В современных условиях усиление интеграционных процессов, интернационализация и интенсификация хозяйственной жизни, развитие межгосударственных гуманитарных контактов существенно увеличивают круг проблем, требующих разрешения на международной основе. К их числу относятся и вопросы, имеющие налоговую природу.

Налогообложение как объект межгосударственного регулирования - явление хотя и сравнительно молодое, но уже доказавшее свою важность и особую значимость для международного экономического сотрудничества. Это подтверждается, в частности, практикой заключения налоговых соглашений. Если до второй мировой войны их количество было довольно незначительным, то в настоящее время только в рамках 24 государств Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) действует более 200 конвенций об избежании двойного налогообложения.

Анализ налоговых факторов в международных отношениях приобретает все большую актуальность с точки зрения реализации и повышения эффективности внешнеэкономической деятельности каждого государства, поскольку налоги определяют развитие международной торговли, движение инвестиций, осуществление всех межгосударственных связей.

Российская Федерация в этом отношении не является исключением. В дореформенный период экономические контакты СССР с зарубежными партнерами "осуществлялись в основном в форме отдельных ограниченных по объему внешнеторговых сделок и операций" [1]. Поэтому вопросы, затрагивающие международные аспекты налогообложения, для нашей страны, как правило, не возникали. В современных условиях, с переходом отечественной экономики на рыночные рельсы, их недооценка не только влечет за собой крупные финансовые потери в виде недополучения казной значительной части государственных доходов, но и заметно ослабляет позиции России в свете требований нового международного экономического порядка, проявляющегося во взаимодействии отечественной экономики с мировым хозяйством, ее участии в международном разделении труда, обращении к ресурсам межгосударственного рынка капиталов. Так, отсутствие на начальном этапе экономических реформ урегулированных правовыми нормами способов разрешения проблемы двойного налогообложения, отвечающих потребностям зарождающегося рынка, сдерживает расширение внешнеторговых связей России и служит источником крайне негативного с точки зрения налоговой теории и практики явления - уклонения от уплаты налогов.

Проблемы налоговых отношений обсуждаются на таких представительных форумах, как Организация Объединенных Наций (ООН), Конференция ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД), Организация американских государств (ОАГ), Организация экономического сотрудничества и развития, Андский пакт и др.

Налогообложение остается одной из главных проблем гармонизации экономической политики стран ЕС. Деятельность Европейского Союза в этой сфере с момента заключения Римского договора направлена на унификацию налоговых систем стран - членов Союза с точки зрения методики и механизма взимания налогов, размера ставок налогообложения.

Становление и развитие международного налогового права - основного нормативного регулятора налоговых отношений на межгосударственном уровне - вызвало огромный интерес в научном мире и в то же время породило среди ученых множество дискуссий о природе данного явления. Разнообразие высказанных мнений и позиций может быть сведено к двум основным концепциям. Сторонники первой рассматривают международное налоговое право как часть (отрасль, подотрасль) международного публичного права. Так, М. Богуславский отмечает, что "интенсивность интернационализации хозяйственной жизни, сложность регулируемых отношений ставят вопрос о соотношении международного экономического права с международным налоговым правом, получившим большое развитие в последние годы. Хотя устранение двойного налогообложения - самостоятельный и весьма важный объект международно-правового регулирования, в конечном счете речь идет о регулировании определенной части, сектора международных экономических отношений.

Налогообложение играет все возрастающую роль в функционировании современной системы международных экономических отношений".

Следовательно, международное налоговое право является "подотраслью международного экономического права". А последнее, в свою очередь, определяется автором как отрасль международного публичного права, представляющая совокупность принципов и иных норм, регулирующих отношения между субъектами международного права в связи с их деятельностью в области международных экономических отношений [2].

Вторая концепция более распространена в зарубежной, нежели в отечественной правовой науке. Ее представители считают, что международное налоговое право охватывает все нормы национального и международного права, посредством которых регулируются вопросы налогообложения на межгосударственном уровне [3]. Действительно, исходной посылкой при выделении отношений, регулируемых международным налоговым правом, в общей системе общественных отношений является то, что они относятся к сфере международных. Международные отношения сложное комплексное явление, существующее, с одной стороны, в органическом единстве, а с другой - состоящее из элементов, которые серьезно, а подчас и принципиально отличаются друг от друга. В первую очередь следует выделить отношения межгосударственные, специфика которых определяется особым качеством, присущим их основным субъектам.

