Классификация налоговых режимов в зависимости от характера нормативного предписания

АНДРИЕВСКИЙ Константин Витальевич, докторант Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук
Россия, 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: k.andrievskii@mail.ru

В статье проанализирован характер нормативного предписания как основание классификации налоговых режимов.

Цель статьи — исследование природы и классификация налоговых режимов как разновидности финансово-правовых. Для ее достижения необходимо, учитывая уровни нормативного обеспечения налогового режима, оценить дифференциацию правовых норм как непосредственно лежащих в основе налогово-режимного регулирования, так и опосредованно касающихся налоговых отношений. Принципиальное значение имеет анализ юридических конструкций Налогового кодекса Российской Федерации. Также необходимо учитывать ориентированность предписания налогового законодательства на конкретного участника налоговых правоотношений и наличие соответствующего объекта налогообложения.

Методологическую основу исследования составили общие и специальные методы научного познания.

Нормативное обеспечение налогового режима гарантируют следующие законодательные уровни: нормы Конституции России; кодифицированный закон; акты, регулирующие исполнение налоговой обязанности по региональным и местным налогам и сборам. В основе налогового режима лежат принципиальные требования: определение возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора, исполнение этой обязанности; закрепление понятия платежей, по которым возникает налоговая обязанность; определение закрытого перечня платежей, составляющих налоговую систему и с которыми связано возникновение налоговой обязанности; закрепление закрытого перечня элементов налогового механизма; детализация основных и факультативных элементов каждого налога или сбора. Режимное обеспечение исполнения налоговой обязанности основывается на детализации учета критерия резидентства и территориальности. Налоговая юрисдикция государства связывается не только с определенной территорией, опосредующей возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, но и с ориентированностью на субъектов этой обязанности. Применение налоговых режимов на стыке национального законодательства и норм международных налоговых договоров учитывает определенные акценты в приоритете норм международного договора. Налоговые режимы, формирующиеся с учетом и за счет норм международных договоров, создают своеобразный общий знаменатель под национальные налоговые законодательства на стыке резидентства и нерезидентства одного и того же обязанного лица — плательщика.

Ключевые слова: налоговый режим, общий и специальный налоговые режимы, налоговая система, налоговое законодательство, международные налоговые соглашения, критерий резидентства, критерий территориальности, налоговая юрисдикция, двойное налогообложение, внутреннее и внешнее (международное) двойное налогообложение.

Для цитирования: Андриевский К. В. Классификация налоговых режимов в зависимости от характера нормативного предписания // Журнал российского права. 2019. № 9. С. 111—122. DOI: 10.12737/jrl.2019.9.9

Classification of Tax Modes Depending on Character of a Standard Instruction

K. V. ANDRIEVSKII, Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, Moscow 117218, Russian Federation
E-mail: k.andrievskii@mail.ru

In this article an attempt of the analysis of character of the standard instruction as the bases of classification of the tax modes is made. The solution of this problem achievement of a certain compromise in the ratio is the cornerstone of the national legislation and international treaties. At the same time, application of the tax modes on a joint of the national legislation and standards of the international tax treaties has to consider certain accents in "priority" of standards of the international treaty.

The purpose of this article is the research of the nature and classification of the tax modes as versions of financial and legal. Its achievement requires the solution of several tasks. First of all, considering levels of standard providing tax regime, it is necessary to estimate differentiation of precepts of law as the tax relations which are directly the cornerstone of tax and regime regulation, and indirectly concerning. Basic value in this case has also permission of a task of the analysis of legal designs which are structured in the Tax Code of the Russian Federation. Besides, for formation of complete idea of tax regime it is necessary to consider focus of the instruction of the tax law on the specific participant of tax legal relationship, and also existence of the corresponding object of the taxation.

A methodological basis of a research make set of the general and special methods of scientific knowledge. The main method is dialectic which promotes the objective analysis of the nature of tax regime in connection with character and the maintenance of a tax duty. It allows to consider objectives from positions of unity of their material contents and a legal form. A structural and functional method allow to analyse structure of norms and to prove presence of three levels of the legislative instructions regulating the tax modes. The special and legal method was used in the detailed analysis of a condition of legislative provisions.

