

Исраилова А.М.

**О НЕОБХОДИМОСТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НОРМ МЕЖДУНАРОДНОГО И
НАЦИОНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ
ПРАВООТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ**

A.M. Israilova

**ABOUT NECESSITY OF PERFECTION OF NORMS OF INTERNATIONAL AND
NATIONAL LEGISLATION IN THE SPHERE OF TAX LEGAL RELATION IN THE
CONDITIONS OF REFORMING**

УДК: 347.73: 336.221

В статье рассматриваются международно-правовые аспекты взаимодействия норм налогового права, обусловленные стимулированием развития правовой базы Кыргызской Республики.

The article deals with the international legal aspects of the interaction rules of tax law, due to stimulation of the legal framework of the Kyrgyz Republic.

В международном налогообложении остается много неурегулированных вопросов, решение которых позволит расширить межгосударственное сотрудничество в области налогообложения, обусловленное положительным развитием социально-экономического, правового сектора государственной политики нашей страны.

Реформы в законодательной базе показали рост воздействия норм международного налогового права на национальное, обусловленное стимулированием различных отраслей народного хозяйства, среди которых мы можем выделить наиболее приоритетные: сфера туризма, легкой и пищевой промышленности, строительства, горнодобывающей отрасли. Такой рост связан со значительными изменениями в правовой сущности международного налогового законодательства под влиянием глобальных процессов, происходящих в экономике Кыргызстана. В условиях процесса глобализации, обусловленного усилением межгосударственных экономических и интеграционных процессов, международное налоговое право заняло одно из ведущих мест в системе налогового права Кыргызской Республики (далее КР). Активное влияние сферы правового регулирования международных норм, ставит вопрос о гармонизации расширения сферы воздействия международных налоговых отношений на становление национального законодательства КР.

В этой связи актуальными становятся исследования ученых научного и прикладного характера, рассматривающие состояние правовой обеспеченности сферы международного налогообложения. Так, по мнению казахстанского автора Филимонова Д.Н. "Концепция налоговой глобализации возникла в результате развития европейской экономической интеграции. На сегодняшний день именно там достигнуты самые большие успехи в рамках региональной интеграции. Постепенно близится время общемировой налоговой глобализации, и целью созда-

ния налоговой системы, основанной на достижениях экономической и юридической наук, которая станет прообразом налоговых систем будущего, мы должны руководствоваться уже сегодня.

Важнейшим связующим звеном в этом процессе является функционирование и развитие той части налоговой системы государства, которая регулирует налогообложение внешнеэкономической деятельности. В теории и практике этот раздел зачастую именуется "международное налогообложение"¹.

Все чаще в последнее время, в науке поднимается вопрос об отнесении доктрины международного права к источникам международного налогового права. Ст. 6 Конституции КР определила приоритет норм, содержащихся в международных договорах над национальным законодательством. Это положение получило свое дальнейшее развитие в ст.3 НК КР, где установлено: "если вступившим установленным в законном порядке международным договором, участником которого является Кыргызская Республика, установлены иные нормы, чем предусмотренные налоговым законодательством Кыргызской Республики, то применяются нормы этого международного договора".

Ставшая продуктом научных исследований, установленная система источников налогового права делится на две группы: источники, имеющие внутригосударственную природу и международно-правовые источники². И по мере развития норм международного права, КР устанавливает предусмотренные законодательством положения налогообложения участников налогового процесса с иностранным элементом, таким образом, улучшая национальное законодательство.

Предусмотренные общеправовые принципы международного налогообложения (принцип территориального верховенства, невмешательства во внутренние дела государства), представляются нам как довольно таки абстрактные и декларативные, в связи с чем, нередко стали ситуации с многократным налогообложением. Следовательно, многие государства, в том числе и КР, развивают нормы национального налогового законодательства через призму тесных правовых взаимоотношений и сотрудничества в области налогообложения путем заключения многосторонних международных договоров, главным предметом которых является

устранение двойного налогообложения и оказание взаимной помощи в налоговых спорах.

Весьма объективно по этому поводу высказалась Г.В.Петрова: "Международные договоры в налоговой сфере часто отсылают к внутреннему праву, допускают замену применения собственных норм нормами и обычаями принятого внутреннего и внешнего налогового регулирования. То есть механизм реализации международно-правовых налоговых актов складывается медленно и противоречиво, а нормы, как отмечает Ю.А. Тихомиров, своеобразно "расплавляются" в нормах национального налогового права и повышается роль международного права как средства сравнительного правоведения"¹.

