



Д.В. Винницкий

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО:

проблемы теории и практики

Данил Винницкий

**Международное налоговое право:
проблемы теории и практики**

«Статут»

2016

УДК 341.24
ББК 67.911.225

Винницкий Д. В.

Международное налоговое право: проблемы теории и практики /
Д. В. Винницкий — «Статут», 2016

ISBN 978-5-8354-1313-3

Книга посвящена доктринальным и практическим проблемам современного международного налогового права как инструмента регулирования налогообложения трансграничной торговли и инвестиций в условиях глобальной экономики. Анализируются основные концепции международного налогового права, его функции, предмет, система, понятийный аппарат, правовые источники, проблемы их толкования. Работа написана на основе анализа большого объема международной договорно-правовой базы, библиографических и законодательных материалов, представляющих правовые системы различных государств и охватывающих продолжительные исторические периоды. В контексте международной и российской практики рассматриваются базовые правила налогообложения отдельных видов трансграничных доходов, имущества, операций по реализации товаров и услуг. Для практикующих юристов, ученых, аспирантов и магистрантов, работников налоговых, финансовых и таможенных органов, судей, сотрудников международных организаций и институтов, а также всех интересующихся налоговым и международным налоговым правом, в том числе практическими аспектами налогообложения внешнеэкономической деятельности.

УДК 341.24
ББК 67.911.225

ISBN 978-5-8354-1313-3

© Винницкий Д. В., 2016

© Статут, 2016

Содержание

Предисловие	7
Предисловие (от иностранного рецензента)	9
Preface	10
Введение	11
Глава 1. Международное налогообложение: преодоление тенденций деюридизации предмета	16
Глава 2. Международное налоговое право: наука, отрасль права и сфера практической деятельности	23
§ 2.1. Появление международного налогового права и его истоки	23
2.1.1. Научное и практическое значение изучения генезиса международного налогового права и его отграничение от иных социальных институтов	23
2.1.2. Исторические корни международного налогового права и влияние на его формирование механизмов межрегионального налогообложения в сложносоставных государствах и колониальных империях	26
§ 2.2. Международное налоговое право как отрасль права и науки: проблемы систематизации концепций	30
2.2.1. Концепции, предполагающие включение правил о международном налогообложении в международное частное право	31
2.2.1.1. Исторические, культурные и организационные предпосылки, определявшие (до начала XX века) возможность рассмотрения вопросов международного налогообложения в рамках международного частного права	31
2.2.1.2. Попытки применить положения коллизионного права (как части международного частного права) при регулировании международных налоговых отношений	33
2.2.1.3. Трансформация права о регистрационных налогах (droits d'enregistrement) во Франции и Бельгии как раздела нотариального права в общее налоговое право как фактор, способствовавший автономизации международного налогового права	35
2.2.2. Концепции адсорбции правил о международном налогообложении международным административным / хозяйственно-административным правом	39
2.2.2.1. Концепции, предполагающие включение международного налогового права в состав международного административного права в международное частное право	40
2.2.2.2. Эволюция международного административного права в глобальное административное право, сопровождающаяся автономизацией международного налогового права	42

2.2.2.3. Нерелевантность проблемам международного налогообложения некоторых концепций международного административного права и международного хозяйственно-административного права	44
Конец ознакомительного фрагмента.	46

Винницкий Д.В.

Международное налоговое право: проблемы теории и практики

Предисловие

Современные международные (трансграничные) налоговые отношения характеризуются весьма сложной системой правового регулирования, сочетающей элементы национальной, наднациональной и международной регламентации, включающей кроме прочего инструменты мягкого права («*soft law*») и различные судебные доктрины. Данная многоуровневая система правового регулирования претерпевает в настоящее время существенную трансформацию, обусловленную активной работой по унификации правил международного налогового права, осуществляемой в рамках форматов G20, Глобального форума по фискальной транспарентности, ОЭСР, ООН и в рамках некоторых других международных форматов. Следует признать, что в российской академической науке данной проблематике пока уделяется явно недостаточно внимания.

В свете отмеченного монография профессора Д.В. Винницкого «Международное налоговое право: проблемы теории и практики» представляет собой на настоящий момент уникальное для отечественной науки произведение. По результатам многолетних исследований, осуществлявшихся автором под эгидой проектов Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права, который он возглавляет, и соответствующей экспертной группы Европейско-Азиатского правового конгресса, в данном труде удалось аккумулировать и подвергнуть анализу огромный пласт малоизвестных российской науке доктринальных, законодательных и международно-правовых источников. Таким образом, можно с полной уверенностью говорить о том, что проведенное исследование является международным и в некотором смысле глобальным не только с точки зрения поднимаемых проблем (включая соотношение международного, внутригосударственного и наднационального налогового права), но и методов научного анализа. В частности, весьма показательно, что в основу библиографического списка работы положены научно-доктринальные источники, относящиеся к самым различным юрисдикциям и разным временным периодам; отметим, что для обеспечения репрезентативности и комплексности исследования в книге используется литература, представленная более чем на десяти европейских языках. В этом отношении по охвату проведенного исследования книга выделяется не только среди отечественной, но и иной современной европейской литературы по международному (трансграничному) налогообложению, которая, по мнению специалистов, подчас страдает от излишней сфокусированности на вопросах техники регулирования при отсутствии должного внимания к нерешенным фундаментальным вопросам.

Убежден, что представленный научный труд займет достойное место в мировой юридической науке и в течение многих лет будет представлять существенный интерес не только для специалистов в сфере международного и внутригосударственного налогового права, но и для ученых, работающих в области международного публичного и частного права, теории права, конституционного права, а также для представителей ряда иных отраслевых юридических наук.

*член Президиума Ассоциации юристов России, Председатель Исполнительного
комитета Европейско-Азиатского правового конгресса, Президент УрГЮУ,
профессор
В.Д. Перевалов*

Предисловие (от иностранного рецензента)

Настоящая книга соединяет в себе прошлое, настоящее и будущее российского международного налогового права, отражая исключительное положение ее автора, которого многие из моих европейских коллег рассматривают в качестве ведущего российского специалиста в данной области, – и его намерение очертить сферу развития международного налогового права как самостоятельной дисциплины в России, стимулируя тем самым научный диалог в рамках глобального международного налогового сообщества ученых в свете анализа избранной литературы на значительном числе различных языков.

Несколько слов о концепции работы и ее структуре. Первые четыре главы книги укрепляют читателя во мнении относительно лидирующей роли правовой науки в решении сложных практических проблем, возникающих в сфере международного налогообложения, и представляют системное видение картины взаимодействия международного налогового права с иными отраслями права, базируясь на общей методологии юридических исследований. Главы работы с пятой по восьмую (включительно) охватывают два ключевых блока вопросов исключительной научной ценности, которые подтверждают роль работы автора как некоего связующего элемента между российской и международной налогово-правовой наукой. Первый упомянутый блок вопросов посвящен рассмотрению принципов международного налогообложения и анализу границ налогового суверенитета в контексте возможных конфликтов налоговых юрисдикций, принимая во внимание положения международных налоговых и иных («неналоговых») договоров. Второй блок касается оригинальной исторической реконструкции подхода России (включая советский период) к проблемам международного и межрегионального двойного налогообложения, что дополняет первый указанный блок вопросов, обозначая рамки, в границах которых автор намечает возможные векторы текущей российской международной налоговой политики, которая может реализовываться в координации с другими государствами БРИКС. Отмеченное, как представляется, может стать определенной основой для становления российского международного налогового права на новом, еще предстоящем этапе его развития.

Неаполь (Италия), 26 июля 2016 г.

*Паскуале Пистоне,
научный директор Международного бюро фискальной документации
(IBFD), профессор налогового права Венского университета экономики и
Университета Салерно*

Preface

This book brings together the past, present and future of Russian international tax law, reflecting the exceptional attitude of its author – that most of us regard as the finest Russian international tax scholar – to set the pace for the development of this discipline in Russia, while contributing to the scientific dialogue within the global international tax community in the light of the analysis of selected literature in an extraordinarily high number of languages.

The first four chapters reaffirm the leading role of legal sciences in addressing the complex practical repercussions arising in the field of international taxation and achieve a systematic study of the relations with other branches of law in conformity with the scientific methodology of legal sciences.

The remaining four chapters elaborate on two core blocks of absolute scientific value that prove the author's role as gateway between the Russian and the international tax community.

The first block contains the recognition of the principles of international taxation, the analysis of the boundaries of tax sovereignty and of the conflicts in tax jurisdiction, taking into account tax and non-tax international treaties. The second block carries out an original historical reconstruction of the approach of the USSR to international and interregional double taxation, which supplements the first block in drawing the framework within which the author develops his own guidelines for the Russian international tax policy as member of the BRICS and thus also set a milestone for the future of Russian international tax law.

Naples (Italy), 26 July 2016

Pasquale Pistone,

Academic Chairman, IBFD Professor of Tax Law, WU Vienna and University of Salerno

Введение

1. На протяжении последних ста лет в юриспруденции практически всех без исключения стран, а также на мировой арене сформировалась относительно новая и достаточно сложная отрасль права, которая получила в английском языке наименование «International tax law» или «Law of international taxation»¹, во французском – «Droit fiscal international»², в немецком – «Internationales Steuerrecht»³, в испанском – «Derecho tributario internacional»⁴, в итальянском – «Diritto tributario internazionale»⁵, в португальском – «Direito tributário internacional»⁶, в голландском – «Internationaal belastingrecht»⁷, в шведском – «Internationell beskattningsrätt»⁸, в китайском – ##### [guójì shuìfǎ]⁹. Аналогом этим терминам в русском языке является выражение «международное налоговое право», которое также имеет достаточно широкое распространение в русскоязычной научной юридической литературе в последние годы¹⁰.

Из значения термина следует, что международное налоговое право относится к сфере международной жизни, связано с межгосударственными отношениями. И хотя понятие налогового права в большинстве современных систем права обозначает вполне сопоставимый круг явлений, добавление прилагательного «международное» в данном случае порождает ряд вопросов. Попытки отождествления «международного» с понятием римского права «*Ius gentium*»¹¹, особенно в традиционной интерпретации¹², может порождать лишь недоумение, поскольку международное налоговое право – продукт Нового времени.

Как отмечает французский ученый М. Ориу, появление в человеческом обществе экономического обмена является истинным началом эпохи цивилизации. «Появление такого обмена, – пишет он, – является началом некоторого совершенно неотвратимого движения прогресса; с его появлением, т.е. с началом исторической эпохи, можно заметить, что обмен все

¹ См. дискуссию по терминологии в американской литературе: *Avi-Yonah R.* International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge, 2007. P. 1–21; в иной англоязычной литературе, например: *Rohatgi R.* Principles of international tax law: Basic International Taxation. London, The Hague, New York: Kluwer Law International, 2002. P. 11–54 и др.

² См., например, во французской литературе: *Tixier G., Gest G.* Droit Fiscal International. 2 éd. P.U.F., 1990; в иной франкоязычной: *Schaffner J.* Droit Fiscal International. Luxembourg, 2008 (Люксембург), *Oberson X.* Précis de droit fiscal international. 3 éd.. Stämpfli Editions SA Berne, 2009. P. 10–20 (Швейцария) и т.д.

³ См. в немецкой литературе: *Bühler O.* Prinzipien des Internationalen Steuerrechts. München–Berlin, 1964; *Kluge V.* Das Internationale Steuerrecht. 4th ed. München, 2000; в швейцарской: *Brähler G.* Internationales Steuerrecht. Gabler Verlag, 2010. P. 1–3; *Loher P.* Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz. Stämpfli Verlag AG Bern, 2005 и др.

⁴ См.: *Uckmar V.* (coordinato) Diritto tributario internazionale. 3 ed. Padova, Cedam, 2005, и многие другие труды, включая классические работы А. Гарелли (А. Garelli) 1899 г. и М. Удины (М. Udina) 1949 г.

⁵ *Buhler O.* Principios de Derecho Internacional Tributario. Madrid, 1968; *Gordón Ezquerro T.* (dir.) Manual de fiscalidad internacional. 2 ed.. Madrid, IEF, 2004.

⁶ *Torres H.* Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo, 2001; *Xavier A.* Direito Tributário Internacional. Coimbra, Almedina, 1993; *Idem.* Direito Tributário Internacional do Brasil. 3rd ed. 1994 и др.

⁷ *Hofstra H.* Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht. 2nd ed., 1972; *Graaf A.C.G.A.C de, Kavelaars P., Stevens A.J.A.* Internationaal belastingrecht. Nederlands, Kluwer, 2009.

⁸ *Matsson N.* Svensk internationell beskattningsrätt. 13:e omarbetade upplagan. Norstedts juridic, 2000.

⁹ При этом иероглифы ## [guójì] означают «международное», «межгосударственное», а ## [shuìfǎ] – налоговое право. См. также: *Zhang Xin.* Law and Practice of International Tax Treaties in China. Wildy, Simmonds and Hill Publishing, 2003.

¹⁰ Можно упомянуть публикации И.И. Кучерова, А.А. Шахматеева и многих других авторов.

¹¹ Право народов (*Ius gentium*), по выражению Ульпиана, – это то, которым пользуются народы человечества. См.: Дигесты Юстиниана / Перевод с лат.; Отв. ред. Л.Л. Кофанов. Т.1. М.: Статут, 2002. С. 82–83.

¹² Например, по мнению Исидора Севильского, VII в., «право народов составляют: занятие, застроение и укрепление мест, войны, плен, рабство, постлинии (союзы), мирные договоры, перемирия, священный долг не оскорблять послов и запрещение браков между чужеродцами». См.: *Грaбapь В.Э.* Римское право в истории международно-правовых учений. Юрьев, 1901. С. 15.

время расширяет поле своей деятельности»¹³. Новизна явления, по мнению данного автора, заключается в том, что группы людей, до сего времени изолированные, абсолютно автономные с точки зрения поддержания своего существования, смотревшие на каждое постороннее лицо как на врага, соглашались зависеть от посторонних лиц через посредство торгового обмена¹⁴. По справедливому выражению Ф.Ф. Мартенса, «... история международных отношений есть собственно непрерывный ряд фактов, доказывающих необходимость известного порядка во взаимных отношениях народов»¹⁵. Данный автор подчеркивал, что международные отношения «...вызываются различными интересами и стремлениями как целых народов, так и отдельных их членов, подданных различных государств, к удовлетворению, посредством международного обмена, своих физических и духовных потребностей»¹⁶.

Таким образом, по мере возрастания индивидуальных и общественных потребностей в международном общении мы являемся свидетелями тенденции к постоянному расширению сферы международного права. Постепенно в область международного регулирования попадают и отношения, связанные с самими экономическими основаниями существования современных государств, – налоговые отношения.

2. Заметим, изучение положений уже сложившегося налогового права отдельного государства иногда позволяет опереться на анализ эмпирических данных, воздержавшись от теоретического исследования. Такой подход в области международного налогового права менее продуктивен, поскольку многообразие источников и уровней правового регулирования требует от исследователя и практика системного взгляда на проблему, если его задачей, конечно, не является простое воспроизведение разъяснений и рекомендаций, например, соответствующих комитетов ОЭСР/ООН или тех или иных внутригосударственных органов. Следовательно, важно задать некое общее направление анализа явлений международного налогово-правового регулирования.

Для международного налогового права исходными являются следующие взаимосвязанные логические основания для дальнейших рассуждений:

- каждое современное государство экономически существует главным образом благодаря налогообложению; предметом налогообложения в широком смысле выступает экономическая деятельность отдельных лиц, которая связана с имуществом, доходами, различными операциями и т.д.;

- экономическая деятельность в современных условиях не признает государственных границ, она все менее лимитируется территорией отдельного государства, и, в принципе, в последние десятилетия все более приобретает глобальный, общемировой характер;

- политическая и правовая власть отдельного государства ограничена его территорией; следовательно, с одной стороны, отдельное государство оказывается неспособным в полной мере осуществлять юрисдикцию в отношении международной или тем более глобальной экономической деятельности, а с другой – такая деятельность фрагментарно попадает в юрисдикцию нескольких или даже значительного числа государств.

