогообложения международной хозяйственной деятельности, и избежать тем самым таких проблем, как международное двойное налогообложение.

Справедливо отмечено Е. С. Меркуловым, что государства могут устранить проблемы международного двойного налогообложения, предприняв наиболее уместную в данном случае одностороннюю меру: внести изменение во внутреннее налоговое

законодательство и освободить налогоплательщиков от обязанности уплачивать в свою пользу налог с того или иного объекта (то есть в одностороннем порядке прекратить соответствующие налоговые отношения). Однако чаще всего возникает необходимость четкого разграничения налоговой юрисдикции суверенных государств на основе согласования их позиций, принятия специальных межгосударственных соглашений, что, по сути, переводит отношения, непосредственно связанные с международным налогообложением на уровень международно-правового регулирования⁹.

При этом источниками международного налогового права, по мнению И. А. Ларютиной, являются только те нормы внутреннего права государства, которые предписывают особенности и порядок налогообложения иностранцев-резидентов, чьи объекты налогообложения находятся за границей, или иностранцев-нерезидентов с объектами налогообложения на территории этого государства. В данном случае применение таких внутренних норм затрагивает фискальные интересы другого государства, чьим гражданином (или резидентом) является лицо¹⁰.

При определении места и роли налоговых соглашений в системе источников правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом необходимо решить вопрос, каким образом в государствах-участниках этих налоговых соглашений, в частности в России, соотносятся между собой нормы международного и национального права.

В различных государствах по-разному решается вопрос о соотношении норм международного и национального права. Роль и значение положений международных соглашений также различаются в различных правовых системах государств. Юристы-международники отмечают, что государства, будучи свободными не только в установлении порядка и выборе способов реализации международных договорных обязательств, но и в определении места, которое отводится международным договорам

⁷ Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М. 2002. С. 67.

⁸ Хапов А. В. Конкуренция налоговых юрисдикций: международно-правовой аспект // Международное право. 2005. № 5. С. 54.

⁹ Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика, № 4 (52), 2004. С. 91-102.

¹⁰ Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве // Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М. 2002. С. 66.

в национальной правовой системе, не свободны в выборе основы для разрешения коллизий между нормами внутреннего права и международными договорами. Поэтому государствам необязательно, по крайней мере, официально, признавать верховенство международного права над национальным правом, но они должны обеспечить полное соблюдение международного права теми способами, которые они сами определяют¹¹.

Существуют монистическая и дуалистическая концепции соотношения национального и международного права. В основе монистической концепции лежит признание за внутригосударственным или международным правом его безусловного примата при одновременной констатации интеграционной целостности международного и национального права. То есть фактически можно говорить о существовании двух монистических концепций, которые включают источники международного права выше источников национального законодательства. Тогда как вторая монистическая концепция рассматривает источники национального законодательства в качестве превалирующих над источниками международного права. Дуалистическая концепция рассматривает международное право и право внутригосударственное как самостоятельные равнопорядковые правовые системы, которые, тем не менее, активно взаимодействуют в процессе нормотворчества и правоприменения. Данная концепция предусматривает процесс трансформации норм международного права в нормы национального права посредством принятия компетентными органами приводящего акта национального законодательства. Однако по своему правовому статусу инкорпорированные нормы международного права остаются равнозначными нормам внутригосударственного законодательства, и в случае возникновения спора о верховенстве приматом обладает более поздний по дате принятия акт, будь то инкорпорированный международный договор или национальный закон¹².

Таким образом, можно констатировать, что Российская Федерация придерживается монисти-

ческой концепции. Согласно статье 15 Конституции Российской Федерации 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 договора¹³.