Это качество суверенитета. Особая грань проявления суверенитета государственный иммунитет и как его разновидность - налоговый иммунитет, то есть освобождение от национальных прямых налогов, вытекающее из того, что государство не подчиняется на иностранной территории местным законодательным актам и предусматриваемым в них мерам воздействия. Уплата налогов возможна лишь при наличии прямого волеизъявления иностранного государства. Конфликт по вопросам налогообложения может быть предметом разбирательства в дипломатическом порядке, а не в местных судах (других органах). Межгосударственные отношения являются предметом международного публичного права.

Другой важный блок отношений, связанных с международным налогообложением, - это отношения с участием физических и юридических лиц. К данной категории субъектов в налоговом праве применяется понятие резидентства.

Каждое государство в национальном законодательстве само определяет круг своих резидентов. Так, в Дании, Италии, Норвегии, Испании, Португалии, Германии и Швеции для приобретения статуса резидента необходимо проживание на национальной территории в течение более чем шести месяцев в каждом календарном году. Италия, кроме того, считает своими резидентами лиц, хотя и не проживших на ее территории установленного срока, но имеющих там "центр своих жизненных или деловых интересов".

Таким образом, гражданство, подданство, домицилий и другие признаки, характеризующие положение физических лиц в гражданском праве, обычно не принимаются во внимание при определении их налогового статуса. Однако имеется несколько исключений. Например, Франция связывает определение статуса физических лиц в сфере налогообложения с критериями гражданства и домицилия; критерий домицилия частично применяется также в налоговом законодательстве Великобритании и т. д.

Что касается юридических лиц, то по британскому законодательству компанией-резидентом считается любое корпоративное образование, деятельность которого управляется и контролируется из Великобритании. Внутреннее налоговое право США подразделяет юридических лиц на местные и иностранные компании. Местная компания определяется на основании принципа инкорпорации, в соответствии с которым резидентом Соединенных Штатов является любое корпоративное лицо, образованное по законам одного из пятидесяти американских штатов или по федеральным законам США. Аналогичные правила содержатся в законодательстве Швейцарии. Италия рассматривает в качестве своих резидентов любых юридических лиц, имеющих на территории Италии зарегистрированный центральный орган, место фактического руководства или осуществляющих основную деятельность в этой стране.

Юридические и физические лица не обладают суверенитетом, а, напротив, находятся под верховенством государства, подчиняются его власти и действию его законов. Так, по французскому праву компании-резиденты обязаны платить налоги с прибылей от деятельности, осуществляемой во Франции, а также с прибылей, обложение которых закреплено за Францией в силу международных соглашений об устранении двойного налогообложения. А компании-нерезиденты подлежат налогообложению с прибылей только в отношении их доходов, извлекаемых на территории Франции.

Такие отличные от межгосударственных международные отношения объективно не могут регулироваться системой международного публичного права, поскольку не отвечают ее основным чертам. По своей природе это отношения, которые в пределах каждого государства регламентируются предписаниями внутреннего налогового права, определяемого юридической наукой как "совокупность правовых норм, устанавливающих виды налогов в данном государстве, порядок их взимания и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств" [4].

Основное содержание как национальных, так и международных налоговых правоотношений - одностороннее обязательство налогоплательщика внести в государственный бюджет определенную денежную сумму. Однако отличительной особенностью отношений с участием физических и юридических лиц, входящих в предмет международного налогового права, является то, что они возникают в международной сфере. Последнее поясню на двух примерах. После смерти шведского гражданина или лица, постоянно проживающего в Швеции, осталось имущество на ее территории. Наследниками признаны шведские граждане, проживающие в Швеции. Это имущество подлежит обложению налогом на наследство. Возникающие в данном случае фискальные обязательства не выходят за пределы одного государства и регулируются внутренним налоговым правом Швеции.

Другой пример. После смерти американского гражданина, проживавшего в США и получавшего доходы от недвижимости, расположенной на территории Швеции, возникают правоотношения по уплате налога на наследство с участием наследников - граждан США. Такие отношения являются международными. Они выходят за пределы Соединенных Штатов и Швеции, а следовательно, могут быть включены в предмет международного налогового права. Замечу, что и сам термин "международные" употребляется здесь, как и в международном частном праве, в широком его значении.

Речь идет, образно говоря, об отношениях, "пересекающих государственные границы", выходящих за пределы одного государства, - это отношения, тем или иным образом связанные с правовыми системами разных стран.

Приведенные рассуждения позволяют сделать определенные выводы.