Standard providing tax regime is guaranteed by several legislative levels: relevant standards of the Constitution of the Russian Federation; codified law; acts regulating execution of a tax obligation for regional and local taxes and fees. Basic requirements are the cornerstone of tax regime: definition of emergence, change and termination of an obligation for payment of tax or fees, execution of this duty; fixing of a concept of payments on which there is a tax duty; definition of the closed list of payments which make tax system and which emergence of a tax duty contacts; fixing of the closed list of elements of the tax mechanism; specification of the basic and facultative elements of each tax or fee. Regime ensuring execution of a tax duty is based on specification of the accounting of criterion of residence and territoriality. Tax jurisdiction of the state contacts not only the certain territory mediating emergence of an obligation for payment of taxes and fees but also focus on subjects of this duty. Application of the tax modes on a joint of the national legislation and standards of the international tax treaties is considered also by certain accents in "priority" of standards of the international treaty. The tax modes which are formed taking into account and due to standards of international treaties create a peculiar common denominator under the national tax law on a joint of residency and a non-residency of the same obliged person — the payer.

Keywords: tax regime, general and special tax regimes, tax system, tax law, international tax agreements, criterion of residence, criterion of territoriality, tax jurisdiction, double taxation, internal and external (international) double taxation.

For citation: Andrievskii K.V. Classification of Tax Modes Depending on Character of a Standard Instruction. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2019, no. 9, pp. 111—122. (In Russ.) DOI: 10.12737/jrl.2019.9.9

Постановка задачи. Целью данной статьи является исследование природы и классификация налоговых режимов как разновидности финансово-правовых. Для ее достижения необходимо решение нескольких задач. Прежде всего, учитывая уровни нормативного обеспечения налогового режима, следует оценить дифференциацию конституционных норм, как непосредственно

лежащих в основе налогово-режимного регулирования, так и опосредованно касающихся налоговых отношений. Принципиальное значение в данном случае имеет разрешение задачи анализа юридических конструкций, лежащих в основе режимного регулирования, которые структурированы в Налоговом кодексе РФ. Безусловно, невозможно сформировать полное представле-

ние о налоговом режиме вне ориентированности предписания налогового законодательства соответствующему обязанному участнику налоговых отношений, что связывается с детализацией учета критерия резидентства и территориальности. Наличие критерия резидентства в целях налогообложения еще не порождает непосредственно обязанности перечислять определенную сумму в счет налога или сбора. Для этого необходимо также наличие объекта налогообложения. Таким образом, речь идет о сложном юридическом факте, сочетающем статус налогоплательщика и наличие объекта, вызывающего обязанность по уплате налога. Налоговые режимы, формирующиеся с учетом и за счет норм международных договоров, создают своеобразный общий знаменатель под национальные налоговые законодательства на стыке резидентства и нерезидентства одного и того же обязанного лица — плательщика.

Обзор научной литературы. Анализ различных аспектов содержания налоговой обязанности осуществлялся рядом ведущих представителей финансово-правовой науки. Безусловно, прежде всего необходимо иметь в виду принципиальные положения, раскрывающие содержание данной проблемы, содержащиеся в работах И. И. Кучерова, С. Г. Пепеляева, М. Ю. Березина и других авторов. Естественно, рассмотрение проблемы общего налогового режима в контексте закрепления условий и границ реализации налоговой обязанности невозможно рассматривать вне анализа компетенционных рамок властвующих субъектов, дифференциации и соотношения их полномочий. В данном случае сложно обойтись без учета фундаментального труда Ю. А. Тихомирова «Теория компетенции». Анализа налогового режима на стыке национального законодательства и международных договоров касались М. А. Денисаев,

В. А. Кашин, Г. П. Толстопятенко, А. А. Шахматьев. Ряд интересных положений содержится в статьях Л. П. Ануфриевой, И. В. Подчуфаровой, С. В. Пельковой, И. А. Седова, Д. А. Смирнова.

