

## РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕРЕЗИДЕНТОВ: ПРАВОВАЯ ОСНОВА РЕГУЛИРОВАНИЯ

**А.А. ШАХМАМЕТЬЕВ**

Шахмаметьев Алексей Алимович, доцент кафедры финансового права Государственного университета - Высшей школы экономики при Правительстве Российской Федерации, старший научный сотрудник Центра публично-правовых исследований.

Рецензенты:

Ефимов П.В. - кандидат юридических наук, старший юрист юридической фирмы "Меджистерс";  
Трошкина Т.Н. - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Государственного университета - Высшей школы экономики при Правительстве Российской Федерации.

Список сокращений <1>

-----  
<1> Приводимые сокращения наименований (терминов) не исключает возможности их использования в тексте работы полностью или частично в развернутом виде (в зависимости от контекста), а также вводить иные сокращения.

АПК РФ - Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации  
Бюллетень ВС РФ - Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации  
ВАС РФ - Высший Арбитражный Суд Российской Федерации  
ВСНД РФ и ВС РФ - Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации  
ВТО - Всемирная торговая организация  
ГАТТ - Генеральное соглашение по тарифам и торговле  
ГК РФ - Гражданский кодекс Российской Федерации  
ГТК РФ - Государственный таможенный комитет Российской Федерации  
ЕС - Европейский Союз  
ЕСПЧ - Европейский суд по правам человека  
НК РФ - Налоговый кодекс Российской Федерации  
ОЭСР - Организация экономического сотрудничества и развития  
СЗ РФ - Собрание законодательства Российской Федерации  
Типовая конвенция ОЭСР - Типовая налоговая - Типовая конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал  
Конвенция между Россией и Францией об избежании двойного налогообложения - Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26 ноября 1996 г.  
СНГ - Содружество Независимых Государств  
ТК РФ - Таможенный кодекс Российской Федерации

### ИНФОРМАЦИОННЫЕ РЕСУРСЫ

Настоящая работа выполнена при информационной поддержке справочной правовой системы "КонсультантПлюс" с использованием содержащихся в ней электронных версий нормативных правовых документов и иных материалов. Если специально не отмечено иное, в тексте используются документы и материалы, полученные из справочной правовой системы "КонсультантПлюс" (без дополнительных соответствующих ссылок на последнюю с указанием приведенных в ней источников их опубликования).

### Введение

Современное государство с конкурентным рыночным хозяйством, учитывающее факторы развития международной экономической деятельности, в зависимости от степени и характера "привязанности" налогоплательщиков к его территории по необходимости вынуждено устанавливать в системе налогового регулирования дифференцированный подход к различным категориям налогоплательщиков и возникающим у них объектам налогообложения.

Схематично и очень упрощенно в основе такого подхода лежит разграничение налогоплательщиков по принципу "национальный - иностранный". В правовом регулировании налогообложения применяется данный принцип при выделении двух групп налогоплательщиков - резидентов и нерезидентов, а также при установлении правил и критериев налогообложения различных объектов в зависимости от их территориальной привязанности. Видовое разграничение субъектного состава налогоплательщиков имеет важное теоретическое и практическое значение. Резидент и нерезидент выступают в качестве самостоятельных категорий понятийного аппарата современной налоговой системы, а правила налогообложения указанных групп налогоплательщиков могут рассматриваться как основа соответствующих институтов - специальных режимов налогового права.

Механизм налогообложения в Российской Федерации нерезидентов опирается на многоуровневую правовую основу, которая объединяет различные виды источников. При этом правовые нормы, непосредственно и исключительно определяющие условия налогообложения нерезидентов, как правило, специально не обособляются в отдельном документе. Это касается как внутреннего, так и международного позитивного права. Данное обстоятельство обуславливает широкий подход к рассмотрению источников таких норм, акцентируя внимание на специальные правила уплаты налогов указанной группы налогоплательщиков.

Предполагается проанализировать три группы таких источников, которые условно можно обозначить как внутреннее законодательство Российской Федерации, международные соглашения по налоговым вопросам и документы, лежащие в основе межгосударственных объединений. Условность такой классификации обусловлена тем, что названные группы источников понимаются в широком значении, в соответствии с которым их состав не ограничивается буквально только данными видами актов, но охватывает и иные формы выражения и интерпретации правовых предписаний.

## **Глава 1. РЕЗИДЕНТСТВО В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Категория "резидентство" в правовом регулировании налогообложения связана с определением субъектного состава налогоплательщиков и их статуса по основанию наличия (отсутствия) у них отношений с одной или несколькими налоговыми юрисдикциями. На ранних этапах развития национальных фискальных систем особенности налогообложения лиц, имеющих такие отношения, если и предусматривались, то, как правило, имели характер специальных исключений из общего порядка, часто индивидуального характера <2>. Поэтому в таких условиях рассматриваемая категория в понятийном аппарате правового регулирования налогов не была востребована и не имела большой практической значимости. Однако с позиции сегодняшнего дня историю ее возникновения можно, пусть и условно, вести именно с того момента, когда появляются первые признаки дифференциации налогоплательщиков по территориальному принципу.

<2> Например, освобождение от налогообложения официальных миссий и представительств, предоставление налоговых льгот отдельным иностранным лицам, осуществляющим коммерческие операции на данной фискальной территории.

### **1.1. Правовое содержание категории "резидентство"**

Развитие международной экономической деятельности сопровождалось качественным ростом и расширением ее субъектного состава. Это, в свою очередь, приводило к увеличению числа лиц, которые, в силу своей деятельности, имели отношения с различными налоговыми юрисдикциями и на которых возлагались либо могли быть возложены налоговые обязательства в нескольких странах. Государства начали активно использовать налоговый фактор во внешнеэкономической политике для обеспечения своих интересов, включая поиск дополнительных источников пополнения бюджетов. Это усложнило механизм правового регулирования налогообложения и структуру состава налогоплательщиков, обусловило установление их различных категорий в зависимости от характера и условий связи с налоговой юрисдикцией. Данная тенденция в эволюции национальных фискальных систем привела к обогащению категориального аппарата правового регулирования налогообложения. Резидентство, выступая базовым инструментом определения связи с налоговой территорией государства конкретных лиц для определения их налоговых обязательств в его юрисдикции, приобретало все большее значение и в итоге стало неотъемлемой составной частью современного правового механизма налогового регулирования.

Содержание и значение категории "резидентство" и ее место в правовом регулировании налогообложения не только не оставались неизменными на протяжении истории, в различных экономических и политических системах, но и продолжают эволюционировать, не отставая от развития правового механизма налогообложения. Однако не будет преувеличением сказать, что в настоящее

время данная категория не утрачивает своего значения, выступая в качестве общей методологической платформы для конструирования и формализации отношений субъектов международной экономической деятельности с различными налоговыми юрисдикциями, находя свое практическое выражение в выделении специальных категорий налогоплательщиков (резидентов, нерезидентов, domiciliрованных лиц и т.д.).

## 1.2. Определение налогового резидентства

В налоговом законодательстве резидентство обычно не находит четкой дефиниции. Сформулировать последнюю можно, обратившись к связанным с рассматриваемой категорией понятиям "резидент" и "нерезидент", которые, как правило, определяются либо через перечисление входящих в их состав субъектов, либо через набор критериев (признаков). Национальное налоговое законодательство, учитывая особенности правовой системы, может использовать в своем категориальном аппарате иные понятия, эквивалентные по содержанию рассматриваемым. В качестве иллюстрации можно обратиться к современному российскому законодательству о налогах и сборах, которое использует понятие "резидент" в регулировании налога на доходы физических лиц, а также при определении налогового статуса резидентов особых экономических зон. В отношении юридических лиц - резидентов и нерезидентов - применяются соответственно понятия "российская организация" и "иностранная организация".

В принципе рассматриваемым категориям в национальном налоговом законодательстве отводится относительно небольшое место (и, как следствие, отсутствуют четкие развернутые содержательные определения). Данные категории тесно связаны с областью внешних экономических отношений, налоговые аспекты которых в настоящее время являются объектами различных международных соглашений. Это обстоятельство предопределяет необходимость активного обращения к последним при анализе правового содержания правовой категории "резидентства" и связанных с ней институтов налогообложения резидентов и нерезидентов.

Категория "резидентство" может рассматриваться в узком значении, отражающем буквальное смысловое содержание, т.е. устойчивые отношения лица с государством (его налоговой территорией), позволяющие считать его налоговым резидентом данного государства. В широком значении данная категория выступает как специальный правовой механизм, включающий систему критериев, которые применяются в установленном порядке и которые призваны обеспечить легальные и легитимные правила определения связей лица с государством. Наличие таких связей (политических, экономических, юридических, социальных) является основанием признания данного лица резидентом этого государства и возложения на него соответствующего объема налоговых обязательств.

В системе дифференциации налогоплательщиков по принципу связи с определенной налоговой юрисдикцией резидентство может быть представлено в качестве кумулятивного критерия либо правового института, обеспечивающего:

- установление (констатацию факта) связи с государством, в силу которой последнее получает право претендовать на уплату налогов в свою пользу;
- выделение категорий групп налогоплательщиков (субъектов налогообложения);
- определение объема налоговых обязательств.

Все названные функции резидентства взаимосвязаны. Более известное значение данной категории в первом из отмеченных качеств (как констатация факта связи с налоговой юрисдикцией) обусловлено:

- во-первых, самой логикой развития правового регулирования (указанный факт порождает субъективные права и обязанности в соответствующих правоотношениях);
- во-вторых, тем, что здесь резидентство также служит инструментом регулирования взаимодействия налоговых юрисдикций, занимая важное место в ряду иных критериев "разграничения" между ними налогоплательщиков и налогооблагаемых объектов. С этой точки зрения данные критерии выступают необходимым звеном общего правового анализа содержания резидентства.

## 1.3. Принцип территориальности

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. Основные аргументы в пользу такого взгляда на территориальность налогообложения:

- сфера применения налога привязана к территории государства в силу политических, юридических, экономических причин;
- суверенитет государства и его налоговая юрисдикция не могут выходить за территориальные пределы государственных границ;

- организационно-правовые ограничения в осуществлении контроля за зарубежными операциями и в обеспечении уплаты налога с возникающих вследствие таких операций объектов;  
- экономически неоправданно облагать налогами доходы лиц, которые не пользовались публичными услугами данного государства.

Как отметил К. Розье, налог территориален. Он может, в принципе, затрагивать: имущество, расположенное на фискальной территории государства; операции (доходы), совершаемые (полученные) на ней; лиц, которые живут в этом государстве или являются его резидентами; факты потребления или использования имущества на территории данного государства <3>.

<3> См.: Rosier C. L'impot. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936. P. 55.

В то же время территориальность "оправдывает осуществление налоговой юрисдикции тем, что налогоплательщик должен участвовать в расходах на управление страной, обеспечивающей получение дохода, его поддержание и инвестирование, а также его использование через потребление" <4>.

<4> Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 25.

Максимально обобщая различные мнения относительно территориальности (принципа территориальности) в налогообложении, можно отметить, что данные категории используются в широком и узком значениях. В широком значении принцип территориальности означает налогообложение не только объектов, находящихся на территории данного государства, но и право последнего возлагать на лиц, связанных с его территорией, обязанность по уплате налогов с их доходов (иных объектов), которые возникли у этих лиц на территориях других стран <5>. В узком значении территориальность (принцип территориальности) в налогообложении фактически отождествляется с привязанностью налогооблагаемого объекта к территории и с принципом налогообложения у источника образования доходов <6>. Так, В.А. Кашин, сравнивая критерии резидентства и территориальности, в отношении последнего замечает: он "устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат только доходы, извлекаемые на ее территории; соответственно любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране" <7>.

<5> Подробнее см., например: Денисаев М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М.: Юриспруденция, 2005. С. 15 - 22. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2005. С. 122 - 123.

<6> См.: Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: С.-Петербургский гос. ун-т, 2005. С. 122.

<7> Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 28; Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. М.: РУДН, 2000. С. 22.

Сравнивая рассматриваемые значения территориальности, А.И. Погорлецкий пишет: "Очевидно, что принцип территориальности в международном налогообложении оказывается намного шире, чем вкладываемый в него некоторыми авторами смысл, ограничиваемый исключительно налогообложением доходов резидентов и нерезидентов в пределах соответствующей налоговой юрисдикции. Фактически принцип территориальности - комбинация принципа резидентства (глобального принципа) и принципа налогообложения доходов у источника их образования" <8>.

<8> Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 123.

Место получения (источника) дохода имеет важное значение в регулировании налогообложения международной экономической деятельности. Включение данной категории в налогово-правовой механизм позволило сформулировать соответствующий принцип последнего - налогообложение у источника дохода. Согласно данному принципу все доходы (объекты налогообложения), полученные (возникшие) из находящихся на территории данного государства источников, подлежат налогообложению в этом государстве. Физическое присутствие на территории указанного государства лица, которое получает такие доходы, наличие у него устойчивых экономических, политических и иных связей с этим государством не относятся к необходимым условиям возникновения обязанности по уплате налогов. Такая обязанность основана на формальной конструкции налогового присутствия - совершении лицом на территории налоговой юрисдикции фактических или юридических действий либо выполнении таких действий третьими лицами в его пользу, следствием чего является возникновение объектов, подлежащих обложению налогами в данной юрисдикции. Таким образом, государство имеет право требовать уплаты налогов со всех доходов (объектов), образующихся в границах его фискальной

территории, в силу самого факта их возникновения.

Резидентство не является единственной юридической конструкцией для установления "привязанности" лиц к территории налоговой юрисдикции того или иного государства. В этих целях иногда применяется категория "налоговый домицилий" <9>. Последняя не получила повсеместного распространения и не имеет общепринятого определения. Тем не менее домицилий (налоговый домицилий) в ряде стран, к которым не относится Россия, применяется в правовом механизме налогообложения международной деятельности и используется для определения "приписки" к соответствующей налоговой юрисдикции не только физических, но и юридических лиц.

<9> А.И. Погорлецкий, рассматривая налоговый домицилий как место постоянного пребывания (проживания) физического лица-налогоплательщика с учетом намерения создать и иметь домицилий именно в данной юрисдикции, отметил, что домицилий происходит из английской правовой системы, и его интерпретация в странах, отличных от англосаксонского права, достаточно затруднительна. Подробнее см.: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. С. 113.

По отношению к физическим лицам домицилий фактически используется в значении, близком тому, в котором этот термин употребляется и в частном праве (место, которое рассматривается как основное (главное) место нахождения физического лица), и в международном частном праве (условие (фактор) связи (привязанности) для определения личного статуса лиц либо для правил, касающихся этих лиц) <10>. Юридические лица, так же как и физические, обладают признаком правовой принадлежности к определенной стране, выражаемым через категорию "домицилий", которая обычно означает место расположения органов управления, деятельности или место регистрации юридического лица. В соответствии со ст. 22 Кодекса международного частного права "понятие, приобретение, утрата и восстановление общего или специального домицилия физических или юридических лиц определяются территориальным законом" <11>. В определенных случаях категория "налоговый домицилий", понимаемая как основное место ведения бизнеса, центр управления и координации деятельности юридического лица, признаваемого налоговым резидентом двух (или более) государств, помогает решить проблему выбора налоговой юрисдикции, в которой данное лицо будет нести основной объем налоговых обязательств. Возможности такого применения рассматриваемой категории достаточно ограничены ввиду различного ее понимания, сложившегося на уровне национальных законодательств. Например, в Швейцарии компании, созданные в соответствии с ее законодательством, рассматриваются как домицилированные на территории этой страны (так называемые домицилированные компании). Однако, если фактическое место управления и контроля деятельности такой компании будет находиться в Великобритании, то у нее в соответствии с английским правом может возникнуть налоговый домицилий и в этом государстве (в Великобритании) <12>.

<10> См.: Dictionnaire de Droit International Public. Sous la direction de Jean Salmon. Bruxelles: Bruylant, 2001. P. 356.

<11> Кодекс международного частного права (Кодекс Бустаманте 1928 г.). Принят в г. Гаване 20 февраля 1928 г. // Международное частное право. Сборник документов. М.: БЕК, 1997. С. 3 - 40.

<12> Подробнее см.: Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 120.

В случае, когда налоговые правила страны предусматривают одновременное использование сразу и резидентства, и домицилия, то, как правило, различие между ними можно теоретически свести к смысловому оттенку "степени" привязанности к налоговой юрисдикции. При этом домициль выполняет функцию установления наиболее строгой, устойчивой связи лица с налоговой юрисдикцией, вследствие чего последняя возлагает на данное лицо неограниченные налоговые обязательства. Это наиболее показательно в случаях, когда имеются основания признания одного лица резидентом двух или более юрисдикций. Апеллируя к категории "налоговый домициль", на этом примере можно сформулировать, хотя и достаточно условно, общий принцип соотношения резидентства и домицилия: лицо, являющееся налоговым резидентом нескольких государств, может иметь один налоговый домициль.

Кроме того, резидентство и домицилий иногда используются как синонимы в практике правового регулирования и в научных исследованиях. В последнем случае это допустимо либо когда в основе таких исследований лежит нормативный правовой материал, понятийный аппарат которого включает данные категории, либо при соответствующих оговорках при рассмотрении общих вопросов международного налогообложения, где специфика данных терминов не может проявить себя. Смешение понятий "резидентство" и "домицилий" имеет место и вследствие их одновременного использования в законодательстве ряда государств для регулирования схожих отношений и чрезвычайно близких по своей сути объектов. Более того, в налоговом законодательстве Франции и Люксембурга понятие "налоговый домицилий" фактически заменяет термин "резидент" при определении налогового

резидентства физических лиц <13>. Тем не менее схожесть содержания рассматриваемых категорий не нивелирует особенности содержания каждой из них и не отменяет строгого соблюдения корректности научного аппарата исследований. В настоящем исследовании общие отношения лица и налоговой юрисдикции обозначаются термином "резидентство" как более универсальным (если специально не указано его иное содержание либо не требуется включение иных понятий, в том числе понятия "налоговый домицилий").

<13> Подробнее см.: Douvier P.-J. Droit fiscal dans les relations internationales. Paris: Redone, 1996. P. 96 - 97; Rivier J.-M. Droit fiscal Suisse. Le droit fiscal international. Neuchatel: Ides et Calendes, 1983. P. 122 - 123.

#### 1.4. Резидентство как основание дифференциации категорий налогоплательщиков

Резидентство, являясь одним из наиболее распространенных оснований разделения субъектов налогообложения, позволяет выделить в их составе две группы - резидентов и нерезидентов. В данном качестве теоретическая конструкция резидентства достаточно проста. Во-первых, она основана на элементарном принципе "свой (резидент) - чужой (нерезидент)". Во-вторых, эта конструкция, строясь обычно на необходимости формализации правил выделения одной группы (как правило, резидентов), позволяет относить иных лиц, не прошедших теста на резидентство, к нерезидентам (т.е. по остаточному принципу: кто не является резидентом, признается нерезидентом). Данный подход применяется и в международных соглашениях: в них обычно определяются категории лиц, которые считаются резидентами. Например, в Типовой налоговой конвенции ОЭСР установлено: "Для целей настоящей Конвенции термин "резидент Договаривающегося Государства" означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит в нем налогообложению в связи со своим домицилем, постоянным местопребыванием, местонахождением центра управления или любого другого аналогичного критерия, а также включает это Государство и любое политико-территориальное образование или органы местного самоуправления этого Государства" (п. 1 ст. 4).

На практике использование категории "резидентство" для установления статуса налогоплательщиков сопряжено с трудностями, обусловленными необходимостью разработки, юридического закрепления и обеспечения единообразного применения четких правил отнесения налогоплательщиков к той или иной группе. Совокупность таких правил дает основания (критерии) для отнесения лиц к определенной группе (обычно резидентов), а также включает процедуру установления их соответствия этим основаниям (так называемый тест на резидентство). Регламентация прохождения данного теста состоит в определении процедурных и технических аспектов.

Более сложной и масштабной является разработка концептуального содержания и юридического оформления самих оснований признания за лицом его резидентства в данной налоговой юрисдикции, взаимосвязи таких оснований между собой и с другими критериями "принадлежности" налогоплательщика, объекта налогообложения к территории (налоговой юрисдикции). Резидентство выражает налогово-правовой статус лица, состояние его отношений с государством (его налоговой юрисдикцией) и объем налоговых обязательств перед ним вследствие наличия (либо отсутствия) связей между ними. Такие связи, имея первичное значение и получив формализацию, выступают в качестве оснований отнесения лица к числу резидентов (признания за ним резидентства). Следовательно, главная практическая задача - поиск, разработка и определение таких связей и их юридическое закрепление.

Вполне очевидно, что чем проще основания установления резидентства, тем легче их формализовать. Простые основания базируются, как правило, на конкретных юридических фактах, отражающих предельно ясно выраженные и зафиксированные отношения и (или) физические параметры, которые поддаются элементарной верификации.

По мере интенсификации международной экономической деятельности и развития механизма ее налогообложения усложняются и основания признания резидентства. Например, непосредственная территориальная физическая или юридическая "зависимость" субъекта стала дополняться расширенной, основанной на личных связях налогоплательщиков с данной страной. Большее значение приобретают формальные конструкции, юридические фикции. Как отметил французский исследователь К. Розье, "связь налогоплательщика становится весьма деликатной проблемой, когда капиталы и лица перестают быть связанными с землей, на которой они рождены или произошли. Можно жить в одном государстве, быть гражданином другого, иметь собственность в третьем, вести дела в четвертом. В данном случае возникают вопросы: какое государство будет удерживать налоги и как обосновывать связь с ним налогоплательщика. Эта связь может быть трех типов:

- политическая, если она вытекает из качества субъекта, т.е. речь идет о гражданстве;
- социальная, если она показывает более или менее продолжительное нахождение или основное

местонахождение в этой стране;

- экономическая, если она заключается в участии в экономической деятельности, в обороте и производстве богатства этой страны" <14>.

-----  
<14> Rosier C. Op. cit. P. 26.

Правила установления резидентства зависят от того, применимы они к физическим или юридическим лицам. Порядок признания резидентства устанавливается национальным законодательством. Статья 3 Типовой налоговой конвенции ОЭСР для определения понятия резидента отсылает к национальным законодательствам стран, являющихся участниками двухсторонних договоров, которые основаны на данной Конвенции. Соответственно и эти двухсторонние договоры содержат аналогичные положения. Возможность закрепления в национальных правовых системах различных оснований резидентства создает условия признания одного и того же лица налоговым резидентом двух и более государств. Это приводит к проблеме двойного (многократного) резидентства, наиболее эффективным решением которой является ее урегулирование в международных соглашениях посредством специальных правил и согласительных процедур.

### 1.5. Резидентство физических лиц

В отношении установления резидентства физических лиц в практике национальных законодательств используется широкий арсенал оснований признания связи таких лиц с налоговой юрисдикцией: место проживания семьи, источники (структура) доходов, степень социально-бытовой интегрированности лица, его физическое присутствие на территории государства, гражданство. В Российской Федерации в соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ "налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев <15>. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения". Кроме того, налоговыми резидентами Российской Федерации независимо от фактического времени нахождения на ее территории признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации" (п. 3 ст. 207 НК РФ).

-----  
<15> О критических замечаниях к правилам исчисления указанного срока см.: Нейштадт С.Е. Некоторые проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2006. N 7; СПС "КонсультантПлюс"; Муранов А.И. Толкование понятия "183 дня" в российском налоговом праве (определение статуса налогового резидента Российской Федерации) // Московский журнал международного права. 2000. N 1. С. 380 - 385.