Безусловно, функционирование международного налогового права немыслимо без реализации основных принципов международного права (ius cogens), составляющих фундамент всей системы международных отношений, без применения положений права договоров и права международных организаций. Но в то же время международное налоговое право не может не обращаться к налоговым нормам национальных правовых систем. Во-первых, такая потребность вызывается возникновением ситуаций, не урегулированных международной договорной практикой.

Во-вторых, налогоплательщик может отказаться от льгот, предусмотренных соглашением, если он предпочитает распространение на него внутренних норм. И наконец, третий момент, который, пожалуй, является самым главным, состоит в том, что, хотя национально-государственные рамки налоговой политики перекрываются международными хозяйственными связями, фактор национального контроля за налогообложением пока что остается доминирующим.

Международное налоговое право может быть определено как особая ветвь налогового права, занимающаяся международными аспектами налогообложения. Это сравнительно молодая научная дисциплина, отпочковавшаяся от всей сферы налогового права в специальное направление исследований.

Особенность и в то же время исключительная важность международного налогового права обусловливается тем, что оно позволяет изучить разнокачественные правовые явления с точки зрения их взаимосвязей, результативности воздействия на международные налоговые отношения, а также возможностей их кумулятивного эффекта.

Фундамент международного налогового права составляют его принципы. Термин "принцип права" давно известен юридической доктрине и практике. Чаще всего под ним понимаются либо наиболее общие нормы права, либо принципы-идеи. Примером может служить решение Постоянной палаты международного правосудия по делу "Лотос" относительно принципов международного права: "...выражение "принципы международного права", как оно обычно употребляется, может означать лишь международное право, как оно применяется между государствами" [5].

Интересная точка зрения высказана профессором Р. Лившицем, по мнению которого "принципы права - это прежде всего идеи, но также нормы и отношения". Понятие "отношения" определяется ученым в данном контексте как "общественные отношения" - одна из "форм правовой материи" [6].

Принципы играют роль ориентиров в формировании международного налогового права. Являясь основными началами нормативного регулирования, они задают тон всему последующему правотворчеству.

Международные налоговые отношения должны основываться на уважении принципа суверенного равенства государства. Суверенитет не означает, однако, неограниченной свободы действий государства как в международных отношениях вообще, так и в международных налоговых отношениях в частности. Эти действия не должны быть направлены на нарушение суверенитета других государств (par in parem imperium non habet), подрыв международного сотрудничества. Всякая суверенная власть может быть ограничена собственной волей (автолимитация), но от этого она не теряет своей самостоятельности. Суверенное государство, приняв на себя в силу заключенного международного договора какие-либо обязательства и ограничения, не лишается присущего ему суверенитета. Более того, в интересах международного налогового сотрудничества просто необходимо самоограничить в какой-то мере государственный суверенитет и производное от него право осуществлять налоговую юрисдикцию (фискальный суверенитет) на началах взаимности.

Следующим важнейшим положением, на котором базируется международное налоговое право, является принцип сотрудничества, предусматривающий взаимодействие государств по налоговым вопросам на справедливой и взаимовыгодной основе. Такое взаимодействие включает возможность разрешения спорных проблем, касающихся двойного налогообложения и применения финансовых законов, а также обмена информацией в целях борьбы с уклонением от налогов.

Как часть наиболее общего принципа международного сотрудничества этот постулат получил закрепление в целом ряде основополагающих международных документов. Так, Устав ООН к числу важнейших целей Организации относит осуществление международного сотрудничества "в разрешении международных проблем экономического, социального, культурного и гуманитарного характера..." В Хартии экономических прав и обязанностей государств, принятой ХХIХ сессией Генеральной Ассамблеи ООН 9 декабря 1974 года, говорится о том, что "государства вправе с согласия заинтересованных сторон участвовать в субрегиональном, региональном и межрегиональном сотрудничестве в целях их экономического развития. Политика группировок, в которые они входят, должна соответствовать положениям Хартии, отвечать международным обязательствам государств и нуждам международного экономического сотрудничества". "Все страны должны сотрудничать путем заключения соответствующих международных соглашений на рациональной основе", - гласит Заключительный акт Конференции ООН по торговле и развитию от 15 июня 1964 года.

Формы международного налогового сотрудничества определяются государствами самостоятельно. Как показывает практика, оно осуществляется либо на основе правил, предусмотренных национальными налоговыми законами, либо в силу специальных положений в налоговых соглашениях.

Выбор той или иной конкретной формы взаимодействия основывается на принципе реципроцитета, который с точки зрения международного права означает взаимное признание определенных прав и корреспондирующих им обязанностей, в том числе и в налоговой сфере. Взаимное признание прав может быть отражено в договоре (договорный реципроцитет), подтверждено дипломатическими каналами, принятием соответствующих внутренних законов, а также оно может существовать фактически (фактический реципроцитет).