Исследовательская часть. Регулирование налоговых отношений осуществляется совокупностью норм, отражающих как национальные подходы и понимание состояния данных отношений в тот или иной период развития, так и подходы, отражающие состояние и нацеленность межгосударственных отношений. Характеризуя налоговые режимы, которые основываются на нормах национального законодательства, важно учитывать определенную иерархию, согласованное соотношение как законодательных актов в целом, так и отдельных их норм. В контексте этого важны учет и взаимосвязь момента возникновения обязанности по уплате налога или сбора и момента реализации полномочия субъекта налоговых отношений, которому делегирована подобная возможность. «Процессы по установлению и введению налогов, отражающие первичную фиксацию налога в налоговой системе и последующее его применение в сфере налогообложения, относятся к разным уровням власти, каждый из которых наделен определенным объемом полномочий по реализации общих принципов налогообложения и сборов в РФ»¹. При этом необходимо учитывать и определенную иерархию полномочий. Речь идет о том, что фундаментальное полномочие, определяющее содержание налоговой системы, элементный состав налоговых механизмов, присуще исключительно Федеральному Собранию — парламенту Российской Федерации. Установление же региональных и местных налогов и сборов осуществляется через

¹ Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М., 2006. С. 55.

реализацию полномочий иных субъектов, но с учетом и на основе реализованного полномочия Федеральным Собранием.

Реализуя свои полномочия, российский парламент прежде всего сосредоточивается на законодательной деятельности. «Выработка законов позволяет отразить в нормативно-обязательной форме общественные потребности и различные социальные интересы, найти ту “правовую формулу”, которая обладает наивысшим потенциалом регулирования»². Реализуя законодательную власть, именно Федеральное Собрание конструирует фундамент системы законодательства, регулирующего отдельную сферу общественных отношений. На основе конституционных норм-принципов базируется Налоговый кодекс РФ, отдельные аспекты которого детализируются в подзаконных актах.

Содержание общего налогового режима гарантируется несколькими уровнями, находящими отражение в соответствующих законодательных нормах. Ю. А. Тихомиров аргументированно подчеркивает, что «именно законодательная власть создает основу правопреемственности в обществе и государстве, и без нее трудно обеспечить устойчивое действие права»³. В то же время цельная система налогового законодательства предполагает определенную дифференциацию ее по нескольким уровням.

Первый уровень — соответствующие нормы Конституции РФ. При этом конституционные предписания, на основании которых строится общий налоговый режим, бывают двух типов. Во-первых, это нормы, непосредственно касающиеся налоговых отношений. К таковым относится прежде всего ст. 57 Конституции РФ: «Каждый обязан платить законно установленные налоги

и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», а также ст. 132 Конституции РФ, позволяющая органам местного самоуправления «самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы». Во-вторых, это опосредованные нормы Конституции РФ, которые не имеют исключительно налогового содержания, но принципиально влияя на регулирование налоговых отношений. Так, конституционная норма, закрепляющая административно-территориальное строение государства, определяет и содержание налоговой системы Российской Федерации. Согласно ст. 5 Конституции РФ «Российская Федерация состоит из республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов — равноправных субъектов Российской Федерации».

На основании этого налоговая система Российской Федерации может быть только трехуровневой. В соответствии со ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются федеральные, региональные и местные виды налогов и сборов. Федеральными признаются налоги и сборы, установленные Налоговым кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации, региональными — налоги, установленные Налоговым кодексом и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, местными — налоги и сборы, установленные Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Второй уровень закрепления основ общего налогового режима связывается с кодифицированным законом. Именно Налоговый кодекс РФ устанавливает несколько принципов

² Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. М., 2001. С. 146.

³ Там же.

альных моментов, без которых невозможно не только существование общего налогового режима, но и правовое регулирование налоговых отношений в целом. К этим требованиям относятся:

определение возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора, исполнение этой обязанности (ст. 44—45 НК РФ);

закрепление понятия платежей, по которым возникает налоговая обязанность (ст. 8 НК РФ);

определение закрытого перечня платежей, которые составляют налоговую систему и с которыми связывается возникновение налоговой обязанности (ст. 12—15 НК РФ);

закрепление закрытого перечня элементов налогового механизма, без установления которого невозможно возникновение налоговой обязанности (ст. 17 НК РФ);

детализация основных и факультативных элементов каждого налога или сбора, входящего в налоговую систему РФ (разд. VIII—X НК РФ). В этом случае необходимо учитывать непосредственное закрепление требований относительно налогов по федеральным налогам в Налоговом кодексе и отсылочное назначение их по региональным и местным налогам, поскольку налоговая обязанность по подобным платежам возникает на основании законов субъектов Федерации и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований.