В результате нарастает противоречие между глобальным характером производства и обмена, с одной стороны, и фрагментарной природой законодательной и юрисдикционной власти налогообложения, концентрируемой на уровне отдельных государств – с другой.

¹³ Автор подчеркивает, что новшество заключается в самом обмене, а не разделении труда, так как разделение труда свойственно всем экономическим системам. В пределах хозяйства одной семьи работа может быть распределена, и отдельные члены этой семьи могут специализироваться в том или другом деле так же, как мы наблюдаем известную специализацию в экономике, основанной на рыночном обмене.

¹⁴ Опиу М. Основы публичного права (*Hauriou M. Principes de droit public*) / Пер. с фр. М., 1929. С. 333–334.

¹⁵ Мартенс Ф.Ф. Современное международное право цивилизованных народов. Т. 1. М., 2008. С. 11.

¹⁶ Мартенс Ф.Ф. Указ. соч. С. 5.

Таким образом, международное налоговое право как юридическая реальность формируется для разрешения или по крайней мере смягчения правовыми средствами нарастающего в новейшее время противоречия между территориальной ограниченностью политической и законодательной власти отдельных государств и не признающей государственных границ экономической деятельностью, которая подвергается налогообложению.

3. Налог, как известно, в его современных проявлениях воспринимается как символ общественного служения человека или, как минимум, ассоциируется с основным долгом перед доминирующими государственными институтами, даже если они и не оправдывают свое социальное предназначение в полной мере. В силу отмеченного не вызывает удивления, что вопросы установления общих подходов к налогообложению оказываются способными решающим образом влиять на экономическую и политическую системы современности. Данное влияние проявляется в том числе в тенденциях универсализации государственных систем налогообложения. Отмеченные тенденции можно конкретизировать и объяснить следующим образом:

во-первых, в силу усилившейся конкуренции в условиях свободы движения товаров, услуг, капитала, государства не вполне свободны в организации собственной налоговой системы. В действующих налоговых законодательствах различных стран в значительной степени присутствует универсальный элемент, содержание которого определяется не индивидуальной законотворческой волей отдельного государства, а общими устоявшимися правилами организации налогообложения в современном мире (формулируемыми, в частности, в рамках институтов ОЭСР, ЕС, комитетов ООН и т.д., а в последнее время и в рамках новых форматов – G20, Глобального форума по фискальной транспарентности);

во-вторых, с точки зрения обеспечения их исполнения, многие универсальные правила налогообложения действуют пока как «правила хорошего тона» (выражающиеся в источниках так называемого «*soft law*»)¹⁷: нарушающий их рискует выйти «из круга общения», т.е. испытать сложности в доступе к мировым рынкам капитала, товаров и услуг. Разрушительные последствия такой изоляции определяются тем, что конкурентоспособность экономики государства существенно зависит от эффективности его участия в общемировой системе разделения труда и от наличия в экономике устойчивого финансового сектора;

в-третьих, вспомогательным фактором, усиливающим тенденции универсализации, является стремление государств к выработке общих, скоординированных мер по борьбе с уклонением от налогообложения¹⁸; в этой сфере имеет место определенная конкуренция налоговых правовых порядков, направленная на отбор «лучшей» нормы, т.е. нормативного предписания, способного наиболее эффективным образом противостоять определенной форме уклонений, распространенных в мировой экономике¹⁹.

4. Наукой, призванной изучать налогово-правовое регулирование и налогообложение в глобальном или общемировом контексте, является наука международного налогового права. Пройдя длительный этап развития, как самостоятельное научное направление она начала оформляться в конце XIX века. Ее особенно интенсивное развитие имело место во второй половине XX века, достигнув своего пика в 90-х годах XX века – начале XXI.

Целью настоящей работы является комплексный анализ международного налогового права как самостоятельной юридической науки, отрасли правового регулирования, учебной дисциплины, а также рассмотрение проблем становления системного подхода в регулирова-

¹⁷ См., в частности, по этой проблеме: The legal Status of the OECD Commentaries / Editors Sjoerd Douma and Frank Engelen. Amsterdam: IBFD (Conflict of Norms in International Tax Law Series), 2008.

¹⁸ В частности, индийский профессор Рой Рохатги (Roy Rohatgi) в своем труде уделяет особое внимание антиуклонительным мерам (anti-avoidance measures) и их роли в формировании современного режима международного налогообложения. См.: Rohatgi R. Basic International Taxation. London, The Hague, New York: Kluwer Law International, 2002. P. 4–5, 341–437. См. также документы G8 и G20 по проблемам борьбы с уклонением от налогообложения.

¹⁹ См.: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>).

нии международного (трансграничного) налогообложения на национальном уровне Российской Федерации и в контексте заключенных ей международных налоговых договоров. К сожалению, в настоящее время отечественная юридическая наука до сих пор неоднородна в своем восприятии современного международного налогового права: диапазон точек зрения колеблется от его полного отрицания до изложения его постулатов в излишне «специфической интерпретации» без учета реалий международного налогообложения, которые мы не вправе игнорировать.

В свете отмеченного, в рамках поставленной цели следует обозначить ряд важных задач, каждая из которых имеет самостоятельное значение:

- раскрытие потенциала международного налогового права как самостоятельной юридической науки, выявление приоритетных аспектов в международных налогово-правовых исследованиях в Российской Федерации²⁰;

- рассмотрение с учетом сложившихся в российской юридической науке критериев деления системы национального и международного права основных вопросов формирования самостоятельной отрасли международного налогового права²¹;

- анализ структуры международного налогового права и механизмов международного налогово-правового регулирования на национальном и международном уровнях применительно к правовой системе Российской Федерации и системе ее международных договоров;

- определение оптимальных программ и форм подготовки специалистов по международному налоговому праву в Российской Федерации.

Решая обозначенные задачи, мы рассчитываем хотя бы в небольшой степени восполнить имеющийся в российской юридической науке недостаток информации, не позволяющий иногда объективно оценить потенциал международного налогового права и рождающий неадекватные теории и установки, не соответствующие современному уровню развития юридической науки.

Значимость поставленных задач определяется необходимостью создания научных и образовательных предпосылок для более активного участия Российской Федерации в формировании общемирового налогового правопорядка. В настоящее время правовые документы, определяющие многие тенденции развития международного налогового права, исходят из институтов Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и Европейского Союза. Однако проблема состоит даже не в том, что Российская Федерация не является членом этих международных организаций (объединений). Наиболее тревожно то, что по многим вопросам международного налогообложения у Российской Федерации в принципе пока нет четко выраженной воле (по крайней мере в приемлемой объективной форме: в научных публикациях, политических заявлениях, концепциях и т.п.) какой-либо предсказуемой юридической позиции. В этом отношении утверждение Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 Типовой налоговой конвенции Российской Федерации²², а также принятие в 2012–2015 гг. ряда налоговых законопроектов, направленных на «деофшоризацию» экономики, можно считать лишь первыми шагами в этом направлении.

²⁰ Начало этой работе было положено, в частности, при подготовке первого – четвертого выпусков «Российского ежегодника международного налогового права» (см. указанные издания – СПб., 2009. № 1 и СПб., 2012. № 2–4).

²¹ Заметим, что данная проблематика имеет значение преимущественно лишь для российской правовой системы, имея в виду, что сложившийся глобальный тренд развития международного налогового права как юридической науки и отрасли права приобрел вполне очевидные очертания, и его дальнейшее развитие уже никак не зависит от восприятия этих объективных процессов учеными в отдельной юрисдикции. См. формирование данного подхода в рамках первого конгресса IFA: *L'Autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux?* Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. II. Congrès International de Fiscalité (La Haye 1939). Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft A.-G., 1939. P. 1–92.

²² См.: Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 (ред. от 25.10.2012) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

5. Становление системы международного налогообложения открывает новые перспективы, но и порождает связанные с этим риски, продиктованные ее глобальным характером. Открытость национальных рынков, устранение налоговых препятствий (прямых и косвенных) для свободного доступа товаров, услуг, капитала, для свободного передвижения людей многими воспринимается как важное экономико-правовое условие дальнейшего прогресса. Повсеместное устранение двойного (множественного) налогообложения, создание универсальных инструментов защиты прав индивидуумов и компаний способны оградить их от дискриминационного налогообложения и налоговых изъятий конфискационного характера, в какой бы точке мира эти лица ни находились и где бы ни был получен доход (прибыль). Транснациональные корпорации существенно снизят транзакционные издержки при условии дальнейшей унификации и упрощения налоговых систем. Ведущие государства, возможно, получают дополнительные доходы при развитии систем обмена налоговой информацией и закрытии лазеек для налогового уклонения (и на этом сосредоточено сейчас основное внимание в налоговой сфере таких институтов, как G20 и Глобального форума по фискальной транспарентности).

Но значительны и риски. Для стабильного развития имеет значение не только усиление защиты личности по линии ее фундаментальных экономических и социальных свобод, но и сохранение существующих форм защиты от вмешательства в частную сферу индивидуума как таковую²³. Мы являемся свидетелями того, как, например, институт банковской тайны, институты охраны иных личных данных подвергаются эрозии и отступают под давлением новых форм борьбы с отмыванием незаконных доходов и уклонением от налогообложения. Законодательные меры отдельных государств в данной сфере нередко базируются на экстерриториальных подходах (см., например, FATCA rules²⁴), их применение способно порождать дополнительные конфликты между различными юрисдикциями, а также между внутригосударственным, наднациональным и международным регулированием.

Итак, цели формирования режима фискальной транспарентности и противодействия налоговому уклонению значимы, но какие средства в этой борьбе являются допустимыми? Как определить в этой чувствительной сфере баланс между индивидуальным и общественным, частноправовым и публичным? Экспертам и практикам еще предстоит ответить на многие подобные вопросы, имея в виду, что в формирующейся международной системе налогообложения и достижения, и ошибки в равной степени не признают государственных границ. Представляется, что в поиске ответов на поставленные вопросы данная книга окажется весьма полезной.

²³ См., например, современные дискуссии «о праве быть забытым» (“the right to be forgotten”): Информационно-аналитический журнал для операторов персональных данных. 2013. № 4 (апрель).

²⁴ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). March 2010. USA // irs.gov.

Глава 1. Международное налогообложение: преодоление тенденций деюридизации предмета

6. Рассмотрению конкретных аспектов международного налогового права должен предшествовать анализ общей проблемы, насколько международное налогообложение вообще относится к сфере юриспруденции? На первый взгляд ответ на этот вопрос очевиден: немыслимо осуществлять какое-либо налогообложение (либо согласовывать режим его осуществления в трансграничном контексте) вне правового регулирования. Однако проблема обнаруживается в другом. Суть подхода, претендующего на деюридизацию международного налогообложения, состоит в том, что реализация суверенитета отдельных государств в налоговой сфере никак не ограничена (либо не должна быть ограничена) с точки зрения права: нет никаких общепризнанных принципов международного налогообложения, нет никаких юридически значимых закономерностей и общих правил, релевантных для него. Каждое государство регулирует налогообложение трансграничных доходов и операций так, как считает необходимым с учетом собственных интересов; руководствуясь опять-таки собственными интересами, оно может вступать в соглашения с другими государствами и устанавливать отступления от обычных правил трансграничного налогообложения, благоприятствующие торговле и инвестициям.

Есть ряд объективных и субъективных обстоятельств (причин), способствующих распространению обозначенной точки зрения. К числу обстоятельств объективного порядка необходимо отнести факты существования самостоятельных налоговых систем различных государств, которые могут существенно различаться по своему содержанию. Нет пока общепризнанного правового механизма, который мог бы обеспечить координацию, направленную на сближение правил налогообложения в разных странах²⁵. Причины субъективного порядка могут быть связаны, в частности, с тем, что анализ международного налогообложения часто осуществляется с экономических позиций, в то время как внутренние закономерности международного налогообложения имеют юридическую природу и могут быть выражены лишь в правовых категориях. Кроме того, следует учитывать такие факторы, как намерения отдельных государств отступить от сложившихся подходов международного налогообложения; это можно обосновать, доказав юридическую необязательность руководствоваться такими подходами.

7. Лейтмотивом многих утверждений об отсутствии международного режима налогообложения могли бы быть слова М.Дж. Греца (M.J. Graetz), профессора Йельского университета: «...нет необходимости ставить вопрос о формировании международной налоговой политики, необходимо просто установить, какая политика в интересах США»²⁶. Другой представитель американской научной школы Д. Розенблум считает, что международное налогообложение (или международная налоговая система) не может рассматриваться как некий предмет, имеющий правовое значение; соответственно, государству более необходимо совершенствовать свое законодательство и политику, нежели пытаться координировать свои законы и политические шаги с иными государствами²⁷.

Рассматриваемый подход детально анализируется, в частности, в статье профессора Ц. Даган с говорящим названием «Миф о налоговых договорах». Суть позиции автора состоит

²⁵ Впрочем, план BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013) претендует на то, чтобы изменить сложившуюся ситуацию в данной сфере (см. разд. 15).

²⁶ Graetz M.J. International Income Taxation // The Tax Magazine. 2004. Vol. 82. № 3. March (SSRN: <http://ssrn.com/abstract=547282>).

²⁷ Rosenbloom H.D. International Tax Arbitrage and the "International Tax System" // Tax Law Review. 2000. Vol. 53. Issue 137 (SSRN: <http://ssrn.com/abstract=222451>).

в том, что можно в принципе отказаться от практики заключения международных налоговых договоров: устранять двойное налогообложение допустимо и посредством односторонних действий. «Правда состоит в том, – утверждает Ц. Даган, – что даже при отсутствии налоговых договоров страны будут заинтересованы в смягчении двойного налогообложения в одностороннем порядке, хотя и не в рамках сотрудничества с другими странами. Если каждая страна будет проводить политику по предотвращению двойного налогообложения в одностороннем порядке, то в результате подобных односторонних действий между государством резидентства и государством источника будет достигаться состояние устойчивого равновесия (*stable equilibrium*), при котором двойное налогообложение фактически будет существенно смягчаться»²⁸.

Для того чтобы установить последствия устранения системы налоговых договоров и определить оптимальный характер односторонних действий каждого государства, упомянутый ученый предлагает использовать теорию игр (*game theory*)²⁹. Не признавая какого-либо единого юридического режима для международного налогообложения, автором допускается возможность «игры», руководствуясь следующим основным правилом: каждое государство стремится получить максимум доходов от налогообложения, насколько это не влечет для него существенного ущерба от ответных действий «контрпартнера» по игре. Чтобы повысить ставки в столь азартном состязании, Ц. Даган напоминает, что налоговая политика не выстраивается в вакууме; стремясь максимально удовлетворить свои интересы, государство должно просчитывать возможные ответные действия других стран, которые могут и не ограничиваться налоговой сферой.³⁰ Остается утешиться по крайней мере тем, что автор не предлагает рассматривать военные действия в качестве возможной реакции других «игроков» на неудачные налоговые шаги государства-соседа. Между тем, по нашему мнению, подобный конфронтационно-игровой путь развития международного налогообложения таит в себе многие риски и может подпитываться лишь идеями правового нигилизма.

В геополитическом отношении отсутствие четких ориентиров в международном налогово-правовом регулировании будет способствовать стагнации экономически обусловленного деления стран на развитые и развивающиеся. Так, рассуждения о практическом применении теории игр в международных налоговых отношениях обретают особую силу, когда нам описывают картину того, как небольшие развивающиеся страны в жесткой конкурентной борьбе должны соперничать за иностранные инвестиции, бесконечно снижая степень налогообложения нерезидентов-инвесторов. Общий посыл концепции деюридизации международного налогообложения при этом сводится к следующему: «Развитые страны не должны уступать при заключении налоговых договоров более, чем им пришлось бы пожертвовать, устраняя двойное налогообложение в одностороннем порядке. Напротив, развивающиеся страны должны «заплатить» больше, чтобы стать членами «договорного клуба» (*“treaty club”*)».³¹ (Впрочем, в своих дальнейших работах по данной теме цитируемый автор уточняет, что диспропорция в выгодах развитых и развивающихся стран от взаимного налогового сотрудничества является фактически складывающейся в силу экономических причин, а не изначально желательной и/или оправданной³²).