Последнее основание затрагивает узкую группу специальных субъектов, выделяемых по профессиональному признаку. Фактически законодательство РФ устанавливает лишь один критерий резидентства физических лиц, основанный на фактическом присутствии последних на территории страны в течение установленного времени. Такой подход трудно признать удачным, поскольку разнообразие оснований, по которым лицо может быть признано налоговым резидентом государства, позволяет более гибко реагировать на изменение условий международной экономической деятельности и не столь жестко ограничивать состав потенциальных налогоплательщиков. Опыт других стран показывает, что широкий перечень критериев, используемых для признания лица резидентом, более предпочтителен и востребован, хотя некоторые страны, как и Россия, ограничиваются для определения резидентства физических лиц тестом пребывания его на своей территории в течение определенного периода. Например, аналогична российской канадская схема определения резидентства. В Эстонии физическое лицо признается налоговым резидентом, если находилось на ее территории свыше 183 дней в течение фискального года. В Чили статус резидента для целей налогообложения определяется исключительно на основе присутствия в стране. Физическое лицо считается резидентом Чили в случае пребывания в стране более шести месяцев в течение календарного года или сроком более шести месяцев за двухгодичный период. В Новой Зеландии статус налогового резидента присваивается при условии проживания в этой стране в течение по крайней мере двух лет за три предшествующих года и намерении иметь постоянное в ней место жительства. При этом необходимо соблюдение двух условий: наличие постоянного места проживания и пребывание в течение 183 суток (личное присутствие в стране сроком более 183 суток в произвольный 12-месячный период) <16>.

-----  
<16> Подробнее см.: Определение статуса резидента для целей налогообложения // <http://>

Многие экономически развитые зарубежные страны более детализированно регламентируют вопросы резидентства. Это выражается как в усложнении применяемых критериев, так и в их многообразии. Так, законодательство США (ст. ст. 877, 7701 (b) Кодекса внутренних доходов США <17>) в числе прочих оснований установления резидентства предусматривает, так же как и российское законодательство, тест физического присутствия лица на своей территории. Однако в США порядок применения данного критерия имеет более сложную структуру. Для решения вопроса о резидентстве физического лица учитывается общий срок его нахождения на территории США в течение трех календарных лет подряд. Такое лицо будет признано налоговым резидентом США, если этот срок в сумме составит 183 или более дней, при этом в течение расчетного трехлетнего периода данное лицо должно находиться на территории США в последнем (текущем) календарном году не менее 31 дня, а из первого и второго предшествующих лет учитываются соответственно одна треть и одна шестая времени нахождения в США дней за эти два года. Данное правило не применяется, во-первых, в отношении лиц, находящихся на территории США для прохождения лечения, обучения и иными специальными целями. Во-вторых, в случае, если лицо проживает в США менее 183 дней в календарном году (и срок нахождения в США за два предшествующих года достаточен для признания его резидентом) и имеет в другой стране основные источники дохода, облагаемые налогом объекты недвижимости, то это лицо признается нерезидентом. Другими словами, здесь дополнительно используется критерий различных форм связи физического лица с налоговой юрисдикцией <18>.

<17> Internal Revenue Code. Title 26 of the United States Code (USC) // <http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=BROWSE&title=26usc&PDFS=YES>. См. также: <http://www4.law.cornell.edu/uscode/26>.

<18> Подробнее см.: Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 34 - 35.

Впрочем, для определения резидентства наиболее важное значение в законодательстве США имеет критерий гражданства. Нельзя не заметить, что в настоящее время не много стран, которые в первоочередном порядке рассматривают наличие их гражданства для признания физического лица своим налоговым резидентом. Приоритетное значение данного критерия в налоговой практике США, позволяющего привлекать к исполнению налоговых обязательств своих граждан независимо от места их жительства, основывается на концепции преимуществ гражданства США, распространяющихся за пределы национальной территории. Р.Л. Дернберг, отмечая, что США являются уникальной страной, рассматривая гражданство как основание для налоговой юрисдикции, полагает, что последняя, "основанная на гражданстве, может объясняться доступными для граждан выгодами. Например, граждане США реально используют договоры страхования; они могут возвратиться в США в любое время, им также обеспечена защита правительства США во время их пребывания за границей" <19>.

<19> Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 25.

Кроме того, физическое лицо может стать налоговым резидентом США инициативно, в результате своего волеизъявления. Для этого иностранный гражданин, который впервые прибыл в США и период нахождения которого на территории страны удовлетворяет установленным § 7701 (b) Кодекса внутренних доходов США требованиям (в частности, критерию значительного срока пребывания в последующем году), должен представить по установленной процедуре соответствующее заявление <20>.

<20> См.: Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 35.

Современное налоговое законодательство не только определяет правила признания резидентства физических лиц, но и обычно специально регламентирует вопросы, связанные с прекращением статуса налогового резидента либо выезда нерезидента за пределы территории иностранного государства, во время нахождения на которой у него возникли объекты налогообложения. Внимание к таким вопросам отчетливо акцентируется в случаях, когда указанные правила позволяют получить (утратить) статус налогового резидента в течение налогового периода, до подведения "итоговых" расчетов в общем порядке. Примером может служить действующий в настоящее время в России порядок определения налогового резидентства физических лиц: налогоплательщик может обрести (потерять) статус резидента не с начала соответствующего года (налогового периода), а при наступлении события, с которым связаны данные налогово-правовые последствия в изменении его статуса.

Согласно НК РФ иностранное физическое лицо при прекращении в течение календарного года деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению, и выезде его за пределы российской

территории должно представить налоговую декларацию о таких доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде в России, не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации. Уплата доначисленного по этой декларации налога производится не позднее, чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации (п. 3 ст. 229).

Иных специальных требований по декларированию и уплате налогов в связи с отъездом иностранных лиц за пределы территории России либо с возможностью утраты физическими лицами статуса налогового резидента действующее российское законодательство о налогах и сборах не предусматривает. Данные лица обязаны лишь в общеустановленном порядке представить налоговые декларации по итогам года и при необходимости уплатить доначисленные суммы налогов. Учитывая опыт других стран, можно предположить, что в будущем такая практика претерпит изменения и будут установлены более строгие правила, обуславливающие прекращение связи с налоговой юрисдикцией.

Законодательство многих зарубежных стран более детально регулирует вопросы, связанные с возможной утратой лицами статуса их налоговых резидентов либо с прекращением пребывания нерезидентов на своей территории. Так, законодательства Кипра и Бразилии устанавливают специальные процедуры, согласно которым физическое лицо, покидающее территорию этих стран, должно представить в налоговый орган отчетность о доходах, полученных в течение предшествующего отъезду налогового периода, погасить задолженность по уплате налогов и получить в налоговом органе специальный сертификат о выполнении налоговых обязанностей <21>.

<21> См.: Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // Налоговый вестник. 2000. N 11. 2000; СПС "КонсультантПлюс".

Налоговое законодательство США отличается своеобразием и в вопросе регулирования отношений с налогоплательщиками, покинувшими страну. Главная особенность здесь состоит в следующем. Как уже отмечалось выше, основным критерием признания за физическим лицом статуса налогового этой страны служит гражданство США. Однако если последнее было утрачено физическим лицом, это не лишает его статуса налогового резидента, который сохраняется за ним еще в течение 10 лет после утраты гражданства, и данное лицо обязано продолжать уплачивать налоги весь этот срок как гражданин (налоговый резидент) США <22>. Кроме того, иностранный гражданин, вне зависимости от того, является он налоговым резидентом США или не имеет такого статуса, прежде чем покинуть территорию этой страны, обязан подать налоговую декларацию и получает право на выезд, получив сертификат о выполнении федеральных законов о подоходном налоге <23>.

<22> Подробнее см.: Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М.: Юристъ, 2000. С. 215; Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 109.

<23> Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 65.

#### 1.6. Налоговое резидентство юридических лиц

Резидентство юридических лиц, как правило, устанавливается по месту:

- регистрации юридического лица, которое определяется в соответствии с национальным законодательством по факту инкорпорации (создания) юридического лица и его официальной регистрации (внесения в реестр организаций, выдачи свидетельства о регистрации уполномоченным органом и т.д.) на территории юрисдикции конкретного государства;
- нахождения на территории юрисдикции данного государства органов управления и контроля юридического лица <24>.

<24> Например, резидентство определяется по месту регистрации: в Тринидаде и Тобаго, Финляндии, Франции, Чехии, Швеции, Исландии, Мексике, России, США, по месту нахождения фактического руководящего органа - в Израиле, Норвегии, Португалии, Японии, Дании, Мальте), по обоим указанным критериям - в Канаде, Нидерландах, Пакистане, Таиланде, Австрии, Бельгии, Бразилии, Великобритании, Дании, Индии, Испании, Италии. См.: Воронина Н.В., Бабанин В.А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс".

Критерий определения резидентства по месту нахождения органов управления и контроля юридического лица не имеет единообразного применения в разных странах. Это обусловлено неоднозначным пониманием ключевого термина "органы управления и контроля". Во-первых, такими органами могут признаваться как исполнительные, так и высшие руководящие органы. Во-вторых,

контроль может быть номинальным (де-юре) либо фактическим (де-факто). В-третьих, указанные органы по месту нахождения могут не осуществлять фактической деятельности.

Некоторые страны используют комбинирование данных критериев (например, Великобритания признает своим налоговым резидентом юридическое лицо, инкорпорированное на ее территории в установленном порядке или имеющее в ее пределах органы управления <25>) либо, применяя более широкие основания, рассматривают в качестве своих резидентов всех юридических лиц, осуществляющих на их налоговой территории коммерческую деятельность или имеющих на ней свои основные источники доходов (например, Гонконг) <26>.

<25> См.: Махров А.В. Налоговая система Великобритании // Все о налогах. 2004. N 9; СПС "КонсультантПлюс".

<26> Подробнее см.: Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 118 - 119.

Налоговое законодательство РФ определяет резидентство юридических лиц на основании факта их регистрации. НК РФ не использует применительно к юридическим лицам термины "резидент" и "нерезидент". В качестве примерного эквивалента последнего можно рассматривать введенное НК РФ понятие "иностранная организация" (ст. 11 НК РФ), которое включает:

- иностранных юридических лиц, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;

- международные организации;

- филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

Современное правовое регулирование налогообложения международной экономической деятельности отличается детализацией категорий участников, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов. Такое расширение состава участников в основном обусловлено характером деятельности юридических лиц, выражающимся в возможности ее осуществления в других странах через свои подразделения, третьих лиц, а также создание объединений, не имеющих статуса юридического лица. Выделение участников налоговых отношений, не обладающих статусом юридического лица (самостоятельной гражданско-правовой правоспособностью), но несущих определенный объем налоговых обязательств, выступает одним из специфических явлений, присущих налоговому праву, и может рассматриваться в качестве примера своеобразия содержания его категориального аппарата, на которое обращалось внимание выше.

Налоговое законодательство многих стран в качестве участников налоговых отношений, несущих обязательства налоговых резидентов, признает территориально обособленные подразделения юридических лиц, некоторые виды частнопроводных структур, не обладающих статусом юридического лица, но имеющих налоговую правосубъектность (например, в Великобритании к ним относятся неинкорпорированные ассоциации <27>). Международными соглашениями об избежании двойного налогообложения также предусматривается описательное определение состава резидентов (нерезидентов) и включение в их число образований, которые для налоговых целей рассматриваются в качестве юридических лиц. Например, в соответствии с Конвенцией между Россией и Францией об избежании двойного налогообложения понятие "резидент Договаривающегося Государства" охватывает "компании или группы лиц, фактический руководящий орган которых находится в этом Государстве и акционеры которых, ассоциированные члены или другие члены персонально подлежат налогообложению по их доле прибыли в соответствии с внутренним законодательством этого Государства" (п. 4 ст. 4).

<27> См.: Махров А.В. Указ. соч. // СПС "КонсультантПлюс".

Налоговое законодательство РФ при определении субъектного состава налоговых резидентов и нерезидентов применяет расширенный подход. В категорию "иностранная организация" включаются юридические лица и их структурные территориально обособленные подразделения.

Главным фактором включения в налоговые отношения субъектов, не обладающих гражданско-правовой самостоятельностью, но на которых возлагаются определенные налоговые обязанности, соответствующие (полностью либо частично) статусу юридического лица - налогового резидента, выступают географические, организационные и коммерческие условия осуществления международной экономической деятельности. Последняя возможна на территории другого государства через:

1) юридическое лицо, созданное на его территории и по его законам иностранной организацией и принадлежащее последней;

2) филиал или иное обособленное структурное подразделение иностранной организации. Такое подразделение может представлять интересы и выполнять функции последней на территории другого государства в порядке и на условиях, установленных гражданско-правовыми нормами;

3) поверенных (агентов);

4) работников (уполномоченных лиц), т.е. самостоятельно, без создания представительства, путем совершения прямых сделок, связанных с предпринимательской деятельностью.

В первом случае резидентство такой дочерней компании иностранной организации определяется по общим правилам, действующим применительно к юридическим лицам, созданным на территории зарубежного государства. При осуществлении нерезидентом деятельности в данном государстве через обособленное подразделение, агента или самостоятельно вопрос резидентства усложняется и может быть решен с соответствующими оговорками и уточнениями. Во-первых, в некоторых случаях необходимо обращаться к нормам не только налогового, но и гражданского законодательства. Во-вторых, указанные формы "присутствия" иностранной организации не приводят к созданию хозяйствующего субъекта, являющегося независимым и обладающего самостоятельной гражданской правоспособностью. В-третьих, налоговый статус структурных подразделений, представителей иностранных лиц (объема их налоговых обязательств на территории нахождения) детерминируется их производным характером, зависимостью от головного офиса, ограниченной свободой деятельности (как территориально, так и юридически). Более значимым для налогового статуса таких представительств является сам факт их создания и (или) признания осуществления ими деятельности в пределах налоговой юрисдикции иностранного государства.

В международных соглашениях по налоговым вопросам, в законодательствах государств для обозначения "присутствия" иностранного лица на территории другой страны (без создания самостоятельного юридического лица) обычно используется категория "постоянное представительство" либо иная, но в том же значении - "постоянное (деловое) учреждение", "отделение" <28> и проч. Данная категория означает место деятельности (структуру субъекта), находящееся на территории зарубежного государства, через которое иностранным лицом (обычно являющимся налоговым резидентом другого государства) осуществляется деятельность (совершаются коммерческие и производственные операции, проводятся сделки) на данной территории. О.Ю. Коннов предлагает следующие критерии для признания факта наличия постоянного представительства:

<28> Пункт 2.1 Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного Приказом МНС РФ от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. N 25.

- наличие имущественной базы;
- наличие пространственной определенности;
- степень временной определенности;
- характер деятельности;
- относимость дохода <29>.

<29> Подробнее см.: Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. С. 8 - 34. Схожие признаки постоянного представительства иностранной организации также называются и А.А. Петрыкиным (подробнее см.: Петрыкин А.А. Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения. М.: ООО "Вершина", 2005. С. 44 - 49).

Стоит отметить, что используемое в российском налоговом законодательстве понятие "постоянное представительство" часто применяется для обозначения и деятельности, ведение которой приводит к возникновению налоговых обязательств, и представления интересов иностранного лица, не связанное с коммерческой деятельностью. В документах на английском языке для каждого из указанных "проявлений" нерезидента обычно применяются различные термины: "постоянное представительство" ("постоянное деловое учреждение"), используемое в налоговых отношениях, обозначается как "permanent establishment", а "контора" ("учреждение"), служащая для идентификации уполномоченного представлять интересы нерезидента за рубежом, - "representative office". В российской юридической практике подобное разграничение не получило распространения и, как правило, в обоих случаях используется один термин - "постоянное представительство". Здесь трудно не согласиться с мнением А.В. Перова, что для уточнения понятийного аппарата применительно к налоговой сфере рассматриваемый термин мог бы быть конкретизирован: например, "постоянное представительство для налоговых целей" <30>.

<30> Подробнее см.: Перов А.В. Указ. соч. С. 227.

В российском законодательстве статус и условия налогообложения постоянного представительства иностранных лиц на территории России регулируются преимущественно в рамках правил уплаты налога на прибыль организаций (при определении условий уплаты иных налогов обычно дается отсылка к этим правилам). При этом под таким представительством понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое она регулярно осуществляет на российской территории указанные в НК РФ виды предпринимательской деятельности, в частности, пользование недрами и (или) другими природными ресурсами, проведение работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажу товаров с расположенных на российской территории и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов и др. (п. 2 ст. 306 НК РФ). Данное определение, безусловно, не дает исчерпывающего перечня ситуаций, при которых деятельность иностранной организации может считаться постоянным представительством. В нем установлены лишь наиболее существенные признаки, позволяющие квалифицировать такую деятельность в указанном качестве.

Одновременно с этим в НК РФ (п. 4 ст. 306) указаны примерные виды деятельности подготовительного и вспомогательного характера, осуществление которых на российской территории иностранной организацией не создает для нее постоянного представительства (использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации (до начала такой поставки), содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров данной организацией и др.). В НК РФ также специально указано (п. п. 5 - 8 ст. 306 НК РФ), что факт осуществления деятельности иностранной организацией на территории России в виде приобретения ценных бумаг и иного имущества, заключения договора простого товарищества, предоставления персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации, осуществления операций по ввозу на российскую территорию и вывозу за ее пределы товаров сам по себе не может быть достаточным для признания создания постоянного представительства. Для этого необходимо наличие в такой деятельности установленных налоговым законодательством признаков, которые приведены выше.

Помимо самостоятельной деятельности иностранного лица на территории другой страны, т.е. когда оно само через свой филиал или иное обособленное подразделение совершает операции на данной территории, к признанию наличия постоянного представительства может привести деятельность иностранной организации через третьих лиц. В налоговом праве последние обычно обозначаются термином "агенты".

Различают два основных типа таких агентов - зависимые и независимые. Зависимые агенты действуют на территории иностранного государства в интересах и по поручению нерезидента, совершая от его имени сделки в рамках предоставленных полномочий в качестве своей основной (профессиональной) деятельности. Независимые агенты выполняют такую же деятельность, но не специально, а в рамках своей обычной основной деятельности, эпизодически участвуя в обычном ходе бизнеса иностранного лица.

Осуществление нерезидентом деятельности через агента на территории иностранного государства приводит к возникновению постоянного представительства при наличии, как правило, двух условий. Во-первых, такая деятельность должна отвечать признакам, при наличии которых ее осуществление приводит к признанию постоянного представительства. Главными признаками здесь обычно выступают регулярность и предпринимательский характер. Во-вторых, агент должен иметь "зависимый" статус - действовать на основании предоставленных нерезидентом полномочий в целях представления его интересов и совершения от его имени действий и сделок (согласования их условий) на территории иностранного государства, связанных с коммерческой деятельностью нерезидента.

Согласно НК РФ <31> зависимым агентом признается лицо, которое на основании заключенного с иностранной организацией договора представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на ее территории от имени этой организации, получило от нее и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая правовые последствия именно для данной иностранной организации. Последняя рассматривается как имеющая постоянное представительство при осуществлении деятельности через зависимого агента, если эта деятельность отвечает установленным признакам такого представительства (абзац 1 п. 9 ст. 306 НК РФ). Независимым агентом иностранной организации считается лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности (в качестве брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг), через которое она может осуществлять деятельность на российской территории, и эта деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства (абзац 2 п. 9 ст. 306 НК РФ).

<31> Положения о зависимом и независимом агенте, содержащиеся в российском законодательстве о налогах и сборах, в целом содержательно совпадают с определениями данных категорий, приведенных в Типовой налоговой конвенции ОЭСР (п. п. 5 - 6 ст. 5) и двухсторонних договорах по налоговым вопросам, разработанных на базе данной Конвенции, например, приведенным в п. 5 - 6 ст. 5 Конвенции между Россией и Францией об избежании двойного налогообложения.

Факт образования постоянного представительства иностранной организации связывается с началом регулярного осуществления предпринимательской деятельности, прекращение его существования - с моментом завершения такой деятельности. Некоторые особенности определения времени начала деятельности постоянных представительств иностранных организаций предусмотрены в случаях, когда такая деятельность связана с использованием недр и (или) других природных ресурсов (п. 3 ст. 306 НК РФ).

Постоянное представительство по общему правилу не влияет на резидентство создавшего его лица: последнее при наличии такого представительства не становится резидентом государства, где расположено это представительство. Исключением является ситуация, при которой факт ведения деятельности иностранной организацией через такое представительство в данном государстве рассматривается достаточным основанием для признания ее налоговым резидентом этого государства.

Режим налогообложения постоянного представительства, в частности в отношении доходов, полученных на территории государства его местонахождения, по многим параметрам близок к тому, который распространяется на доходы налоговых резидентов этого государства (порядок исчисления налогооблагаемой базы, учет убытков и расходов и т.д.). Наиболее распространенные основные различия заключаются в величине ставок налогов, в порядке проведения некоторых мер налогового контроля. С другой стороны, подпадая под такой режим налогообложения, постоянное представительство на территории государства нахождения "выводит" свой головной офис (создавшее его лицо) из-под налогообложения доходов (иных объектов), возникших у последнего в других странах.

Возможна ситуация, когда российское лицо на основании договорных отношений с иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на российской территории от имени этой организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (т.е. выступает как зависимый агент). В соответствии с п. 9 ст. 306 НК РФ иностранная организация будет рассматриваться как имеющая постоянное представительство (в качестве которого и будет выступать указанное российское лицо). При этом последнее повторно, в качестве представителя, не обязано встать на учет в налоговых органах Российской Федерации. Указанное российское лицо действует в качестве такого представительства под "своими" ИНН и КПП, поскольку налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (п. 7 ст. 84 НК РФ). Российским налоговым законодательством также не предусмотрено основание постановки на учет, при котором присваивается ИНН одной организации в связи с тем, что в результате своей деятельности она выполняет все функции или часть функций другой организации. В данном случае иностранная организация встает на налоговый учет на основании уведомления без присвоения ИНН (п. 4.2 Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций).

#### 1.7. Резидентство и объем налоговых обязанностей

Основная цель признания лица налоговым резидентом (нерезидентом) государства - определение объема его налоговых обязанностей перед данным государством. Налоговые резиденты государства по общему правилу должны платить налог со всех доходов (обозначаемых также "глобальный (общий) доход") независимо от того, где они получены: на территории государства резидентства либо на территории любой другой страны. Поэтому можно сказать, что налоговые резиденты несут неограниченные налоговые обязанности (или полную налоговую ответственность) перед государством своего резидентства в отношении своего глобального дохода. Лица, признанные государством нерезидентами, имеют ограниченную налоговую обязанность (ответственность) перед этим государством, поскольку, как правило, они должны уплачивать в нем налоги только в отношении доходов, полученных ими на территории данного государства <32>.

<32> Подробнее см., например: Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск: Армита - Маркетинг; Менеджмент, 2000. С. 25.

Эти правила носят общий характер и распространяются на физических и юридических лиц в государстве, налоговыми резидентами которого они являются. Законодательство некоторых государств

предусматривает исключения из названных правил. Например, во Франции налогом облагается прибыль французских компаний, полученная от осуществления деятельности на ее территории (ст. 209 Общего налогового кодекса Франции) <33>. Исключения предусмотрены в отношении отдельных категорий доходов. Специальные правила могут применяться при определении базы по налогу на доходы французских компаний, имеющих зарубежные дочерние общества, например, в случае превышения установленного предела участия, перевода средств между ними и проч. (ст. 209 В, 238 А и др. указанного Кодекса). В Австрии признание лица резидентом не влечет для него обязанности по уплате налогов с доходов, полученных за пределами этой страны в период, предшествовавший его прибытию на территорию Австрии <34>. Кроме того, налог, уплаченный лицом в другом государстве в качестве нерезидента последнего, может засчитываться при уплате налога с глобального дохода в стране резидентства. Данные вопросы регулируются международными соглашениями, направленными на устранение двойного налогообложения, но также могут решаться, как показано выше, и в одностороннем порядке в национальном законодательстве. Такая практика, например, предусмотрена налоговым законодательством Великобритании <35> и США <36>.

<33> Схожие правила предусмотрены законодательством Монако. См.: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. С. 119.