Третий уровень — соответствующие акты, регулирующие исполнение налоговой обязанности по региональным и местным налогам и сборам (разд. IX, X НК РФ).

Налоговые режимы, устанавливаемые нормами международных договоров, отражают определенную конкуренцию различных источников права. В контексте этого обратим внимание, что в соответствии со ст. 7 «Международные договоры по вопросам налогообложения» НК РФ

если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Подобное предписание основывается на детализации учета критерия резидентства и территориальности при реализации налоговой обязанности. В этом случае задача сводится к достижению определенного компромисса в соотношении национального законодательства и международных договоров при детализации и уточнении налоговой обязанности. С одной стороны, налоговая обязанность связывается с действиями налогоплательщика относительно уплаты тех платежей, которым государство придало режим налогов и сборов, т. е. она ориентирована на нормы национального законодательства. С другой стороны, подобная логика характерна для общества, развивающегося в исключительно замкнутом цикле, вне связей с другими экономиками, существующего абсолютно изолированно. Видимо, подобная ситуация абсолютно нереальна. Именно поэтому регулирование налоговых отношений предполагает существование их в межгосударственных экономических отношениях и соответствующем правовом обеспечении. Последнее осуществляется за счет как внутреннего (национального) налогового законодательства, так и международно-правовых договоров и соглашений.

Преимущественно внутренним законодательством регулируется обязанность по уплате налога. «Уплата налога (сбора) означает своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности по отношению к государству. Такое поведение налогоплательщика в наибольшей степени со-

ответствует финансовым интересам последнего»⁴. Безусловно, при этом необходимо исполнение обязанности по уплате налога связывать с интересами того субъекта, который получает поступления от этих платежей. И. И. Кучеров акцентирует внимание на удовлетворении интересов государства. При этом важно иметь в виду и интересы субъектов Федерации, которые удовлетворяются за счет уплаты региональных и местных налогов.

Соотношение критериев резидентства и территориальности имеет принципиальное значение для определения налоговой обязанности и порядка ее исполнения. «Определение территории государства имеет значение, во-первых, для квалификации лиц в качестве налоговых резидентов или нерезидентов, во-вторых, для квалификации объектов налогообложения, как возникающих или не возникающих на территории соответствующего государства»⁵. Наличие критерия резидентства в целях налогообложения еще не порождает непосредственно обязанности перечислять определенную сумму в счет налога или сбора. «Аргументом обязанности по уплате того или иного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у него соответствующего объекта налогообложения. Принимая во внимание приведенное выше определение объекта налогообложения в качестве единственного основания возникновения налоговой обязанности, следует признать такие юридические факты, с которыми в соответствии с законодательством связывается обязанность по уплате налогов и сборов»⁶. Таким образом, И. И. Кучеров абсолютно аргументированно акцентирует внимание на сложном

юридическом факте, сочетающем статус налогоплательщика и наличие объекта, вызывающего обязанность по уплате, в качестве основания, порождающего налоговую обязанность у конкретного лица.

Относительно детализации данного положения существуют два подхода: а) налоговой территорией государства признается только внутренняя государственная территория; б) налоговой территорией государства признается также территория континентального шельфа и исключительной экономической зоны⁷. А. А. Шахматьев подчеркивает, что через принцип территориальности закрепляется экономическая связь налогоплательщика с фискальной территорией. «Территориальность в налогообложении характеризует связь лиц или объектов с территорией государства, вследствие наличия которой на указанных лиц возлагаются обязанности по уплате налогов в этом государстве либо в нем облагаются налогами данные объекты»⁸.