8. Не касаясь частных, обозначим основные моменты, свидетельствующие, по нашему глубокому убеждению, о контрпродуктивности попыток деюридизации международного нало-

²⁸ Dagan T. The Tax Treaties Myth // New York University Journal of International Law and Politics. Vol. 32. 2000. № 939. P. 7.

²⁹ *Game theory* (теория игр) – математическая дисциплина, изучающая методы нахождения оптимальной стратегии в некоторых классах игр.

³⁰ Dagan T. Op. cit. P. 12–13.

³¹ Dagan T. Op. cit. P. 13–14, 52–53.

³² См.: Материалы Исследовательского семинара IBFD, Амстердам, 2 декабря 2013 г.

гообложения (или попыток признания подобного подхода как приемлемого в текущей исторической ситуации).

Во-первых, в качестве ошибочной посылки для обоснования критикуемого подхода нередко выступает тезис о некой произвольности сложившихся правил международного налогообложения. Подобно тому, как античные философы – сторонники атомистических теорий проповедовали, что все в мире образовалось в результате случайного столкновения и сцепления атомов, так и сторонники непризнания юридического феномена международного налогообложения видят (или хотят нас убедить, что следует видеть) в сложившихся юридических концепциях и институтах международного налогового права лишь набор хаотичных установлений, случайно появившихся в результате компромиссов отдельных государств. Сообразно такому подходу формирование принципа запрета (ограничения) налоговой дискриминации не есть естественный результат развития общей тенденции к выравниванию условий хозяйствования в контексте глобализации производства и рынков; правила о преимущественном налогообложении пассивных доходов в стране резидентства их получателя, а активных – в юрисдикции страны – источника дохода никак не связаны с экономико-правовой природой данных доходов, а принцип однократного налогообложения доходов, имущества и операций в трансграничных ситуациях вообще не признается в качестве имеющего какое-либо правовое значение и т.д. Нам кажется, что такой взгляд на проблему не будет способствовать выстраиванию стабильного режима международного налогообложения и далек от реальности.

Во-вторых, при рассмотрении вопроса об оптимальном разделе налоговых доходов между государствами, а также о том, какая налоговая политика будет больше соответствовать интересам государства, в какой-то мере упускается из виду, что ключевыми адресатами международных налоговых норм являются не государства, а налогоплательщики – физические лица и компании, осуществляющие трансграничную экономическую деятельность. Для них нередко не столь важно (с экономической и правовой точек зрения), как государства разделят доходы от поступающих налогов, и в пользу какого бюджета необходимо будет произвести налоговый платеж. Принципиально, чтобы суммарное налоговое обременение не превысило уровень налоговой способности данных субъектов и не свело бы на нет экономическую рентабельность осуществляемых трансграничных операций, что, в свою очередь, может привести к несостоятельности. Именно интересы этих субъектов международного налогового права требуют формирования стабильного юридического режима трансграничного налогообложения, не подверженного непредсказуемым колебаниям в результате волюнтаристских действий одного из государств, не признающего для себя никаких правил международного налогообложения.

В-третьих, является заблуждением исходить из того (не важно, признается ли такая посылка прямо или косвенно), что жажда развивающихся стран привлечь иностранные инвестиции из более развитых стран – это основной «двигатель» для международного налогового права и базовая причина целесообразности заключения налоговых договоров. Прежде всего очевидно, что развитые экономики в равной степени зависимы от многих крупных развивающихся рынков, где они получают природные, человеческие и иные ресурсы, необходимые для дальнейшего прогресса. Кроме того, внимательный анализ действительно показывает, что развивающиеся страны далеко не всегда получают преимущества от заключения налоговых договоров с развитыми странами. В частности, британский ученый Э. Ноймайер достаточно убедительно показал зависимость экономического эффекта заключения налогового договора от уровня экономического развития страны. Согласно представленным аналитическим данным, обосновано, что преимущества (в плане увеличения налоговых поступлений, объема инвестиций или иных экономических показателей) от заключения договоров по модели ОЭСР со странами – членами этой организации получают лишь развивающиеся страны, относящиеся к категории среднего уровня доходов (*middle-income countries*), в то время усилия стран, относящихся

к категории низкого уровня доходов (*low-income countries*), оказываются безрезультатными³³. Следовательно, нередко развитые страны могут быть в большей степени заинтересованы в заключении налогового договора с развивающимися странами/юрисдикциями, особенно когда необходимость договора обусловлена потребностями в получении налоговой информации и борьбой с уклонением.

Таким образом, мы считаем необходимым прийти к выводу о том, что вряд ли можно говорить о наличии необходимых аргументов для деконструкции феномена международного налогообложения³⁴. Напротив, обоснование подобных подходов открывает путь для утверждения «права сильного» в сфере международного налогового взаимодействия государств, провоцирует разрушительную налоговую конкуренцию стран на мировом рынке капитала, делает международную систему налогообложения до опасного непредсказуемой и нестабильной, что неблагоприятным образом влияет на все государства вне зависимости от их исходного экономического и социально-политического потенциала³⁵. Отсутствие четких правовых ориентиров в сфере международного налогообложения будет также провоцировать и более сложные формы налоговой конкуренции между отдельными государствами, включая формирование групп государств, заключающих квазикартельные соглашения, влияющие на налоговую конкуренцию, что может влечь снижение их бюджетных доходов и расширение практики введения необоснованных преференциальных налоговых режимов.

9. Определенные концепции, предполагающие отрицание системного юридического подхода к международному налогообложению (хотя и, безусловно, не в таких формах, как было отмечено выше), встречаются и в отечественной правовой науке. Например, Р.А. Шепенко отрицает корректность термина «международное налоговое право», основываясь преимущественно на обзоре аннотаций курсов о международном налогообложении – библиографических и иных источников, которые вряд ли относимы к обсуждаемой проблеме³⁶. В украинской юридической науке Н.П. Кучерявенко делится своими сомнениями относительно существования международного налогового права, хотя и признает формирование одноименной науки. Проблема состоит в том, что международная научная общественность пока не потрудились обосновать однородность характера международного налогового права, как отмечает ученый, «с позиции предмета и метода правового регулирования»³⁷. Но, может быть, все-таки не стоит быть столь строгими к работам зарубежных коллег, десятилетиями изучающих одноименную область права, лишь только в связи с тем, что их теоретические установки не во всем соответствуют результатам советских дискуссий о системе права 1938–40-х, 50-х или 70-х гг. (тем

³³ Neumayer E. Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? // Journal of Development Studies. 2007. № 43 (8). P. 1501–1519.

³⁴ Труд американского профессора Р. Ави-Йоны, последовательного сторонника трактовки вопросов международного налогообложения в контексте международного права (как договорного, так и обычного), освобождает нас от необходимости в деталях воспроизводить иные нюансы аргументов апологетов противоположного подхода, основанные на оценке деталей международной налоговой политики США и не вполне релевантные для целей настоящей работы. См. подробнее: Avi-Yonah R. International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge, 2007. P. 1–21.

³⁵ Рассматриваемые теории являются ничем иным, как частной интерпретацией идей, предполагающих отождествление права и силы, т.е. международного налогового права и экономической силы и выгоды государства (с учетом средств его экономического давления на государство-партнера). Как известно, по знаменитому выражению Р. Иеринга, «право – это не понятие логики, а силы»; в этом контексте международные отношения трактуются не как отношения юридические, но «моральные», так как в их рамках нет иных мер принуждения, кроме военного насилия (см.: Der Kampf ums Recht. 1872; Иеринг Р. Борьба за право. СПб., 1912). Сама история убедительно показала контрпродуктивность таких подходов. См.: Аншперс Э. История европейского права (пер. со швед.). М., 1996. С. 312; Мартинес Ф.Ф. Указ. соч. С. 5–11.

³⁶ Шепенко Р.А. О международном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): Материалы международной научной конференции / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж: Изд-во ВГУ, 2007. С. 483–493.

³⁷ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II. Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. С. 519.

более что большинство из них пребывают в счастливом неведении о наличии подобных дискуссий уже в силу лингвистических проблем для изучения соответствующего материала)?³⁸

К сожалению, отечественная юридическая наука на протяжении последних ста лет явно недостаточно принимала участие в формировании современной доктрины международного налогового права (можно лишь упомянуть ряд научных дискуссий, инициированных в рамках СЭВ). В этом отношении прав Р.А. Шепенко, замечая, что некоторые российские работы по данной проблеме, появившиеся впоследствии, представляют собой уже иллюстрацию известной поговорки о «своем уставе» в «чужом монастыре»³⁹. Кроме того, любая отрасль международного права в принципе есть итог развития юридических доктрин различных государств, результат консенсуса; следовательно, ни одно из государств, даже активно участвующих в международном общении, не вправе в полной мере рассчитывать, что все методологические установки, характерные для его внутреннего правопорядка, будут воспроизведены в формирующейся системе международно-правового регулирования (хотя системные характеристики современного международного права при внимательном изучении позволяют идентифицировать его автономию и самостоятельность и с учетом традиционного для российской юридической науки отраслевого подхода).

10. Несмотря на то что сложность вопросов налогообложения накладывает особый отпечаток на правовую материю, которая призвана регулировать соответствующие отношения как на внутригосударственном, так и международном уровне, важно понимать, что международное налоговое право в целом подчиняется всем базовым принципам международно-правового регулирования, включая императивные нормы так называемого *jus cogens*⁴⁰. При этом, как справедливо отмечал классик итальянской науки международного налогового права профессор М. Удина, основные принципы международного права должны интерпретироваться международным налоговым правом в контексте того, что отдельные государства не должны чувствовать себя абсолютно ничем не связанными в формировании внутригосударственных налоговых систем по крайней мере в той части, которая касается трансграничных отношений⁴¹.

Следует впрочем учитывать, что вопрос об общепризнанных принципах международного налогового права, обязательных для всех государств, участвующих в международном общении, остается более чем дискуссионным. Еще в 1955 г. французский ученый Максим Кретьен (Maxim Chrétien) посвятил ему специальное исследование⁴², придя в целом к неутешительному выводу о проблематичности формулирования подобных принципов на текущем этапе. В дальнейшем за прошедшие полвека было высказано немало аргументов в пользу той или иной позиции, однако, пожалуй, наиболее значимым аспектом дискуссии явилась констатация в качестве решающих следующих факторов:

во-первых, все без исключения государства в рамках современного мирового правопорядка признают необходимым наличие определенных *связей (connecting links)* облагаемых объектов с их территорией – *непосредственных* (получение дохода/прибыли из источников или владение имуществом на территории государства и т.п.) или *опосредованных* (например, в силу

³⁸ Напомним также справедливое замечание профессора Л.Н. Галенской: «Наша беда в том, что теория права, по крайней мере, в нашей стране, рассчитана исключительно на внутренние отношения и не учитывает отношений международных» (Галенская Л.Н. Тенденции развития правового регулирования международных отношений в XXI веке // Международные отношения и право: взгляд в XXI век / International Relations and Law: A Look into XXI Century. Материалы конференции в честь профессора Л.Н. Галенской / Под ред. С.В. Бахина. СПб.: ИД СПбГУ, 2009. С. 28).

³⁹ Шепенко Р.А. Указ. соч. С. 485.

⁴⁰ От лат. – неоспоримое право. По смыслу ст. 53 Венской конвенции о праве международных договоров выражение «*jus cogens*» подразумевают нормы общего международного права, которые принимаются и признаются международным сообществом государств в целом как нормы, отклонение от которых недопустимо и которые могут быть изменены только последующими нормами общего международного права, носящими такой же характер.

⁴¹ Udina M. Il Diritto Internazionale Tributario. Padova, 1949. P. 41.

⁴² Chrétien M. A la Recherche du Droit International Fiscal Commun. Paris, 1955.

постоянного проживания на территории государства налогоплательщика, владеющего имуществом или получающего доход/прибыль)⁴³;

во-вторых, все более однозначное правовое закрепление получает принцип недопустимости дискриминации иностранных налогоплательщиков по крайней мере по таким критериям, как национальность, религиозная принадлежность, гражданство, происхождение капитала; в рамках региональных интеграционных образований даже такой традиционный критерий дифференциации режимов трансграничного налогообложения, как резидентство постепенно начинает утрачивать свое неизменное влияние;

в-третьих, основания для признания налогового иммунитета или привилегий (освобождений), изначально получившие закрепление в рамках различных отраслей и институтов международного публичного права, постепенно получают все более конкретизированное и определенное содержание, и потому также могут быть рассмотрены в качестве относительно четко сформировавшейся части общего международного налогового права;

в-четвертых, само наличие общего понятийного и терминологического аппарата, механизмов и приемов правового регулирования, типичных юридических конструкций, всего того, что образует суть юриспруденции и юридической практики и позволяет юристам из различных государств понимать друг друга, а также на основе неких универсальных подходов решать возникающие проблемы международного налогообложения – все это наиболее убедительно свидетельствует о наличии некой общей составляющей в международном налоговом праве, существование которой не зависит полностью от тех или иных двусторонних договоренностей отдельно взятых государств.

В данном случае мы не ставим своей целью воспроизвести все возможные аргументы, касающиеся этого вопроса, поскольку, как убедительно показал итальянский исследователь Жан Карло Кроксатто (Gian Carlo Croxatto), относительно любой нормы *общего* международного налогового права могут быть пока высказаны сомнения и обоснованы различные интерпретации⁴⁴, однако гетерогенность и плюралистичность некоторых положений международного налогового права не должна давать повода для отрицания его юридической природы, имея в виду также восполняющий эти «недостатки» потенциал *«soft law»* (в виде, в частности, комментариев к модельным конвенциям), подобно тому, как в чем-то сходные характеристики международного частного права не мешают его развитию с учетом унифицирующей и гармонизирующей роли *lex mercatoria*.

11. Завершая дискуссию о юридическом контексте международного налогообложения, внесем дополнительную ясность в отношении используемых понятий «международное налогообложение» и «трансграничное налогообложение»⁴⁵. Они не тождественны, но в силу пересечения их смысловых значений в определенном контексте могут быть использованы как взаимозаменяемые. Итак, трансграничное налогообложение означает налогообложение операций, связанных с пересечением границы двух или более государств, в частности, налогообложение иностранных доходов и имущества или налогообложение внутригосударственных объек-

⁴³ Ни одно из современных государств, даже имея цель максимально подвергнуть налогообложению трансграничный оборот товаров или доходы/прибыль от трансграничных инвестиций, никогда не предпринимало попыток осуществить налогообложение в общемировом масштабе, игнорируя необходимость подтвердить наличие каких-либо экономико-правовых связей между собственной территорией/юрисдикцией и облагаемым объектом налогообложения.

⁴⁴ Croxatto G.C. Diritto internazionale tributario. Rassegna Tributaria, 1989. № 1. P. 447–456.

⁴⁵ Отметим, что термин «трансграничное» (*cross-border*) по смыслу эквивалентен выражению «транснациональное» (*transnational*), однако это последнее выражение представляется менее точным и приемлемым. В целом о значении термина «транснациональное» / «транснациональное право» см. классический труд Филиппа Джессопа: Philip C. Jessup. Transnational Law. Yale University Press, New Haven, Connecticut, 1956. P. 2. Термин «транснациональные» автор употреблял применительно ко всем видам отношений, выходящих за пределы национальных границ («...actions or events that transcend national frontiers»). Таким образом, имелись в виду отношения, которые более точно в русском языке можно определить как «трансграничные», т.е. пересекающие границы или выходящие за пределы границ государства.

тов (доходов, имущества), но относимых к нерезидентам данного государства. Следовательно, трансграничное налогообложение затрагивает все формы налогообложения в налоговых правоотношениях с иностранным элементом.