Обусловленный неоднородностью характер международных налоговых соглашений, привел к неоднозначному пониманию в юридической науке международного налогового права. Так, некоторые авторы, исследуют международное налоговое право в рамках рассмотрения налоговых отношений с иностранным элементом². Другие авторы, придерживаясь иной точки зрения, предлагают рассматривать в рамках международного налогового права межгосударственные отношения по вопросам установления налогового суверенитета, при этом предмет международного налогового права отождествляется с предметом международного экономического права³.

Конечно, международные налоговые отношения, складывающиеся в КР в сложных условиях становления внешнеэкономических связей, также весьма неоднородны. Эта неоднородность обуславливается различным субъектным составом участников таких правоотношений: государство, физические и юридические лица иностранных государств, международные организации. Однако, на наш взгляд, несмотря на мнения вышеприведенных авторов, наблюдается предметное единство международного налогового права. Являясь частью системы национального налогового права, международного публичного и международного частного права, его унификация обеспечивается единством источников, где, как известно, главенствующими выступают Конституция КР, НК КР и международные налоговые соглашения, заключенные между КР и иностранными государствами. В НК КР только одна норма, а именно ст.3 посвящена международным налоговым нормам, остальные нормы, участвующие в регулировании международного налогообложения не выделяются в отдельные статьи. Вместе с тем, в НК КР присутствуют и нормы, регулирующие особенности налогообложения иностранных субъектов по различным видам налогов, рассредоточенные по всей особенной части НК КР. По этому поводу, считаем необходимым внести соответствующие изменения в налоговое законодательство КР и собрать их в едином разделе НК КР. Предложенное обеспечило бы рациональное соответствие между нормами НК КР и огромным массивом межгосударственных соглашений по вопросам налогообложения. Например, ст.ст. 22 и 25

НК КР определяют понятия "Организация. Обособленное подразделение" "Постоянного учреждения", а механизм и особенности их налогообложения разбросаны по разделам VIII и XI НК КР (налог на прибыль юридических лиц и НДС). Отсюда возникает вопрос о необходимости объединения всех норм международного налогообложения и применения к иностранным элементам особого налогового режима в отдельном разделе НК КР. И как высказался Д.В.Винницкий "объединив базовые нормы налогового внешнеэкономического права в целостную систему, будет проще устранить подобные противоречия, обеспечить единство терминологии, и в конечном счете, единство государственной налоговой политики во внешнеэкономической сфере"⁴ По нашему предложению в данном разделе НК КР должны быть заключены нормы международного налогового права, сконцентрированы основные положения и условия заключения межгосударственных соглашений, способы избежания двойного налогообложения, а также взаимодействие Государственной налоговой службы КР с иностранными государствами по проблемам обмена информацией и налогового сотрудничества в "выдаче правонарушителей.

Отмеченное несовершенство национального налогового законодательства КР приводит к тому, что зачастую наблюдается прямое действие норм международных налоговых соглашений. Возможно, это обуславливается методом прямого воздействия международного и национального законодательства в сфере налогообложения, когда допустимо непосредственное применение норм международного права по отношению к национальному законодательству. Тем не менее, хотелось бы предложить некоторые концептуальные меры приведения в должное соответствие норм международного и национального налогового законодательства КР:

1. Совершенствование международного законодательства в КР путем усиления роли и юридической силы межгосударственных налоговых соглашений и приведение их в соответствие согласно законодательству и правоприменительной практики;

2. Гармонизация общемировых налоговых стандартов в области налогообложения, бухгалтерского учета, статистики в национальное налоговое законодательство КР;

3. Усиление процесса заключения международных налоговых соглашений в рамках применения международных налоговых режимов, режима недопущения налоговой дискриминации, режима взаимности и режима наибольшего благоприятствования;

4. В интересах налогоплательщиков КР, провести правовые основы дифференциации допустимых и недопустимых способов избежания многократного налогообложения путем легальной минимизации налоговых обязательств.