Налоговая юрисдикция государства связывается не только с определенной территорией, опосредующей возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, но и с ориентированностью на субъектов этой обязанности. Налоговое регулирование в этом случае опирается на такие институты, как институт налогового резидентства, институт налогового домицилия, институт постоянного представительства. Институт налогового резидентства закрепляет опосредованную связь возникновения и порядка исполнения налоговой обязанности с установлением факта непосредственного нахождения субъекта в стране на протяжении определенного периода времени (не менее 183 календарных дней в тече-

⁴ Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 106.

⁵ Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 439.

⁶ Кучеров И. И. Указ. соч. С. 105—106.

⁷ Подробнее см.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 439—441.

⁸ См.: Шахматьев А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. М., 2010. С. 31.

ние 12 следующих подряд месяцев)⁹. М. А. Денисаев считает, что «термин “резидент” обычно употребляется в налоговых соглашениях об избежании двойного налогообложения для обозначения правовой принадлежности лица к тому или иному договариваемому государству»¹⁰. Учитывая важность понятия резидентства для международного права, следует понимать, что это один из принципиальных критериев, с которыми национальное законодательство связывает формирование и корректировку внутренней налоговой обязанности, регулируемой нормами налогового законодательства (Налоговым кодексом РФ, законами субъектов РФ и т. д.). Институт налогового domiciliа предполагает оценку места постоянного пребывания (проживания) физических лиц или места расположения органов управления, места регистрации. При определении налоговой обязанности нередко он используется наряду с критерием гражданства¹¹.

На отдельных сторонах соотношения принципов резидентства и территориальности останавливался Д. А. Смирнов, оценивая перспективы имплементации в российском налоговом законодательстве принципов международного налогового права. При этом он считал важным учитывать различия налоговой юрисдикции, «...под которой находятся налогоплательщик, его имущество либо получаемый доход... Сложности возникают, когда вопрос налогообложения выходит за пределы одного государства... Таким образом, раскрывается потенциал двойного налогообложения, потому как одно государство облагает налогом плательщика, основывая-

ясь на критерии резидентства (гражданства или времени пребывания на территории государства для физических лиц), а другое — основываясь на критерии территориальности (местонахождения объекта обложения)... Первый критерий предусматривает, что имущество и доход резидентов, находящихся как на территории данной страны, так и за ее пределами, подлежит обложению в этой стране... Критерий территориальности основывается на национальной принадлежности источника обложения. Он устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежит только имущество, находящееся на его территории, либо доход, получаемый на этой территории, т. е. объект налогообложения определяет субъект налога»¹².

Предписания ч. 1 ст. 7 НК РФ фактически имеют производный характер, основывающийся на детализации ст. 15 Конституции РФ, в соответствии с которой общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации становятся составной частью российской правовой системы. Тем самым открывается возможность прямого действия и применения норм международного права органами государственной власти, в том числе органами правосудия. Заинтересованные лица могут при разрешении споров ссылаться непосредственно на нормы международного права. В этой же статье Конституции РФ закрепляется: «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора».

⁹ См. п. 2 ст. 207 НК РФ.

¹⁰ Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М., 2005. С. 49.

¹¹ Подробнее см.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 459—461; Шахматов А. А. Указ. соч. С. 33—35.

¹² Смирнов Д. А. Вопросы применения принципа определения налоговой юрисдикции Российской Федерации в зависимости от резидентства или территориальности // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2011. № 1. С. 318—319.

Первые соглашения об устранении двойного налогообложения появились в начале XX века. В 1963 г. свою первую модель налогового соглашения создала Организация экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР). С тех пор ее берут за шаблон при заключении большинства налоговых соглашений. ОЭСР обновила версию этого соглашения в 1977 г., а затем в 1992 г. Основное соглашение в некоторых случаях дополняется официальными комментариями ОЭСР, хотя в основном как по содержанию, так и по структуре подобная модель остается неизменной. Содержание договора об устранении двойного налогообложения раскрывается уже в названии, где акцентируется внимание, относительно каких налогов достигается соглашение об устранении двойного налогообложения¹³.