Международное налогообложение должно трактоваться в более широком ключе; кроме трансграничного налогообложения (в общемировом контексте) оно должно включать все общепризнанные правила налогообложения, применяемые во многих (в идеале – во всех) современных юрисдикциях и в системе сложившихся международных налоговых договоров, в том числе вопросы взаимодействия налоговых органов, обмена информацией между ними и т.д.⁴⁶ Понятие «международное налогообложение» является менее определенным по содержанию, так как мнения относительно общепризнанности тех или иных правил налогообложения могут расходиться. Однако дискуссии о составе источников, о содержании общепризнанных международных обычаев и правил, которые могут рассматриваться в качестве таковых, всегда были имманентны международному праву в целом. Правовой режим международного и трансграничного налогообложения обеспечивается специальной отраслью права – международным налоговым правом, включающим различные нормы, направленные на упорядочивание в первую очередь трансграничного налогообложения. К анализу юридических характеристик этой отрасли мы и перейдем в рамках следующих глав настоящей работы.

⁴⁶ См. по этой проблеме также: *Баев С.А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 2–3.

Глава 2. Международное налоговое право: наука, отрасль права и сфера практической деятельности

§ 2.1. Появление международного налогового права и его истоки

12. Развитие любой юридической науки и отрасли права должно пройти определенные исторические этапы. Опыт показывает, что нельзя механически переносить правовые конструкции и институты из одной правовой системы в другую без учета общего правового фона, той среды, в которой они сформировались, и той, в которой им предстоит функционировать. В конечном итоге любые правовые нормы и предписания, даже самые простые и очевидные, адресованы людям, которые их применяют (исполняют) в контексте конкретных фактических обстоятельств. Степень понимания и правильность применения норм права, таким образом, зависит от, скажем так, «вписанности» норм права в общий культурный фон национального правопорядка. Это объясняет, почему недостаточно, руководствуясь текущими потребностями, закрепить в Налоговом кодексе РФ (НК РФ) те или иные правила о регулировании трансграничных налоговых отношений, заключить и ратифицировать некоторые налоговые договоры. Для того чтобы система норм международного налогового права начала функционировать, требуется, чтобы сформировалась одноименная наука, произошли изменения в системе юридического образования, появились новые юридические специальности (или по крайней мере специализации в рамках существующих), выкристаллизовался определенный пласт юридической культуры, в пределах которого и благодаря которому необходимые юридические конструкции и институты только и могут иметь желаемый эффект.

2.1.1. Научное и практическое значение изучения генезиса международного налогового права и его отграничение от иных социальных институтов

13. Вопросы международного налогового права в течение XX века в России, т.е. в период формирования и активного развития этой науки в мире, либо исследовались фрагментарно и на начальном уровне, либо в принципе находились за гранью интересов отечественной юридической науки. Следовательно, для того чтобы устранить пробелы в развитии правовой системы, в данном случае недостаточно простого всплеска внимания к юридическим проблемам международного налогообложения или знакомства с последними достижениями в этой области зарубежных коллег. По нашему убеждению, требуется проследить развитие науки международного налогового права, осмыслить истоки происхождения современных концепций и подходов. Только понимание отдельных конструкций и институтов международного налогового права с учетом их исторического развития может вывести на тот уровень владения проблемой, когда национальная правовая система перестает выступать исключительно в качестве потребителя «плодов», порождаемых иностранными юридическими доктринами; она будет в какой-то степени способной оказывать и обратное влияние на общие тенденции развития международного налогового права в глобальном измерении.

Современное международное налоговое право начало формироваться в середине XIX века, первые примеры системного изложения дисциплины начали появляться на рубеже XIX–XX веков, затем в 20-х гг. XX века последовал всплеск общемировых исследований в этой

области в рамках различных конференций, совещаний и заседаний комитетов при международных организациях, что привело в конце 20-х и в 30-х гг. XX века к появлению значительного числа публикаций и работ, системно излагающих международное налоговое право. После перерыва, вызванного Второй мировой войной, в конце 40-х и до конца 60-х гг. продолжают появляться комплексные исследования по международному налоговому праву, определяется структура организации научного материала. С начала 70-х гг. XX века можно говорить о том, что в развитии и формировании науки международного налогового права начинают участвовать ученые самых различных государств, международное налоговое право перестает быть в географическом отношении «европейской» наукой⁴⁷. Это совпадает с периодом разработки Модельной налоговой конвенции ООН (предлагаемой к заключению между развитыми и развивающимися странами). В 90-х гг. новый импульс развитию науки международного налогового права дал процесс формирования региональных интеграционных образований, в первую очередь Европейских Сообществ и Европейского Союза. С данного времени наука международного налогового права вынуждена определять сферу своих исследований не только в рамках известного противопоставления внутригосударственное (национальное) право – международное право, но и учитывать новый компонент – интеграционное право, в частности, право ЕС.

14. Но где же исторические корни международного налогового права? Что мы можем взять за точку отсчета? Очевидно, что формированию концепций, предполагающих системный подход к вопросам международного налогообложения, предшествовали столетия регламентации трансграничных налоговых отношений без должной детализации и необходимой их идентификации в числе других смежных юридических проблем. Понятно, что проблемы трансграничного налогообложения не могли возникнуть раньше налогообложения как такового, однако первое и второе, несомненно, во многом имеют общую историческую судьбу.

Можно ли найти примеры решения вопросов трансграничного (международного) налогообложения на первых этапах становления налоговых институтов? История происхождения налога теряется в глубине веков. Но примечательно, что две весьма популярные теории происхождения налога – от религиозной жертвы⁴⁸ и взноса на общие нужды общины⁴⁹ – едины в том, что трактуют его как институт, замкнутый на религиозные или конкретные практические нужды отдельной общины или зарождающегося государственного союза. Таким образом, согласно обеим теориям раннее налогообложение – это то, в чем не должен участвовать «чужак», т.е. тот, кто не является членом общины. По представлениям древних, естественная форма «взаимодействия» отдельных общин, племен, государственных союзов – война. «Война (Полемос), – говорит Гераклит, – отец всех, царь всех: одних она объявляет богами, других – людьми, одних творит рабами, других – свободными»; «должно знать, – продолжает он, – что война общепринята, что вражда – обычный порядок вещей...»⁵⁰.

Какими же могут быть формы взаимодействия между обществами, которые стремятся уничтожить и покорить друг друга? – грабеж и раздел добычи, дань, контрибуция. Стоит ли в «естественно» возникающих даннических и контрибуционных отношениях искать истоки современного трансграничного (международного) налогообложения? Один из основателей итальянской науки международного налогового права, профессор университета Триеста М. Удина отвечает на этот вопрос отрицательно и критикует тех, кто не останавливается перед

⁴⁷ В этом отношении можно сказать, что так называемый «Third World Approaches to International Law (TWAIL)» проявил себя и в сфере международного налогового права, и особенно результативно, по нашему мнению, в 70-х гг. XX века.

⁴⁸ В частности, налогообложение рассматривается среди древнейших институтов римского сакрального права VIII–VI веков до н.э. Л.Л. Кофанов отмечает, что «архаичную систему римского налогообложения позволяет понять рассмотрение религиозного праздника Паганалий и связанных с ним жертвоприношений» (Кофанов Л.Л. *Lex et ius: возникновение и развитие римского права в VII – III вв. до н.э.* М.: Статут, 2006. С. 241–242, 356–440).

⁴⁹ См.: Сергеевич В. Древности русского права. Т. 3. Земледелие. Тягло. Порядок обложение. 2-е изд. СПб., 1911, С. 167–208.

⁵⁰ См.: Фрагменты ранних греческих философов. Ч. I. М.: Наука, 1989. С. 202.

тем, чтобы провести параллели между международными налоговыми отношениями и, например, контрибуцией⁵¹. В данном случае он считает существенной не формальную сторону, т.е. наличие (в обоих случаях) отношений двух государств по поводу обязательных денежных взносов, а содержательную – у контрибуции как древнего института военного права и у институтов, обуславливающих сотрудничество в налоговой сфере, кардинально различные цели, функции, субъектный состав отношений, принципы, применяемый правовой режим и т.д. Следовательно, такое сопоставление является вряд ли уместным для понимания природы международного налогового права⁵².

15. Более интересные вопросы возникают при анализе различных архаичных форм межгосударственных квазиналоговых/финансовых отношений. К таковым, в частности, относятся:

– *во-первых*, межгосударственные выплаты, связанные с отношениями вассалитета или иной политической зависимости одного государства от другого, обуславливающей выплаты налогового характера в пользу доминирующего территориально-политического образования. Например, исходя из ст. 1 и 9 Берлинского договора от 13 июля 1878 г. Болгария была обязана выплачивать ежегодную сумму налогового обложения в пользу Османской империи⁵³; Еще более своеобразные отношения связывали Княжество Андорра и Францию по договору от 3 сентября 1278 г., одобренному папой Мартином IV в 1282 г., по которому предполагались ежегодные выплаты в пользу префекта Восточных Пиреней во Франции и Епископу Урхеля (Urgel)⁵⁴;

– *во-вторых*, межгосударственные выплаты, которые хотя и не были связаны с политической зависимостью одних государств от других, однако также обуславливались иными неэкономическими мотивами. В частности, квазиналоговыми платежами характеризовались некоторые выплаты, производившиеся отдельными европейскими государствами в пользу североафриканских государств для обеспечения защиты их торгового флота от пиратства⁵⁵. Например, в 1800 г. постоянную дань североафриканским пиратам платили Королевство обеих Сицилий, Тоскана, Сардиния, Португалия, Австрия, Дания, Швеция, Ганновер, Бремен и США⁵⁶. Иногда подобные выплаты обуславливались специальными договорами, имеющими характер международных.

Однако перечисленные исторические факты, хотя и представляют собой примеры финансовых отношений в международном контексте, имеют мало отношения собственно к вопросам трансграничного/ международного налогообложения, так как в отмеченных случаях в рамках межгосударственных отношений разграничивались не права на осуществление налогообложения, а распределялись уже поступившие суммы налогов (государственные средства).

⁵¹ Udina M. Il Diritto Internazionale Tributario. Padova, 1949, P. 23–24. Вместе с тем М. Удина оставляет открытым вопрос об относимости института контрибуций к международному финансовому праву и (или) международному уголовному праву (Р. 24).

⁵² Увлечшись сравнениями с архаичными институтами, можно и в обращении в рабство покоренных суметь увидеть «международное налогообложение», предполагающее взыскание налога не только за счет награбленного имущества «нерезидента», но и за счет «рыночной стоимости» самого «налогоплательщика».

⁵³ Udina M. Op. cit. P. 23.

⁵⁴ Vilanova P.P. Contribution a l'etude du droit public Andorran. Principat d'Andorra, 2005. P. 31–32; Brutails J.A. La Coutume d'Andorre. Andorra la Vella: Editorial casal I vall, 1965. P. 25–37.

⁵⁵ См. подробнее: Gonzales Hontoria. Tratado de derecho internacional public. V.II. Madrid, 1928. P. 35–37.

⁵⁶ Заметим, североафриканское пиратство просуществовало ряд столетий. Лишь в XVIII веке в результате потери политической опоры в лице ослабевшей Османской империи, а также совместных действий европейских держав оно постепенно стало клониться к упадку, но даже на рубеже XIX века его мощь оставалась существенной. Так, только в 1799 г. США заплатили пиратам Туниса сумму в 150 тыс. пиастров (см.: Сологубовский Н. Как было покончено с пиратством в Средиземном море (http://world.lib.ru/s/sologubowskij_n/ushakovprotivpiratov.shtml)).

2.1.2. Исторические корни международного налогового права и влияние на его формирование механизмов межрегионального налогообложения в сложносоставных государствах и колониальных империях

16. Особый интерес собственно для международного налогового права представляют следующие ранее существовавшие в истории правовые механизмы: 1) различные международные торговые договоры, предусматривавшие налоговые привилегии и иммунитеты; 2) активно развивавшиеся в период Средневековой раздробленности в некоторых районах Европы (особенно на севере Италии) внутригосударственные правила налогообложения имущества иностранцев и способы устранения двойного обременения данных имуществ; 3) правовые установления о реализации принципа взаимности в трансграничном налогообложении, сформировавшиеся в системах религиозного права; 4) сложные системы трансграничного налогообложения в рамках колониальных империй, которые начали формироваться уже в период Нового времени и достигли своего расцвета в конце XIX – начале XX веков; 5) системы межрегионального налогообложения, складывавшиеся в сложносоставных государствах.

Приведем некоторые примеры в подтверждение данных утверждений. Так, после крушения античного мира в различных средневековых источниках мы находим многочисленные примеры регулирования тех или иных налоговых вопросов на межгосударственном уровне в торговых договорах (которые могут иметь лишь отдаленные аналоги и в современных условиях). Такие примеры есть, в частности, в истории византийского права, а именно в соглашениях с венецианцами (известны соглашения от 1082 г.⁵⁷ и 1189 г.⁵⁸), Генуэзской республикой (1169 г.⁵⁹), некоторыми союзами славянских племен⁶⁰. Впрочем в указанный период подобные налоговые соглашения нередко выражали политическую слабость одного из договаривающихся государств, вынужденного в одностороннем порядке предоставлять налоговые иммунитеты и освобождения купцам и капиталу второго договаривающегося государства.

Несколько ближе к современным институтам международного налогообложения другие примеры внутригосударственного регулирования в средневековой Европе. В условиях феодальной раздробленности существенно меняется правовой статус «иностранцев», в том числе начинают регламентироваться вопросы налогообложения имущества иностранцев с учетом имевших место случаев множественного обложения⁶¹. Более того, появляются и специальные научные труды в этой области. Так, профессор университета Мюнхена К. Ноймайер связывает появление юридических исследований в сфере трансграничного налогообложения с Ита-

⁵⁷ Во второй половине XI века Византийская империя находилась в трудном положении. В этих условиях в обмен на военно-политическую помощь в 1082 г. заключен договор, создавший для венецианских купцов особые привилегии. Им была предоставлена полная свобода торговли, причем как покупка, так и продажа товаров должны были быть свободны от любого налогообложения на территории империи. В договоре перечислены шесть различных налогов (с оговоркой «и другие»), от которых дано освобождение (см.: *Соколов Н.П.* Образование венецианской колониальной империи. Саратов, 1963). В контексте внутреннего права Византии основанием для налогового освобождения выступал *императорский хрисовул*, т.е. жалованная грамота, юридически оформляющая и подтверждающая дарование определенных привилегий.

⁵⁸ Соглашение 1189 г., подписанное с Византией, возвращает Венецианской республике привилегии, предусмотренные договором 1082 г., и дарует торговым кварталам венецианских купцов налоговый иммунитет, подобный тому, который имеют владения самого императора (*Fontes rerum austriacarum. Diplomata et acta. El. Tafel et Thomas. vv. XII—XIV. Vindob., 1856. v. XII. P. 210* (цит. по указ. работе Н.П. Соколова).

⁵⁹ На основании соглашения с Генуэзской республикой 1169 г. существенно снижено налогообложение генуэзских купцов (см.: *Мазуркевич Н.* История генуэзских поселений в Черном море. Одесса, 1837).

⁶⁰ О форме договора 907 г. см. в кн.: *Сахаров А.Н.* Дипломатия Древней Руси. IX – первая половина X века. М.: Мысль, 1980.

⁶¹ В данном случае мы, естественно, не рассматриваем вопрос о таможенных повинностях; исторический материал в этой сфере богат примерами, начиная с глубокой древности.

лией XII века, упоминая, в частности, сочинение одного из столпов Болоньи, доктора Якобуса (Jacobus)⁶², посвященное анализу налоговых обязанностей жителя Феррары, имеющего собственность одновременно в Ферраре и Болонье⁶³. Действительно, экономическое развитие севера Италии, сочетавшееся с политической обособленностью отдельных городов этого региона как центров торговли, способствовало становлению некоторых элементов трансграничного налогообложения уже в этот период.