Выдвинутые нами предложения были рекомендованы в рамках повышения активности КР в меж-

дународные интеграционные процессы денежного обмена и межгосударственного товарооборота.

Также отметим, что, несмотря на многочислен- ные международные соглашения, заключенные КР с применением основ международного налогообло- жения, юридическая наука в КР не выработала еди- ного определения международного налогового пра- ва. И обращая внимание на различия во мнениях, общим пониманием авторов является то, что меж- дународные налоговые отношения возникают с не- обходимостью взимания налогов с иностранных физических и юридических лиц.

По мнению С.Г.Пепеляева, имеются 3 группы международных налоговых отношений:

1. Отношения между государствами по поводу заключения и исполнения международных налого- вых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств;

2. Налоговые отношения между государствами и физическими и юридическими лицами других го- сударств, т.е., налоговые отношения, затрагивающие суверенитет других государств;

3. Отношения публичного характера между юридическими и физическими лицами различных государств, возникающие по различным основаниям.

А.В.Брызгалин в своей работе "Налоги и нало- говое право" уделяет большое внимание междуна- родному двойному налогообложению, определяя его как "...одновременное обложение в двух и более странах одного налогоплательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же аналогич- ным налогом"². Здесь прослеживается мысль автора в противопоставлении международного налого- обложения и антиналогообложения, причиной воз- никновения которой, он видит в "существовании ча- стично или полностью не корреспондирующих между собой законодательных норм в отдельно взя- тых странах"³. Несколько иной позиции придержи- вается Д.Ю.Мельник, считая, что "международного, т.е. устанавливаемого на уровне межгосудар- ственных отношений, налогообложения пока не су- ществует. В подавляющем большинстве налоговые договоры новых налоговых правил не устанавлива- ют, а лишь ограничивают правила, установленные самими государствами. В любом случае под между- народным налогообложением понимается, подобно международному частному праву, обремененное иностранным элементом налоговое право госу- дарств"⁴. Представляется любопытной точка зрения казахстанского автора И.А.Сабилова, который

определяет, что: "Международное налогообложение - это совокупность правовых норм, составляющих институт налогового права, призванный ре- гулировать отношения, касающиеся порядка, мето- дов, условий и механизмов исчисления и взимания обязательных, индивидуальных, безвозмездных и безвозвратных платежей, установленных законода- тельно с доходов физических и юридических лиц для формирования бюджета и взимаемых с плательщи- ков следующим образом: - физические и юридиче- ские лица; резиденты и нерезиденты..."⁵.

Приведенные выше мнения российских и казах- станских ученых, а также анализ и поиск научной мысли в Кыргызстане, позволяет судить об отсут- ствии в отечественной науке и практике исчерпыва- ющих научных исследований и принятых законода- тельных основ в области международного налого- обложения. В связи с чем, представляется обосно- ванным, что для дифференцированного подхода к изучению налоговых отношений, регулируемых нор- мами международного права, предложить собствен- ное определение международного налогового права, как комплексной отрасли права, представленной совокупностью правовых норм для регулирования международных налоговых отношений, находящихся под правовой юрисдикцией двух и более стран.

Литература:

- 1 Д.Н.Филимонов. Правовое регулирование актуальных проблем международного налогообложения. Дисс. к.ю.н. Алматы, 2002. С.10-11.
- 2 И.А.Цинделчани. Налоговое право России. - М.: Эксмо, 2008. С.102.
- 3 Цит. по Г.В.Петровой. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. Дисс. д.ю.н. М. 2003. С.311.
- 4 М.М.Богуславский. Международное частное право. М. 1998. С.19.
- 5 Е.А.Ровинский. К вопросу о предмете международного финансового права: Вопросы советского финансового права. Труды ВЮЗИ.Т.9. М. 1967. С.10-11.
- 6 Д.В.Винницкий. Российское налоговое право. СПб, 2003. С. 74.
- 7 Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С.336-337.
- 8 Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В.Брызгалина. - М.: Аналитика-ПРЕСС, 1998. С.238.
- 9 Там же. С. 239.
- 10 Д.Ю.Мельник. Налоговый менеджмент. - М.: финансы и статистика, 1999. С. 225.
- 11 И.А.Сабилов. Международное налогообложение // <http://www.Nalogi.com.ru/>

Рецензент: д.ю.н., профессор Арабаев Ч.И.