<34> См.: Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // СПС "КонсультантПлюс".

<35> Corporation Tax Act 2009 (section 464, 486) // [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2009/ukpga\\_20090004\\_en\\_1.htm](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2009/ukpga_20090004_en_1.htm).

<36> Internal Revenue Code (Кодекс внутренних доходов США, ст. ст. 901 - 908). Подробнее см.: Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 128 - 171.

В силу признания лица налоговым резидентом в данной налоговой юрисдикции, в рамках последней на него распространяется общий порядок налогообложения. Состав налогооблагаемых объектов - не единственный элемент, характеризующий объемы налоговых обязанностей резидентов и нерезидентов. Различие между ними обусловливается и иными факторами, среди которых:

- неодинаковые ставки налогов;
- особенности предоставления налоговых льгот;
- специальный порядок декларирования доходов (представления налоговой отчетности);
- различные требования порядка исчисления и уплаты налога.

Например, в соответствии с НК РФ физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами России, обязаны платить подоходный налог только с доходов, которые получены из источников в Российской Федерации. Налоговые резиденты последней уплачивают данный налог со всех доходов, полученных из любого источника (ст. 209 НК РФ), как правило, по ставке 13 процентов. Исключение составляют отдельные категории доходов, с которых налог взимается по ставке 9 процентов (с дивидендов) или 35 процентов (выигрыши, суммы экономии на процентах). С 1 января 2008 г. со всех доходов нерезидентов налог исчисляется по ставке 30 процентов, за исключением доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых применяется ставка в размере 15 процентов (ст. 224 НК РФ). Кроме того, физические лица, не являющиеся резидентами России, не имеют права использовать некоторые льготные условия, связанные с уплатой подоходного налога, например, не могут претендовать на получение стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов (ч. 4 ст. 210 НК РФ). Распространяющиеся на иностранных лиц (нерезидентов) специальные требования к налоговому декларированию и порядку уплаты налогов, не влияя на уровень налогообложения, объясняются, учитывая, как правило, краткосрочные условия их нахождения на территории государства, отсутствием постоянных устойчивых связей с его территорией, необходимостью специальных форм налогового контроля и обеспечения полной и своевременной уплаты обязательных платежей.

Иностранные организации, получающие доходы на территории РФ, не связанные с деятельностью на ее территории через постоянное представительство, по общему правилу уплачивают с таких доходов налог по ставке 20 процентов (за исключением доходов от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок, с которых взимается налог по ставке в размере 10 процентов). Для российских организаций "общая" ставка налога на прибыль установлена с 1 января 2009 г. в размере 20 процентов (ранее она составляла 24 процента). Особенности исчисления налога на прибыль иностранными организациями в отношении отдельных видов доходов по специальным ставкам будут рассмотрены в разделе, посвященном налогообложению нерезидентов в Российской Федерации.

Гражданство лица является одним из обязательных элементов в правовом регулировании налоговых льгот, предоставляемых государствами на условиях взаимности. Например, положения НК РФ об освобождении от уплаты налога на доходы некоторых категорий иностранных лиц (глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг,

членов их семей, административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей и других) действуют в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении таких же российских лиц либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Налоговое резидентство налогоплательщика учитывается при осуществлении программ привлечения иностранных специалистов, компаний (их финансовых средств и технических ресурсов) путем предоставления налоговых льгот и преимуществ. Например, действовавший в течение 1991 - 1993 гг. Закон КНР от 9 апреля 1991 г. "О подоходном налоге с предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий" был одним из наиболее эффективных рычагов агрессивной политики привлечения иностранных инвестиций, предусматривал многочисленные возможности уменьшения подоходного налога либо освобождения от него <37>.

<37> См.: Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 191.

## 1.8. Резидентство и правила недискриминации

Неодинаковый объем обязанностей резидентов и нерезидентов порождает вопрос о допустимости такой практики с точки зрения соблюдения принципа недискриминации. Данный принцип входит в число основных общих начал правового регулирования налогообложения и, как правило, прямо закрепляется в национальном законодательстве и в международно-правовых документах по вопросам налогообложения. Например, в Типовой налоговой конвенции ОЭСР содержится специальная статья "Недискриминация", в которой предусмотрено, что физические и юридические лица одного договаривающегося государства не должны подвергаться в другом договаривающемся государстве иному или более обременительному налогообложению или связанным с ним обязанностям, чем налогообложение и связанные с ним обязанности, которым подвергаются или могут подвергаться указанные лица этого другого государства при тех же условиях, в частности, в отношении определения резидентства (ст. 24). Аналогичные положения закрепляются и в двухсторонних соглашениях, основанных на данной Конвенции.

Решая вопрос о дискриминационности правил налогообложения, необходимо учитывать следующие условия. Во-первых, налогоплательщики должны находиться в одинаковом положении ("в тех же условиях, обстоятельствах"). Это требует выяснения, являются ли едиными (общими) юридические и фактические обстоятельства деятельности налогоплательщиков. Во-вторых, национальное законодательство и международные документы, в частности, Типовая налоговая конвенция ОЭСР, рассматривают резидентство налогоплательщика в качестве одного из основных факторов, учитываемых при оценке условий их деятельности и налогообложения. Следовательно, установление государством различных правил налогообложения резидентов и нерезидентов (при прочих равных требованиях) не носит дискриминационного характера и не нарушает каких-либо общих принципов регулирования налогов.

Как отметил Р.Л. Дернберг, следование принципу недискриминации в налогообложении не означает, что все нерезиденты должны облагаться налогом таким же образом, как и резиденты, поэтому налог в размере 30 процентов, взимаемый в соответствии со ст. 871 (а) КВД <38> с получаемых нерезидентом США на их территории доходов в виде процентов, роялти, дивидендов и иных периодических поступлений и удерживаемый у источника выплаты, "не расценивается как дискриминационный, поскольку нерезиденты не находятся в "подобных условиях" по сравнению с американскими резидентами: резиденты США облагаются налогом на мировой доход, в то время как нерезиденты, как правило, облагаются налогом только на доходы, связанные с США, по правилам об источнике дохода. Вышеназванная мотивировка допускает применение к нерезидентам различных правил для освобождения от налога, определения гражданского статуса лица, заполняющего налоговую декларацию (filing status), от которого зависят ставки подоходного налога и т.д." <39>.

<38> Кодекс внутренних доходов США (Internal Revenue Code).

<39> Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 115.

Для обеспечения равенства и недискриминации правила признания резидентства дополняются также гарантиями соблюдения прав всех лиц независимо от гражданства. Эти гарантии нашли отражение и в международных документах. Например, в Типовой налоговой конвенции ОЭСР записано: "Граждане и юридические лица одного Договаривающегося Государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся Государстве иному или более обременительному налогообложению или связанным с ним обязанностям, чем налогообложение и связанные с ним обязанности, которым подвергаются или могут подвергаться граждане и юридические лица этого другого Государства при тех

же условиях, в частности при определении резидентства" (п. 1 ст. 24). Эти положения также применяются к лицам, которые не являются резидентами (гражданами) одного или обоих договаривающихся государств. Конвенция предусматривает предоставление (вне зависимости от резидентства) национального режима в налоговой сфере, т.е. на лиц одного государства в другом государстве должен распространяться режим налогообложения менее благоприятный, чем тот, который применяется в отношении лиц этого второго государства.

НК РФ возводит принцип недискриминации в число основных начал законодательства о налогах и сборах. "Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала" (п. 2 ст. 3 НК РФ).

Требования о недискриминации не означают безусловную обязанность государства предоставлять резидентам другой страны какие-либо льготы, освобождения и скидки по налогам, которые имеют свои резиденты на основании гражданского статуса, семейных обязанностей, иных обстоятельств (п. 3 ст. 4 Типовой налоговой конвенции ОЭСР). Поэтому при сопоставлении с точки зрения соблюдения принципа недискриминации правил налогообложения, применяемых к двум налогоплательщикам, один из которых является резидентом (гражданином, юридическим лицом) данного государства, а второй не обладает статусом его резидента (признается в нем иностранным гражданином (лицом без гражданства), иностранной организацией), требуется не только определить, обусловлены ли имеющиеся несоответствия этих правил лишь "национальной" принадлежностью этих лиц, но и выявить иные факторы, которые, возможно, послужили основанием дифференциации их налоговых обязанностей. Как отмечалось выше, первостепенное значение среди таких факторов имеет резидентство лица. Кроме того, могут учитываться его социальное положение, уровень доходов и проч.

Закрепленные в национальном законодательстве особенности налогообложения, обусловленные наличием или отсутствием статуса резидента, создают легальную и легитимную основу для определения налоговых обязанностей различных категорий налогоплательщиков. Можно сказать, что в мировой практике дифференцируются такие обязанности для резидентов и нерезидентов. Анализируя современное состояние международного налогообложения, на данное обстоятельство обратил внимание в своем исследовании и Р.Л. Дернберг: "Почти во всех странах существуют налоговые правила, регулирующие налоговый режим для своих резидентов, действующих за границей, и для иностранных налогоплательщиков, действующих в стране" <40>.

-----  
<40> Дернберг Р.Л. Указ. соч. С. 24.

## **Глава 2. РЕЖИМ В ПРАВОВОЙ СИСТЕМЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

В современном правовом механизме налогообложения термин "режим" выступает многофункциональной категорией. Широко используется она и в доктринальных исследованиях налогового регулирования деятельности нерезидентов в Российской Федерации. Поэтому представляется логичным, прежде чем перейти к рассмотрению источников регулирования налогообложения нерезидентов, для более точного уяснения правовой природы базисной категории "режим" дать ее юридическую характеристику, в том числе как института налогового права, уяснить место и роль данной категории в правовом механизме налогового регулирования.

### 2.1. Общая правовая характеристика категории "режим"

В общелексическом понимании <41> слово "режим" означает установленные (кем-либо или в соответствии с чем-либо) в отношении определенного объекта (времени, обязанностей, общественных отношений и т.п.) условия образа жизни, порядок (условия) деятельности, существования, работы и т.п. С учетом общего смыслового значения слова "режим" <42> можно отметить некоторые специфические черты его содержания, определяющие, в известной мере, и сферы использования правовой категории "режим":

-----  
<41> См., например: Даль В. Толковый словарь: В 4-х т. Т. 3. М.: Издательская группа "Прогресс"; "Универс", 1994. С. 1670.

<42> В русском языке слово "режим" считается происходящим от французского "regime", указанное смысловое значение которого, в целом, сохранилось и после русификации (см., например, Словарь иностранных слов. М.: Русский язык, 1987. С. 423).

- во-первых, предположение о наличии определенной системы, что выражается в некой взаимосвязи и взаимозависимости внутренних элементов, охватываемых режимом, которые могут существовать и функционировать только во внутренне согласованном, связанном в единое целое виде;

- во-вторых, целеполагание, позволяющее рассматривать отдельные составные части в общем механизме решения определенной задачи (достижения цели);

- в-третьих, детерминированность развития явления внешними факторами, выражающаяся в том, что условия и порядок такого развития определяются заранее (кем-либо или чем-либо);

- в-четвертых, отражение комплексного характера явления и его относительной самостоятельности. Это обусловлено сложной внутренней структурой охватываемого категорией "режим" явления, которое, как правило, включает значительное число различных элементов и их взаимосвязей, проявляет определенную самодостаточность по отношению к однородным режимам.

Такая многогранность категории "режим" позволяет использовать ее для обозначения комплексных объектов и явлений общественной жизни (политический режим, государственный режим, экономический режим и проч.), а также в различных специальных сферах деятельности (режимы страхования, режимы движения и проч.). В юриспруденции данная категория широко применяется как на практике, так и в теории и науке права. В юридической сфере обычно она определяется как "правовой" или "юридический". Например, отечественные авторы правовой режим раскрывают различными способами, но, в целом, предлагаемые ими определения в той или иной степени воспроизводят многие общие основополагающие признаки данного явления.

Например, правовой режим рассматривается как порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования <43>. Правовой режим также отождествляется с социальным режимом определенного объекта, закрепленным правовыми нормами и обеспеченным совокупностью юридических средств. При этом понятие "социальный режим" рассматривается как относительно устойчивая взаимосвязь социального объекта (явления, процесса, института) с другими социальными объектами, обеспечивающая достижение некоторых целей <44>. Л.А. Морозова понимает правовой режим как результат регулятивного воздействия на общественные отношения системы (определенного набора) юридических средств, присущих конкретной отрасли права и обеспечивающих нормальное функционирование данного комплекса общественных отношений <45>. Термин "правовой режим" Н.И. Матузов и А.В. Малько определяют как особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права <46>.

-----  
<43> См.: Алексеев С.С. Теория права. М.: БЕК, 1995. С. 243.

<44> Подробнее см.: Исаков В.Б. Механизм правового регулирования // Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. М.: Юридическая литература, 1987. С. 258.

<45> См.: Морозова Л.А. Конституционное регулирование в СССР. М.: Юридическая литература, 1985. С. 123.

<46> Подробнее см.: Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. N 1. С. 16 - 29; <http://law.edu.ru/magazine/article.asp?magID=5&magNum=1&magYear=1996&articleID=141915>.

Э.Ф. Шамсумова рассматривает правовой режим более развернуто, считая, что он представляет собой особый порядок законодательного урегулирования деятельности, действий или поведения физических и юридических лиц в различных сферах общественных отношений либо на определенных объектах, включающий в себя установление механизма обеспечения фактической реализации системы стимулов, нормативов, гарантий, запретов, обязываний, ограничений, а также их компетентное исполнение, применение мер принуждения и привлечения виновных к ответственности <47>.

-----  
<47> См.: Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы (теоретический аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. С. 15.

О.С. Родионов исходит из понимания правового режима как установленного законодательством особого порядка регулирования, представленного специфическим комплексом правовых средств, который при помощи оптимального сочетания стимулирующих и ограничивающих элементов создает конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности в целях беспрепятственной реализации субъектами права своих интересов <48>. Н.С. Иващенко раскрывает категорию "правовой режим" как порядок правового регулирования, который представлен специфическим комплексом правовых средств и выступает не столько как результат воздействия на общественные отношения, сколько как условие

воздействия на общественные отношения при помощи различных правовых средств, различных их сочетаний <49>.

<48> См.: Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 13.

<49> См.: Иващенко Н. Понятие правового режима в налоговом праве // Налоги (журнал). 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Основываясь на имеющемся опыте анализа категории "правовой режим", можно предложить следующее ее определение: правовой (юридический) режим - это закрепленный в виде системы правовых норм, определяющих особое сочетание и взаимосвязь отдельных правовых средств и методов (юридико-организационных инструментов и мер), порядок регулирования вида деятельности, области общественных отношений, статуса объекта и т.п.

В зависимости от сферы исследования и цели применения категория "режим" в юридическом понятийном аппарате наиболее часто используется в трех основных значениях: общеправовом, отраслевом и институциональном <50>. Термином "режим" ("правовой режим") в первом значении обозначается совокупность правил, относящихся к определенным сферам деятельности (общественных отношений) и обычно включающих нормы различных отраслей законодательства (например, правовой режим государства, правовой режим территории, правовой режим внешнеэкономических операций, правовой режим иностранных инвестиций и т.д.); во втором значении - система норм, регулирующих отдельные области общественных отношений и часто совпадающих по своему составу с содержанием отдельных отраслей законодательства либо их относительно самостоятельной части (например, административный режим, налоговый режим и т.д.); в третьем значении - специальный правовой механизм регулирования, включающий определенный набор, комплекс юридических инструментов и обеспечивающий выполнение одной или нескольких функций, достижение выбранной цели, какого-либо социального состояния и т.д. (например, правовой режим безопасности, охраны какого-либо объекта, правовой режим налогообложения определенного объекта).

<50> Такая классификация значений понятия "режим" условна, поскольку основывается главным образом на эмпирическом опыте изучения правовой практики и в данном случае фактически не обосновывается специально. Более аргументированное и рациональное объяснение такой классификации потребовало бы значительного места и, видимо, заставило бы отойти в сторону от основной цели исследования. Поэтому при рассмотрении общих вопросов применения категории "режим" в праве предлагается ограничиться простым указанием на названные значения как на один из возможных способов классификации.

## 2.2. Категория "режим" в правовом регулировании налогообложения

Предложенную выше классификацию значений категории "режим" можно экстраполировать и на сферу правового регулирования налогообложения. Несмотря на дискуссионность этой классификации, такой подход, как представляется, правомерен и позволяет показать принципиальную возможность и допустимость ее применения. Таким образом, в рамках правового регулирования налогообложения понятие "режим", или, точнее, "налоговый режим", будет рассматриваться и как совокупность общих условий и правил функционирования налоговой системы (государства, союза государств, основанного на применении единых (полностью либо частично унифицированных, гармонизированных) налоговых правил), и как отраслевой юридический режим, и как специальный институт налогового права и законодательства.

Категория "режим" в правовом регулировании налогообложения пока недостаточно изучена и раскрыта в исследованиях отечественных авторов. Так, Н.С. Иващенко справедливо отмечает, что "одной из отраслей права, в которой наиболее часто употребляется понятие правового режима, является налоговое право. Этим отраслью права используются такие понятия, как "режим налогообложения", "общий режим налогообложения", "специальный налоговый режим", "льготный режим налогообложения", "иные режимы налогообложения". Значения существующего многообразия вышеобозначенных понятий ни авторами, ни законодателями, как правило, не раскрываются" <51>.

<51> Иващенко Н.С. Указ. соч.; Он же. Структура налогового правового режима // Финансовое право. 2006. N 7. С. 14 - 18.

Рассматривая налогово-правовой режим как специфический комплекс правовых средств, характеризующих особое сочетание в налоговом праве взаимодействующих между собой дозволений,

запретов и позитивных обязываний, создающих особую направленность налогово-правового регулирования, Ю.Л. Смирникова называет два вида налогово-правовых режимов: общий (первичный) и специальный (вторичный). В основе первого вида лежат позитивные обязывания (например, обязанность уплатить налог), тогда как режимы второго вида выступают модификацией общего налогово-правового режима и характеризуются наличием особых правил, носящих индивидуально-определенный характер <52>.

<52> См.: Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2004. С. 164 - 165.

Прежде чем продолжить анализ категории "режим" в сфере правового регулирования налогообложения, необходимо затронуть теоретический вопрос, связанный с уяснением места налогового права и налогового законодательства в правовой системе, их отраслевой принадлежности. В данном случае целью является не полномасштабное содержательное раскрытие данного вопроса во всей его глубине, а скорее артикулированное выражение резюмирующей позиции относительно возможных ответов на него.

Вопрос о содержании налогового права и об определении его места в правовой системе может быть сформулирован как проблема отраслевой принадлежности налогового права и налогового законодательства. При этом под отраслями права в данном случае понимаются центральные звенья структуры права, охватывающие "основные, качественно особые виды общественных отношений, которые по своему глубинному экономическому, социально-политическому содержанию требуют обособленного, юридически своеобразного регулирования <...> Отрасли права не просто зоны юридического регулирования, не искусственно скомпонованные совокупности норм, а реально существующие и юридически своеобразные подразделения в самом содержании права" <53>.

<53> Алексеев С.С. Указ. соч. С. 105.

Налоговое право отличается динамичностью, сложностью структуры, многообразием источников, что в немалой степени объясняет отсутствие до настоящего времени общепринятого решения по вопросу определения налогового права и его места в системе права. Однако, принимая во внимание многочисленные работы отечественных и зарубежных авторов по данному вопросу <54> и некоторые общие методологические подходы, используемые в этих исследованиях, можно констатировать, что в настоящее время в отношении ответа на рассматриваемый вопрос существуют различные мнения. Несмотря на многообразие последних, можно выделить ряд общих направлений, в рамках которых налоговое право рассматривается, как, во-первых, институт финансового права; во-вторых, подотрасль финансового права; в-третьих, самостоятельная отрасль права. Существует в определенной степени и компромиссная позиция, согласно которой налоговое право остается подотраслью финансового права, но стремится к обособлению и уже имеет некоторые черты самостоятельной отрасли права <55>.

<54> См., например: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993; Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр "ЮрИнфоР", 2001; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2006; Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест-Фонд, 1995; Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: Учебное пособие. М.: Статус-Кво 97, 2005; Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Юристъ, 2000; Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2002; Финансовое право. Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М.: ООО "ТК Велби", 2003. См. также: Винницкий Д.В. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. N 10. С. 71 - 81; Кучерявенко Н.П. Целостность и системность финансового права // Финансовое право. 2003. N 2. С. 12 - 17; Кучерявенко Н.П. Место налогового права в системе финансово-правовой отрасли // Финансовое право. 2005. N 2. С. 8 - 11; Ровинский Е.А. Предмет советского финансового права // Советское государство и право. 1940. N 3. С. 29 - 48; Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М.: Изд-во АН СССР, 1952. С. 182 - 214; Чибинев В.М. Проблемы определения места налогового права в системе российского права // Налоги (журнал). 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

<55> См.: Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006; СПС "КонсультантПлюс". Данный автор ранее высказывался более категорично в пользу признания налогового права самостоятельной отраслью права (см.: Демин А.В. Общие принципы налогообложения // Хозяйство и право. 1998. N 2, N 3; СПС "КонсультантПлюс").

Соглашаясь с последней позицией, возможно, дополнительный вес доводам в пользу самостоятельности налогового права могло придать соответствующее развитие основных тезисов научных дискуссий отечественных правоведов второй половины XIX в. относительно отраслевой принадлежности финансового и административного права. Диссертант, не углубляясь в детали данной, бесспорно, неисчерпанной темы, рассматривает для целей настоящего исследования налоговое право (законодательство) в качестве формирующейся отрасли права (соответственно и законодательства).

В рамках настоящей работы налоговое право и налоговое законодательство анализируются как однопорядковые, но не тождественные понятия. Их частое параллельное упоминание объясняется тем обстоятельством, что категории "система права" и "система законодательства" используют в науке для выражения соответственно структуры содержания и формы позитивного права <56>. Использование обеих указанных категорий служит для отражения различных аспектов структурной дифференциации и интеграции правовых принципов, норм, положений законодательных и иных юридических актов и доктрины, входящих в правовую систему налогообложения.

<56> Подробнее см.: Мицкевич А.В. Система права и система законодательства: развитие научных представлений и законотворчества // Проблемы современного гражданского права: Сборник статей. М., 2000. С. 20 - 45; Общая теория права: Академический курс: В 2-х т. / Отв. ред. М.Н. Марченко. М., 1998; Поленина С.В. Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. 1999. N 9. С. 5 - 12.

### 2.3. Налоговый режим как совокупность общих условий и правил функционирования налоговой системы

В данном значении рассматриваемый термин отражает важнейшие черты налоговой системы государства и имеет вследствие этого правовое содержание, вбирающее материю не только налогового права, но и отдельных элементов других сфер правовой системы (государственного, административного и других отраслей права), а также иных направлений общественного знания. В таком понимании налоговый режим по своей сути входит в ряд аналогичных общих характеристик государства и его политики (политический режим, экономический режим и прочее).

Налоговый режим часто употребляется и в более узком понимании, ориентированном на юридические аспекты налоговой проблематики, охватывая всю совокупность налоговых правил страны либо их часть, касающуюся какой-либо отдельной области деятельности (государственного регулирования), например, "налоговый режим инвестиций", "налоговый режим внешнеторговых сделок" и т.п. Такое использование термина "налоговый режим" представляется закономерным, учитывая, с одной стороны, общелексическое содержание и многогранность самого понятия "режим", о чем говорилось выше, а с другой - важную роль налоговой системы в современном механизме государственного регулирования.

Практическое применение в данном содержательном наполнении понятие "налоговый режим" находит, например, в общем обзоре нормативно-правовой базы, устанавливающей порядок и условия налогообложения, в справочных изданиях, в публикациях, касающихся налоговой тематики. С точки зрения правового анализа конкретных теоретических и практических проблем налогообложения, более важными представляются категории режима как отраслевого юридического режима и специального института налогового права (законодательства).