17. Источники религиозного права также дают исторический материал, раскрывающий этапы становления правовой регламентации трансграничного налогообложения. Уместно сослаться на положения мусульманского права, предусматривающие регулирование налогообложения иностранных купцов с учетом принципа взаимности⁶⁴. В частности, Бурхануддин Маргинани⁶⁵, автор известного четырехтомного произведения «Хидоя» (1178 г.) ханифитской школы права Мавераннахра⁶⁶, приводит весьма значимое правило о размере налога, взимаемого с имущества чужеземцев. Согласно данному правилу, «если к сборщику явится чужеземец ... и не будет достоверно известно, в каком размере берут чужеземцы налог с мусульман, то с такого имущества должна быть взимаема десятина; если же известно, что чужеземцы берут лишь двадцатую или сороковую долю, то должна быть взимаема такая же часть... Если известно, что чужеземцы не берут ничего с мусульман, то будет уместно не брать ничего с них, в тех видах, чтобы мусульманские купцы, путешествующие в чужих странах, были свободны от налогов; а также и потому еще, что когда чужие государства соблюдают доброту и заботливость относительно мусульман и ничего не берут с них, то необходимо, чтобы и с чужеземцев ничего не взыскивалось в возмещение за это, так как мусульманам приличествует выказывать благоволение ко всем людям»⁶⁷. Как отмечают специалисты, в некоторых странах данный труд до сих пор используется в качестве пособия для студентов высших духовных учебных заведений.

18. Весьма интересен и анализ институтов колониального права на последних этапах его развития, когда инструменты финансовой эксплуатации колоний сочетались с развитием элементов единого рынка в рамках колониальных империй, что требовало обеспечения однократности налогообложения при существовании наряду с налоговой системой метрополии автономных налоговых систем колоний. При этом очевидно, что даже естественная миграция поданных из колониальных владений в метрополию (или наоборот) могла породить проблемы двойного налогообложения, которые представлялось необходимым устранять если и не в силу правовых, то социально-экономических причин, чтобы обеспечить экономическое единство пространства империи.

Имеется значительное число работ европейских ученых по проблемам так называемого колониального права, в которых попутно освещаются вопросы устранения трансграничного налогообложения и иные аспекты согласования различных налоговых правопорядков в колониальных империях. Среди массы этих произведений особого внимания заслуживают те, где квазимеждународное налогообложение при осуществлении операций между колониями и мет-

⁶² Balduinus Jacobus, ум. в 1225 г., известен, прежде всего, как специалист в сфере гражданского права.

⁶³ Neumeyer K. Internationales Finanzrecht // Zeitschrift für Internationales Recht. XXIV Band. München und Leipzig, 1914. S. 186–187.

⁶⁴ См.: Маргинани Бурхануддин. Хидоя: Комментарий мусульманского права. В 2 ч. Ч. 1 Т. I–II / Пер. с англ. под ред. Н.И. Гродекова; Отв. ред. А.Х. Саидов. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 808.

⁶⁵ Крупнейший законовед (факих) XII века, представляющий ханифитскую школу (мазхаба) мусульманского права (одна из четырех суннитских школ права наряду с маликитской, шафиитской и ханбалитской), родился на территории современного Узбекистане, большую часть жизни провел в г. Самарканде.

⁶⁶ Термин «Мавераннахр» происходит от арабского «ма вара'а ан-нахр» – «то, что за рекой», в X–XIII веках под ним понимают территорию Центральной Азии с мусульманским населением. См.: Саидов А.Х. «Хидоя» – Бурхануддин Маргинани – уникальный юридический памятник ислама // Маргинани Бурхануддин. Указ. соч. С. 27.

⁶⁷ См. там же. С. 87.

рополией выделялось как самостоятельный предмет юридического исследования⁶⁸. Отметим, что наиболее совершенное регулирование в данной сфере сложилось, пожалуй, в рамках Британской, Французской и Голландской колониальных империй. Первые конгрессы (т.е. начиная с 1938 г.) Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) дают богатый материал, подтверждающий тезис о том, что развитие институтов колониального права с точки зрения юридической техники применения методов освобождения и зачета было небесполезным для дальнейшего прогресса в сфере международного налогового права. Однако ключевой задачей в рамках собственно международного налогообложения было, конечно, не просто совершенствование правового инструментария, но и изживание колониального наследия и сохранявшихся форм неравенства между развитыми, с одной стороны, и развивающимися государствами – с другой.

19. Кроме того, еще в преддверии расцвета колониального периода, начиная с XVI века и в Новое время, заметный стимул для становления международного налогообложения дало распространение практики формирования отдельных государственных союзов на основе принципов унии, федерации, конфедерации. Наибольшее число известных примеров в этой сфере, несомненно, относится к XIX веку и связано с постепенным объединением немецких земель. Эта проблематика традиционно анализируется во многих фундаментальных трудах, посвященных формированию доктрины международного налогового права. Например, М. Удина приводит информацию, базирующуюся на анализе опыта различных юрисдикций, касающегося решения налоговых вопросов в сложносоставных, в том числе конфедеративных и федеративных, государствах, и многие из этих исторических примеров могут быть сопоставимы с их современными аналогами, свойственными системе регулирования международного налогового права сегодня⁶⁹. Подтверждением этой мысли являются также подходы швейцарских ученых, которые традиционно (в том числе на современном этапе) вопросы налогового межкантонального (межрегионального) швейцарского права решают сообразно методологии, сходной с наработками доктрины международного налогового права (и напротив, швейцарская доктрина международного налогового права обогащается конструкциями, проистекающими из межкантонального права данного государства)⁷⁰.

Подчеркнем также, объединение и становление некоторых крупных европейских государств (Германии и Италии), упомянутое развитие Швейцарской конфедерации не могли не сопровождаться постепенной гармонизацией и унификацией налоговых систем в рамках этих стран. Соответственно, на определенных этапах интеграции и формирования государственных союзов приходилось решать проблемы внутреннего межрегионального/трансграничного налогообложения, включая вопросы устранения двойного налогообложения. Конечно, с формальной точки зрения, отношения между независимыми государствами не тождественны отношениям колонии и метрополии или отношениям регионов между собой; специфичен и правовой статус государств (княжеств, земель), объединяющихся в единый государственный союз. Однако опыт, который приобрела юридическая наука в XIX – начале XX веков при решении некоторых из обозначенных проблем, долгое время выступал в качестве фундамента развития основных институтов формирующегося международного налогового права.

Итак, было бы опрометчивым предлагать общие, универсальные схемы эволюции международного налогообложения и зарождения международного налогового права, поскольку пути исторического развития следуют по сложным траекториям и испытывают воздействие тысяч

⁶⁸ См., например, работу Ф. Вебера о колониальном финансовом управлении (Мюнстер, 1909 г.) и труд С. Фраже о двойном налогообложении в отношениях между Францией и ее колониальными владениями (Париж, 1938 г.): Weber F. Die koloniale Finanzverwaltung. Münster, 1909. P. 156–330; Frager S. Les doubles impositions dans les rapports entre la France et son empire colonial. Paris, 1938.

⁶⁹ Udina M. Op. cit. P. 19–20.

⁷⁰ См., в частности: Daniel de Vries Reilingh. La double imposition intercantonal. Stämpfli Editions SA Berne, 2005. P. 1–6.

факторов. Однако имеющиеся исторические данные все-таки позволяют судить о некоторых этапах становления международного налогообложения и видеть исторические корни некоторых устоявшихся институтов современного международного налогового права.

§ 2.2. Международное налоговое право как отрасль права и науки: проблемы систематизации концепций

20. Различные концепции международного налогового права возникали на протяжении его развития, а некоторые из них до сих пор продолжают оказывать влияние на его существенные характеристики и используемый юридический инструментарий. На рубеже XIX–XX веков один из основоположников теории современного международного налогового права профессор А. Гарелли подчеркивал: «Многочисленные причины во второй половине [XIX] столетия привели к появлению больших миграционных потоков людей и капиталов... В настоящее время экономический цикл производства и потребления часто организуется на территории одновременно двух или более государств, и расходы, понесенные одним из государств для стимулирования производства или потребления, постоянно подвергаются риску не быть компенсированными (в форме ожидаемых налоговых поступлений) вследствие неразвитости международного налогового регулирования. В то же время бюджеты многих государств страдают от стремительного роста государственных расходов, и с каждым новым финансовым годом становится все более необходимым обеспечить налогообложение каждой разновидности дохода... Двойное налогообложение, в равной степени как и незаконное освобождение от налогов в международных отношениях, становятся все более и более опасными по своим последствиям»⁷¹.

Однако не только экономические причины способствовали формированию международного налогового права. В плоскости юриспруденции важно обратить внимание на постепенное изживание явно несправедливых и враждебных обычаев по отношению к иностранцам. Специалисты, изучавшие античные и средневековые средства формирования государственных доходов в отношениях с иностранцами (право *albinaggio*, когда имущество покойного ненатурализованного иностранца переходило в собственность государства, в котором оно располагалось; право *naufragio*, которое позволяло синьору – владельцу территории, где произошло кораблекрушение, завладеть всем имуществом, право на военные трофеи и т.д.), отмечают принципиальную несовместимость подобных архаичных «международно-правовых» институтов с международным налоговым правом, базирующимся на признании равенства индивидуумов и защищенности их статуса вне зависимости от подданства и места постоянного проживания⁷².

В указанном контексте Ф.Ф. Мартенс (как уже отмечалось) обоснованно исходил из более широкой трактовки движущих сил развития международного права, связывая их со стремлениями как целых народов, так и отдельных их членов, подданных различных государств к удовлетворению посредством международного обмена своих физических и духовных потребностей⁷³. Думается, эта абстрактная формулировка данного ученого XIX века вновь обретает в новых условиях свое актуальное звучание. Вместе с тем необходимо исходить из того, что понимание международного налогового права (как и международного права в целом) не оставалось неизменным и различалось в те или иные периоды, что нашло непосредственное отражение в содержании соответствующих концепций этой отрасли права, обосновывавшихся отдельными авторами и научными школами.

Итак, попытаемся далее сгруппировать и систематизировать основные теоретические концепции, предлагающие различные трактовки становления международного налогового

⁷¹ Garelli A. Diritto Internazionale Tributario. Torino, 1899. P. 2.

⁷² Garelli A. Diritto Internazionale Tributario. Torino, 1899. P. 2–4. Лишь в последнее время, подчеркивает А. Гарелли в 1899 г., в сфере международного налогообложения, как и в любой другой, «взаимное уважение между государствами становится источником юридических правил, не менее достоверных, чем внутренние правила каждого государства, основанные на взаимном уважении отдельных его социальных групп» (Р. 2–3).

⁷³ Мартенс Ф.Ф. Указ. соч. Т. 1. С. 5–11.

права как отрасли объективного права и науки. Конечно, каждая из них содержит некоторые специфические нюансы в понимании подходов к определению приемлемых механизмов правового регулирования трансграничного налогообложения.

2.2.1. Концепции, предполагающие включение правил о международном налогообложении в международное частное право

21. Согласно названным концепциям (которые могут различаться между собой по некоторым аспектам) международное частное право включает в свою сферу появляющиеся нормы международного налогового права, основанные на функционально сходных механизмах регулирования. Таким образом, сторонники данного научного подхода, как правило, воспринимали *международное налоговое право как часть международного частного права*.

2.2.1.1. Исторические, культурные и организационные предпосылки, определявшие (до начала XX века) возможность рассмотрения вопросов международного налогообложения в рамках международного частного права

22. Названный научный подход справедливо будет рассмотреть в качестве первого из возникших, поскольку его зарождение тесно связано, в частности, с проблемой трансграничного налогообложения недвижимости и сделок, связанных с переходом прав на недвижимость (в том числе в порядке наследования). Эта проблема ясно заявила о себе еще до того момента, когда международное налогообложение доходов и имущества обрело современную значимость⁷⁴. Если введение системы всеобщего подоходного налогообложения рассматривается в качестве явления, приобретшего общемировые масштабы лишь в начале XX века, то вопросы налогообложения трансграничных наследств, а также вопросы взимания налогов с иностранцев в связи с переходом прав на недвижимость, несомненно, имели значение уже на протяжении всего XIX века⁷⁵.

Приобретение и признание прав собственности иностранцев в национальной юрисдикции, трансграничное наследование – вопросы, относящиеся к сфере международного частного права. В связи с этим вполне объяснимо первоначальное стремление специалистов в области международного частного права рассматривать налоговые проблемы, а именно двойное налогообложение трансграничных наследств и иных трансфертов собственности в контексте системы науки международного частного права. Можно назвать большое число специалистов в области международного частного права, которые внесли вклад в зарождение доктрины международного налогового права, среди них выделяются представители французских, итальянских, бельгийских и испанских научных школ, некоторые из которых будут упомянуты далее.

В меньшей степени вопрос о соотношении международного налогового права и международного частного (гражданского) права обсуждался в российской юридической науке; по

⁷⁴ Шалланд Л.А. О наследственных пошлинах, взимаемых с иностранцев в России // Право. 1899. № 14. Столб. 713–718; Он же. Об обложении наследственными пошлинами имущества русских подданных, находящихся за границей // Право. 1899. № 39. Столб. 1769–1775.

⁷⁵ См. детальный анализ: Guggenheim P. L'imposition des Successions en Droit International et le Probleme de la Double Imposition. Geneva, Georg, 1928; в данной и иных подобных работах упоминаются еще и более ранние случаи двойного налогообложения имущества в регионах Италии и Франции, относящиеся еще к X–XIII векам (см. по этой проблеме также положения предыдущего параграфа). Впрочем появление серьезного научного анализа данных явлений связывают, как правило, с XIX веком (см.: Westlake J. The Theory of Taxation, with Reference to Nationality, Residence and Property // The Economic Journal. 1899. Vol. IX. P. 365–377).

нашему мнению, говорить о формировании каких-либо концептуальных установок по этому вопросу в отечественном правоведении (не только на рубеже XIX–XX веков, но и позднее) представляется проблематичным⁷⁶. Впрочем подход к системе гражданского права, предлагавшийся в свое время К.Д. Кавелиным⁷⁷, естественным образом предполагал вхождение налогов (в том числе международного налогообложения) в зону интересов гражданского права (в том числе международного гражданского права).

23. Рассматривая историю изучения международных налоговых вопросов в контексте международного частного права, А. Гарелли упоминает созданную Институтом международного права в 1895 г. комиссию по изучению *двойного налогообложения в международных отношениях, особенно в сфере налогов и пошлин, взимаемых в случае передачи имущества в порядке наследования*. 12 вошедших в состав комиссии экспертов⁷⁸ представили соответствующий доклад, отметив при этом, что международное налогообложение доходов и имущества нуждается, по их мнению, в отдельном исследовании⁷⁹. Работа в последнем (наиболее важном для международного налогового права) направлении увенчалась успехом лишь в 20-е гг. XX века, когда исследования проводились уже вне рамок предметной сферы международного частного права. Напомним, что сам процитированный автор выступал как последовательный противник растворения предмета международного налогообложения в «необъятной сфере международного частного права». Он исходил из наличия предпосылок для построения автономной системы международного налогового права в качестве права публичного, охватывающего как межгосударственные налоговые отношения, так и отношения по налогообложению иностранных налогоплательщиков⁸⁰.

Позднее многие специалисты, развивая мысль А. Гарелли, подчеркивали, что исторически иногда имели место ситуации, когда регулирование отношений, относящихся к международному налоговому праву, *предшествовало* регулированию отношений, относящихся к сфере международного частного права, и следовательно, нормы международного налогового права влияли на формирование принципов международного частного права, например, в части принципа *lex rei sitae* (лат. – закон места нахождения имущества), так как применительно к налогам на недвижимость их оплата уже с X века связывалась с нахождением недвижимого имущества на территории государства, независимо от подданства собственника данного имущества⁸¹.

24. Другая причина, обусловившая тесную связь международного налогового права и международного частного права на первой стадии зарождения первого, предопределена тем, что в течение всей своей истории и вплоть до начала XX века внутригосударственное налоговое право не было в полной мере отделено от частноправовых институтов. Так, французский юрист XIV века Жан ле Кок (Jean le Coq) пишет: «*Privilegia fisci et ad ipsum solum spectantia de jure civili*» (лат. – особые законы фиска по самой природе относятся к гражданскому праву)⁸². Таким образом, в странах романской правовой семьи, в частности, в итальянской и француз-

⁷⁶ Примечательно, что В.Э. Грабарь, систематизируя выше процитированные работы российского профессора Л.А. Шаланда и отмечая его вклад в развитие теории международного частного и коллизионного права, относит вместе с тем его публикации по взиманию трансграничных наследственных пошлин к сфере международного административного права (сСм.: *Грабарь В.Э. Материалы к истории литературы международного права в России (1647–1917)*. М.: Зерцало, 2005. С. 579, 590–600).