Согласно указанному принципу государство устанавливает для иностранных физических и юридических лиц такой же налоговый режим, как и для собственных (национальных) налогоплательщиков, при условии, что аналогичные правила действуют для его налоговых субъектов в соответствующем иностранном государстве.

Для Российской Федерации значение международного сотрудничества по фискальным вопросам особенно усилилось в связи с распадом СССР, когда в бывших союзных республиках, ставших суверенными государствами, начались процессы формирования национального налогового законодательства, собственных финансовых органов. В настоящее время Россия весьма успешно осуществляет налоговые контакты как со странами - участницами СНГ, так и с другими государствами "ближнего зарубежья", не вошедшими в Содружество [7].

С принципом сотрудничества тесно связано добросовестное выполнение обязательств, вытекающих из норм международного налогового права. Это один из наиболее старых принципов, без соблюдения которого невозможно существование международных отношений.

Общепризнанным является требование налоговой недискриминации. "Ни одно государство не должно подвергаться какой-либо дискриминации..." (Хартия 1974 года), "государства обязаны содействовать международному сотрудничеству, свободному от дискриминации..." (Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом ООН от 24 октября 1970 года).

Дискриминация противоречит принципам сотрудничества и равноправия государств. Действие принципа недискриминации распространяется на всю область международных отношений, но особое значение имеет для международных налоговых отношений.

Дискриминация в налоговой сфере проявляется всякий раз, когда устанавливаются неодинаковые условия налогообложения доходов в зависимости от происхождения самих доходов или их владельца, что характерно, в частности, для фискальной политики Израиля. В этом государстве палестинец при равном доходе с евреем платит вдвое больший налог.

Недискриминационные положения, как правило, присутствуют как в собственно налоговых соглашениях (ст. 23 Договора между Российской Федерацией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, ст. 22 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, Article 24 US/UK Double Taх Treaty on income and capital gains и т.д.), так и в прочих международных соглашениях и договорах, в которых наряду с другими решаются и налоговые вопросы, например, в соглашениях об основах взаимоотношений между двумя государствами.

Налоговая недискриминация включает три взаимосвязанных аспекта.

Рассмотрим их, основываясь на ст. 22 российско-польского межправительственного соглашения, поскольку она представляет собой типичный пример недискриминационных положений международно-правовых актов по налоговым вопросам.

Во-первых, недискриминация в налоговой сфере означает предоставление резидентам другой страны такого же режима налогообложения, как и резидентам собственного государства, то есть национального режима. "Лица с постоянным местожительством в одном Государстве не будут подвергаться в другом Договаривающемся Государстве любому налогообложению или связанному с ним обязательству, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним обязательства, которым подвергаются или могут подвергаться лица с постоянным местожительством в другом Государстве при тех же условиях" (п. 1 ст. 22).

Второй аспект основан на использовании режима наибольшего благоприятствования и заключается в том, что налогообложение резидентов другой стороны в данном государстве в отношении дохода, получаемого ими через постоянное представительство в этом государстве, не должно быть более обременительным, чем налогообложение находящихся в аналогичной ситуации резидентов третьих стран.

И наконец, каждая сторона сохраняет за собой право предоставления своим резидентам налоговых льгот без обязательного их распространения на резидентов другого государства. Кроме того, она не обязана предоставлять резидентам другой договаривающейся стороны льготы по налогообложению, предусматриваемые специальными соглашениями в отношении резидентов третьих стран.

Интересно заметить, что по условиям налоговых соглашений обязательство не применять дискриминационные меры действует в отношении любых налогов, а не только охватываемых соглашением. Эта норма имеет исключительно важное значение для международного налогового сотрудничества.

Допущение налоговой дискриминации является следствием принципа формального равенства перед налогом, который сам основывается на требованиях налоговой справедливости.

Примечания.

1. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. - М., 1983, с.

157.

2. Богуславский М. М. Международное экономическое право. - М., 1986, с. 44.

3. См., например: Martha R. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer - Boston, 1989, p.46; Введение в шведское право. Пер. с англ. - М., 1986, с. 328.

4. Финансово-кредитный словарь. - М., 1986, с. 269.

5. Judgement in the "Lotus" case. P.C.I.J. Ser. A 10, p. 16-17.

6. Лившиц Р. З. Теория права. - М, 1994, с. 195-196.

7. См., например, Соглашение между Правительством РФ и Правительством республики Узбекистан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и др.