### 2.4. Специальный отраслевой режим налогового права

Категория "режим", используемая для обозначения специального отраслевого юридического режима, важна при исследовании вопросов места налогового права в правовой системе, его методов и правовых средств регулирования. В данном случае она охватывает налогово-правовой механизм регулирования, включающий специальный комплекс юридических инструментов и обеспечивающий выполнение функций налоговой системы, достижение выбранной цели воздействия на определенную область общественных отношений (экономических, социальных и др.).

Налоговый режим в этом значении также представляет собой, выступая разновидностью публично-правовых режимов, один из видов специального отраслевого юридического режима. При этом "под юридическим режимом понимается особая, целостная система регулятивного воздействия, которая характеризуется специфическими приемами правового регулирования - особым порядком возникновения и формирования содержания прав и обязанностей, их осуществления, спецификой санкций, способов их реализации, а также действием единых принципов, общих положений, распространяющихся на данную совокупность норм" <57>. В юридическом исследовании категория "правовой режим" помогает осветить особенности различных отраслей права, рассмотреть действующие в их рамках средства правового

регулирования как в целом, так и в отдельности (или по группам).

-----  
<57> Алексеев С.С. Указ. соч. С. 105.

Характеризуя кратко налоговый режим в качестве специального отраслевого режима, можно отметить, что он:

- базируется на принципах, общих началах, лежащих в основе налогового права. В частности, к ним относятся принципы единства системы налогов и сборов; оптимальности и определенности системы налогов и сборов; экономической обоснованности установления налогов и сборов; паритета (гармонизации) интересов государства и налогоплательщиков;

- содержательно вбирает в себя совокупность правовых норм, обеспечивающих регулирование налоговых отношений и общий порядок налогообложения;

- основывается на императивном методе регулирования (методе властных предписаний), в котором доминируют позитивные обяывания, предопределяющие неравенство субъектов налоговых правоотношений, необходимость для них следовать установленным предписаниям и максимально ограничивающие возможность данных субъектов по своему усмотрению приобрести права и обязанности;

- включает специальные юридические средства (инструменты) регулирования, определяющие основания возникновения прав и обязанностей, механизмы юридического воздействия, способы защиты прав и т.д.;

- формализуется в положениях особой области законодательства и кодифицированного акта.

В данный перечень включены лишь основные элементы отраслевого режима налогового права. Характеристика, данная режиму в таком качестве, не претендует на бесспорность.

## 2.5. Налоговый режим как специальный институт налогового права

Как отмечалось ранее, понятие "налоговый режим" широко используется для обозначения элементов, составных частей внутренней структуры налогового права. Выделить данное понятие в таком значении в правовой системе налогообложения позволяют и метод формально-догматического изучения позитивного материала, и метод спекулятивного анализа теории и практики правового регулирования налогов. Не умаляя значения какого-либо из этих методов, нельзя не признать, что последний предоставляет более широкие возможности для научного осмысления содержания данного понятия и его места в правовом регулировании налогообложения.

Сложившаяся в Российской Федерации правовая система регулирования налогообложения, включая в свой понятийный аппарат термин "режим", не содержит его формального определения. Можно предположить, что это объясняется признанием нецелесообразности нормативно-правовой фиксации его содержания, с одной стороны, ввиду сложности нахождения универсальной формулировки, а с другой - в целях возможности более свободного применения указанного термина. Тем не менее отсутствие четко выраженной позиции законодателя затрудняет эффективное использование догматического метода для анализа изучаемой категории и построения аргументации путем прямого обращения к положениям правовых актов. Критические замечания в отношении последних в контексте рассматриваемой проблемы дополнительно будут высказаны далее, при рассмотрении видового состава налоговых режимов.

Н.С. Иващенко, рассматривая правовой режим в налоговом праве с позиции внутриотраслевого подхода и учитывая использование законодателем таких понятий, как "общий режим налогообложения", "специальный налоговый режим", "льготный режим налогообложения", "иные налоговые режимы", предложил следующее его определение: "особый порядок правового регулирования налоговых отношений, выражающийся в определенном сочетании правовых средств, создающий специальные условия для обеспечения нормального функционирования налоговых отношений в целях удовлетворения интересов государства в налоговых поступлениях в бюджет и интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) в соразмерном налоговом бремени и закреплённый в нормативных правовых актах о налогах и сборах" <58>. Данное определение, как представляется, носит общий характер.

-----  
<58> Иващенко Н.С. Понятие правового режима в налоговом праве; СПС "КонсультантПлюс".

Категорию "правовой режим" в налоговом праве возможно интерпретировать в ином, более узком значении. При таком подходе налоговый режим может быть представлен как специальный институт налогового права и законодательства, т.е. совокупность юридических положений, которые взаимосвязаны вследствие общности признаков регулируемого ими вида (типа) общественных

отношений и определяют правовой статус различных групп налогоплательщиков, условия налогообложения отдельных объектов (их категорий), элементы налогообложения и порядок уплаты налогов в типовых ситуациях.

Налоговый режим как институт налогового права и законодательства обладает специальными комплексными юридическими чертами. Специальный характер данного института выражается в том, что он конкретизируется в определенных областях правового механизма налогообложения, видах общественных отношений, связанных общим объектом регулирования, например режим налогообложения доходов физических лиц, режим налогообложения транспортных средств и т.д. Без такой спецификации налоговый режим в принципе может быть с соответствующими оговорками спекулятивно вычленен во внутриотраслевой структуре права, но будет выступать как абстрактно-теоретическая категория, выражающая общую формулу, основу возможной регламентации типовых налоговых ситуаций, групп отношений в налоговой сфере.

Использование определения "специальный" в отношении налогового режима не связано с установленным в законодательстве разграничением или противопоставлением двух типов налоговых режимов: так называемых специальных и остальных, прямо не названных и, видимо, относимых к общим, обычным. Определение "специальный" обусловлено рассмотрением налогового режима в качестве правового института, интегральной части правового механизма регулирования налогообложения, в котором данный институт "материализуется" через целеполагание, связь с соответствующими группами, областями общественных отношений. Именно потенциальную значимость для данного института специфической цели, связи и отражает его определение "специальный", конвертируясь при обозначении отдельных видов налоговых режимов в их соответствующее конкретное обозначение (режим налогообложения нерезидентов, налоговый режим наследства и т.п.).

Налоговый режим как специальный институт налогового права и законодательства является своего рода обобщающей правовой характеристикой, правовой формой регулирования групп налоговых отношений, имеющих единую объектно-целевую основу. Это позволяет показать дискретный характер общего правового механизма регулирования налогообложения с выделением в нем системы налоговых режимов, определяющих правовые основы порядка уплаты налогов в зависимости от статуса налогоплательщика, налогооблагаемого объекта (имущества, операций), его предназначения (цели применения, допустимого использования), вида деятельности налогоплательщика и иных юридических условий и требований. Вычленение в правовом механизме налогового регулирования налоговых режимов дает возможность также структурированно представить использование основных инструментов налогового регулирования, показать основные типовые ситуации их применения. В то же время, система таких режимов в совокупности составляет единый правовой механизм налогообложения.

Налоговый режим как специальный институт налогового права и законодательства является комплексным. Это выражается как с функциональной (практической), так и с формальной точки зрения: налоговый режим охватывает относительно самостоятельные области регулирования общественных отношений, правовая основа которых включает значительный объем юридических норм.

Изучение правового регулирования института налогового режима возможно посредством анализа системы основных элементов (способов) правового регулирования применения режима, включающей:

- требования (обязательные условия);
- ограничения (запреты);
- дозволения <59>.

<59> В числе таких элементов, безусловно, должны быть названы и санкции - необходимое звено в механизме применения режима. Они обеспечивают соблюдение установленного порядка, надлежащую реализацию иных составляющих правового механизма. Не умаляя значения данной группы элементов (санкций) в правовой основе налогового режима, они тем не менее целенаправленно не указаны в общем перечне элементов правовой основы применения налоговых режимов и не будут рассматриваться в дальнейшем, поскольку вопросы ответственности и санкций, принимая во внимание их юридическую специфику и особое место в налогово-правовом механизме, заслуживают самостоятельного изучения.

Названные элементы (способы) лежат в основе юридического механизма применения налогового режима, связывая его как институт налогового права с общими экономическими, политическими, организационными и иными основаниями системы регулирования общественных отношений. В юридическом механизме применения налогового режима дозволения, обязывания запреты (как и в общей системе правового регулирования <60>) выступают в двух основных значениях:

<60> Подробнее см., например: Алексеев С.С. Указ. соч. С. 111; Пугинский Б.И. Теоретические проблемы права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 1999. N 5. С. 23 - 33.

1) как способ правового регулирования, когда они находят свое формальное выражение в соответствующих юридических нормах (дозволительных, обязывающих, запрещающих);

2) как интегральные элементы, когда они носят общий характер, выступая в виде единых исходных нормативных регулирующих начал.

Проанализировав налоговый режим как специальный институт налогового права, можно сформулировать его основные признаки:

а) правовая форма. Налоговые режимы имеют нормативно-правовое закрепление, т.е. они либо прямо называются в законодательстве о налогах и сборах и получают в нем свое формально "обособленное" место, либо выделяются в правовой системе налогообложения вследствие специфики объектов их регулирования и нормативно-правовой основы применения;

б) правовой (организационно-правовой) характер содержания. Каждый налоговый режим в рамках общего правового механизма налогообложения устанавливает порядок регулирования относительно самостоятельных групп общественных отношений, связанных по одному либо нескольким признакам общности - их субъектов (правовых статусов участников налоговых отношений), объектов (налогообложения определенных объектов), сферы применения;

в) целевое и функциональное назначение. Каждый вид налогового режима имеет специфические цели, задачи, свою область регулирования общественных отношений, определяя в ее границах порядок налогообложения и устанавливая элементы налогообложения, статус отдельных субъектов, объектов, временные, пространственные и иные параметры. Правовой механизм налогообложения может быть представлен как совокупность налоговых режимов;

г) комплексное сочетание средств юридического регулирования. Правовая основа применения налогового режима включает определенное сочетание таких средств, специфика которых детерминируется назначением режима, его субъектным и объектным составом, иными факторами.

#### 1.6. Классификация налоговых режимов

Выше обращалось внимание на видовое многообразие налоговых режимов, рассматриваемых в качестве специального института налогового права. При этом собственно их состав остался вне поля изучения. Данный вопрос будет рассмотрен через призму возможной классификации налоговых режимов на основе использования различных характеристик и признаков их разделения. Широкий выбор последних, позволяя представить многообразие налоговых режимов, не всегда дает возможность объединить их в одну общую систему, поскольку допускает создание не одной такой системы, а также не исключает отнесение одного режима к различным классификационным группам.

Видовой состав налоговых режимов можно представить, обратившись в поиске критериев их классификации к формальным основаниям, закрепленным в нормативных правовых актах. В налоговом законодательстве прямо предусмотрены специальные налоговые режимы. В соответствии со ст. 18 НК РФ режимы данной категории могут устанавливаться НК РФ и применяются в соответствии с положениями последнего и иных актов законодательства о налогах и сборах. НК РФ содержит перечень таких режимов, правовую основу применения которых составляют соответствующие положения раздела VIII.1 части второй НК РФ. В перечень включены следующие виды специальных налоговых режимов:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, гл. 26.1 НК РФ);

2) упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ);

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ);

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ).

НК РФ кратко дает характеристику особенностей специальных налоговых режимов, оговаривая, что они могут устанавливать особый порядок определения элементов налогообложения, освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов (ст. 18), а также предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 (п. 7 ст. 12). Таким образом, действующее налоговое законодательство не формулирует содержательных и точных определений не только специальных, но и иных налоговых режимов (равно как и их видов, оснований выделения и связи между ними). При этом различные виды (типы) режимов прямо называются в НК РФ: общий режим налогообложения (например, п. 6 ст. 145), льготный налоговый режим налогообложения (например, п. 3 ст. 284), особый режим налогообложения (например, п. 2 ст. 312), иные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (например, п. 1 ст. 346.1).

Во-первых, такое положение закономерно приводит к различным предположениям и вызывает критику законодателя в отношении решения им рассматриваемых проблем. Так, Н.С. Иващенко считает, что отсутствие обоснования использования специальных налоговых режимов, установленного соотношения общего, специального и иного режима налогообложения и критериев определения того или иного режима не позволяет считать правомерным такое обособление указанных режимов <61>. Н.Н.

Злобин предлагает отказаться от использования понятия "специальный налогово-правовой режим", поскольку любому правовому режиму изначально присущи особая цель и особый механизм ее реализации (достижения), и, следовательно, любой правовой режим (в том числе и налогово-правовой) может быть назван специальным <62>.

-----  
<61> Подробнее см.: Иващенко Н.С. Понятие правового режима в налоговом праве; СПС "КонсультантПлюс".

<62> Подробнее см.: Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук. Москва, 2003. С. 86 - 105.

Во-вторых, отмеченные пробелы в налоговом законодательстве потенциально дают простор для доктринальных классификаций налоговых режимов. Однако данное направление исследования пока не относилось к числу приоритетных. Вопросы, связанные с данной проблемой, должны получить полноценное освещение в рамках специального исследования, поскольку выделение налоговых режимов в отдельные группы либо разделение их по типам имеет юридическое значение для уяснения их роли в механизме налогообложения и изучения их правовой регламентации.

Для выделения видов налоговых режимов в правовом механизме налогообложения могут использоваться разнообразные критерии. Поэтому, не претендуя на универсальность оснований разграничения, далее представляется возможным лишь указать некоторые общие подходы к классификации налоговых режимов.

Наиболее значимые позволяют дать содержательные системные классификации налоговых режимов при использовании по отдельности либо комплексно и отвечают следующим условиям:

- имеют связь с признаками самого налогового режима как института налогового права;
- указывают место (задачи и (или) сферу применения) налогового режима в правовом механизме налогообложения;
- отражают специфику режима, его характер;
- являются системообразующими, предусматривают возможность структурирования групп, типов режимов.

Классификация налоговых режимов только по формальному признаку их использования в понятийном аппарате налогового законодательства затруднительна и непродуктивна ввиду отмеченных выше пробелов в последнем. Кроме того, она была бы односторонней, не позволяющей показать различные аспекты видового многообразия института налогового режима. Поэтому представляется необходимым дополнить эту классификацию, используя следующие основания (признаки, критерии) выделения групп (видов, типов) налоговых режимов.

**1. Предназначение, роль и место налоговых режимов в общем процессе хозяйственной деятельности, в системе государственного социально-экономического регулирования.** С учетом этого среди режимов могут быть, хотя и с определенной долей условности, выделены два типа налоговых режимов - обычные ("простые", ординарные) и экономические (экономического характера) <63>.

-----  
<63> В качестве обычных и экономических налоговых режимов, с определенными оговорками, могут рассматриваться типовые ситуации (режимы) перемещения товаров через таможенную границу, которые регламентируются таможенным законодательством соответственно как основные (гл. 18 ТК РФ) и экономические (гл. 19 ТК РФ) таможенные режимы.

Обычные налоговые режимы, в основе которых лежит общий, т.е. без каких-либо изъятий и ограничений, порядок применения налоговых средств и методов регулирования, с экономической точки зрения не имеют специальных целей, направленных на развитие какого-либо вида деятельности, сектора хозяйства, поддержку отдельных категорий производителей и т.д. Такие режимы призваны обеспечить функционирование налоговой системы, отражающей сложившийся баланс интересов налогоплательщиков и фиска (государства). К данному типу можно отнести, например, налоговый режим наследуемого имущества, налоговый режим заработной платы российских физических лиц.

Экономические налоговые режимы (к которым, например, можно отнести названные в законодательстве специальные налоговые режимы, а также налоговый режим особых экономических зон) занимают важное место в системе государственного регулирования. Их основные цели: обеспечение воздействия государства на отдельные отрасли хозяйства, виды (направления) деятельности; поддержка отдельных категорий экономических субъектов. Данные режимы отличаются более гибким использованием инструментов регулирования, выступают своего рода результатом их адаптации к разнообразным потребностям социально-экономического развития страны, ее регионов. К характерным особенностям налоговых режимов экономического характера можно отнести:

- наличие специальных экономических целей и обоснования (с макроэкономической точки зрения);

- использование в качестве средства государственного воздействия на социально-экономические отношения;

- целевой, индивидуализированный характер (применение режима, преследуя определенные цели, ориентируется, как правило, на квалифицированных участников (имеющих определенный статус, условия применения режима и т.п.) и предполагает использование специальных процедур допуска, использования и завершения режима);

- их применение обычно сопряжено с возложением специфических (иногда дополнительных) требований (представление специальной отчетности, уплата налогов в особом порядке и т.п.);

- возможность получения лицом, которое имеет право на применение режима, заранее известных экономических выгод и преимуществ (например, налоговых льгот).

**2. Категории налогоплательщиков.** В соответствии с данным критерием можно выделить три крупные группы режимов: первая группа распространяется на физических лиц, вторая - на юридических лиц, третья - на индивидуальных предпринимателей. В рамках каждой из этих групп возможна дальнейшая детализация. Например, в зависимости от статуса таких лиц, их резидентства и (или) вида налогооблагаемого объекта (налоговый режим доходов физических лиц-резидентов, налоговый режим иностранных организаций и т.д.).

**3. Определенные виды деятельности (приводящие к возникновению объектов налогообложения) и категории (статус) осуществляющих ее лиц.** Исходя из этого основания можно различать налоговые режимы определенных видов доходов физических (юридических) лиц, например, налоговые режимы доходов от предпринимательской и некоммерческой деятельности, налоговый режим образовательных учреждений.

**4. Особенности статуса либо предназначения и использования объектного состава.** С помощью этого критерия можно различать, например, налоговые режимы объектов недвижимости, транспортных средств, отдельных видов природных ресурсов.

**5. Источники правового регулирования,** в качестве которых могут выступать внутреннее законодательство, международные двусторонние и многосторонние соглашения.

**6. Территориальная локализация.** По данному критерию различаются налоговые режимы отдельных административно-территориальных образований (например, по их уровню), территорий со специальным налоговым статусом (например, налоговый режим специальных экономических зон, таможенного склада, магазина беспошлинной торговли).

**7. Временные границы.** В зависимости от сроков возможного применения налоговых режимов последние могут рассматриваться как бессрочные либо срочные. Налоговые режимы бессрочного характера используются без предварительно заданного периода в силу объективного возникновения и сохранения в силе оснований, установленных законодательством (например, режим налогообложения подарков). Налоговые режимы, связанные с проведением плановых срочных мероприятий, ранее ограничиваются по времени (например, налоговый режим специальных экономических зон).

**8. Льготы по уплате налогов, возможность сокращения налоговой нагрузки.** На основании этого критерия различаются льготные или стимулирующие (связанные с предоставлением льгот по уплате обязательных платежей, иных преимуществ) и общие (т.е. когда платежи уплачиваются в полном объеме) налоговые режимы.

Потребность изучения налоговых режимов диктуется задачами осмысления их роли в современной нормативно-правовой системе регулирования налогообложения. Действующее российское налоговое законодательство апеллирует категорией "режим", но пока, как представляется, еще не достаточно активно и не в полной мере использует предоставляемые ею возможности.

Разработка теории налогового режима приобретает важную роль при изучении отдельных институтов и иных комплексных явлений налогового права и регулирования налогообложения. Исследование последнего применительно к нерезидентам именно в качестве одного из налоговых режимов создает методологическую основу для системного и комплексного изучения налогового регулирования деятельности указанной категории налогоплательщиков.

### **Глава 3. ИСТОЧНИКИ ВНУТРЕННЕГО ПРАВА В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕРЕЗИДЕНТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

В правовом регулировании налогообложения, в том числе и нерезидентов, по-прежнему, несмотря на возрастание роли международно-правовых норм, сохраняют первостепенное значение источники внутригосударственной (национальной) правовой системы, т.е. признаваемые и воспроизводимые последней формы выражения (и закрепления) юридических норм, их разъяснения и толкования. В данном случае, используя расширительное понимание понятия "источник правовых норм" (вследствие чего наряду с конституцией и законодательными актами, которые в строго формальном смысле только и могут рассматриваться в качестве таких источников), в предложенный перечень включены также подзаконные акты, решения судебных органов, правовой обычай, общепризнанные правовые принципы,

положения доктрины. Такой подход можно аргументировать тем, что, во-первых, "подзаконное нормотворчество" в определенных случаях выступает одной из форм проявления делегированного законодательства. Во-вторых, подзаконные акты, положения судебной практики и доктрины, общие принципы права с содержательной точки зрения влияют на правовое регулирование в налоговой сфере.

### 3.1. Конституция Российской Федерации

В российской правовой системе Конституция РФ <64> признается правовым актом высшей юридической силы (Основным Законом), имеющим прямое действие <65>. Положения Конституции РФ 1993 года как источник правового регулирования налоговых отношений, непосредственно определяющие порядок уплаты отдельных видов налогов или налогообложения конкретных объектов, могут рассматриваться условно, исходя из ее главенствующего положения в системе источников национального законодательства (включая налоговое). В Конституции РФ закреплены важнейшие правовые принципы и основы материального и процессуального законодательства, нормы и стандарты правового регулирования, деятельности государственных и местных органов власти и т.п. Конституционные нормы, таким образом, образуют своего рода юридический фундамент всей конструкции правового регулирования общественных отношений.

-----  
<64> Российская газета. 1993. N 237. 25 декабря.

<65> См.: Комментарий к Конституции Российской Федерации. М.: БЕК, 1996. С. XVII; Конституции государств Европейского союза. М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1997. С. 658 - 659; Сравнительное конституционное право. М.: Манускрипт, 1996. С. 71 - 72. Такое понимание и значение конституции обуславливается общими принципами и ценностями, лежащими в основе правовой системы современной России, берущими начало в демократической традиции континентального европейского права, одна из основных идей которой была выражена в ст. 16 французской Декларации прав человека и гражданина 1789 года: "Общество, где не обеспечена гарантия прав и нет разделения властей, не имеет Конституции" (Французская Республика. Конституция и законодательные акты. М.: Прогресс, 1984. С. 29).

Вместе с тем, в Конституции РФ имеются нормы, которые непосредственно относятся к правовому регулированию налоговых отношений. Например: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют" (ст. 57). Эти положения имеют особое значение и для налогоплательщиков, и для государства.

Закрепляя общие правила и принципы государственного вмешательства в экономику, конституционные нормы создают юридическую основу финансового, налогового и иных способов и форм регулирования. Они определяют общий порядок и условия издания правовых актов, принципы правотворческой деятельности органов власти, в том числе в сфере налоговых отношений, четко обозначают границы областей осуществления законодательной и исполнительной ветвей государственной власти и, следовательно, в целом определяют сферы законодательного (в узком значении этого термина, т.е. путем принятия законов) и подзаконного нормотворчества, прежде всего через издание указов и распоряжений Президентом РФ, постановлений и распоряжений Правительством РФ.

Конституция РФ относит таможенное и налоговое (в части федеральных налогов и сборов) регулирование к ведению федеральных органов (соответственно п. "ж" и п. "з" ст. 71). В совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов находится установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации (п. "и" ст. 72). Органы местного самоуправления вправе устанавливать местные налоги и сборы (ст. 132). Данное право местных органов не является абсолютным и может быть реализовано с учетом общих правил налогообложения <66>. Принимая во внимание федеративное устройство России и вытекающие из этого дополнительные проблемы в области функционирования единой "внутринациональной" правовой системы (к сожалению, многие из которых не решены до настоящего времени), в данных конституционных положениях сформулирован один из важнейших принципов российского налогового права. Он напрямую связан со ст. 8 Конституции РФ, которая закрепляет единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств на территории РФ. В качестве гарантии, обеспечивающей соблюдение данной нормы, Конституцией РФ запрещается установление на российской территории внутренних таможенных границ, введение сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ст. 74).