Исследователи международного права отмечают, что смысл указанной конституционной нормы состоит в признании возможности прямого действия международных договоров во внутригосударственной сфере, непосредственного применения договорных положений для регулирования внутригосударственных отношений в том случае, если международным договором установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены законом (то есть всеми видами актов текущего законодательства). Органы государственной власти в своей деятельности связаны не только национальным правом, но и международными договорами, граждане и юридические лица могут опираться на сами договорные положения для защиты своих прав в национальном суде, который при рассмотрении конкретного дела не вправе применять нормы любого акта текущего законодательства, регулирующего возникшие правоотношения, если вступившим в силу для Российской Федерации международным договором установлены иные правила, чем предусмотренные таким актом, а обязан применить правила международного договора¹⁴.

С учетом приведенных положений Пленум Верховного Суда Российской Федерации в Постановлении от 31 октября 1995 года «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия»¹⁵ разъяснил, что суд при рассмотрении дела не вправе применять нормы закона, то есть

¹¹ Осминин Б. И. Способы реализации международных договорных обязательств в национальных правовых системах // Юрист-международник. 2008. № 2. СПС «Консультант Плюс».

¹² Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование // Волтерс Клувер. 2007. СПС «Консультант Плюс».

¹³ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ). СПС «Консультант Плюс».

¹⁴ Осминин Б. И. Способы реализации международных договорных обязательств в национальных правовых системах // Юрист-международник. 2008. № 2. СПС «Консультант Плюс».

¹⁵ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 31.10.1995 № 8 (ред. от 06.02.2007) «О некоторых вопросах

российского национального акта, в случаях, когда вступившим в силу для Российской Федерации международным договором, решение об обязательности которого для Российской Федерации было принято в форме федерального закона, установлены иные правила, чем предусмотрено в законе. В указанном случае применению подлежат правила международного договора.

Более того, исследователи источников налогового права, основываясь на конституционно-правовых положениях и практике их толкования, справедливо отмечают, что «международно-правовые договоры по налоговым вопросам, ратифицированные Российской Федерацией, должны применяться непосредственно (в том числе российскими судами) и их следует включать в состав источников налогового права России»¹⁶.

Как отмечает С. Г. Еремин, исследовавший договор в финансовом праве, Верховный суд Российской Федерации на основании Конституции Российской Федерации и Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации» выявил три составляющие международных договоров Российской Федерации, при наличии которых они имеют приоритет над внутренним законодательством Российской Федерации и, следовательно, могут рассматриваться как особый источник права.

К этим составляющим относятся:

- условие о согласии на обязательность международного договора для Российской Федерации;
- ратификация международного договора Российской Федерации федеральным договором Российской Федерации;
- официальное его опубликование¹⁷.

Кроме того, стоит согласиться с мнением Борзуновой О. А., что позиция, высказанная Федеральной налоговой службой Российской Федерации, о необходимости пересмотра международных договоров на предмет соответствия их российскому законодательству, является противоречащей основополагающим началам и принципам права¹⁸.

Г. В. Петрова отмечает, что международные налоговые акты, подписанные Российской Федерацией, и российской налоговое право представляют собой самостоятельные правовые порядки. Однако они начинают активно взаимодействовать и корректировать друг друга, что отвечает общим закономерностям влияния международного права на национальное право¹⁹.

К целям заключения международных налоговых соглашений можно отнести урегулирование проблем международного двойного налогообложения, защиту интересов субъектов частного права, урегулирование проблем уклонения от уплаты налогов, выработка процедуры разрешения спорных вопросов.

Библиография

1. Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование // Волтерс Клувер. 2007. СПС «Консультант Плюс».
2. Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М.: Юстицинформ. 2010.
3. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства. Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.ю.н. Саратов. 2005.
4. Еремин С. Г. Договор в финансовом праве (монография). –М.: Издатель И. В. Балабанов, 2008.
5. Иванова Е. Е. Международное финансовое право // Международное публичное и частное право. 2004. №1.

применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия».

¹⁶ Кривых, И. А. Источники налогового права Российской Федерации : Понятие, проблемы классификации, основные принципы действия // Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Екатеринбург. 2009. С. 16.

¹⁷ Еремин С. Г. Договор в финансовом праве (монография). –М.: Издатель И. В. Балабанов, 2008. С. 101.