Международные налоговые соглашения являются способом регулирования соотношения между процедурами исполнения налоговой обязанности субъектом, у которого возникает обязанность по уплате налога как в государстве, в котором он является налоговым резидентом, так и в государстве, в котором у него такой статус отсутствует. М. А. Денисаев, анализируя эту проблему, выделяет характерные черты, свойственные процессу их применения¹⁴: опосредованность применения международного договора с проблемой разграничения национального налогового законодательства и международных налоговых соглашений; случаи «приоритета» норм международного договора над нормами национального законодательства и т. д.

¹³ Подробнее см.: Пелькова С. В., Семенов И. А. Соотношение национального и международного законодательства в целях избежания двойного налогообложения // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2015. № 2-1. С. 142—144.

¹⁴ См.: Денисаев М. А. Указ. соч. С. 56—59.

Применение налоговых режимов на стыке национального законодательства и норм международных налоговых договоров происходит с учетом определенных акцентов в «приоритете» норм международного договора. При этом следует иметь в виду и четко разграничивать национальные подходы: а) признание приоритета норм международного права по отношению к нормам национального законодательства (например, Российская Федерация); б) равная юридическая сила норм международных договоров и национального законодательства. Так, в соответствии со ст. VI (абз. 2) Конституции США нормы международных договоров и национального права имеют равную юридическую силу. В этом случае при несоответствии положений договора об избежании двойного налогообложения статьям Кодекса внутренних доходов или любого другого закона США будет действовать норма, принятая по времени последней¹⁵.

Характеризуя соотношение норм международных налоговых соглашений и национального законодательства, часто акцентируется внимание на преимущественном положении первых. «В налоговой сфере данный принцип приобрел особое значение... Необходимым юридическим условием многостороннего сотрудничества государств по налоговым вопросам является обеспечение выполнения международно-правовых обязательств, приведение в соответствие с ними внутреннего законодательства»¹⁶. Действительно, налогово-правовое регулирование сегодня выходит за национальные рамки, поскольку представить себе экономику государства, замкнутую в определенных границах и обеспечивающую себе саморазвитие, практически невозможно. Обществен-

¹⁵ См.: Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США: терминология. М., 1996. С. 30.

¹⁶ Шахматев А. А. Указ. соч. С. 46.

ное разделение труда приводит к формированию устойчивых связей между национальными экономиками и соответствующим соотношением налоговых последствий такой деятельности. Именно поэтому общественные отношения, регулирующие налогообложение, выйдя за национальные рамки, требуют и соответствующего нормативного регулирования за счет применения норм национальных законов и норм международных договоров.

Следует согласиться с Г. П. Толстопятенко и И. Г. Федотовой в том, что место подобных договоров в системе источников налогового права определяется значением внешней торговли для развития национальной экономики и участия государства в международном разделении труда. «Предметом двусторонних договоров прежде всего является проблема двойного налогообложения, которую договаривающиеся государства и решают, закрепляя в соглашениях соответствующие принципы, понятия и механизм взаимного учета налоговых платежей»¹⁷. При этом непосредственной задачей является не столько механизм взаимного учета налоговых платежей, сколько определение суммы налога, подлежащего уплате на территории государства, где плательщик является налоговым резидентом, на основании такого учета.

Международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения может быть предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы. Однако при этом подобное лицо не должно обладать ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами и осуществлять в отношении

указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица¹⁸.

В случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

1) если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается налоговым резидентом Российской Федерации, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится без удержания соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации — источника выплаты доходов;

2) если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, положения указанного договора применяются в отношении лица, которое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть)¹⁹.

Порядок заключения, выполнения и прекращения международных договоров Российской Федерации установлен Федеральным законом от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации». Применение отдельных норм данного Закона объективно предполагает учет Венской конвенции 1969 г. (относительно участия иностранных государств) и Венской конвенции 1986 г. (относительно участия иностранных государств и международных организаций). Детализация их положений

¹⁷ Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Указ. соч. С. 30.

¹⁸ См. ч. 3 ст. 7 НК РФ.

¹⁹ См. ч. 4 ст. 7 НК РФ.