-----  
<66> Подробнее см.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 мая 1996 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 ст. 58 и пункта 2 ст. 59 Федерального закона от 28 августа 1995 года "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (с

изменениями от 22 апреля 1996 г.) // СЗ РФ. 1996. N 23. Ст. 2811; Постановление Конституционного Суда РФ от 16 октября 1997 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 ст. 49 Федерального закона от 28 августа 1995 года "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4902.

Таким образом, совокупность положений Конституции РФ как источника права образует суть одного из главных принципов всей основы правового регулирования в сфере налогообложения - принцип конституционности. Данный принцип предполагает строгое соответствие всех правовых источников основам налогового регулирования, закрепленным в Основном Законе страны, и подлежит неукоснительному соблюдению как при издании законодательных и подзаконных актов, так и в правоприменительной практике.

### 3.2. Закон в системе источников налогообложения нерезидентов

Среди источников правового регулирования налогов законы всегда играли и сохраняют в настоящее время главенствующую роль с точки зрения не только формы, но и содержания. Формально законодательные акты по своей юридической силе следуют в иерархической системе нормативных актов сразу за конституцией, и им должны соответствовать все иные правовые акты, находящиеся на нижних ступенях этой системы <67>. Такой статус закона подтверждается правотворческой и правоприменительной практикой <68>. Как и ранее, на первых этапах развития правового механизма налогообложения нерезидентов, впрочем, как и во всей системе налогового регулирования, сегодня законодательные акты продолжают играть определяющую роль прежде всего с содержательной точки зрения: законом первоначально устанавливаются не только виды налогов, но и порядок, условия их применения, общие правила уплаты. Сфера законодательного (в узком значении данного понятия) регулирования имеет некоторые исключения в таможенной области вследствие расширения нормотворческих полномочий исполнительных органов. Тем не менее закон как источник таможенного права сохраняет свое значение, а законодательные нормы достаточно широко представлены в таможенно-правовой системе.

<67> В данном случае (и в настоящей главе в целом) речь идет исключительно о "внутренних" источниках правовых норм. Международные соглашения будут рассматриваться в следующей главе.

<68> Подробнее см.: Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности. М.: Международные отношения, 1998. С. 93 - 97; Марченко М.Н. Закон в системе источников романо-германского права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 3. С. 33 - 43.

Понятия "законодательство", "закон" используются в настоящем параграфе в узком смысле, охватывающем только собственно законы, т.е. издаваемые от имени государства правовые акты, принимаемые по особой процедуре представительным органом либо всенародным голосованием (на референдуме). Такое узкое толкование понятия "законодательство" распространено и в нормотворческой практике. В качестве примера можно привести соответствующие положения ГК РФ (ст. 3), где понятие "законодательство" используется именно в узком значении. В соответствии с таким пониманием, впервые закрепленным в новом российском законодательстве на уровне кодификационного акта, гражданское законодательство определяется как состоящее только из ГК РФ и принятых в соответствии с ним иных федеральных законов.

Данный подход позднее был воспринят при разработке НК РФ, в котором налоговое законодательство также понимается в узком значении, т.е. как состоящее из законов. Эта форма прямо названа в отношении правовых актов федерального и регионального уровня. Применительно к источникам налогового законодательства, разрабатываемого административно-территориальными (муниципальными) образованиями, в НК РФ используется термин "нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления". Учитывая особенности нормотворческого процесса на данном уровне и принимая во внимание, что такие акты, как правило, занимают высшие позиции в иерархии источников этой ступени и составляют часть "местного законодательства", применение указанного термина, видимо, объясняется больше юрико-техническими соображениями, нежели формальными аспектами, и, таким образом, не является основанием для расширительного понимания налогового законодательства в целом.

В ранее издаваемых в СССР (и России) нормативных правовых актах и в практике отечественной юриспруденции традиционно строго не различались понятия "закон", "законодательство", "нормативные правовые акты". Обычно понятия "закон", "законодательство" применялись расширительно, что позволяло использовать их для обозначения любого правомерно изданного нормативного правового акта. Поэтому закономерно, что уже с середины 60-х годов XX в. начало складываться, как заметил

профессор А.Л. Маковский, "понятие "законодательство", которое охватывало законы в собственном смысле слова, указы Президиума Верховного Совета и нормативные акты Правительства - постановления Правительства и даже нормативные распоряжения, если такие появлялись" <69>. Другими словами, расширительное толкование понятия "законодательство" позволяло включать в него нормативные акты высших органов законодательной и исполнительной власти страны, а иногда и вообще все правовые акты.

-----  
<69> Маковский А.Л. О концепции первой части Гражданского кодекса // Вестник ВАС РФ. 1995. N 4. С. 84.

Законодательные акты, выступающие в роли источника регулирования налоговых отношений с участием нерезидентов (иностранцев), можно разделить на следующие группы, используя в качестве основания классификации содержание (предмет регулирования):

- акты законодательства о налогах и сборах (называемые далее также "налоговые законы"), предметом регулирования которых являются налоговые отношения в целом и с участием нерезидентов в частности;

- законодательные акты, в которые включены отдельные нормы, касающиеся налогообложения нерезидентов;

- законы, содержащие таможенные нормы налогового характера (называемые далее "таможенно-налоговые нормы"), под которыми в данном случае понимаются нормы, регулирующие условия и порядок установления, взимания, уплаты таможенных платежей налогового характера <70>.

-----  
<70> Поскольку возможность (целесообразность) выделения последней группы, в отличие от предыдущих, в качестве самостоятельного вида источников в данном контексте представляется дискуссионной, дополнительные аргументы в обоснование данного выбора будут представлены ниже.

В правовом механизме налогового регулирования, в том числе деятельности нерезидентов, основное место принадлежит налоговым законам, имеющим своим главным предметом регламентацию отношений, возникающих в связи или по поводу уплаты налогов. В них содержатся в систематизированном виде нормы, устанавливающие права и обязанности плательщиков, должностных лиц и государственных органов, даются определения элементов налогов и юридико-техническая основа их взимания, регламентируются применения санкций и иные аспекты налогообложения.

Среди указанных актов НК РФ сегодня занял центральное место, поскольку непосредственно затрагивает все основные правовые вопросы, возникающие в налоговой практике. По юридической силе НК РФ, равно как и иные законодательные акты, уступает только Конституции РФ. При этом, являясь "специальным" кодифицированным актом, т.е. нормативным правовым документом, обеспечивающим государственное регулирование в определенной сфере общественных отношений, НК РФ выступает своего рода "налоговой конституцией", юридической основой, на которой строится и развивается налоговое законодательство и в соответствии с которой осуществляется принятие подзаконных актов по налоговым вопросам.

НК РФ четко определяет в узком значении формальное содержание современного законодательства РФ о налогах и сборах. Оно включает собственно НК РФ, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (которое, в свою очередь, состоит из законов о налогах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ) и нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах (которые могут приниматься представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ). Указанные законы и другие нормативные правовые акты именуются в НК РФ "законодательство о налогах и сборах". Обычно такое обозначение используется в других правовых актах и в доктринальных исследованиях.

Нормы, регулирующие отдельные вопросы применения налогообложения нерезидентов, содержатся не только в специальных налоговых законах, но и в других, не относящихся к законодательству о налогах и сборах, законодательных актах (далее называемых также "неналоговые законы"). Поэтому последние, наряду с НК РФ и иными налоговыми законами, отнесены к источникам правового регулирования налогообложения нерезидентов. Тенденция к интеграции правовых норм, устанавливающих правила налогообложения, в едином блоке правовых актов, составляющих в совокупности законодательство о налогах и сборах, возникла практически сразу после начала проведения налоговых реформ в России в начале 90-х годов прошлого века. Одна из первых попыток "концентрации" налоговых норм получила формальную основу в Постановлении Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. N 3255-1 "О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации", в котором было установлено, что "проекты законодательных актов Российской Федерации, регулирующих отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от

налогов" (п. 2) <71>. Однако длительное время правотворческая деятельность в области налогообложения практически не кодифицировалась, и налоговые законы, устанавливающие как общие правила налогообложения <72>, так и порядок уплаты отдельных видов налогов <73>, принимались в форме отдельных документов.

-----  
<71> ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. N 32. Ст. 1874.

<72> См., например: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. N 11. Ст. 527.

<73> См., например: Закон РФ от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1991. N 52. Ст. 1871; Закон РФ от 12 декабря 1991 г. N 2025-1 "О налогообложении доходов банков" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. N 12. Ст. 595; Закон РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" // ВСНД и ВС РФ. 1992. N 12. Ст. 599.

Ситуация изменилась только после принятия сначала части первой, а затем части второй НК РФ. Несмотря на критику "поспешности" кодификационного процесса и многочисленные последующие изменения НК РФ, нельзя не видеть его решающую роль в объединении налоговых норм и повышении уровня источника, в котором они фиксируются.

Во-первых, закон занял главенствующее место в системе правового регулирования налогообложения, ввел подзаконное нормотворчество в жесткие рамки, установленные законодательством о налогах и сборах. В.Г. Пансков, говоря о многообразии источников налогового законодательства, отметил, что "налоговые отношения до принятия в целом Налогового кодекса Российской Федерации регулировались более чем 30 федеральными законами, а также примерно 20 постановлениями Правительства, многочисленными инструкциями, методическими рекомендациями и письмами Минфина, Центробанка, Министерства по налогам и сборам. Кроме того, в каждом субъекте Федерации существовало огромное число законодательных и нормативных актов, регулирующих порядок исчисления и уплаты региональных и местных налогов" <74>.

-----  
<74> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2002; СПС "КонсультантПлюс".

Во-вторых, изменилась практика включения в законы, касающиеся различных вопросов государственного регулирования экономических и социальных отношений и не относящиеся к актам законодательства о налогах и сборах, норм, непосредственно определяющих правила уплаты налогов. Безусловно, одним из наиболее эффективных средств воздействия на данные отношения являются налоговые инструменты. Непосредственное регулирование последних в рамках указанных законов выглядит, на первый взгляд, удобным. Однако такой узкофункциональный подход в масштабах развития правовой системы налогообложения влечет девальвацию налогового законодательства, приводит к противоречиям и снижению его эффективности. Поэтому налоговые нормы постепенно "переносятся" в НК РФ (иные акты законодательства о налогах и сборах), а их прежнее место в этих непрофильных законах занимают отсылочные положения к налоговому законодательству <75>.

-----  
<75> См., например: Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" (ст. 13) // СЗ РФ. 1996 N 1. Ст. 18; Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" (ст. 36) // СЗ РФ. 25.07.2005. N 30 (ч. II). Ст. 3127.

Тем не менее полностью "освободить" акты, не относящиеся к законодательству о налогах и сборах, от налоговых норм трудно за короткий период. Впрочем, практическая необходимость и теоретическая обоснованность такого правотворческого устремления дискуссионна <76>. Поэтому положения, касающиеся налогового регулирования, пока имеют место в неналоговых законах. Кроме того, объединение налоговых норм в одном правовом акте (либо в их единой системе) вряд ли пока достижимо, поскольку в современной правовой системе России активно развивается межотраслевое законодательство и формируются комплексные правовые институты. Это, в свою очередь, способствует проникновению налоговых норм в правовые акты смежных отраслей законодательства и областей правового регулирования.

-----  
<76> Подробнее см.: Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006; СПС "КонсультантПлюс".

Наличие данного процесса и его результаты признаны и Конституционным Судом РФ. Так, данный Суд в Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П пришел к выводу, что положения Закона РФ от 1 апреля 1993 г. "О Государственной границе Российской Федерации" <77> об установлении сбора за

пограничное оформление не противоречат Конституции РФ, подтвердив тем самым (хотя и косвенно) законность включения налоговых норм в акты, не относящиеся к законодательству о налогах и сборах <78>.

-----  
<77> ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 17. Ст. 594.

<78> Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // СЗ РФ. 1997. N 46. Ст. 5339.

Судебно-арбитражная практика, исходя из данности, выраженной в воле законодателя, также не ставит под сомнение юридическую силу и возможность применения налоговых норм, если они не включены в акты налогового законодательства. Как указал Пленум ВАС РФ, в соответствии с п. 1 ст. 56 НК РФ "льготы по налогам и сборам устанавливаются законодательством о налогах и сборах, которое согласно пункту 1 статьи 1 НК РФ состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. В связи с этим впрямь до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения" <79>.

-----  
<79> Пункт 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Налоговые аспекты отчетливо проявляются в современном правовом регулировании бюджетной системы. Пока отсутствует строгое разграничение бюджетных и налоговых правоотношений. "Это объективно обусловлено прежде всего тем, что налоговая политика является составной частью бюджетно-финансовой политики. Бюджетные законы, включая законы о федеральном бюджете, содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере, меняющие налоговые обязательства, в том числе устанавливающие новые коэффициенты при исчислении налогов, освобождающие определенные субъекты от налоговых взносов и т.д. При этом в ряде случаев прямо указывается, что отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов" <80>.

-----  
<80> Особое мнение судьи Т.Г. Морщаковой к Постановлению Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции" // СЗ РФ. 1997. N 8. Ст. 1010.

В различных законах иногда встречаются нормы, призванные обеспечить налогоплательщикам дополнительные гарантии против ухудшения их положения вследствие изменения законодательства (так называемая "дедушкина оговорка" <81>). Данные положения имеют важное значение для создания стабильного благоприятного инвестиционного климата и в немалой степени затрагивают интересы и иностранных организаций (налогоплательщиков-нерезидентов). Например, согласно ст. 38 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" "акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков - резидентов особых экономических зон, за исключением актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне". Сохранение в течение срока реализации приоритетных инвестиционных проектов не менее благоприятных (по сравнению с теми, которые действовали на момент начала их финансирования) размеров налоговой нагрузки и режимов инвестирования предусмотрены и Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" <82>.

-----  
<81> Подробнее см.: Фадеев Д.Е. Инвестиции, налоги и "дедушкина оговорка" // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 1. С. 12 - 18; Халиков Ф.Ф. Проблемы и практика применения "дедушкиной оговорки" // Ваш налоговый адвокат. 2002. N 2. С. 30 - 38.

<82> СЗ РФ. 1999. N 9. Ст. 1096.

К рассматриваемой группе источников можно отнести и законы о ратификации или одобрении международных договоров, содержащих налоговые нормы. Так, в соответствии со ст. 15 Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" <83> подлежат обязательной ратификации, в частности, международные договоры, исполнение которых требует изменения действующих или принятия новых федеральных законов, а также устанавливающие иные правила, чем предусмотренные законом <84>.

-----  
<83> СЗ РФ. 1995. N 29. Ст. 2757.

<84> Подробно международно-правовые источники будут рассматриваться ниже.

Выделение норм, регулирующих условия и порядок установления и уплаты таможенных платежей, в качестве вида источников правового регулирования налогообложения нерезидентов объясняются следующими факторами:

- таможенные налоговые платежи, относящиеся к регулированию деятельности нерезидентов - это составная часть предмета исследования настоящей диссертации;

- таможенные нормы, несмотря на формальное исключение российским законодательством таможенных пошлин из числа федеральных налогов и сборов, в настоящее время занимают значительное место в правовом механизме налогового регулирования, что позволяет выделить среди них налоговую составляющую, объединив их в отдельную группу;

- в пользу обособления указанной группы законов свидетельствует и специфичный порядок принятия таможенно-налоговых норм, одновременно определяемый особенностями правотворческого процесса в таможенной и налоговой сферах.

При рассмотрении актов таможенного законодательства в контексте изучения источников правового регулирования налогообложения нерезидентов возникают вопросы: как избежать коллизии между нормами налогового и таможенного законодательства; может ли таможенное законодательство включать некие положения, расширяющие нормотворческую компетенцию ФТС РФ в сфере налогообложения? Ответы на такие вопросы будут отрицательными, если исходить из ст. 4 НК РФ во взаимосвязи с положениями его иных статей. Именно налоговое законодательство, состоящее из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов, устанавливает систему налогов и сборов, а также определяет общие принципы налогообложения в Российской Федерации (ст. 1 НК РФ). Поэтому при издании правовых актов по вопросам налогообложения налоговое законодательство, если оно не предусматривает специальных исключений, имеет приоритет. Вместе с тем таможенное законодательство в области регулирования обязательных платежей не занимает подчиненное место, и его положения не могут рассматриваться лишь как факультативные. Это относится к взиманию и "обычных" налогов, и таких "особых" платежей, как таможенные пошлины. Таможенная пошлина формально исключенная из перечня налогов, установленных НК РФ, в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2004 г. N 95-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах" <85>, тем не менее, как представляется, не утратила своей налоговой природы.

-----  
<85> СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3231.

До принятия НК РФ соотношение таможенного и налогового законодательства имело больше теоретический характер, поскольку таможенные вопросы в "налоговых" законах практически не затрагивались, а если и упоминались, то в качестве отсылки к соответствующим нормам таможенного законодательства. Необходимость четкого разграничения сферы регулирования таможенного и налогового законодательства выражена в Определении Конституционного Суда РФ от 8 июня 2000 г. N 118-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Твин Холдинг Интернешнл" на нарушение конституционных прав и свобод применением положений статей 31 и 126 Таможенного кодекса Российской Федерации" <86>. В этом Определении, в частности, отмечается, что в силу ст. 71 Конституции РФ таможенное регулирование и федеральные налоги являются самостоятельными сферами правового регулирования (пункты "ж", "з"). В настоящее время рассматриваемая проблема конструктивно решена НК РФ и ТК РФ, что, впрочем, не снимает трудностей в поиске ответов на конкретные вопросы, возникающие в практике применения таможенного и налогового законодательства, при выявлении коллизий и противоречий <87>. В целях фиксации наиболее значимых (прежде всего с точки зрения рассмотрения источников правового регулирования налогообложения нерезидентов) аспектов соотношения таможенного и налогового законодательства представляется целесообразным несколько подробнее остановиться на некоторых принципах, закрепленных в нормах НК РФ и ТК РФ <88>.

-----  
<86> Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. N 2.

<87> См., например: Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Проспект, 2004. С. 1030 - 1033.

<88> Подробнее см.: Шавшина В.П. Таможенные платежи и полномочия таможенных органов в НК РФ (постатейный комментарий). М.: АПЭК-ПРЕСС, 2002.

В статье 1 (п. 1) НК РФ установлено, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Таким образом, четко определяются состав данной отрасли законодательства и иерархия охватываемых ею законодательных актов. Предмет правового регулирования законодательства о налогах и сборах определяется в ст. 2 НК РФ, устанавливающей специальный порядок регулирования отношений, возникающих при перемещении товаров через таможенную границу. Наиболее важное значение для решения рассматриваемой проблемы имеют положения второго абзаца ст. 2 НК РФ: "К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом". Этим положениям корреспондируют и нормы ТК РФ: "При регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство РФ применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах" (п. 1 ст. 3 ТК РФ). Таким образом, налоговое и таможенное законодательство закрепляют основной принцип разграничения сфер регулируемых им отношений, отдавая приоритет в фискальной области налоговому законодательству. Компетенция таможенного законодательства формируется по "остаточному" принципу, что, впрочем, не умаляет его значения.

В рассматриваемой группе законов, содержащих таможенно-налоговые нормы, можно выделить несколько видов законодательных актов. Во-первых, таможенные законы, устанавливающие виды таможенных платежей и правила их уплаты. Прежде всего это ТК РФ и Закон РФ от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе" <89>. Во-вторых, законы, предусматривающие специальный (в части порядка осуществления внешнеэкономической деятельности и применения таможенных платежей) статус отдельных территориальных образований. Такой статус, как правило, определяется комплексом норм различных отраслей законодательства, затрагивая не только таможенное право, но и иные сферы государственно-правового регулирования. Правовой основой регулирования режимов отдельных территорий являются Федеральные законы от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" <90> и от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации". Впрочем, и до принятия этого Закона рассматриваемая конструкция "внутренних офшоров" использовалась в отечественной практике <91>, которая была затем скорректирована в соответствии с его требованиями <92>. В-третьих, законы, определяющие основные условия и принципы внешнеэкономических отношений, а также регламентирующие порядок перемещения через таможенную границу отдельных предметов либо совершения отдельных операций во внешнеэкономической сфере. Например, Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" и Закон РФ от 15 апреля 1993 г. N 4804-1 "О вывозе и ввозе культурных ценностей" <93>.

-----  
<89> ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 23. Ст. 821.

<90> СЗ РФ. 2003. N 50. Ст. 4850.

<91> См., например: Федеральный закон от 31 мая 1999 г. N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области" // СЗ РФ. 1999. N 23. Ст. 2807.

<92> См., например: Федеральный закон от 22 января 1996 г. N 13-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области" // СЗ РФ. 1996. N 4. Ст. 224. Отменен в связи с принятием Федерального закона от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 3. Ст. 280.

<93> ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 20. Ст. 718.

Таким образом, закон в налоговой и таможенной сферах, как и в целом в правовой системе России, занимает центральное место, служит их "основной категорией" <94>, несмотря на возрастание значения актов, издаваемых органами исполнительной власти. Закон определяет основные параметры налогового и таможенного регулирования. Как источник налоговых и таможенных правовых норм он обладает всеми признаками, свойственными данному виду правового акта в правовой системе:

-----

<94> Подробнее см.: Керимов Д.А. Законодательная техника: Научно-методическое и учебное пособие. М.: Инфра-М-Норма, 2000. С. 19 - 25.

а) закон принимается только высшим представительным органом государственной власти - парламентом страны - или всенародным голосованием (референдумом) в особом порядке, предусмотренном конституцией и регламентом парламента или правилами одобрения закона путем референдума;

б) закон регулирует основополагающие, наиболее значимые общественные отношения;

в) нормы закона устанавливают общие правила поведения, обязательные для исполнения всеми государственными органами, гражданами государства, общественными организациями, должностными лицами, иными субъектами, указанными в самом законе;

г) закон обладает высшей юридической силой в системе внутрисударственных правовых актов, поэтому любые иные правовые решения, изданные не на основании и не во исполнение закона, а тем более не соответствующие или противоречащие закону, должны признаваться недействительными;

д) правовые нормы, в форме закона регулирующие общественные отношения, должны быть максимально исчерпывающими, точными и ясными;

е) закон является наиболее устойчивым и стабильным правовым актом, изменения, дополнения или отмена которого допустимы лишь в исключительных случаях в силу объективной общественной необходимости.

### 3.3. Подзаконные акты

Несмотря на официальную позицию закрепления за НК РФ и принятыми в соответствии с ним законами статуса основных источников налоговых норм и на значительный прогресс в воплощении данной цели, подзаконные акты сохраняют важное значение в механизме правового регулирования налогообложения нерезидентов, как, впрочем, и налоговых отношений в целом. До введения в действие кодифицированного налогового законодательства данные акты занимали гораздо большее место. Как заметил А.В. Демин, "на первоначальном этапе становления налогового права России, начиная с 1991 года и вплоть до принятия НК РФ, в общей массе источников налогового права преобладало подзаконное нормотворчество" <95>.

-----  
<95> Демин А.В. Налоговый кодекс в системе источников налогового права России // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 7. С. 29.

Подзаконные акты должны подчиняться общим принципам правовой системы государства. Само определение данных актов как подзаконных указывает на то, что они принимаются во исполнение и развитие законов и должны им соответствовать. Таким образом, источником налоговых норм могут быть подзаконные нормативные правовые акты, изданные в соответствии с Конституцией РФ и налоговым законодательством (понимаемым в узком значении, т.е. включающим НК РФ и принятые в соответствии с ним законы). Различные правовые акты по конкретным вопросам, не содержащие общих правил (распоряжения правительства, приказы руководителей налоговых органов о назначении на должность, перечислении средств, объявлении дисциплинарного взыскания и проч.), не относятся к источникам налоговых норм. Данные акты являются ненормативными (индивидуальными) и выступают в качестве юридических фактов - порождают, изменяют или прекращают конкретные правоотношения в налоговой сфере.