⁷⁷ *Кавелин К.Д. Права и обязанности по имуществам и обязательствам в применении к русскому законодательству*. СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1879. С. 228–230.

⁷⁸ de Bar, Boirceau, Brusa, de Bustamante, Engelhardt, Féraud-Giraud, Harburger, Holland, Lainé, Lehr, Lyon-Caen, de Montluc, d'Olivecrona, lord Reay, Roguin, Ed. Rolin, Weiss, Weslake.

⁷⁹ *Garelli A. Diritto Internazionale Tributario*. Torino, 1899. P. 5.

⁸⁰ *Garelli A. Op. cit.* P. 7–8.

⁸¹ *Udina M. Op. cit.* P. 37. В этой части М. Удина подтверждает свое мнение анализом, имеющимся в работе немецкого специалиста по международному частному праву М. Гутцвиллера: *Gutzwiller M. (Max). Internationalprivatrecht (in Das gesamte deutsche Recht in systematischer Darstellung, herausgegeben von Rudolf Stammler. Bd. I)*. Berlin, 1931. S. 1515–1661.

⁸² *Bienvenu J.-J., Lambert T. Droit Fiscal*. 3-e éd.. Paris, 2003. P. 17.

ской юридических доктринах, на протяжении столетий (в некоторой степени и до настоящего времени) гражданское право рассматривалось как *общее* по отношению к налоговому – *специальному*. Более того, уже в не столь отдаленный от нас по времени период теоретик итальянского налогового права А.Д. Джаннини, например, полагал необходимым рассматривать основное налоговое отношение по уплате налога в разрезе конструкции исполнения обязательства, предусмотренной частным правом⁸³. В настоящее время такой подход в итальянской научной школе налогового права остается практически общепринятым.

Французский профессор Ф. Жени (F. Gény), определяя общую концепцию внутригосударственного (национального) налогового права, пишет о его партикуляризме по отношению к гражданскому⁸⁴, которое выступает в некотором смысле для него как материнская отрасль. Подобные теоретические установки естественным образом предполагали и при переходе проблем на международный уровень применение в налоговой сфере общих частноправовых конструкций (конструкций международного частного права) в той мере, пока ситуация не требует введения дополнительных – специальных правил. Однако по мере того как в европейской юридической науке (в том числе в доктрине Германии, Франции, Голландии) нарастали тенденции по обособлению налогового права от гражданского, окончательно оформившиеся в 20-е гг. XX века⁸⁵, отмеченная установка и по отношению к якобы имеющему месту поглощению международного налогового права международным частным правом стала выглядеть весьма сомнительной, если не сказать архаичной.

2.2.1.2. Попытки применить положения коллизионного права (как части международного частного права) при регулировании международных налоговых отношений

25. Впрочем, международное частное право в силу самой концепции, положенной в его основу, не вполне способно служить теоретической базой для формирования международного налогового права. Как отмечал еще на рубеже XIX–XX вв. М.И. Брун, международное частное право – «... это совокупность правил, определяющих законы какого государства должны нормировать частное юридическое отношение, в котором участвуют иностранцы или которое возникло за границей. Каждое государство в силу своего суверенитета могло бы, по-видимому, в пределах своей территории допускать применение только своих законов, но на практике все культурные государства признают у себя в силу юридической необходимости действие иностранных законов. Если нельзя требовать, чтобы наши законы соблюдались за границей людьми, которые вовсе не рассчитывали когда-либо иметь с ними дело, то уж по этой причине необходимо признавать иностранные законы. Иначе отношения, законно возникшие за границей, должны бы считаться незаконными у нас: супруги – незаконно сожителюющими, законные дети – незаконнорожденными, долги – ничтожными, договоры – необя-

⁸³ *Giannini A. D. Il rapporto giuridico d'imposta. Milano, 1937. P. 51–53.* Заметим, данная точка зрения до сих пор доминирует в итальянской юриспруденции (см. обзор: *Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и налоговое обязательственное право // Законодательство. 2003. № 7*). В российской юридической науке, исходя из уже из иных соображений, К.Д. Кавелин предполагал рассматривать обязательства по уплате налогов в качестве разновидности гражданско-правовых, но такой взгляд, как известно, не получил поддержки (см.: *Кавелин К.Д. Права и обязанности по имуществам и обязательствам (в применении к русскому законодательству: опыт систематического обозрения) (переиздание одноименной работы, СПб., 1879) // Избранные произведения по гражданскому праву. М., 2003. С. 447–458.*)

⁸⁴ *Génny F. Le particularisme du droit fiscal // Revue trimestrielle de droit civil. 1931. P. 791–793.* Автор полагает, что «фискальная техника» может быть признана конституционной при условии, если она встанет «на один уровень с общим правом (*droit commun*), которое всегда доминирует над ней в силу своей универсальной ценности».

⁸⁵ См. например, полемику с подходом Ф. Жени, упоминаемую подчас и в некоторых современных работах по французскому налоговому праву: *Bienvenu J.-J., Lambert T. Op. cit. P. 21–22; Trotabas L., Cotteret J.-M. Droit Fiscal. 8-e éd. Paris, 1997. P. 10–13, 289–290.*

зательными и т.д.»⁸⁶. Однако международное налоговое право исходит из совершенно иных методологических установок (хотя и не менее очевидных); его цель вовсе не в *обеспечении действия* иностранных налоговых законов на собственной территории или собственных законов – за пределами территории своей страны. Суть международного налогового права, напротив, проявляется в *ограничении (нередко взаимообусловленном) действия* национальных налоговых законов как на собственной, так и иностранной территории для сокращения степени налогового обременения налогоплательщиков, вовлеченных в трансграничные экономические операции и (или) имеющих собственность вне пределов государства проживания.

Если в классическом определении международного частного (гражданского) права многие видят существо вопроса в исключении «столкновений» гражданских законов различных государств⁸⁷, то международное налоговое право «беспокоит» не столкновение/коллизии налоговых законов⁸⁸, но взаимоналожение самих налоговых правомочий этих государств (вне зависимости от степени их законодательного обоснования); одновременная реализация несколькими государствами этих правомочий приводит к излишнему обременению налогоплательщика – двойному/множественному налогообложению.

Для международного налогового права нехарактерно наличие коллизионных норм (в их традиционной для международного частного права трактовке), так как нормы международного налогового права не санкционируют преимущественное применение норм национального налогового права того или иного вовлеченного государства к соответствующей фактической ситуации, но блокируют реализацию общих правил, составляющих национальный режим налогообложения в определенном государстве, в некоторых трансграничных ситуациях.

26. Для правильного понимания соотношения международного налогового права и международного частного права немаловажным является вопрос о природе коллизионного права. Как известно, диапазон точек зрения по этому вопросу расходится от признания коллизионного права эквивалентным международному частному праву (такая позиция распространена в германской юридической доктрине) до рассмотрения его в качестве одного из ключевых элементов в международном частном праве, которое наряду с ним включает также материально-правовые нормы⁸⁹.

Впрочем, для первого этапа развития международного налогового права не редкой была его трактовка как коллизионного права. Возможно, одной из наиболее оригинальных работ, демонстрирующих теоретическое развитие этого научного направления, является труд американского ученого начала XX века Роланда Эсткота (Rowland Estcourt) «Коллизии налоговых законов», опубликованный в журнале Калифорнийского университета⁹⁰. Автор рассматривает разнообразные коллизии налоговых законов, охватывая не только столкновение юридических норм различных правовых источников, но иногда и столкновения противоположных концепций развития налоговых систем. Основное внимание в его работе уделено анализу коллизий налоговых законодательных актов при применении их в пространстве, а именно в межрегио-

⁸⁶ Энциклопедический словарь. Брокгауз и Ефрон. СПб., 1896. Т. 36. С. 922.

⁸⁷ См.: Казанский П.Е. Учебник международного права публичного и гражданского. Одесса, 1904. С. 505.

⁸⁸ В большинстве случаев такое столкновение налоговых законов и не имеет места, так как уплата налога в одном государстве в соответствии с его налоговыми законами ни экономически, ни юридически (*в контексте отдельно взятой национальной правовой системы*) не исключает повторную уплату налога в связи с этим же фактом в соответствии с налоговыми законами другого государства. Проблемы возможной несостоятельности (банкротства) вследствие двойного налогового обременения будут решаться уже за пределами сферы регулирования международного налогового права в системе правил о трансграничной несостоятельности, относимых обычно к международному частному праву. См., например: Ануфриева Л.П. Международное частное право. В 3 т. М., 2001. Т. 3. С. 1–62.

⁸⁹ См. обзор точек зрения и различных юридических доктрин, в частности, в следующей работе: Звеков В.П. Коллизии законов в международном частном праве. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 3–20.

⁹⁰ Estcourt R. The conflict of tax laws. University of California Publications in Economics. 1918. Vol. 4. No. 3. P. 15–231.

нальных (на примере США) и международных (трансграничных) ситуациях⁹¹. Один из ключевых вопросов о двойном налогообложении имущества, который автор стремится рассмотреть в разрезе, как он считает, коллизий налоговых законов различных штатов и государств⁹², – это вопрос, который во времена написания рассматриваемой работы пытались разрешить с использованием коллизионных инструментов международного частного права. Автор также позиционирует себя как сторонник принципа однократности налогообложения доходов и наследств, однако считает вероятность его практической реализации в современных ему условиях низкой⁹³.

В целом анализ данной работы убеждает в том, что трактовка международного налогового права как коллизионного возможна лишь при самом широком понимании термина «коллизия», что не свойственно не только международному частному праву, но и иным отраслям юридической науки. В современных условиях применение международного налогового инструментария, как правило, также не требует использования коллизионных норм (в строгом смысле этого термина), что дает дополнительные основания для четкого размежевания международного налогового и международного частного права.

Впрочем активная дискуссия по этому вопросу в мировой науке продолжалась до начала 60-х гг. XX века и, в частности, в рамках обсуждения автономной природы международного налогового права на первом конгрессе Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) в 1939 г. Некоторые из участников обсуждения допускали возможность субсидиарного применения общих положений коллизионного/международного частного права для регулирования трансграничного налогообложения⁹⁴. Дальнейшее развитие практики заключения двусторонних налоговых соглашений в соответствии со специальными моделями, разработанными ОЭСР и ООН, устранило *de facto* этот вопрос окончательным образом из научной повестки и области научных сомнений.

2.2.1.3. Трансформация права о регистрационных налогах (*droits d'enregistrement*) во Франции и Бельгии как раздела нотариального права в общее налоговое право как фактор, способствовавший автономизации международного налогового права

27. Заметим, что в более ранний период бельгийский ученый Л. Бастине в своей фундаментальной работе «Теория налогового права в ее соотношении с нотариатом или методическое изложение основ взимания регистрационных налогов и государственной пошлины» (1856 г.)⁹⁵ представляет общую весьма ясную картину налогового права Бельгии и Франции середины XIX века, имея в виду отсутствие в тот период системы подоходного налогообложения и особую роль обозначенных налоговых платежей в финансовой системе государства. Думается, что концепция этой работы заслуживает более подробного анализа, так как позволит понять истоки появления на рубеже XIX–XX веков международного налогового права первоначально

⁹¹ *Estcourt R. Op. cit. P. 119.*

⁹² *Estcourt R. Op. cit. P. 150.* См. подробнее: Report of the Committee on Double Taxation and Situs for the Purposes of Taxation. Proc. National Tax Association (USA), 1914.

⁹³ *Estcourt R. Op. cit. P. 178–179.* См. также: Report of Committee on the Federal Income Tax. Proc. National Tax Association (USA), 1915; Supplemental Report on Proposed Income Tax, submitted to Special Tax Commission of New York State, 1907.

⁹⁴ *J. van Houtte. L'Autonomie du droit fiscal et le problème des doubles impositions // L'Autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux? Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. II. Congrès International de Fiscalité (La Haye 1939). Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft A.-G., 1939, P. 29–33.*

⁹⁵ *Bastiné L. Théorie du Droit Fiscal dans ses rapports avec le notariat, ou exposé méthodique des principes relatifs aux droits d'enregistrement et de timbre (par Louis Bastiné, prof. a l'Université de Bruxelles). Bruxelles, 1856.*

как небольшого раздела в составе международного нотариального права, включаемого, в свою очередь, в систему международного частного права.

«Что необходимо понимать под *налоговыми законами*, касающимися нотариата?» – задает вопрос автор. «Подход, который превалирует в настоящее время, – отвечает он, – предполагает понимать под такими законами законы о регистрационных налогах (*droits d'enregistrement*)⁹⁶ и государственной пошлине (*droits de timbre*)... Применение этих налоговых законов тесно взаимосвязано с нотариальными действиями. В то время как применение законодательных актов, касающихся налогообложения наследств, взаимосвязано с нотариальными действиями лишь *косвенно*». Л. Бастине подчеркивает, что специалисты в сфере гражданского права и иных отраслей, как правило, не вполне знакомы с этой специфической областью права и требуется развитие «специальной сферы налоговых законов и формирование научной доктрины»⁹⁷.

Далее он разъясняет: «...налоговые законы не являются простыми административными регламентами; они образуют специальную отрасль законодательства, внутренне завершенную, со своими принципами, своим особым характером, с особыми системными связями с другими отраслями общего права, и в частности, с правом гражданским»⁹⁸. Автор называет труды франкоязычных авторов XIX века Шампионнье (Championnière), Риго (Rigaud)⁹⁹, Гарнье (Garnier)¹⁰⁰ в качестве разработчиков теории регистрационных налогов и основателей теории налогового права¹⁰¹. К числу этих авторов можно добавить работы бельгийских и французских ученых, работы которых вышли в свет несколько позднее (после издания цитируемого труда Л. Бастине): Е. Нэке (Eliacim Naquet)¹⁰², А. Матона (Adolphe Maton)¹⁰³, Л. Рутгерта (L. J. N. M. Rutgeerts)¹⁰⁴ и, конечно, работы А. Валя (Albert Wahl)¹⁰⁵, оказывающие определенное влияние на налогово-правовую доктрину франкоговорящих стран и в настоящее время.

28. Вместе с тем необходимо понимать, что в глазах бельгийских и французских юристов XIX века налоговое право не вполне отделимо от права гражданского. Впрочем, в качестве базового для налогового права, по мнению Л. Бастине, выступает принцип конституционно-правового уровня, в силу которого «никакой налог не может быть устанавливаться или взиматься при отсутствии формального основания, выраженного в законе». Отталкиваясь от этого принципа, автор уточняет, что «фискальные законы не могут, таким образом, получать какую-либо расширительную интерпретацию и не могут применяться по аналогии». Нормативное основание сделанных выводов видится в ст. 110 Бельгийской конституции («*Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi*»)¹⁰⁶.

⁹⁶ *Droits d'enregistrement* (регистрационные налоги) – под наименованием регистрационных налогов понимают суммы, которые должны быть заплачены в государственную казну за переход права собственности и за сделки в связи выполнением формальностей по регистрации в реестре данного перехода прав или сделки. *Enregistrement* (регистрация) – это термин, взятый в своем ограниченном значении, характерном для налоговых законов, означает формальности, которые состоят в упоминании сделки, письменного документа или перехода прав на имущество в определенном регистре (реестре) согласно его предназначению (*Bastiné L. Op. cit. P. 1*).

⁹⁷ *Bastiné L. Op. cit. P. I–II*.

⁹⁸ *Bastiné L. Op. cit. P. 11*.

⁹⁹ Championnière et Rigaud. *Traité des droits d'Enregistrement*. 2 éd.. Paris, Vol. I–VI. 1851.

¹⁰⁰ Упомянем последнее известное нам 7-е издание труда данного автора в 6 томах: *Garnier. Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*. 7 éd.. Paris. Vol. I–VI. 1890–1892.

¹⁰¹ *Bastiné L. Op. cit. P. III*.

¹⁰² *Naquet E. Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement* 2 éd. Vol. I–III. Paris, 1899.

¹⁰³ *Maton A. Principes du droit fiscal*. Bruxelles. Vol. I – II. 1891 – 1892.