носит специальный характер и может содержаться как в налоговых соглашениях, посвященных регулированию исключительно вопросов налогообложения, так и в договорах, которые регулируют налоговые проблемы наряду с другими отношениями.

Налоговые режимы, формирующиеся с учетом и за счет норм международных договоров, создают своеобразный общий знаменатель под национальные налоговые законодательства на стыке резидентства и нерезидентства одного и того же обязанного лица — плательщика. Прав В. А. Кашин, утверждая, что «налогоплательщикам — гражданам и предприятиям — они дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойными налогами, и представляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом; для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков; для государства налоговые соглашения являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализуемых налогоплательщиками в сфере международной экономической деятельности»²⁰.

Двойное налогообложение можно рассматривать в двух формах: внутреннее и внешнее (международное). Если первое противоречит природе налогообложения и предотвращение его гарантируется принципом однократности налогообложения, то второе является абсолютно реальным элементом налогового регулирования. В. В. Полякова и С. П. Котляренко, анализируя данную проблему, обращают внимание на возникновение конфликтных ситуаций,

связанных с многократным налогообложением. «Международное юридическое многократное (двойное и более) налогообложение можно определить как обложение сопоставимыми налогами в двух (и более) государствах одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за один и тот же период времени»²¹.

Международное двойное налогообложение касается одного и того же субъекта, у которого возникает налоговая обязанность как на территории государства, где он является налоговым резидентом, так и на территории другого государства, где он не является таковым. При этом речь идет о сравнении налоговых обязанностей по одному и тому же или однотипному налогу (налог на доходы, налог на прибыль и т. д.). «...Двойное налогообложение является “юридическим”, когда одно и то же лицо облагается налогом дважды по поводу того же самого дохода более чем одним государством. Экономическое двойное налогообложение имеет место, если налог взимается более чем с одного лица в отношении одного и того же объекта»²². Методы устранения многократного налогового обложения связывают прежде всего с принципом однократности налогообложения. Исходя из этого принципа и формируется система методов, направленных на устранение многократного налогообложения (позитивный метод освобождения; метод негативного освобождения; метод кредита и т. д.)²³.

Система доказательств и научная аргументация. Обоснование результатов исследования предпола-

²¹ Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 474.

²² Ануфриева Л. П., Подчуфарова И. В. К вопросу о понятии «Международное двойное налогообложение» // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11. С. 197—198.

²³ Подробнее см.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 476—483.

²⁰ Кашин В. А. Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 5.

гает использование определенных методов и на основании этого авторскую аргументацию выводов, результатов, полученных в ходе анализа имеющихся точек зрения ученых и состояния действующего законодательства. Анализ поставленной проблемы, разрешение задач исследования опиралось на применение совокупности общих и специальных методов научного познания. Основным методом является диалектический, который способствовал объективному анализу природы налогового режима в связи с характером и содержанием налоговой обязанности. Это позволило рассмотреть поставленные задачи с позиций единства их материального содержания и юридической формы. Структурный и функциональный метод позволили проанализировать структурированность норм и обосновать наличие трех уровней законодательных предписаний, регулирующих налоговые режимы. Специальный юридический метод использовался при детальном анализе состояния законодательных положений.

Результаты исследования.

1. Нормативное обеспечение налогового режима гарантируется несколькими законодательными уровнями: 1) нормы Конституции РФ; 2) кодифицированный закон; 3) акты, регулирующие исполнение налоговой обязанности по региональным и местным налогам и сборам.

2. Конституционные нормы, лежащие в основе налогово-режимного регулирования, включают как нормы, непосредственно касающиеся налоговых отношений, так и опосредованные нормы Конституции РФ, не имеющие исключительно налогового содержания, но принципиально влияющие на регулирование налоговых отношений.

3. В основе налогового режима лежат принципиальные требования: определение возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора, исполнение этой обязанности; закрепле-

ние понятия платежей, по которым возникает налоговая обязанность; определение закрытого перечня платежей, составляющих налоговую систему и с которыми связано возникновение налоговой обязанности; закрепление закрытого перечня элементов налогового механизма, без установления которого невозможно возникновение налоговой обязанности; детализация основных и факультативных элементов каждого налога или сбора.