В настоящее время в российском законодательстве отсутствует легальное определение нормативного (и ненормативного) правового акта. Верховным Судом РФ было предложено следующее понимание данного термина: "Под нормативным правовым актом понимается изданный в установленном порядке акт уполномоченного на то органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица, устанавливающий правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом. Под правовым актом индивидуального характера понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц" <96>. Постановление, содержащее приведенное разъяснение, утратило силу в соответствии с п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. N 2 "О некоторых вопросах, возникших в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса РФ" <97> (однако в п. 12 этого Постановления, тем не менее, было воспроизведено приведенное выше определение нормативного правового акта). Постановление Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. N 2 также было отменено в связи с принятием им рекомендаций о порядке и условиях рассмотрения судами общей юрисдикции дел, связанных с оспариванием нормативных правовых актов <98>. В этих рекомендациях уже отсутствовало

определение данных актов, а указаны лишь их существенные признаки (издание в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений).

-----  
<96> Пункт 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27 апреля 1993 г. N 5 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону" // Бюллетень ВС РФ. 1993. N 7.

<97> Бюллетень ВС РФ. 2003. N 3.

<98> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" // Бюллетень ВС РФ. 2008. N 1.

В правотворческой и правоприменительной практике используется определение термина "нормативный правовой акт", сформулированное Государственной Думой РФ, в соответствии с которым таким актом предлагалось считать "письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм" <99>. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 11 ноября 1996 г. N 781-II ГД "Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации", в которое первоначально было включено приведенное выше определение нормативного правового акта, было затем отозвано <100>. Тем не менее это определение стало широко использоваться в ведомственных актах и в судебной практике <101>. Свою легитимизацию и "вторую жизнь" оно обрело в Разъяснениях о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Приказом Минюста РФ от 17 апреля 1998 г. N 42 <102>.

-----  
<99> См.: пункт 2 Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. N 88 "Об утверждении Разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. N 23.

<100> См.: Дунаев П.К. Полномочия Минфина России по разъяснению законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 10. С. 11.

<101> См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 года N 12547/06 "Об оставлении без изменения Определения ВАС РФ от 24 августа 2006 года N 8519/06" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 3.

<102> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. N 10. Данный Приказ признан утратившим силу согласно Приказу Минюста РФ от 14 июля 1999 г. N 217 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" (Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. N 31), который, в свою очередь, был отменен названным выше Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. N 88. В действующей редакции указанных Разъяснений также содержится рассматриваемое определение нормативного правового акта.

В принципе примерное описание понятия "нормативный правовой акт", весьма схожее с приведенным выше, можно вывести и из положений Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" <103>, касающихся нормотворческих функций государственных органов. В соответствии с подп. "а" п. 2 Указа "под функциями по принятию нормативных правовых актов понимается издание на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов обязательных для исполнения органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами правил поведения, распространяющихся на неопределенный круг лиц".

-----  
<103> СЗ РФ. 2004. N 11. Ст. 945.

Важная роль подзаконных источников правовых норм обусловлена наличием отсылочных норм в текстах законодательных актов, а также содержащихся в них неясностей и неоднозначно трактуемых

("каучуковых") формулировок. Поэтому вполне ожидаемо, что решение проблемы восполнения "пробелов" и внесения уточнений в сфере законодательного регулирования часто пытаются найти на пути использования механизма делегирования полномочий и активного подзаконного нормотворчества. Налоговое право России исходит из того, что вопросы, связанные с налогообложением нерезидентов, по общему правилу являются предметом осуществления нормотворческих полномочий высших (законодательных) органов РФ, ее регионов и административно-территориальных (муниципальных) образований. В соответствии с НК РФ (ст. 4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с обложением налогами и сборами, могут издавать:

а) Правительство РФ;

б) федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела <104>;

<104> При этом федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы РФ не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

в) органы исполнительной власти субъектов РФ;

г) исполнительные органы местного самоуправления.

Названные органы издают такие акты, во-первых, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах; во-вторых, в пределах своей компетенции; в-третьих, при условии, что они не изменяют или дополняют законодательство о налогах и сборах.

"Перераспределение" правотворческих полномочий (или их делегирование) создает предпосылки для повышения роли исполнительной власти в государственно-правовом механизме налоговой политики. Участие в нормотворчестве позволяет органам исполнительной власти осуществлять разработку налогово-правовых актов и выступать в качестве правотворческого органа, утверждающего нормативные акты в порядке делегированного законодательства (предоставленных полномочий).

Рассматриваемый блок подзаконных актов включает разные по статусу правовые документы, отдельные виды которых с формальной точки зрения не могут считаться в строгом смысле источниками налогового права. По юридической силе главенствующее положение среди подзаконных нормативных актов, выступающих в качестве источников норм правового регулирования налоговых отношений (в том числе с участием нерезидентов), занимают акты, исходящие от высших органов государственной власти (Президента и Правительства РФ), общие нормотворческие полномочия которых закреплены в Конституции РФ, а по конкретным направлениям государственного управления - в соответствующих законодательных актах.

Конституция РФ содержит нормы, определяющие нормотворческие полномочия Президента РФ. Он издает свои решения в форме указов и распоряжений (ст. 90). Наиболее активно нормотворческая деятельность Президента России в налоговой сфере осуществлялась в первые годы проведения налоговых реформ (примерно до второй половины последнего десятилетия прошлого века), обеспечивая правовую основу перехода к децентрализованной системе регулирования экономики и либерализацию условий экономической деятельности. В настоящее время в налоговой сфере указами Президента РФ по преимуществу регулируются общеорганизационные вопросы <105>. Учитывая, что Президент РФ по своему статусу не входит в систему исполнительных органов власти, приведенные выше положения ст. 4 НК РФ на него не распространяются, а издаваемые им правовые акты в состав налогового законодательства не включаются.

<105> См., например: Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" (п. 15).

Полномочия Правительства РФ по изданию подзаконных актов реализуются путем принятия постановлений и распоряжений на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных законов, нормативных указов Президента РФ (ст. 115 Конституции РФ). Данное положение, рассматриваемое в системной связи с теми конституционными нормами, которые предусматривают наличие федеральных законов как правовых инструментов ограничения основных прав (например, часть 3 ст. 55 или ст. 57 Конституции РФ), позволяет говорить о рассматриваемых полномочиях Правительства РФ как о делегированном законодательстве <106>.

<106> Подробнее см.: Абзалова Л.Ф. Делегированное законодательство // Государственная власть и местное самоуправление. 2007. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Постановлениями Правительства РФ, как правило, регулируются самые важные вопросы на уровне подзаконного регулирования налогообложения <107>. В области таможенного налогообложения, особенно таможенно-тарифного регулирования, решения Правительства РФ занимают более важное значение, чем в сфере "обычных" налогов и сборов. Это обусловлено тем, что таможенное законодательство оставляет значительно большее поле для регламентарного нормотворчества, в частности, для утверждения таможенного тарифа (ставок таможенных пошлин и перечня товаров, к которым они применяются <108>, порядка определения таможенной стоимости <109>).

<107> См., например: Постановление Правительства РФ от 17 января 2002 г. N 19 "Об утверждении Перечня важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость" // СЗ РФ. 2002. N 3. Ст. 226.

<108> См., например: Постановление Правительства РФ от 27 ноября 2006 г. N 718 "О Таможенном тарифе Российской Федерации и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности" // СЗ РФ. 2006. N 50. Ст. 5341.

<109> См., например: Постановление Правительства РФ от 13 августа 2006 г. N 500 "О порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 34. Ст. 3688.

Перечень источников правового регулирования налогообложения нерезидентов будет неполным, если не включить в него блок актов, издаваемых федеральными органами исполнительной власти (далее условно определяемые как "ведомственные"). Потребность в разработке таких актов диктуется стремлением к максимальной детализации правил, необходимостью обеспечения их единообразного применения, наличием множества технических аспектов. Ведомственное нормотворчество, как отмечено выше, допускается налоговым законодательством (ст. 4 НК РФ). Право издания нормативных правовых актов по налоговому и таможенным вопросам закреплено за Минфином России и ФТС РФ - федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию соответственно в сфере налогов и сборов <110> и в области таможенного дела <111>.

<110> См.: пункт 1 Положения о Минфине РФ, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации" // СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3258. Также стоит отметить, что Минфин РФ "утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения" (ст. 34.2 НК РФ).

<111> См.: пункт 1 Положения о Федеральной таможенной службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 26 июля 2006 г. N 459 "О Федеральной таможенной службе" // СЗ РФ. 2006. N 32. Ст. 3569. Функции Министерства экономического развития и торговли РФ по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела переданы ФТС РФ (Указ Президента РФ от 11 мая 2006 г. N 473 "Вопросы Федеральной таможенной службы" // СЗ РФ. 2006. N 20. Ст. 2162).

В правовом регулировании налогообложения нерезидентов значение ведомственного правотворчества даже несколько возрастает. В качестве основных причин этого можно назвать следующие. Во-первых, на законодательном, президентском и правительственном уровнях внутригосударственной системы правила международного налогообложения нередко не содержат необходимой степени детализации. Это обуславливает потребность в издании дополнительных разъяснений, "посредством которых налоговые органы доводят до сведения правила игры для своих служащих и для налогоплательщиков" <112>. Во-вторых, международные соглашения по налоговому вопросу прямо предусматривают участие в обеспечении их применения уполномоченных ведомств договаривающихся сторон (в качестве которых обычно выступают их министерства финансов и налоговые службы). Выполнение данной функции порождает дополнительные возможности для ведомственного правотворчества.

<112> Gouthiere B. Les impots dans les affaires internationales. Paris: Francis Lefebvre, 2004. P. 15.

Ранее, до принятия НК РФ, подзаконные ведомственные нормативные акты широко использовались как для "дополнения" законодательства, если последнее прямо предписывало издать данные акты по определенным вопросам, так и для "уточнения" законодательных норм, определения порядка их применения по видам налогов, процедурам налогового контроля и т.д. Например, до

вступления в силу гл. 25 НК РФ правила налогообложения доходов нерезидентов (иностранных юридических лиц) на территории России устанавливались, наряду с законодательными положениями <113>, Инструкцией ГНС РФ от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" <114>. Аналогичная ситуация была и в отношении налога на имущество иностранных юридических лиц. Правила его применения определялись Законом РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" и принятой на его основе Инструкцией ГНС РФ от 15 сентября 1995 г. N 38 "О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации" <115>.

-----  
<113> Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. N 11. Ст. 525.

<114> Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. N 12.

<115> Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1996. N 2.

После введения в действие НК РФ и по мере включения в сферу его действия правил применения различных видов налогов сокращалось и поле ведомственного нормотворчества. Это стало закономерным следствием применения НК РФ как правового акта прямого действия, признания безусловного приоритета его норм, установления жестких рамок нормотворческих полномочий ведомств по вопросам, связанным с регулированием налогов и сборов, включая запрет самостоятельно изменять и дополнять налоговое законодательство, издавать внутриведомственные нормативные документы (приказы, инструкции, методические указания) и прочее.

Организационно-правовой гарантией соблюдения принципа законности в ведомственном нормотворчестве являются специальные процедуры контроля за его соответствием законодательству. В России такой контроль осуществляется в форме специальной регистрации подзаконных ведомственных актов в Минюсте РФ, которое следит за соответствием ведомственных норм, касающихся прав граждан, предписаниям законов. Основу порядка контроля за изданием и регистрацией ведомственных нормативных актов, касающихся налогов и таможенных платежей, составляют:

- ТК РФ (п. 2 ст. 5);

- Указ Президента РФ от 24 января 1995 г. N 1178 "О мерах по обеспечению открытости и общедоступности нормативных актов" <116>;

-----  
<116> СЗ РФ. 1995. N 48. Ст. 4660.

- Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти" <117>;

-----  
<117> СЗ РФ. 1998. N 33. Ст. 3967.

- Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 "Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" <118>;

-----  
<118> СЗ РФ. 1997. N 33. Ст. 3895.

- Регламент Минфина РФ, утвержденный Приказом Минфина РФ от 23 марта 2005 г. N 45н "Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации" <119>;

-----  
<119> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. N 17.

- Разъяснения о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные Приказом Минюста РФ от 4 мая 2007 г. N 88 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации".

Таким образом, к группе подзаконных нормативных актов относятся нормативные правовые документы (акты), изданные на основе и во исполнение законов уполномоченными органами исполнительной власти. В отличие от законов подзаконные акты:

- во-первых, принимаются уполномоченными органами или должностными лицами исполнительной власти (органами государственного управления) как коллегиально, так и индивидуально;

- во-вторых, могут иметь как нормативный, так и ненормативный характер, призваны регулировать не столько наиболее значимые, важнейшие общественные отношения, сколько отдельные

(специальные) области отношений, нуждающиеся в оперативном правовом опосредовании, и, кроме того, развивать, конкретизировать и детализировать положения законов;

- в-третьих, по своей юридической силе подчинены законам, отменяются и перестают действовать при их противоречии или несоответствии законам;

- в-четвертых, принимаются в порядке значительно менее строгом и детализированном, если его сравнивать с предельно четкой и формализованной процедурой издания законов.

Важное значение и большое количество подзаконных актов среди иных источников правового регулирования налогообложения нерезидентов в настоящее время объясняется:

- общим повышением роли и расширением функций исполнительной власти в нормотворческом процессе;

- наличием в законодательстве "каучуковых" формулировок и отсылочных норм, требующих уточнения на уровне подзаконных актов;

- возрастанием динамики межгосударственного сотрудничества по налоговым вопросам и закреплением за исполнительными органами власти полномочий по обеспечению применения международных соглашений.

#### 3.4. Ведомственные разъяснения в системе регулирования налогообложения

Анализируя состав и место подзаконных правовых актов в механизме регулирования налогообложения, нельзя обойти вопрос, связанный с разъяснениями (толкованиями) налогового законодательства Минфином РФ по собственной инициативе и по запросам налогоплательщиков. Интенсивность разъяснительной работы этого ведомства заметно возросла после принятия НК РФ и к настоящему времени достигла таких масштабов, что стала привлекать к себе внимание как относительно самостоятельное явление в правовом механизме налогообложения. Возможно, в этой деятельности нашла свое видоизмененное выражение потребность в подзаконном нормотворчестве, гипертрофированные размеры которого явились следствием предыдущего безграничного регулирования налоговых отношений бесчисленными инструкциями, приказами и прочими циркулярами ведомственного уровня.

Разъяснения Минфина РФ касаются всего спектра налогового законодательства. Они, как правило, оформляются в виде писем. Значительный объем среди них занимают ответы финансового ведомства, которые отражают позицию последнего "по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организаций, не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля" <120>. Тем не менее практически все исходящие от Минфина России "разъяснительные" письма попадают в открытый доступ (размещаются на официальных сайтах ведомств (самого Минфина РФ, а также ФНС РФ), предоставляются адресатами третьим лицам, доступны для ознакомления в различных печатных и электронных изданиях и информационно-справочных системах) и влияют на поведение участников налоговых отношений. Это не мешает открыто игнорировать и не признавать данный фактор при публичной оценке статуса разъяснений в государственных инстанциях, равно как и при абстрактном изучении проблемы, ссылаясь на отсутствие набора формальных признаков "нормативности" в ведомственных письмах.

-----  
<120> Письмо ФНС РФ от 14 сентября 2007 г. N ШС-6-18/716@ "О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

Проблема усугубляется тем, что и ФНС РФ, учитывая предшествующий опыт налоговых органов в области нормотворчества и не отказываясь от столь действенного инструмента воздействия на поведение налогоплательщиков, как разъяснения, вносит свой вклад в разрастающийся пласт ведомственных пояснений налоговых правил. В рамках организационно-правового механизма защиты прав налогоплательщика и пресечения экспансии ведомственного правотворчества в регулирование налоговых отношений толкования ФНС РФ представляют не меньшую проблему, чем результаты разъяснительной работы Минфина РФ. Однако далее основное внимание уделяется письмам этого Министерства, учитывая их количественное превосходство и статус издающего органа.

Возможности и результаты деятельности Минфина РФ порождают вопрос об определении места разъяснений налогового законодательства в правовом механизме налогообложения, их формального статуса. Данный вопрос пытается решить и законодательная власть, регламентируя в НК РФ порядок представления разъяснений, и судебные органы, разбирающие вопросы оспаривания результатов разъяснительной работы налогового ведомства, и само издающее их министерство, уточняющее

порядок и правила применения своих пояснений. В связи с этим показательны очередные разъяснения Минфина РФ, в которых он старается утвердить свое мнение в восприятии своих же толкований налогового законодательства, их статуса и возможности их использования в деятельности налоговых органов и налогоплательщиков <121>. Письмо с этими разъяснениями вызвало отклик в профессиональной среде, в очередной раз показало глубину данных проблем, существующие противоречия и достаточно отдаленные перспективы их решений <122>.

<121> См.: Письмо Минфина РФ от 7 августа 2007 года N 03-02-07/2-138 "Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ".

<122> Подробнее см., например: Голомазова Л.А. Обжалование решений и письменных разъяснений государственного органа // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 9 - 13; Дунаев П.К. Указ. соч.; Зарипов В.М. Финансисты о налогах: что нового в 2007 году? // Консультант. 2007. N 1; СПС "КонсультантПлюс"; Зимин А.В. Об обжаловании нормативных правовых актов Минфина России в арбитражный суд // Налоговые споры: теория и практика. 2006. N 7; СПС "КонсультантПлюс"; Лебедев И.А. Обжалование разъяснений Минфина России в арбитражном суде: подходы и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 14 - 19; Морхат П.М. Ненормативный характер писем ФНС России // Налоговые споры: теория и практика. 2007. N 6; СПС "КонсультантПлюс"; Мясников О.А. О полномочиях финансового и налогового ведомств // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 12. С. 53 - 57; Никитина С.В. Статус разъяснений Минфина России по вопросам применения налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. N 1; СПС "КонсультантПлюс"; Пастухов И.Н. Октябрьские тезисы. Правовая характеристика письменных разъяснений, которые Минфин России дает по вопросам применения законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 84 - 88; Перебейнос Ю.А. Разъяснения по налогам официальных органов в 2007 г. // Бухгалтерский бюллетень. 2007. N 2; СПС "КонсультантПлюс"; Сасов К.А. Как защитить налогоплательщика от незаконных разъяснений // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 11. С. 73 - 77; Церенов Б.В. Налоговые индальгенции Минфина России // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 81 - 83; Яковлев А.А. Разъяснения Минфина России по вопросам налогообложения: статус, правовые последствия, проблемы практического применения // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 66 - 72.

Рассматриваемый вопрос касается и налогообложения нерезидентов, которое является одной из постоянных тем в разъяснительных письмах Минфина РФ. Подтверждением этого могут служить многочисленные примеры пояснений Минфина РФ, которые приведены выше, при рассмотрении вопросов резидентства, и которые используются в дальнейшем анализе правового механизма налогового регулирования деятельности нерезидентов в Российской Федерации. Поэтому, рассматривая систему регулирования этой деятельности в динамике развития и взаимодействия ее правовых источников, невозможно без ущерба полноты исследования игнорировать факт существования весьма широкого пласта ведомственных разъяснений в данной системе и их юридического статуса.

В соответствии с НК РФ (ст. 34.2) Минфин РФ в пределах своей компетенции дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения российского законодательства о налогах и сборах. Такие разъяснения обычно предоставляются в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Как неоднократно подчеркивал Минфин РФ, в том числе и при рассмотрении дел об обжаловании в судебных органах данных им толкований налогового законодательства, его письма носят разъяснительный характер, касающийся порядка применения законодательства, не являются нормативными актами и не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные правила поведения для налогоплательщиков, а также для налоговых органов как подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля.

Так, в письме от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138, содержащем детальное обоснование официальной позиции по рассматриваемой проблеме, Минфин РФ основное внимание уделил доводам, подтверждающим, по его мнению, отсутствие признаков нормативных документов у представляемых им толкований налогового законодательства <123>, и пришел к заключению, что его разъяснения "по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, установленными Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 года N 1009". В указанном письме основная аргументация выстроена в плоскости сравнения полномочий Минфина РФ на издание нормативных (подлежащих опубликованию) и ненормативных актов, условий реализаций данных полномочий и собственно этих видов актов. При этом, проводя анализ с точки зрения их противопоставления, закономерно делается вывод о ненормативном характере разъяснений. С таким целенаправленным упрощением решения проблемы согласиться трудно. Представляется, что

указанные полномочия Минфина РФ не противостоят друг другу, а выступают как части единого целого, служат способом реализации правотворческих функций. Природа результатов реализации этих правомочий не определяется (по крайней мере, достоверно) путем сравнения последних и априорно не детерминируется формальными атрибутами их осуществления.

<123> Критический анализ приводимых в указанном письме аргументов в пользу данной позиции подробнее см.: Дунаев П.К. Указ. соч. С. 10 - 15.

Статус и значение писем Минфина РФ, разъясняющих правила применения налогового законодательства, определяются не только исключительно формальными признаками, которыми обычно обосновывается их "ненормативный" правовой характер и к которым нередко апеллируют в качестве универсального основания для отказа признания их недействительности в судебном порядке и для возможности продолжения практики по их тиражированию. В письме от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 Минфин РФ, характеризуя свои разъяснения по вопросам применения налогового законодательства как информационно-разъяснительные и допуская плюрализм мнений по данным вопросам, настаивает на том, что опубликованные "письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области" <124>. С таким утверждением, имеющим номинально рекомендательное значение, но представленным в императивной форме, также трудно согласиться. Разъяснения Минфина РФ явно выделяются на фоне иных толкований законодательства. Важными факторами для установления их фактического места в правовой системе налогообложения также являются:

<124> Видимо, для укрепления данной позиции в среде налогоплательщиков и для предупреждения возможных претензий с их стороны, аналогичные формулировки стали в последнее время воспроизводиться и в ответах Минфина РФ на отдельные запросы о применении налогового законодательства (см., например, письмо Минфина РФ от 28 февраля 2008 г. N 03-07-08/47).

а) полномочия Минфина РФ в налоговой сфере, авторитет его позиции (выражаемой, в частности, в разъяснениях). Высокий потенциал последней в большей части пока выступает не только следствием безупречности качества и профессионализма его деятельности, но и в значительной мере производным от полномочий и статуса Минфина РФ, являющегося федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в налоговой сфере;

б) право плательщиков налогов и сборов получать от Минфина РФ (бесплатно и в официальном порядке) письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ). Как отмечено выше, данному праву корреспондирует обязанность Минфина РФ предоставлять такие разъяснения (ст. 34.2 НК РФ);

в) разъяснения Минфина РФ являются официальным документом, издаются в печатном виде, могут даваться неопределенному кругу лиц. При этом налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты в силу прямых указаний НК РФ имеют право лишь получать такие разъяснения, но не обязаны руководствоваться ими;

г) возможность в определенных случаях избежать, применяя разъяснения Минфина РФ, неблагоприятных последствий по причине нарушения требований налогового законодательства <125>;

<125> Подробнее см.: Веденина Е.Л. Что подразумевается под письменными разъяснениями, освобождающими от налоговой ответственности // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 3 - 8.

д) обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Применительно к двум последним факторам следует дать некоторые пояснения. Как отмечено выше, официальные разъяснения при определенных условиях могут быть основанием освобождения от ответственности за нарушение налогового законодательства. Выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, признается обстоятельством, во-первых, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ), во-вторых, освобождающим от обязанности уплаты пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения указанных разъяснений (п. 8 ст. 75 НК РФ). Данные

обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа (разъяснения) уполномоченного органа (его должностного лица), по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа.

Кроме того, в письме Минфина РФ от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 специально указано, что налоговые органы должны руководствоваться только теми разъяснениями, которые непосредственно адресованы ФНС РФ, а не даны в ответ на запросы конкретных заявителей, поскольку последние не содержат правовых норм. Однако в этом же письме Минфин РФ утверждает, что разъяснения, адресованные ФНС РФ, тоже не содержат правовых норм, не являются нормативными правовыми актами и не требуют государственной регистрации. При этом налоговое законодательство РФ не определяет особенности разъяснений Минфина РФ в зависимости от статуса их адресата.