¹⁰⁴ *Rutgeerts L., Cours de droit fiscal*, Bruxelles, Vol. I–II. 1876–1877.

¹⁰⁵ *Wahl A. Traité de Droit Fiscal. Enregistrement* (par Albert Wahl, Professeur à la Faculté de droit de l'Université de Lille). Paris: Librairie Marescq Aîné, A. Chevalier-Marescq & Éditeurs. Vol. I–II. 1902–1903.

¹⁰⁶ *Bastiné L. Op. cit. P. 11*.

Однако далее Л. Бастине видит суть налогового права в применении цивилистических конструкций обязательства и контракта, что, по его мнению, должно определять и механизмы интерпретации налоговых законов. В частности, он подчеркивает: «в случае сомнения, интерпретация более благоприятная для должника должна получать предпочтение» («en cas de doute, l'interprétation la plus favorable au débiteur doit avoir la préférence»). Это, по его мнению, выражение традиционного принципа *in dubio contra fiscum* (лат. – сомнения против фиска)¹⁰⁷. Данный принцип базируется по крайней мере на двух правовых обоснованиях. *Во-первых*, все договоры интерпретируются против того, кто предусматривает условия (*stipulé*) обязательства, и более благоприятно в отношении того, кто вступает в обязательство (*contracté l'obligation*). «Однако имеется некий договор между государством и гражданами, которое и устанавливает налоги. Государство является кредитором, граждане выступают как должники (L'État est le créancier, les citoyens sont débiteurs). Если закон, устанавливающий налог, не определяет достаточно ясно, какие налоговые платежи причитаются, то это упущение государства, так как именно оно (государство) предусматривает условия обязательства, принимая соответствующий налоговый закон». *Во-вторых*, любому истцу, который не подтверждает законодательное основание своего иска, должно быть отказано в его требованиях. «Если фиск (казна) требует уплаты налогового платежа и при этом может сослаться, в основание своего иска, лишь на неточный или сомнительный по юридическому содержанию текст, то такие претензии должны быть признаны не имеющими правовых оснований (статья 1162 Гражданского кодекса¹⁰⁸)»¹⁰⁹.

Л. Бастине подчеркивает, что налоговые законы не несут в себе исключений из общего права (*droit commun*); «напротив, их специальные правила почти всегда опираются на принципы права гражданского. Когда они возлагают определенный налог на тот или иной контракт, например купли-продажи, аренды, залога, они ссылаются на гражданский закон для понимания условий, конституирующих этот контракт. Изучение налоговых законов требует, таким образом, точного понимания гражданского кодекса и особенно того, что он предусматривает относительно контрактов и обязательств. Также понятия, которые содержатся в законах о регистрационных налогах, должны трактоваться в соответствии с правилами обычного юридического языка и в соответствии со смыслом, который им придает гражданское право. Так, налоговые законы, так же как и законы гражданские, не допускают ретроактивного действия. Принцип, выраженный в статье 2 Гражданского кодекса, подлежит применению и в сфере налогового, и в сфере гражданского законодательства»¹¹⁰.

29. Столь подробно раскрытая система взглядов Л. Бастине позволяет понять, что для специалистов XIX – начала XX века зарождение доктрины международного налогового права в контексте системы международного частного права есть закономерный результат восприятия внутригосударственного налогового права как совокупности нормативных предписаний, взаимосвязанных с гражданским правом и нотариальной деятельностью. Достаточно четко на системном уровне этот подход выражен в некоторых курсах международного частного права начала XX века, где международное налоговое право воспринимается в качестве его небольшого компонента. Так, испанский профессор международного частного права Мануэль Торрес Кампос рассматривает международное частное право (*Derecho internacional privado*) в тесной взаимосвязи с международным нотариальным правом (*Derecho notarial internacional*)¹¹¹. При этом он выделяет в составе международного частного права: международное гражданское

¹⁰⁷ Bastiné L. Op. cit. P. 12.

¹⁰⁸ Заметим, с момента образования самостоятельного бельгийского государства (1830 г.) основу его законодательства составили пять французских кодексов, в том числе Гражданский кодекс («Кодекс Наполеона»). По тексту имеется в виду редакция Гражданского кодекса, действовавшая на момент написания цитируемой работы.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Bastiné L. Op. cit. P. 14.

¹¹¹ Torres Campos M. Elementos de derecho internacional privado. Madrid: Librería de Fernando Fe. I Vol. (3 ed.). 1906. P. 16–21.

право, международное гражданское процессуальное право, международное торговое право, международное уголовное право, международное нотариальное право. Далее в состав международного нотариального права автор полагает необходимым включить отдельный раздел – *международное налоговое право (derecho fiscal internacional)*, в котором кратко рассматриваются его основные положения, а также взимание налога на ценные бумаги (*Impuesto de cédulas personales*), налога на недвижимость и передачу имущества (*Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes*), сбора с прироста стоимости недвижимости (*Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria*), гербового сбора (*Impuesto del Timbre*) в трансграничных ситуациях¹¹². Кроме того, в составе международного гражданского права (*Derecho civil internacional*), анализируя статус иностранцев, испанский ученый характеризует налоги и сборы, которые в принципе возлагаются на иностранцев (*Impuestos y contribuciones que satisfacen los extranjeros*)¹¹³.

30. Наиболее законченное воплощение рассматриваемый подход к международному налоговому праву нашел в состоящем из двух томов Курсе налогового права А. Валь (профессора университета Лиля), изданном в Париже в 1902-1903 гг.¹¹⁴ Впрочем, в отличие от многих своих предшественников, отдавая дань взаимосвязи гражданского и налогового права, он уже обращает внимание на изменяющуюся ситуацию: «по многим позициям, в действительности, налоговое право выступает как прямая противоположность права гражданского» («*Sur de nombreux points, en effet, le droit fiscal est en opposition directe avec le droit civil*»)¹¹⁵. Признавая, таким образом, формирующуюся обособленность внутригосударственного налогового права, А. Валь, переходя к международному уровню и формулируя принципы международного налогового права (*droit fiscal international*), избегает прямых референций *общего характера* к международному частному праву¹¹⁶. Напротив, автор предпочитает базировать свои выводы на исследовании внутренней логики налогового права (с учетом различий режимов регулирования во Франции, ее колониях и протекторатах)¹¹⁷ и апеллировать к применению некоторых правил международного частного права в целях налогообложения лишь когда это специально обосновывается¹¹⁸. Считая возможным применение в международном налоговом праве принципа территориальности, А. Валь, в частности, связывает это с распространенными в финансовой науке теориями, в силу которых налог должен касаться только того имущества и лиц, которых государство защищает («*l'impôt doit frapper uniquement les biens et les personnes que l'Etat protégé*»)¹¹⁹.

Таким образом, не будет ошибкой сделать вывод о том, что к началу XX века развитие внутригосударственного налогового права в юрисдикциях европейских государств (с точки зрения законодательства и научной доктрины) стало давать предпосылки для размежевания международного налогового и международного частного права, что нашло свое отражение в появлении принципиально новых концепций международного налогового права¹²⁰. Эти тен-

¹¹² Torres Campos M. Op. cit. P. 510–519.

¹¹³ Torres Campos M. Op. cit. P. 186–189.

¹¹⁴ Wahl A. Traité de Droit Fiscal. Enregistrement (par Albert Wahl, Professeur à la Faculté de droit de l'Université de Lille). Paris – Librairie Marescq Ainé, A. Chevalier-Marescq & Éditeurs. Vol. I. 1902. P. 47–50 (№ 42 “Règles de droit international”); Vol. 2. 1903. P. 600–682 (Chapitre XVII “Droit International”).

¹¹⁵ Wahl A. Op. cit. Vol. I. P. XVIII.

¹¹⁶ Wahl A. Op. cit. Vol. I. P. 47–48; Vol. II. P. 600–606.

¹¹⁷ Wahl A. Op. cit. Vol. II. P. 600.

¹¹⁸ Wahl A. Op. cit. Vol. II. P. 607.

¹¹⁹ Wahl A. Op. cit. Vol. II. P. 601–602. В дальнейшем на 80 страницах автор анализирует детали трансграничного налогообложения во Франции на рубеже XIX–XX веков.

¹²⁰ Вместе с тем в более поздней литературе обращается внимание на отсутствие необходимости возводить непреодолимую стену между международным налоговым правом и международным частным правом, так как определенные теоретические наработки последнего (включая определение критериев связи субъекта или правоотношения с территорией определенного государства и т.д.) могут быть использованы для систематизации положений международного налогового права. Лишь те

денции наиболее очевидно проявили себя в рамках дискуссий на первом конгрессе Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) по вопросам автономии налогового и международного налогового права¹²¹.

2.2.2. Концепции адсорбции правил о международном налогообложении международным административным / хозяйственно-административным правом

31. Второй научный подход базируется на определенном балансировании между системами международного частного и международного публичного права, при этом позиция международного налогового права в системе «публичное – частное» смещается в сторону публичного права, а сама соответствующая отрасль юриспруденции трактуется как *часть международного административного, административно-хозяйственного права или финансового права*¹²².

Как известно, с методологической точки зрения появление административного права есть результат дробления публичного права с выделением в его составе государственного (конституционного) права и административного права – области права, обеспечивающей правовую организацию управления в государстве и функционирование его исполнительных и полицейских органов. В этом контексте вопросы взимания налогов в той мере, в какой они рассматривались в отрыве от достижений науки о финансах, становились предметом анализа административно-правовой науки XIX века. Продолжением таких теоретических подходов на международном уровне было формирование в первой половине XX века концепций международного конституционного права (в их развитие существенный вклад внесли русские ученые эмигранты А.С. Яценко и Б. Миркин-Гутцевич)¹²³ и международного административного права (Э. Исэй, К. Ноймайер, П. Негулеску и др.)¹²⁴.

Если первая отрасль (международное конституционное право) не претендовала на регламентацию вопросов международного налогообложения, то в рамках второй (международного административного права) – международное налоговое право иногда анализировалось с пуб-

нормы международного налогового права, которые касаются собственно реализации налоговых полномочий, должны быть исключены из зоны, в которой допустима рецепция конструкций международного частного права (*Udina M.*, Op. Cit. P. 38–39).

¹²¹ L'Autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux? Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. II. Congrès International de Fiscalité (La Haye 1939). Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft A.-G., 1939. P. 1–92.

¹²² По проблемам рассмотрения международного налогообложения в рамках международного финансового права см. п. 2.2.3.

¹²³ *Jascenka A.* Tarptautines teises kursas, I. Konstitucine tarptautine teise. Kaunas, 1931 (*Яценко А.С.* Международное право. Т. 1. Конституционное международное право. Каунас, 1931 – труд зав. кафедрой международного права Каунасского университета, на литовск. яз. См. также: *Стародубцев Г.С.* Монографические исследования российских ученых-эмигрантов в области международного права // Право и политика. 2000. № 6.); *Scelle G.*, Précis de Droit des gens, T. II. Droit constitutionnel international. Paris, Sirey, 1934 (Précis du Droit des gens. Paris, Centre National de la Recherche Scientifique, 1984); *Mirkin-Guetzévitch B.* Droit constitutionnel international. Paris: Recueil Sirey, 1933 (другой труд российского эмигранта, профессора Б. Миркина-Гутцевича, первоначально изданный на французском и недавно переведенный на испанский язык с наименованием: *Derecho Constitucional Internacional*. Madrid, Reus, 2009. Современное продолжение теорий международного конституционного права можно в определенной степени увидеть в концепции конституционного плюрализма как нормативного массива, объединяющего нормы, являющиеся общими для конституционных правовых порядков ряда государств, в частности, входящих в определенный региональный интеграционный блок или признающих юрисдикцию определенного международного (наднационального) суда в качестве обязательной (Four Visions of Constitutional Pluralism. Matej Avbelj and Jan Komárek (eds.). European University Institute. EUI Working Papers. Law 2008/21).

¹²⁴ *Isay E.* Internationales Verwaltungsrecht // Handwörterbuch der Rechtswissenschaft. Bd. 3. Berlin-Leipzig, 1928. S. 344–357; *Gascon y Marin J. (José)*. Les transformations du droit administratif international. Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye. Vol. 34 (1930 – issue IV). P. 1–75; *Stier-Somlo F.* Grundprobleme des internationalen Verwaltungsrechts // Revue internationale de la théorie du droit (Internationale Zeitschrift für Theorie des Rechts). 1930–1931. S. 222–263; *Negulesco P.* Principes du droit international administratif. Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye. Vol. 51 (1935 – issue I). P. 579–692; *Neumeyer K.* Internationales Verwaltungsrecht. Vol. IV. Allgemeiner Teil. Zürich-Leipzig, 1936.

лично-правовых позиций. Примечательно, что в некоторых научных работах отмеченного периода международное административное право в принципе рассматривается как абсолютно самостоятельная юридическая наука, а не как одна из отраслей международного права. Такой подход обосновывает, в частности, известный специалист в области международного права, румынский ученый П. Негулеску (Paul Negulescu, 1874–1946)¹²⁵.

32. В целом по справедливому замечанию Дж. Кунца (Josef L. Kunz), начиная со второй половины XIX века активная разработка проблем административного права на международном уровне выразилась, в частности, в дискуссиях о содержании таких базовых понятий, как «международное административное право» («*international administrative law*») и «международное управление» («*international administration*»). В результате в первой половине XX века, по мнению ученого, сформировались две основные (и при этом взаимоисключающие) концепции международного административного права. *Первая* трактовала его как систему норм, устанавливающих сферу компетенции административных институтов, определяющую административную компетенцию государства по отношению к другим государствам, при этом в таком понимании международное административное право воспринималось как часть международного частного права, связанного с национальной системой права каждого государства. *Вторая концепция* обосновывала международное административное право как компонент исключительно международной системы права (*law of nations*), а именно международного публичного права¹²⁶.

2.2.2.1. Концепции, предполагающие включение международного налогового права в составе международного административного права в международное частное право

33. *Первая концепция* нашла наиболее полное выражение в итальянской юридической науке (главным образом благодаря трудам таких ученых, как Просперо Федоззи, Донато Данати, Умберто Борси, Франческо Д'Алессо, Сципионе Джемма, Андреа Рapisарди-Мирабелли)¹²⁷; но, возможно, наиболее детальное и системное обоснование этой концепции содержится в трудах немецкого профессора международного права, декана юридического факультета Мюнхенского университета Карла Ноймайера (Karl Neumeyer, 1869–1941), автора курса в четырех томах по международному административному праву (*Internationales Verwaltungsrecht*, 4 vols, 1910–1936)¹²⁸. Последний также не видел оснований для рассмотрения международного административного права как части «*law of nations*», поскольку, по его мнению, международное сообщество является дезорганизованным и не может осуществлять административные функции; даже когда международные договоры содержат административный контекст, их исполнение должны обеспечивать органы государств в соответствии с внутренним правом. Во второй половине XX века после событий Второй мировой войны такие

¹²⁵ Negulescu P. Principes du droit international administratif. Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye. Vol. 51 (1935 – issue I). P. 595.

¹²⁶ Kunz J.L. (Josef Laurenz). Experience and Techniques in International Administration // Iowa Law Review. Vol. 31. 1945/1946. P. 40–57.

¹²⁷ Fedozzi P. (Prospero). Il diritto amministrativo internazionale: nozioni sistematiche. Perugia, 1901; Donati D. (Donato). I trattati internazionali nel diritto costituzionale. Torino, 1906. P. 385; Borsi U. (Umberto). Carattere ed oggetto del diritto amministrativo internazionale. Rivista di diritto internazionale. VI. 1912. P. 368; D'Alessio F. (Francesco). Il diritto amministrativo internazionale e le sue fonti. Rivista di diritto pubblico. 1913, P. 276; Gemma S. (Scipione). Prime linee di un diritto internazionale amministrativo. Seeber, 1902; Rapisardi-Mirabelli A. (Andrea). Diritto internazionale amministrativo. Padova. Cedam, 1936.

¹²⁸ См., в частности: Neumeyer K. Internationales Verwaltungsrecht. Vol. IV. Allgemeiner Teil, Zürich-Leipzig, 1936. К. Ноймайер был смещен со всех своих постов с приходом к власти в Германии нацистов в 1933 г.