¹⁸ Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М.: Юстицинформ. 2010.

¹⁹ Петрова Г. В. Формирование норм российского налогового законодательства под влиянием международно-правового налогового регулирования // Финансовое право. № 2. 2003. С. 27.

6. Кривых, И. А. Источники налогового права Российской Федерации: Понятие, проблемы классификации, основные принципы действия // Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Екатеринбург. 2009.
7. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве // Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М. 2002.
8. Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика, №4 (52), 2004.
9. Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов. 2005.
10. Осминин Б. И. Способы реализации международных договорных обязательств в национальных правовых системах // Юрист-международник. 2008. №2. СПС «Консультант Плюс».
11. Петрова Г. В. Формирование норм российского налогового законодательства под влиянием международно-правового налогового регулирования // Финансовое право. №2. 2003.
12. Хапов А. В. Конкуренция налоговых юрисдикций: международно-правовой аспект // Международное право. 2005. №5.
13. Шаповалов М. А. Международное финансовое право: предмет, система, источники // Финансовое право. 2010. N 3.
14. Шахмаметьев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // Финансовое право. 2008. №2. СПС «Консультант Плюс».

References (transliteration):

1. Baev S. A. Soglasheniya ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya mezhdu Rossiey i gosudarstvami-chlenami ES: sravnitel'no-pravovoe issledovanie // Volters Kluver. 2007. SPS «Konsul'tant Plyus».
2. Borzunova O. A. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii: genesis, istoriya prinyatiya i tendentsii sovershenstvovaniya. M.: Yustitsinform. 2010.
3. Gritsenko V. V. Kontseptual'nye problemy razvitiya teorii nalogovogo prava sovremennogo Rossiyskogo gosudarstva. Avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoy stepeni d.yu.n. Saratov. 2005.
4. Eremin S. G. Dogovor v finansovom prave (monografiya). –M.: Izdatel' I. V. Balabanov, 2008.
5. Ivanova E. E. Mezhdunarodnoe finansovoe pravo // Mezhdunarodnoe publichnoe i chastnoe pravo. 2004. №1.
6. Krivykh, I. A. Istochniki nalogovogo prava Rossiyskoy Federatsii: Ponyatie, problemy klassifikatsii, osnovnye printsipy deystviya // Avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoy stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. Ekaterinburg. 2009.
7. Laryutina I. A. Izbezhanie dvoynogo nalogooblozheniya i uklozenie ot uplaty nalogov v mezhdunarodnom nalogovom prave // Dissertatsiya na soiskanie uchenoy stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. M. 2002.
8. Merkulov E. S. Ponyatie i predmet mezhdunarodnogo nalogovogo prava: spornye voprosy // Pravo i politika, №4 (52), 2004.
9. Oleynikova S. G. Istochniki nalogovogo prava Rossiyskoy Federatsii. Avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoy stepeni k.yu.n. Saratov. 2005.
10. Osminin B. I. Sposoby realizatsii mezhdunarodnykh dogovornykh obyazatel'stv v natsional'nykh pravovykh sistemakh // Yurist-mezhdunarodnik. 2008. №2. SPS «Konsul'tant Plyus».
11. Petrova G. V. Formirovanie norm rossiyskogo nalogovogo zakonodatel'stva pod vliyaniem mezhdunarodno-pravovogo nalogovogo regulirovaniya // Finansovoe pravo. №2. 2003.
12. Khapov A. V. Konkurentsia nalogovykh yurisdiksiy: mezhdunarodno-pravovoy aspekt // Mezhdunarodnoe pravo. 2005. №5.
13. Shapovalov M. A. Mezhdunarodnoe finansovoe pravo: predmet, sistema, istochniki // Finansovoe pravo. 2010. N 3.
14. Shakhmamet'ev A. A. Pravovoy mekhanizm ustraneniya mnogokratnogo (dvoynogo) nalogooblozheniya // Finansovoe pravo. 2008. №2. SPS «Konsul'tant Plyus».