Юридический статус разъяснений Минфина РФ и возможность их обжалования неоднократно были предметом судебных разбирательств. Основные положения состоявшихся решений по этим делам воспроизведены в рассматриваемом письме от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138. Главная проблема состоит в том, что ведомственное разъяснение может быть признано недействительным как нормативный правовой акт, если будет признано таковым (издавшим его органом или судом). Для оспаривания в судебном порядке разъяснения ненормативного характера должны быть представлены доказательства неблагоприятных последствий, возникших вследствие принятия данного акта для истца (нарушение его прав, возложение обязанностей и т.п.). В свою очередь, установление "нормативности" сопряжено с большими трудностями, связанными с необходимостью использования оценочных категорий, и далеко не всегда производится на основе всесторонней оценки формальных признаков и фактических условий.

Право налогоплательщика обжаловать нормативные акты налоговых органов в арбитражном суде закреплено ст. ст. 137 и 138 НК РФ. Согласно ст. 192 АПК РФ арбитражный суд принимает к рассмотрению дела об оспаривании нормативных правовых актов государственных органов, если эти документы не соответствуют закону или иному нормативному акту большей юридической силы и нарушают законные права и интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в порядке, предусмотренном ГПК РФ и Законом РФ от 27 апреля 1993 г. N 4866-1 "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" <126> (п. 2 ст. 138 НК РФ) <127>.

-----  
<126> ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 19. Ст. 685.

<127> См.: пункт 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 1999. N 8.

Анализ судебной практики по делам, связанным с обжалованием разъяснений налогового законодательства, позволяет выделить две точки зрения, лежащие в основе состоявшихся по ним решений. Естественно, такое выделение осуществляется с определенной степенью обобщения.

Одна из них больше ориентирована на догматическое воспроизведение зафиксированных и, тем самым, считающихся достаточными, признаков нормативности содержания документа. За основу в данном случае берутся квалификационные характеристики нормативных правовых актов, приведенные в указанных выше документах, затрагивающих вопросы их издания министерствами и ведомствами. При таком подходе во главу угла ставятся отдельные формальные признаки нормативности ведомственных правовых актов. Поэтому любые письма финансовых и налоговых органов могут не соответствовать требованиям, предъявляемым к форме нормативного правового акта. Исходя из такого несоответствия, утверждается, что они не являются нормативными (т.е. никогда не могут иметь обязательной силы и затрагивать права и законные интересы участников налоговых отношений).

Таким образом, оценивая в рамках данного подхода письма Минфина РФ как принципиально несоответствующие по форме нормативным правовым актам, делается заключение об отсутствии возможности их судебного обжалования. Вследствие этого нарушается право на судебную защиту, возникает препятствие для рассмотрения в суде вопроса по существу, а значительный пласт ведомственных актов, влияющих на налоговые отношения, фактически выводится из-под судебного контроля.

Вторая точка зрения по рассматриваемой проблеме не столь категорична. Она нашла применение в судебной практике благодаря позиции Конституционного Суда РФ, отраженной в Определении от 5 ноября 2002 г. N 319-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации - учреждения по управлению персоналом "Персона" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации" <128>. Согласно этой

позиции (подтвержденной и в ряде других решений Конституционного Суда РФ <129>), для оценки нормативности обжалуемого правового акта требуются анализ его содержания, изучение его влияния на волеизъявление субъектов регулируемых отношений. В названном Определении Конституционный Суд РФ обратил внимание на принцип приоритета содержания над формой при оценке признаков нормативности акта финансового ведомства, указав следующее:

-----  
<128> Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. N 2.

<129> См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2005 г. N 442-О "По жалобе закрытого акционерного общества "СЕБ Русский Лизинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 2 статьи 181, статьями 273 и 290 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. N 2; Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. N 363-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "СЕБ Русский Лизинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 137 Налогового кодекса Российской Федерации"; СПС "КонсультантПлюс".

- арбитражно-процессуальное и налоговое законодательство не запрещает организации или индивидуальному предпринимателю обжаловать в вышестоящий налоговый орган или в арбитражный суд акты Минфина РФ, если они полагают, что последними нарушены их права;

- суды при рассмотрении подобных дел не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах;

- при принятии решений по данным делам суды должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, поскольку иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ.

Каждая из указанных точек зрения нашла отражение в судебной практике <130>. Тем не менее их выделение носит условный характер. Такая оценка проистекает из следующих соображений. Во-первых, это скорее концептуальные позиции, не зафиксированные прямо в нормативном правовом акте. Во-вторых, между ними существует связь, отражающая генезис воззрений на рассматриваемые проблемы, вследствие которого второй подход предстает усложненным и более аргументированным вариантом первого. В-третьих, обе методологии решения проблем, несмотря на очевидные различия, способны привести к одному результату в силу отсутствия общепризнанных критериев нормативности правового акта, ущербности существующего правового механизма оценки их воздействия на налоговые отношения, бюрократической логики организации деятельности и минимизации ответственности за ее результаты.

-----  
<130> См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 19 сентября 2006 г. N 13322/04 "Об оставлении без изменения Определения Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 апреля 2006 г. N 10539/04, которым было прекращено производство по заявлению о признании недействующим абзаца седьмого письма Министерства финансов Российской Федерации от 10 июня 2004 г. N 03-02-05/2/35 "О налоговом учете лизинговых операций" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 11; Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. N 12547/06 по делу N 8519/06; решение ВАС РФ от 17 октября 2007 г. N 8464/07 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим письма Минфина РФ от 6 сентября 2006 г. N 03-06-01-02/35 "О налоге на имущество организаций".

В большинстве случаев в решениях судебных органов по делам об обжаловании писем Минфина РФ, разъясняющих применение норм налогового законодательства, при анализе содержания обжалуемого акта используется тот же набор критериев "нормативности", который ранее обычно применялся для обоснования формального отказа в рассмотрении таких дел. Как правило, закономерен один и тот же результат - отказ заявителю, а следовательно, подтверждение легальности и легитимности обжалуемого акта.

Например, в одном из решений ВАС РФ отмечено, что оспариваемые "разъяснительные" письма Минфина РФ не отвечают критериям нормативного правового акта. Возложенная на налоговые органы подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ не делает оспариваемые письма нормативными правовыми актами. Нарушенные разъяснениями Минфина РФ права налогоплательщиков подлежат защите в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 109 и подпунктом 3 п. 1 ст. 111 НК РФ <131>.

-----  
<131> Определение ВАС РФ от 1 ноября 2008 г. N 12013/08.

Исключение составляют случаи, когда суд вынужден соглашаться с неправомерным применением налоговыми органами разъяснений Минфина РФ в качестве правовых оснований отношений с налогоплательщиками. При рассмотрении дел по обжалованию таких актов признание их судом полностью или частично недействительными является лишь способом охраны и восстановления нарушенных применением указанного акта (его положений) прав конкретного налогоплательщика <132>, а не превентивным средством судебной защиты прав физических и юридических лиц и обеспечения для них возможности осуществлять контроль за исполнением функций государственными ведомствами и за их правотворческой деятельностью.

<132> См., например: решение ВАС РФ от 11 октября 2006 г. N 8540/06 "О признании частично недействующим абзаца 32 приложения к письму ФНС РФ от 30.01.2006 N ГВ-6-05/91@" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 12; решение ВАС РФ от 6 марта 2007 г. N 15182/06 "О признании частично недействующим письма Минфина РФ от 16 января 2006 г. N 03-04-15/01 "О порядке определения после 1 января 2006 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и вычетов этого налога по товарам (работам, услугам), приобретенным в 2005 году для выполнения данных работ после 1 января 2006 г." // Документы и комментарии. 2007. N 17. Правомерность данного решения подтвердил и Президиум ВАС РФ (см.: Постановление Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. N 7526/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. N 1).

Широкое использование разъяснительных актов в правоприменительной практике при достаточно высокой степени неопределенности их правового статуса порождает множество проблем <133>. Игнорирование негативных последствий и принятие полумер в виде рекомендаций по применению таких актов трудно признать адекватными. Данные проблемы требуют комплексного решения, устранения существующих противоречий (в частности, между официальным признанием их "ненормативности" и фактическим использованием в регулировании налоговых отношений, между индивидуальной адресацией и возможностью использования неопределенным кругом лиц и т.п.). По крайней мере, необходимо, во-первых, обеспечить более активное использование механизма судебной защиты в правотворческой деятельности ведомств; во-вторых, систематизировать и упорядочить разъяснительную работу самого Минфина РФ; в-третьих, внести изменения в законодательство, уточняющее статус разъяснений и порядок их применения.

<133> Подробнее см., например: Бошно С.В. Место писем в системе нормативного регулирования // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 7. С. 8 - 15.

### 3.5. Судебная практика

Судебная практика имеет большое значение в правовом механизме налогообложения. Как отметила А.А. Копина, "для развития российской правовой системы характерна тенденция признания судебной практики источником права, однако было бы неверным отметить, что это вызвано уникальностью российской системы, скорее, наоборот, это общая тенденция, направленная на сближение двух правовых систем (континентальной и англосаксонской), которая представляет собой объективный процесс, развивающийся по многим направлениям" <134>. Для целей настоящей работы понятие "судебная практика" охватывает формализованные результаты правоприменительной деятельности судебных органов по налоговым и таможенно-налоговым вопросам (включая обобщаемую зарубежную практику административной юстиции в той мере, в которой она используется при проведении сравнительно-правового анализа), выработанные в ходе судебной деятельности "правовые положения, определения-дефиниции, правила, указания, которые обладают определенной степенью обобщенности, общепризнанности и обязательности" <135>.

<134> Копина А.А. Место судебной практики в системе источников налогового права // Финансовое право. 2008. N 12. С. 23.

<135> Боботов С.В. Конституционная юстиция: сравнительный анализ. М.: РПА МЮ РФ, 1994. С. 10.

По своей юридической значимости и авторитету наиболее "весомыми" являются решения Конституционного Суда РФ. Суды общей юрисдикции также активно участвуют в формировании судебной практики, обеспечивая решение вопросов, связанных с установлением содержания правовых актов, включая проверку их законности, с применением норм в конкретных ситуациях (в частности, при рассмотрении споров между налоговыми и таможенными органами и физическими лицами о нарушениях правил уплаты налоговых платежей).

В российской правовой системе в создании судебной практики по налоговым и таможенным

вопросам важную роль играют арбитражные суды. Их основными задачами являются защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов субъектов, споры с участием которых отнесены к подсудности арбитражных судов, в области предпринимательской или иной экономической деятельности, а также содействие укреплению законности и предупреждению правонарушений в указанных сферах.

В некоторых странах многие категории налоговых (таможенных) споров рассматриваются специальными (налоговыми <136> или таможенными <137>) либо административными судами. Данный подход, безусловно, заслуживает всестороннего изучения (с учетом особенностей национальных правовых систем и организации в них правосудия), учитывая, в частности, то, что "в некоторых западных государствах специализация судей развита настолько, что существуют суды по отдельным категориям налогов (например, в Великобритании так рассматриваются споры по НДС). В Германии налоговые споры разрешаются специализированными финансовыми судами (Закон о финансовых судах (Finanzgerichtsordnung) от 6 октября 1965 г.), чья судебная практика показывает, что они лучше владеют ситуацией в налогообложении" <138>. Во Франции важное значение в развитии судебной практики имеет деятельность специальных судебных инстанций - органов административной юстиции, систему которых возглавляет Государственный совет. В частности, административные суды призваны обеспечивать и следить за легальностью нормативных налоговых и таможенных актов, применением их норм государственными органами в строгом соответствии с требованиями закона <139>. Обсуждается возможность создания подобных инстанций и в России, например, учреждение "отраслевых" административных судов (таможенных, налоговых и т.п.) либо самостоятельной системы административного судопроизводства, состоящей из специальных окружных административных судов и возглавляемой Административной коллегией Верховного Суда РФ либо иной высшей инстанцией <140>.

<136> Например, система налоговых судов действует в США (подробнее см.: Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / Под ред. А.Н. Козырина. М.: ИД "Юриспруденция", 2008.

<137> Например, Таможенный суд США был создан в 1890 году под первоначальным названием "Совет общих оценщиков" (переименован в "Таможенный суд" в 1926 году). В 1980 году он преобразован в Суд по международной торговле (подробнее см.: Толковый англо-русский словарь "Экономика, социология, политология" // Федеральный образовательный портал "Экономика, социология, менеджмент: <http://www.ecsocman.edu.ru/db/dict/4685/dict.html?wd=8688>.

<138> Давыдова М.Х. Контрольные полномочия налоговых органов: несовершенство законодательного регулирования // Безопасность бизнеса. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

<139> Подробнее см.: Боботов С.В. Правосудие во Франции. М.: ЕАВ, 1994.

<140> См., например: Нисенбаум О.В. Административная юстиция как решение проблемы судебной власти // Учет, налоги, право. 2000. 29 августа; Стариков Ю.Н. Административная юстиция. Теория, история, перспективы. М.: Норма, 2001; Кипер Н.Г. Создание административных судов - важный этап в реализации судебной реформы // Российский судья. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс"; Масленников М.Я. Административно-юрисдикционный процесс: понятие и соотношение с иными видами процессуально-правовой деятельности // Государство и право. 2001. N 2. С. 15 - 20; Фоков А.П. Административные суды: какими им быть? // Российский судья. 2006. N 6; СПС "КонсультантПлюс"; Хачиров Р.Б. Административные суды как атрибут социальной функции государства: к постановке проблемы // Администратор суда. 2007 N 3; СПС "КонсультантПлюс".

В настоящее время судебная практика и, в несколько меньшей степени, доктрина стали, как справедливо отметили французские авторы К.Ж. Берр и А. Тремо, инструментами установления положений права, имеющими не меньшую значимость, чем вообще писаное право, и относящимися и к налоговому, и к таможенному праву, поскольку конкретные трудности, с которыми ежедневно сталкиваются налогоплательщики (участники внешнеэкономической деятельности) на практике, имеют слишком техническую природу, и, следовательно, здесь, как нигде, необходима опора на судебный прецедент или на официальное толкование <141>. В связи с этим хотелось бы кратко обозначить две чрезвычайно важные проблемы: значение судебной практики в качестве прецедента и в качестве способа толкования нормативного акта в правовой системе России. Сегодня данные проблемы имеют не только теоретическое, но и практическое значение. Об этом, в частности, свидетельствует огромный интерес отечественных ученых и практиков к данным вопросам, выражающийся в острых дискуссиях в рамках специально организованных для их обсуждения семинаров, а также на страницах различных юридических изданий <142>.

<141> См.: Berr C.J., Tremeau A. Le droit douanier: regime des operations de commerce international en France et dans la C.E.E. Paris: Economica, 1988. P. 67.

<142> См., например: Сборник научных статей. Серия "Новое в юридической науке и практике"

(Материалы обсуждения научного доклада "Судебная практика как источник права"). М.: Институт государства и права РАН, 1997; Голомазова Л. Роль и значение судебных актов в становлении прецедентного права в России // ЭЖ-Юрист. 2000. N 1; Она же. Значение судебных актов в становлении прецедентного права в России (материалы дискуссии) // ЭЖ-Юрист. 2000. N 7; Копина А.А. Указ. соч. С. 22 - 26; Малюшин А.А. Прецедентный характер судебной практики // Российский судья. 2007. N 3; СПС "КонсультантПлюс"; Марченко М.Н. Судебный прецедент: разнообразие понятий и многообразие форм проявления // Журнал российского права. 2006. N 6; СПС "КонсультантПлюс"; Подольская Н.А. Прецедент как источник права в романо-германской правовой системе // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 1999. N 6. С. 80 - 87; Парог А.И. Правовое значение разъяснений Пленума Верховного Суда РФ // Государство и право. 2001. N 2. С. 51 - 57; Чекмышев К.Н. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых правоотношений // Финансовое право. 2005. N 10; СПС "КонсультантПлюс"; Он же. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая // Финансовое право. 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Россия традиционно рассматривается как страна, которая принадлежит к континентальной системе права (романо-германской правовой семье) и в которой, следовательно, нормативный правовой акт считается основным, а в отдельных сферах правового регулирования - и единственным источником правового регулирования. Вместе с тем современное развитие общественных отношений ставит перед законодателем поистине титаническую задачу - обеспечивать соответствие правовой основы регулирования достигнутому уровню потребности правовой защиты интересов субъектов правоотношений. Однако существуют отдельные области общественных отношений, либо оставшиеся вне поля правового регулирования, либо недостаточное внимание законодателя к ним выражается лишь в установлении слишком общих правил или рамочных норм. Данные обстоятельства, а также ограниченная как по объективным причинам, так и, нередко, по субъективным возможностям законодателя адекватно реагировать на происходящие изменения создают предпосылки для постановки вопроса о допустимости и необходимости участия судебных органов в нормотворческом процессе <143>. Наиболее распространенной формой такого участия является судебный прецедент, определение и требования к основным "параметрам" которого заимствуются из англосаксонской правовой системы, где прецедент традиционно признается в качестве источника права <144>.

<143> См.: Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права: В 2 т. Т. 1: Основы. М.: Международные отношения, 1998. С. 403.

<144> См., например: Жуйков В.М. Система должна быть управляемой // ЭЖ-Юрист. 2000. N 28. По мнению автора, "судебный прецедент - это доведенное до всеобщего сведения решение высшего судебного органа страны... по конкретному делу, в котором решен принципиальный вопрос применения норм материального или процессуального права и которое становится обязательным в последующем для нижестоящих судов, разрешающих однородные дела".

При этом в отношении оценки возможности отнесения прецедента к одному из таких источников сохраняется неопределенное и внутренне противоречивое положение. Поэтому, как отметил М.Н. Марченко, решение данной проблемы может быть найдено на пути рассмотрения прецедента как источника не в формальном, а в практическом плане. Номинальное непризнание прецедента вовсе не означает его фактического отрицания <145>. Для более точного уяснения вопроса о том, являются ли судебные решения источником права, следует "не столько интересоваться формулировками различных авторов и доктринальными произведениями, сколько обратить внимание на другой фактор - на все увеличивающееся число различного рода сборников и справочников судебной практики" <146>.

<145> Подробнее см.: Марченко М.Н. Вторичные источники романо-германского права: прецедент, доктрина // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 4. С. 52 - 63.

<146> Давид Р. Основные правовые системы современности. Сравнительное право. М.: Прогресс, 1967. С. 142.

С позиции строгой, в смысле основанной на классических принципах континентальной правовой системы и базирующейся на идее верховенства закона и приоритета писаного права, теории права <147> в российском законодательстве прецедент не может выступать источником правовых норм. В некоторых странах, принадлежащих, как и Россия, к той же правовой системе (например, во Франции), судебная практика достаточно активно выполняет многие задачи прецедентного права <148>, не становясь при этом объектом оспаривания, сопровождаемым жаркими дебатами, свойственными современной отечественной юриспруденции. Такое проникновение новых элементов в нормотворческий процесс без серьезного противодействия со стороны национальной правовой системы и, наоборот, даже их восприятие последней, думается, обусловлено рядом факторов:

-----  
<147> См.: Кросс Р. Прецедент в английском праве. М.: Юридическая литература, 1985. С. 33.

<148> Например, в соответствии с французским законодательством судья при рассмотрении дела должен вынести решение и не вправе сослаться на умолчание, нечеткость или недостаточность закона. В случае пробелов в законодательстве по рассматриваемым судом правовым вопросам в качестве не просто общего ориентира, а принципиальной основы при решении конкретных дел выступают решения Кассационного суда Франции (Подробнее см.: Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. / Отв. ред. М.Н. Марченко. С. 120).

- имеющимся значительным историческим опытом "выстраивания" отношений как между различными звеньями судебной системы, так и между последними и иными государственными органами;  
- сложившимися принципами и формализованными на законодательном уровне правилами каузального и нормативного толкования законодательства как судебными, так и исполнительными органами власти;

- устоявшимися правилами и способами разрешения юридических коллизий, возникающих вследствие конкуренции полномочий различных государственных органов и противоречия норм законодательства;

- содержащимися в правовой системе достаточно ясными определениями основных значимых правовых категорий (закон, нормативный акт и т.д.).

Формирование аналогичных условий в России, возможно, позволило бы ее судебной системе более эффективно выполнять свои функции, вырабатывать собственную судебную практику, имеющую общие черты с "классическим" прецедентом, при этом не идентифицирующуюся с последним ни по форме, ни по содержанию. О повышении роли судебной практики, например, свидетельствует то, что сам ВАС РФ указал: "В целях единообразного толкования и применения норм материального права и норм процессуального права судье необходимо в каждом случае при подготовке дела к судебному разбирательству проанализировать судебную практику применения законодательства, регулирующего спорные правоотношения" <149>. Достаточно интересны статистические данные. Результаты проведенного в 2003 - 2006 гг. социологического исследования, в котором участвовали 1737 российских судей, показали, что среди опрошенных судей 97,1 процента не считают решение по одному делу судебной практикой, 28 процентов допускают, что Россия признает прецедентную правовую систему (46,7 процента придерживаются противоположного мнения) <150>.

-----  
<149> Постановление Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. N 65 "О подготовке дела к судебному разбирательству" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 4.

<150> См.: Зубарева И.Е. Могут ли акты высших судебных органов ухудшать положение налогоплательщиков задним числом // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 52.

Представляется весьма поверхностной гипертрофированная оценка роли суда как универсальной инстанции, способной устранять все пробелы и недочеты законодательства. С позиции, основанной на классических принципах континентальной правовой системы и базирующейся на идее верховенства закона и приоритета писаного права <151>, в российском законодательстве прецедент не может выступать источником правовых норм. Искусственное возвышение значимости судебной практики как источника права способно привести к абсурдной конкуренции различных судебных инстанций, к подмене одних государственных органов другими без какого-либо улучшения качества самого законодательства. Внедрение прецедента волевым решением угрожает значительными потерями для национальной правовой системы, поскольку ее структура построена на других принципах. Поэтому требования об абсолютном признании прецедента в качестве источника права представляются необоснованными с теоретической точки зрения и, мягко говоря, несвоевременными в практическом плане. Здесь вполне уместно вспомнить слова известного российского цивилиста И.А. Покровского о том, что "не в замене "традиционной методы" толкования закона методом "свободного права" заключается задача будущего, а в оживлении и одухотворении законодательства, в усовершенствовании его аппарата, чтобы оно могло лучше улавливать "голос жизни" и живее реагировать на него" <152>.

-----  
<151> См.: Кросс Р. Указ. соч. С. 33.

<152> Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. (Выпуск "Классика российской цивилистики".) М.: Статут, 1998. С. 353.

Много вопросов вызывает и статус судебной практики как вида (способа) толкования нормативных актов. В России главными инстанциями, обеспечивающими толкование законодательных норм, выступают Конституционный Суд РФ <153>, ВАС РФ и Верховный Суд РФ.

-----

<153> В настоящей работе подробно не анализируются статус, юридическая сила, правовое значение решений Конституционного Суда РФ. Данные вопросы, как представляется, достаточно полно регулируются законодательством и активно изучаются научным сообществом. Кроме того, особое положение Конституционного Суда РФ в системе судебных органов определяет и специфические условия передачи на его рассмотрение дел, и необходимость обособить в контексте рассмотрения судебной практики его решения, имеющие прямое влияние на систему нормативно-правового регулирования. Поэтому более детально далее предполагается затронуть вопрос о статусе правовых позиций Конституционного Суда РФ.