4. Режимное обеспечение исполнения налоговой обязанности основывается на детализации учета критерия резидентства и территориальности. С одной стороны, налоговая обязанность связывается с действиями налогоплательщика относительно уплаты тех платежей, которым государство придало режим налогов и сборов, т. е. она ориентирована на нормы национального законодательства, с другой — регулирование налоговых отношений предполагает существование их в межгосударственных экономических отношениях и соответствующее правовое обеспечение.

5. Соотношение критериев резидентства и территориальности имеет принципиальное значение для определения налоговой обязанности и порядка ее исполнения. Наличие критерия резидентства в целях налогообложения еще не порождает непосредственно обязанности перечислять определенную сумму в счет налога или сбора. Для этого необходимо также наличие объекта налогообложения. Таким образом, речь идет о сложном юридическом факте, сочетающем статус налогоплательщика и наличие объекта, вызывающего обязанность по уплате, в качестве основания, порождающего налоговую обязанность у конкретного лица.

6. Применение налоговых режимов на стыке национального законодательства и норм международных налоговых договоров учитывает определенные акценты в «приоритете»

норм международного договора. Необходимо четко разграничивать национальные подходы: а) признание приоритета норм международного права по отношению к нормам национального законодательства; б) равная юридическая сила норм международных договоров и национального законодательства.

7. Двойное налогообложение рассматривается в двух формах: внутреннее и внешнее (международное). Если первое противоречит природе налогообложения и предотвращение его гарантируется принципом однократности налогообложения, то второе является абсолютно реальным элементом налогового регулирования.

Библиографический список

- Ануфриева Л. П., Подчуфарова И. В. К вопросу о понятии «Международное двойное налогообложение» // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11.
- Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М., 2006.
- Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М., 2005.
- Кашин В. А. Налоговые соглашения России. М., 1998.
- Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001.
- Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015.
- Пелькова С. В., Седов И. А. Соотношение национального и международного законодательства в целях избежания двойного налогообложения // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2015. № 2-1.
- Смирнов Д. А. Вопросы применения принципа определения налоговой юрисдикции Российской Федерации в зависимости от резидентства или территориальности // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2011. № 1.
- Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. М., 2001.
- Толстомятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США: терминология. М., 1996.
- Шахматетев А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. М., 2010.

References

- Anufrieva L. P., Podchufarova I. V. To the Question of the Concept "International Double Taxation". *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*, 2016, no. 11, pp. 85—102. (In Russ.)
- Berezin M.Yu. Regional and Local Taxes: Legal Problems and Economic Reference Points. Moscow, 2006. 640 p. (In Russ.)
- Denisaev M. A. Tax Relations with Participation of the Foreign Organizations in the Russian Federation. Moscow, 2005. 144 p. (In Russ.)
- Kashin V. A. Tax Agreements of Russia. Moscow, 1998. 383 p. (In Russ.)
- Kucherov I. I. Tax Law of Russia: Course of Lectures. Moscow, 2001. 360 p. (In Russ.)
- Pelkova S. V., Sedov I. A. Ratio of the National and International Legislation for Avoidance of the Double Taxation. *Mezhdunarodnyy zhurnal prikladnykh i fundamentalnykh issledovaniy*, 2015, no. 2-1, pp. 142—144. (In Russ.)
- Shakhmametev A. A. The International Factor in Legal Regulation of Taxes. Moscow, 2010. 216 p. (In Russ.)
- Smirnov D. A. The Implementation Problems of the Principle to Determine the Russian Federation Tax Jurisdiction Depending on the Residence or the Territoriality. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta*. Seriya: Pravo, 2011, no. 1, pp. 316—324. (In Russ.)
- Tax Law: The Textbook for Higher Education Institutions. Ed. by S. G. Pepelyaev. Moscow, 2015. 796 p. (In Russ.)
- Tikhomirov Yu. A. Theory of Competence. Moscow, 2001. 354 p. (In Russ.)
- Tolstopyatenko G. P., Fedotova I. G. Tax Law of the USA: Terminology. Moscow, 1996. 272 p. (In Russ.)