взгляды уже не находили поддержки ни с позиции теории, ни с позиции новой политической и международно-правовой реальности¹²⁹.

34. Теории международного административного права оказали заметное влияние на становление международного налогового права, особенно в немецкой юридической науке¹³⁰. Это влияние выражается в том, что в некоторые периоды международное налоговое право рассматривалось как часть международного административного права, а также в том, что констатировалась общность юридической природы нормативных предписаний международного административного и международного налогового права. Что касается непосредственно включения международного налогового права в систему международного административного права, то этот пласт юридических теорий может быть охарактеризован достаточно кратко в свете того, что подобные построения, как правило, сопровождались рассмотрением самого международного административного права как компонента международного частного права. Таким образом, можно говорить о своеобразной вариации исторически первых концепций генезиса международного налогового права, которые мы рассматривали ранее (см. п. 2.2.1). Примечательно, однако, что рассмотрение международного налогового права во взаимодействии с международным административным правом позволяло обратить внимание на публичную природу этих сфер юриспруденции.

Наиболее практически значимый след в теории международного налогового права концепции международного административного права оставили в области теории его норм и правил их интерпретации. В частности, среди немецких ученых наиболее распространенной является позиция, согласно которой в области международного налогового права должен действовать принцип односторонности (*Einsseitigkeit*), происходящий из международного административного права (например, подобный подход следует из работы К. Ноймайера «Международное административное право», 1936 г.).¹³¹

Данный принцип выражается прежде всего в том, что налоговые/финансовые органы каждого государства применяют законы только своего государства, а не иностранного. Детальные теоретические обоснования отмеченного изложены в работах одного из наиболее видных представителей науки современной международного налогового права – Клауса Фогеля, в том числе в его опубликованной докторской диссертации, посвященной пространственной сфере действия административно-правовых норм (в контексте исследования фундаментальных вопросов международного административного и международного налогового права) (1965 г.).¹³² На современном этапе эта проблематика исследуется, в частности, в работе Кристофа Олера «Коллизионные нормы общего административного права», где он выдвигает теорию публичного коллизионного права (*Grundlagen des öffentlichen Kollisionsrechts*)¹³³.

Эккехарт Реймер, профессор университета Рупрехта-Карлоса (Гейдельберг) полагает¹³⁴, что в этом контексте положения международных договоров о двойном налогообложении или внутригосударственные нормы, из которых следует полный или частичный отказ государства от применения своего собственного права к фактическим обстоятельствам, имеющим отноше-

¹²⁹ См. подробнее: Kunz J.L. (*Josef Laurenz*). Op. Cit. P. 40–57.

¹³⁰ Заметим, что, например, для французской научной школы в принципе не свойственно выделение международного административного права, вместе с тем в работах по внутригосударственному (французскому) административному праву поднимаются некоторые вопросы международного права, связанные с пределами государственной юрисдикции, влиянием международных договоров на административное регулирование и т.д. (*Gaudemet Y. Traité de Droit Administratif*. 16-e éd.. Paris, L.G.D.J., 2001. P. 534–539; *Rivéro J., Waline J. Droit administratif*, 19e éd.. Paris, Dalloz, 2002. P. 67–71.)

¹³¹ *Neumeyer K. Internationales Verwaltungsrecht. Vol. IV. Allgemeiner Teil, Zürich-Leipzig, 1936. S. 115.*

¹³² *Vogel K. (Klaus). Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm: eine Untersuchung über die Grundfragen des sogenannten internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts. Frankfurt a.M.; Berlin: Metzner, 1965. S. 196.*

¹³³ *Ohler Ch. (Christoph). Die Kollisionsordnung des Allgemeinen Verwaltungsrechts: Strukturen des deutschen Internationalen Verwaltungsrechts, Mohr Siebeck Tübingen, 2005. S. 15–86.*

¹³⁴ *Reimer E. (Ekkehart). Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht // Finanz-Rundschau. 2007. S. 217.*

ние к иностранному государству, нельзя отождествлять с нормами/положениями международного частного права. А именно, от коллизионных норм/положений международного частного права они отличаются тем, что правовые последствия от их применения являются односторонними. Международное частное право определяет, каким из *нескольких* законодательств при вынесении решения должен руководствоваться суд, в то время как международное налоговое право всего лишь отвечает на вопрос, можно ли применять и если да, то в какой мере *свое собственное* национальное законодательство. Следовательно, от отечественных финансовых органов в любом случае не требуется применения иностранного права¹³⁵.

В конечном счете, как подчеркивает профессор К. Фогель, терминологически принцип односторонности выражается в том, что в публичном праве речь идет об «ограничивающих нормах» («*Grenznormen*» – нем. или «*Rules of limitation of law*» – англ.), а не о коллизионных нормах («*Kollisionsnormen*» – нем. или «*Conflict rules*» – англ.) как в международном частном праве¹³⁶.

2.2.2.2. Эволюция международного административного права в глобальное административное право, сопровождающаяся автономизацией международного налогового права

35. В современной науке продолжение *второй из упоминавшихся концепций* международного административного права (как части международной системы права – *law of nations*) можно увидеть в теории глобального административного права, выдвигаемой в последние годы рядом американских и европейских ученых¹³⁷ и признаваемой в российской литературе в качестве достаточно спорной с точки зрения своих практических последствий¹³⁸.

Если в 80-е гг. XX века Д. Партан и Р. Лавалле еще писали о международном административном праве как отдельной отрасли международного права, при этом в качестве нормативных регуляторов рассматривали, в частности, правила и стандарты ООН в таких сферах жизни, как атомная энергетика, гражданская авиация, метеорология, навигация, почтовые и телекоммуникационные услуги, международные платежи и валютные операции и т.д.¹³⁹, то спустя четверть века Б. Кингсбери, Н. Криш и Р.Б. Стюарт из Нью-Йоркского университета¹⁴⁰ формулируют идею появления глобального административного права, основанную на принципиально иных теоретических установках. В их понимании глобальное административное право – это некий огромный конгломерат принципов, практик и дополнительных социальных договоренностей (*mechanisms, principles, practices, and supporting social understandings*), который создают не только государства и международные (межгосударственные) организации, но и «гибридные

¹³⁵ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3rd ed.. Kluwer Law International, 1997. P. 20.

¹³⁶ Klaus Vogel. Op. cit. P. 20–21. В обоснование своего взгляда К. Фогель дополнительно ссылается на более раннюю упоминавшуюся работу К. Ноймайера: Neumeyer K. Internationales Verwaltungsrecht. Bd. IV. 1936. S. 115.

¹³⁷ Daniel G. Partan, Roberto Lavalle. International Administrative Law // American Journal of International Law. Vol. 75. Issue 3. 1981. P. 639; Problems of International Administrative Law / ed. by N. Ziadé. Martinus Nijhoff Publishers, 2008; Kingsbury B., Krisch N., Stewart R.B. The emergence of global administrative law // Law and Contemporary Problems. Issue 68. 2005., P. 15–61.

¹³⁸ Барццц И.Н. Глобальное административное право как вызов и угроза международному правовому порядку // Московский журнал международного права. 2008. № 2. С. 5–18; Он же. Показатели эффективности государственного управления // Представительная власть – XXI век. 2008. № 1. С. 3–6; № 2–3. С. 11–15.

¹³⁹ Daniel G. Partan, Roberto Lavalle. International Administrative Law // American Journal of International Law. Vol. 75. Issue 3. 1981. P. 639.

¹⁴⁰ Французские ученые также включились в дискуссию о формировании глобального административного права (см. материалы конференции: Université Paris Quest. Un droit administratif global? // A Global Administrative Law. 2011. 16–17 juin), однако данная сфера обсуждения не касается проблем трансграничного налогообложения.

публично-частные организации, включающие представителей бизнеса, неправительственных организаций»¹⁴¹.

Глобальное административное право в трактовке указанных авторов обеспечивает подотчетность глобальных административных структур (органов), в частности, устанавливая адекватные стандарты транспарентности, общественной поддержки и мотивированности решений, их легальности, а также устанавливая эффективные механизмы проверки и обжалования принимаемых правил и решений. При этом глобальные административные органы, с точки зрения сторонников глобального административного права, включают официальные межправительственные регулирующие органы, неформальные межправительственную регулирующую сеть и координационные установления, национальные регулирующие органы, действующие со ссылкой на международный межправительственный режим, гибридные публично-частные регулирующие органы, некоторые частные регулирующие органы, осуществляющие транснациональные управленческие функции особой публичной значимости¹⁴².

36. Характеризуя эти теоретические подходы, Ю.А. Тихомиров приходит к выводу о том, что «зарождается глобальное административное пространство, в котором строгая дихотомия (разделение) между внутригосударственным и международным в большей степени разрушена, в котором административные функции осуществляются часто в сложном взаимодействии между должностными лицами и институтами»¹⁴³.

Отчасти полемизируя с Ю.А. Тихомировым, И.Н. Барциц обращает внимание на то, что «...разрушением «строгой дихотомии» можно, с одной стороны, красиво оправдать вполне открытое вмешательство в сферу внутригосударственного управления, а с другой – подвести теоретическую базу под кардинальное изменение самого содержания международного права. Глобальные административисты, – подчеркивает И.Н. Барциц, – утверждают появление «норм-конгломератов», сложным образом объединяющих положения международного права и установления национального права, прежде всего, в сфере администрирования. Хотя подобные нормы имеют право на существование в глобализирующемся мире, вопрос – в генезисе этих норм, которые могут и должны вырабатываться только в ходе международных конференций или в рамках деятельности международных организаций. В данном случае, – пишет цитируемый автор, – это будут именно международно-правовые договоры, которые распространяют свое действие на территории ратифицировавших их государств»¹⁴⁴. Таким образом, основной вывод И.Н. Барцица сводится к тому, что проблема универсализации норм в сфере государственного управления обуславливает необходимость понимания того, что универсальные нормы могут вырабатываться исключительно в рамках международного права, а не посредством «продавливания» странами, обладающими, на их взгляд, большими основаниями объявить «эталонными» свои национальные модели регулирования.

37. Несмотря на то, что в работах по глобальному административному праву вопросы международного налогообложения затрагиваются лишь косвенно, развитие этого теоретического подхода небезразлично для доктрины международного налогового права. Суть вопроса состоит в том, что сторонники глобального административного права юридизируют и придают значение общеобязательных/универсальных правовых стандартов регулированию, исходящему в том числе от различных комитетов ОЭСР и институтов ВТО¹⁴⁵. Подобный подход напрямую касается базовых установок международного налогового права, имея в виду, в част-

¹⁴¹ Kingsbury B., Krisch N., Stewart R.B. Op. cit. P. 16, 17.

¹⁴² Kingsbury B., Krisch N., Stewart R.B. Op. cit. P. 17.

¹⁴³ Тихомиров Ю.А. Управление на основе права. М.: Формула права, 2007. С. 477–478.

¹⁴⁴ Барциц И.Н. Глобальное административное право как вызов и угроза международному правовому порядку // Московский журнал международного права. 2008. № 2. С. 5–6.

¹⁴⁵ Kingsbury B., Krisch N., Stewart R.B. Op. cit. P. 18–19.

ности, комментарии к модельным конвенциям и различные доклады и рекомендации по международным налоговым проблемам, которые разрабатываются в том числе структурами ОЭСР.

Заметим, что он (данный подход, свойственный глобальному административному праву) не находит поддержки в доктрине международного налогового права, которая тяготеет к тому, чтобы рассматривать документы ОЭСР по налоговым вопросам как «мягкое право» («*soft law*»), а не как некие действующие обязательные/универсальные нормы в формирующейся глобальной системе налогообложения¹⁴⁶. Этот вывод тем более значим в свете того, что число государств – членов ОЭСР ограничивается отдельными, в основном наиболее экономически развитыми юрисдикциями, которые не имеют никаких юридических оснований (в том числе с учетом критериев степени представительства в этой международной организации общего числа государств) рассматривать вырабатываемые ими модели регулирования в качестве универсальных и общеобязательных.

2.2.2.3. Нерелевантность проблемам международного налогообложения некоторых концепций международного административного права и международного хозяйственно-административного права

38. В российской науке теории международного административного права (а тем более глобального административного права) не получили своего распространения; внимание как дореволюционных, так и советских ученых в большей степени концентрировалось на вопросах внутреннего управления. Например, И.Т. Тарасов в своей работе «Краткий очерк науки административного права» (1888 г.)¹⁴⁷ лишь упоминает, что административное право «находится в близком соприкосновении не только с публичным, но и частным международным правом». Ф.Ф. Мартенс в своей известной работе 1883 г. по международному праву использовал термин «международное административное право», определяя его как право международного управления или «совокупность юридических условий или норм, определяющих международную деятельность государств»¹⁴⁸.

Следовательно, в понимании Ф.Ф. Мартенса международное административное право столь широко, что его было бы сложно разграничить с международным публичным правом в современной трактовке, тем более что цитируемый автор поясняет: «По объему и смыслу своему международное управление гораздо шире, нежели управление внутреннее. В него входят не только задачи и меры административные в собственном смысле, осуществляемые исполнительной властью, но также законодательная и судебная деятельность, насколько она касается общих международных интересов»¹⁴⁹.

При этом важно понимать, что для российской литературы по административному праву было не характерно включение в сферу своего анализа вопросов налогообложения как на внутригосударственном, так и международном уровне. В частности, И.Т. Тарасов в упоминавшейся работе приводит убедительные доказательства на основе позитивного права Российской империи относительно того, что вопросы налогообложения выходят за рамки общего административного управления (он подтверждает свою аргументацию судебной практикой: решение уго-

¹⁴⁶ См. работу, специально посвященную данной проблематике: The legal Status of the OECD Commentaries, Editors Sjoerd Douma and Frank Engelen. Amsterdam: IBFD (Conflict of Norms in International Tax Law Series), 2008.

¹⁴⁷ Тарасов И.Т. Краткий очерк науки административного права. Т. 1. Ярославль, 1888. С. 9–11.

¹⁴⁸ Мартенс Ф.Ф. Современное международное право цивилизованных народов. М.: Зерцало, 2008. Т. 2. С. 9.

¹⁴⁹ Мартенс Ф.Ф. Указ. соч. Т. 2. С. 4.

ловного кассационного департамента Правительствующего Сената от 1869 г. № 606 по делу Иконникова)¹⁵⁰.

39. Несколько позднее, уже в советский период В.Э. Грабарь, рассматривая материалы к истории литературы международного права в России (1647–1917), выделяет международное административное право и включает в него «финансовые вопросы», впрочем их освещение ограничивается несколькими строчками и включает упоминание наследственных пошлин в трансграничных ситуациях¹⁵¹. Он полагает, что международное административное право – новейшая отрасль международного права, получившая свое развитие лишь с 60-х гг. XIX века; ученый исходит из того, что международное административное право защищает на международной арене те же социальные интересы, которые в пределах каждого государства призвано защищать свое внутреннее административное право¹⁵².

В советский период вопросы международного администрирования и международного административного права поднимались в нескольких работах, однако подобные теории не получили подробного развития, а их авторы не затрагивали аспектов трансграничного налогообложения. Среди обозначенных работ можно впрочем упомянуть публикации С.Б. Крылова по теории международного права, который обосновывал, что наряду с разработкой всей системы международного права целесообразна разработка и отдельных отраслей, включая так называемое административное международное право¹⁵³.

В целом трактовка концепции международного административного права на протяжении своего существования в отечественной науке не отличалась четкостью. Предметом международного управления / международного административного права считалась совокупность всех государственных задач и правовых отношений, выходящих за пределы территории государства¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Тарасов И.Т. Указ. соч. С. 185–188.

¹⁵¹ Грабарь В.Э. Материалы к истории литературы международного права в России (1647–1917). М.: Зерцало, 2005. С. 572–579.

¹⁵² Грабарь В.Э. Указ. соч. С. 572.

¹⁵³ Крылов С.Б. К обсуждению вопросов теории международного права // Советское государство и право. 1954. № 7.

¹⁵⁴ Мартенс Ф.Ф. Указ. соч. С. 4.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.