Основными причинами неясности статуса судебной практики в указанном качестве являются отсутствие четкого нормативного определения судебного толкования и его места в системе правового регулирования. В связи с этим можно вспомнить Постановление Конституционного Суда РФ от 17 ноября 1997 г. N 17-П <154>, в котором был затронут вопрос о правовом обеспечении аутентичного толкования, т.е. официального разъяснения, данного тем же органом, который принял норму <155>. Конституционный Суд РФ, проанализировав постановления Государственной Думы Федерального Собрания РФ, в которых разъяснялись некоторые вопросы применения законодательных актов, признал их не соответствующими Конституции РФ. Данные разъяснения рассматривались Судом как форма аутентичного толкования, поскольку они касались законов и были даны Государственной Думой РФ. Конституционный Суд РФ отметил, что это толкование должно осуществляться в порядке, предусмотренном для принятия законов. Здесь можно обратить внимание, что Конституция РФ не содержит запрета на издание таких постановлений и на дачу толкования органами, участвующими в законотворческом процессе. Государственная Дума РФ может издавать подобные постановления и иные акты рекомендательного характера. В то же время для придания легитимности аутентичному толкованию необходимо одновременное участие по установленной процедуре всех субъектов законодательного нормотворчества.

-----  
<154> Постановление Конституционного Суда РФ от 17 ноября 1997 г. N 17-П "По делу о проверке конституционности Постановлений Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 21 июля 1995 года N 1090-I ГД "О некоторых вопросах применения Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О статусе судей в РФ" и от 11 октября 1996 года N 682-II ГД "О порядке применения пункта 2 статьи 855 ГК РФ" // СЗ РФ. 1997. N 47. Ст. 5492.

<155> Подробнее см.: Лившиц Р.З. Теория права. М.: БЕК, 1994. С. 144 - 145.

Решения судебных органов, в том числе касающиеся вопросов толкования права, выходят в свет в специальных публикациях (подвергаясь, как правило, определенной систематизации) либо доводятся для ознакомления путем размещения их текстов на сайтах указанных органов в сети Интернет, в справочных правовых системах. Можно отметить, что публикацию судебной практики сторонники "легализации" прецедента также рассматривают как одно из подтверждений фактического признания последнего, поскольку за основным признаком обязательности прецедента по общему праву относится именно публикация постоянных судебных отчетов - сборников судебной практики <156>.

-----  
<156> См.: Голомазова Л. Роль и значение судебных актов в становлении прецедентного права в России.

Судебная практика публикуется в основном в специальных изданиях, которые "пишутся не для историков права или социологов и не для удовольствия их читателей: они создаются для юристов-практиков, и их роль объяснима лишь тем, что судебная практика является в прямом смысле слова источником права" <157>. В официальных сборниках судебной практики, выходящих в России, в основном публикуются значимые для судебной практики решения. Наиболее авторитетными являются официальные издания ветвей судебной власти: Вестник Конституционного Суда Российской Федерации, Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации и Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. Практикуется рассылка писем, руководящих разъяснений, информационных писем высших судебных органов <158>.

-----  
<157> Давид Р., Жоффре-Спинози К. Указ. соч. С. 96.

<158> См., например: письмо ВАС РФ от 25 августа 1993 г. N С-13/ОСЗ-269 "О принятии Закона РФ "О таможенном тарифе" // Вестник ВАС РФ. 1993. N 10; информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 3.

Заслуживает внимания проблема юридической силы (обязательности) документов, издаваемых Конституционным Судом РФ, ВАС РФ и Верховным Судом РФ, поскольку они имеют важное значение для профессиональной деятельности судебного корпуса. Постановления и определения Конституционного Суда РФ, как отмечалось выше, занимают особое место, а вопрос о статусе содержащихся в них правовых позиций будет рассмотрен отдельно.

Некоторые правовые акты, издаваемые ВАС РФ и Верховным Судом РФ, носят ограниченно-обязательный характер <159>. В качестве доводов обычно приводятся следующие аргументы. Полномочия ВАС РФ содержатся в Конституции РФ (ст. 127), Федеральных конституционных законах от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" <160> и от 31 декабря 1996 г. N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" <161>. В соответствии с данными полномочиями ВАС РФ не обладает правом давать официальное общеобязательное толкование норм закона, поскольку он только изучает и обобщает практику применения арбитражными судами законов и иных нормативных актов, регулирующих отношения в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, дает разъяснения по вопросам судебной практики, разрабатывает предложения по совершенствованию законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих отношения в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также осуществляет другие предоставленные ему полномочия. На основании ст. 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики, по вопросам своего ведения принимает постановления, обязательные для арбитражных судов РФ. Таким образом, разъяснения, содержащиеся в постановлении Пленума ВАС РФ о практике применения нормативного правового акта, должны учитываться при разрешении споров только нижестоящими арбитражными судами.

-----  
<159> Подробнее см., например: Лобанов Г., Соловьев А. Вознаграждение под вопросом // ЭЖ-Юрист. 2000. N 13; Филимонов А. Расплата за перевозку // ЭЖ-Юрист. 2000. N 39.

<160> СЗ РФ. 1995. N 18. Ст. 1589.

<161> СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 1.

Сходным образом можно дать и правовую оценку такой достаточно распространенной формы реализации полномочий ВАС РФ, как информационные письма его Президиума. В статье 16 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" установлено, что Президиум ВАС РФ "рассматривает отдельные вопросы судебной практики и о результатах рассмотрения информирует арбитражные суды в Российской Федерации". Таким образом, Президиум ВАС РФ вправе только обсуждать отдельные вопросы судебной практики и информировать арбитражные суды РФ о результатах обсуждения.

Аналогичный вопрос возникает о юридической силе постановлений Верховного Суда РФ. Данные постановления принимаются Пленумом Верховного Суда РФ на основании ст. 126 Конституции РФ, в которой установлено, что Верховный Суд РФ является высшим судебным органом по делам, подсудным судам общей юрисдикции, и вправе давать разъяснения по вопросам судебной практики. При этом о юридической силе постановлений Пленума Верховного Суда РФ Конституция РФ умалчивает. Как заметил В.М. Жуйков, "дискуссия по поводу роли постановлений Пленума Верховного Суда СССР и Пленума Верховного Суда России ведется столько, сколько они существуют" <162>.

-----  
<162> Жуйков В.М. Указ. соч.

Здесь можно отметить, что Закон СССР от 30 ноября 1979 г. "О Верховном Суде СССР" <163> в свое время подвел итог (как позднее выяснилось, неокончательный) этой дискуссии, указав, что постановления Пленума Верховного Суда СССР, содержащие "руководящие разъяснения", обязательны для судов, других органов и должностных лиц, применяющих закон, по которому дано разъяснение (ст. 3) . Данная норма была воспроизведена в ст. 56 Закона РСФСР от 8 июля 1981 г. "О судостроительстве РСФСР" <164> в отношении постановлений Пленума Верховного Суда РСФСР. Формально эта норма не отменена до настоящего времени. Однако нельзя не отметить, что она вошла в противоречие с конституционным положением о том, что судьи подчиняются только Конституции РФ и федеральному закону (ст. 120 Конституции РФ). Данное положение, в частности, содержится в указанном выше Федеральном конституционном законе "О судебной системе Российской Федерации" и в соответствии с прямым указанием последнего (п. 2 ст. 35) названная норма, определяющая статус постановлений Верховного Суда РФ, не применяется.

-----  
<163> Ведомости ВС СССР. 1979. N 49. Ст. 842.

<164> Ведомости ВС РСФСР. 1981. N 28. Ст. 976.

### 3.6. Правовые позиции Конституционного Суда РФ

Вопрос о юридической природе решений Конституционного Суда РФ и его правовых позиций продолжает активно обсуждаться учеными и практикующими юристами. Как отметил М.В. Гончаров, дискуссия по данному вопросу ведется давно, "и в настоящее время существует целый ряд концептуальных подходов к этой проблеме. Среди наиболее известных подходов можно выделить теорию прецедента; теорию преюдиции; теорию нормативности" <165>. Однако этими концепциями далеко не исчерпываются варианты предлагаемых решений проблемы.

<165> Гончаров М.В. Правосудный и нормотворческий аспекты действия решений и правовых позиций Конституционного Суда РФ во времени // Конституционное и муниципальное право. 2007. N 19; СПС "КонсультантПлюс".

Невозможно игнорировать тот факт, что многие решения Конституционного Суда РФ, сформулированные им выводы и толкования законодательства заняли важное место в современном правовом механизме регулирования и играют значительную роль в его развитии. Трудно переоценить прогрессивный характер, который в основном имела деятельность Конституционного Суда РФ при рассмотрении налоговых вопросов в 90-х годах прошлого века. Именно выработанные им правовые принципы послужили основой разработки налогового законодательства, учитывающего не только статические цели фискального регулирования, но и интересы налогоплательщиков <166>.

<166> Подробнее см.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 181 - 341.

Анализ деятельности Конституционного Суда РФ в регулировании налоговых отношений достаточно полно представлен в многочисленных исследованиях российских авторов. Поэтому ниже предполагается основное внимание уделить проблеме юридического статуса правовых позиций Конституционного Суда РФ, достаточно полно отражающей широкий спектр специфики его деятельности. Она "в настоящее время является одной из самых дискутируемых в специальной литературе теоретической проблемой, имеющей важнейшее практическое значение" <167>. Более того, конструкция "правовая позиция" получила распространение и в иных сферах судопроизводства.

<167> Ершова Е.А. Юридическая природа правовых позиций Конституционного Суда РФ // Российский судья. 2005. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

В российском законодательстве, регулирующем деятельность судебных органов, отсутствует легальное определение термина "правовая позиция". В Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 года N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" <168> данное понятие упоминается дважды <169>:

<168> СЗ РФ. 1994. N 13. Ст. 1447.

<169> О причинах и условиях включения рассматриваемого понятия в указанный Закон подробнее см.: Кряжкова О.Н. К вопросу об истории возникновения понятия "правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации" // Право и политика. 2003. N 1. С. 30 - 35; Она же. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: теоретические основы и практика реализации судами России. М.: Формула права, 2006.

а) в абзаце 3 ст. 29, устанавливающим, что решения и другие акты Конституционного Суда РФ выражают соответствующую Конституции РФ правовую позицию судей, свободную от политических пристрастий;

б) в статье 73, в которой предусмотрено вынесение вопроса на пленарное заседание Конституционного Суда РФ, если большинство участвующих в заседании палаты судей склоняются к необходимости принять решение, не соответствующее правовой позиции, выраженной в ранее принятых решениях данного Суда.

Представители правовой науки высказывают различные мнения в отношении как природы термина "правовая позиция" и его юридического содержания, так и места правовых позиций в правовой системе <170>. Как отметил Б.Р. Сергазинов, "российские ученые, добившиеся известных успехов в понимании и признании общеобязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ, до сих пор не достигли согласия в вопросе о том, что представляет собой правовая позиция органа конституционного контроля"

<171>. Для иллюстрации сказанного можно привести ряд примеров предлагаемых определений, согласно которым правовой позицией Конституционного Суда РФ является:

-----  
<170> Общий анализ предлагаемых подходов к определению рассматриваемого понятия см.: Марченко М.Н. Источники права: Учебное пособие. М.: Проспект, 2005. С. 403 - 405.

<171> Сергазинов Б.Р. О понятии и системе правовых позиций Конституционного Совета Республики Казахстан // Конституционное и муниципальное право. 2007. N 14; СПС "КонсультантПлюс".

- "результат деятельности Суда по осуществлению толкования конституционных положений и соотносимых правовых норм, отражающий аргументированные суждения и выводы Суда по конкретным конституционно-правовым проблемам, из которых Суд исходит в своих решениях" <172>;

-----  
<172> Волкова Н.С., Хабриева Т.Я. Правовые позиции Конституционного Суда РФ и парламент. М.: Норма, 2005. С. 34.

- аргументированные, получающие обоснование в процедуре конституционного правосудия оценки и интерпретационные представления по вопросам права в рамках решения, принятого по итогам рассмотрения конкретного дела <173>;

-----  
<173> См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2004. С. 134.

- система "выводов и аргументов, выявленных в ходе рассмотрения Судом конкретных дел по сугубо определенным проблемам и имеющих как общий характер (то есть приемлемых и необходимых для решения подобных проблем при рассмотрении последующих дел), так и обязательных (то есть обладающих той же юридической силой, что и решения Конституционного Суда РФ)" <174>;

-----  
<174> Конституционный судебный процесс: Учебник для вузов / Отв. ред. М.С. Саликов. М.: Норма, 2003. С. 177.

- "логико-правовое обоснование конечного вывода Суда, содержащееся в постановляющей части его решения, сформулированное в виде общеобязательных правовых умозаключений, установок" <175>;

-----  
<175> Кряжков В.А. Конституционное правосудие в субъектах Российской Федерации (правовые основы и практика). М.: Городец, 1999. С. 109.

- "понимание и пути решения определенных конституционно-правовых проблем, отраженные в его решениях" <176>;

-----  
<176> Барановский К.В., Безруков А.В., Калугин А.Г. Влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ на уголовно-процессуальное законодательство и практику // Журнал российского права. 2007. N 11; СПС "КонсультантПлюс".

- "общеобязательное толкование Конституции РФ и развивающих ее норм отраслевого законодательства, выступающее неотъемлемым элементом решения Конституционного Суда РФ, который не детерминирован лишь предметом, указанным в обращении стороны конституционного судопроизводства" <177>;

-----  
<177> Зимин А.В. Пределы обязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2006. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

- "обнаруженный на примере исследования конституционности какой-то одной оспоренной нормы принцип решения группы юридических дел" <178>. Г.А. Гаджиев также считает, что "в мире юридических явлений правовые позиции Конституционного Суда ближе всего находятся к ratio decidendi, и в силу этого именно правовые позиции Конституционного Суда следует считать источниками права" <179>.

-----  
<178> Гаджиев Г.А. Феномен судебного прецедента в России // Судебная практика как источник права. М.: Юрист, 2000. С. 102.

<179> Гаджиев Г.А. Ratio decidendi в постановлениях Конституционного Суда России // Конституционное правосудие: Вестник Конференции органов конституционного контроля стран молодой демократии. Выпуск 2(4). Ереван, 1999. С. 7.

Л.В. Лазарев рассматривает правовые позиции Конституционного Суда РФ как "нормативно-интерпретационные установления" и считает, что "они являются результатом судебного конституционного толкования, правовым основанием итогового решения Конституционного Суда, имеют общий и обязательный характер. Они выражают правопонимание Конституционным Судом конституционных принципов, норм, общепризнанных принципов и норм международного права и в этом контексте - должного конституционного содержания оспоренного законоположения" <180>.

-----  
<180> Лазарев Л.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М.: Городец, 2003. С. 74.

Н.В. Витрук более правильным считает говорить о правовых позициях Конституционного Суда РФ как об аргументированных представлениях общего характера этого Суда по конкретным конституционно-правовым проблемам. Правовые позиции Конституционного Суда РФ понимаются данным автором как правовые представления (выводы) общего характера, достигнутые в результате толкования Конституции РФ и выявления конституционного смысла положений законов и других нормативных актов в пределах компетенции Конституционного Суда РФ. Н.В. Витрук также отмечает, что правовые позиции Конституционного Суда РФ, представляя известный итог конституционного судопроизводства и выступая результатом логико-содержательных операций, отражающих специфику конституционно-правовой проблемы, снимают конституционно-правовую неопределенность и служат правовым основанием итоговых решений (постановлений) Конституционного Суда РФ <181>.

-----  
<181> Подробнее см.: Витрук Н.В. Конституционное правосудие в России (1991 - 2001 гг.): Очерки теории и практики. М.: Городец-издат, 2001. С. 111 - 112.

Понятия "правовая позиция" и "решение" Конституционного Суда РФ не тождественны. Правовая позиция может выступать лишь элементом, частью решения, входить в содержание последнего <182>. В данном случае под решением Конституционного Суда РФ понимается принимаемый и оформляемый последним в предусмотренном законом порядке правовой акт (в виде постановления или определения), в котором констатируются установленные факты и обстоятельства, приводятся доводы, формулируются выводы и которым разрешается рассмотренный данным Судом вопрос. Конституционный Суд РФ может также принимать решение в форме заключения. Исходя из ст. 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", заключение принимается по вопросу о соблюдении установленного порядка выдвижения обвинения Президента России в государственной измене или ином тяжком преступлении. Поскольку даже теоретически трудно смоделировать, что данный вопрос может затронуть налоговые аспекты, данная форма решений была исключена из предмета рассмотрения.

-----  
<182> Подробнее см.: Конституционный судебный процесс: Учебник для вузов. С. 176.

Правовая позиция является элементом решения (в указанном значении), поэтому она формулируется в рамках последнего при обосновании резолютивного вывода по предмету обращения. Решение, таким образом, выступает носителем, формальной основой правовых позиций. Последние не могут объективироваться изолированно и самостоятельно. В то же время, правовая позиция более универсальна, по крайней мере, воспринимается так на практике: "<...> решение Суда всегда посвящено лишь предмету обращения, и его резолютивная часть сама по себе не затрагивает аналогичные правовые ситуации. Правовая позиция, выступая обоснованием резолютивного вывода по предмету обращения, не связана только с вопросами, поставленными стороной конституционного судопроизводства, но выражает толкование Конституции РФ и отраслевого законодательства, подлежащее применению во всех иных случаях" <183>.

-----  
<183> Зимин А.В. Пределы обязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2006. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

Правовые позиции Конституционного Суда РФ формулируются им в различных решениях: постановлениях (принимаемых при рассмотрении вопроса по существу); в так называемых отказных определениях, т.е. в решениях (принимаемых в форме определения) об отказе (о невозможности) рассмотрения дела по существу; в определениях о прекращении производства по делу <184>. Правовые позиции могут содержаться как в мотивировочной, так и в резолютивной части решений Конституционного Суда РФ. При этом правовые позиции в зависимости от их места в решении и вида решения не имеют формально установленных отличий и, следовательно, могут восприниматься как имеющие одинаковое значение. Наибольший массив правовых позиций сосредоточен в постановлениях Конституционного Суда РФ, которыми оформляются итоговые решения рассмотрения им вопросов по

существо.

<184> Подробнее см.: Анишина В.И. Правовые позиции Конституционного Суда России // Российская юстиция. 2000. N 7; СПС "КонсультантПлюс".

Существуют различные взгляды на классификацию правовых позиций. Например, высказывается мнение, что "вполне оправданно дифференцировать их на правовые позиции, содержащиеся в постановлениях по делам о толковании Конституции РФ; по делам о проверке конституционности правовых актов; по делам о разрешении споров о компетенции" <185>. Н.В. Витрук предлагает классифицировать правовые позиции:

<185> Барановский К.В., Безруков А.В., Калугин А.Г. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

- по источнику разрешения конституционно-правовой проблемы;
- по характеру предмета правового регулирования;
- по сферам общественных отношений <186>.

<186> Подробнее см.: Витрук Н.В. Указ. соч. С. 113.

С.А. Кажлаев полагает, что "по степени императивности правовые позиции можно разделить на строго императивные и менее императивные, т.е. "диспозитивные" <187>. По мнению данного автора:

<187> Кажлаев С.А. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

- императивные правовые позиции, к которым он, в частности, относит позиции, устанавливающие конституционно-правовой смысл оспариваемых норм, являются обязательными для представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, а также для правоприменителей;

- "диспозитивные", или "превентивно-ориентирующие", правовые позиции выступают неформальным элементом правообразования, т.е. не обладают формальным внешним признаком, каким наделены нормы права. В качестве примера называются правовые позиции, предлагающие законодателю или правоприменителю принять необходимый акт в соответствии с требованиями Конституции РФ.

Предложенная в качестве основания классификации правовых позиций Конституционного Суда РФ "степень императивности" весьма спорна. Однако здесь затронут тот вопрос, который вызывает наибольшие дискуссии в исследовании правовой природы изучаемого явления, - о юридической силе правовых позиций и их месте в системе правового регулирования.

Конституционный Суд РФ признает общеобязательность и непосредственность действия своих правовых позиций. Такая квалификация обосновывается самим Судом положениями ст. ст. 6, 79, 80 и 87 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" и неоднократно получала свое выражение в принимаемых им документах <188>. Исходя из оценки, которую Конституционный Суд РФ придает своим правовым позициям, объяснимо и их использование самим Судом при рассмотрении дел. Нередко в постановлениях и определениях Конституционного Суда РФ аргументация выражается в следующих формулах: "Согласно правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом РФ в <...>" <189> и "Правовая позиция, изложенная Конституционным Судом РФ в Постановлении от <...> конкретизирована в Определении от <...>" <190>.

<188> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1999. N 30. Ст. 3988.

<189> См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 43. Ст. 4529.

<190> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 29 января 2004 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона "О трудовых пенсиях в Российской Федерации" в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан" // СЗ РФ. 2004. N 6. Ст. 450.

Данная оценка правовых позиций является, по сути, также одной из таких позиций, поскольку законодательство прямо и однозначно не говорит об их обязательной силе. Тем не менее Конституционный Суд РФ решает этот вопрос вполне определенно: "Правовые позиции, содержащие толкование конституционных норм либо выявляющие конституционный смысл закона, на которых основаны выводы Конституционного Суда РФ в резолютивной части его решений, обязательны для всех государственных органов и должностных лиц" <191>.

<191> Определение Конституционного Суда РФ от 7 октября 1997 г. N 88-О "О разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 28 ноября 1996 года по делу о проверке конституционности статьи 418 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР в связи с запросом Каратузского районного суда Красноярского края" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4900.

Говоря о месте правовых позиций и решений Конституционного Суда РФ в правовой системе регулирования, можно отметить два аспекта, затронутые в его Постановлении от 16 июня 1998 г. N 19-П "По делу о толковании отдельных положений статей 125, 126 и 127 Конституции Российской Федерации" <192>. Во-первых, в нем предельно четко указано на нормативность решений и правовых позиций Конституционного Суда РФ. "Решения Конституционного Суда РФ, в результате которых неконституционные нормативные акты утрачивают юридическую силу, имеют такую же сферу действия во времени, пространстве и по кругу лиц, как решения нормотворческого органа, и, следовательно, такое же, как нормативные акты, общее значение, не присущее правоприменительным по своей природе актам судов общей юрисдикции и арбитражных судов. <...> принимаемые Конституционным Судом РФ постановления являются окончательными, не могут быть пересмотрены другими органами или преодолены путем повторного принятия отвергнутого неконституционного акта, а также обязывают всех правоприменителей, включая другие суды, действовать в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда РФ".

<192> СЗ РФ. 1998. N 25. Ст. 3004.

Во-вторых, в этом Постановлении определены принципы разграничения компетенции между Конституционным Судом РФ и другими судами в области нормоконтроля, т.е. по проверке конституционности (законности) значительного числа нормативных правовых актов и признания их недействующими (утрачивающими юридическую силу). В частности, Конституционный Суд РФ указал:

- суды общей юрисдикции и арбитражные суды не могут осуществлять проверку конституционности нормативных актов, перечисленных в ст. 125 Конституции РФ, поскольку она прямо возлагает данную функцию на Конституционный Суд РФ;

- решения судов общей юрисдикции и арбитражных судов не признаются адекватным средством для лишения нормативных актов, названных в ст. 125 (п. п. "а" и "б" части 2 и часть 4) Конституции РФ, юридической силы в связи с их неконституционностью;

- в рамках выявления неконституционных законов и исключения последних из числа действующих актов общие суды обязаны поставить вопрос о конституционности закона перед Конституционным Судом РФ;

- суды не вправе вне связи с рассмотрением конкретного дела осуществлять нормоконтроль в отношении нормативных актов, перечисленных в ст. 125 (пункты "а" и "б" части 2 и часть 4) Конституции РФ, и признавать их недействующими вследствие несоответствия иному акту, имеющему большую юридическую силу;

- осуществление судами общей юрисдикции и арбитражными судами в порядке административного судопроизводства полномочий по проверке соответствия перечисленных в ст. 125 (п. п. "а" и "б" части 2 и часть 4) Конституции РФ нормативных актов ниже уровня федерального закона иному, имеющему большую юридическую силу акту, кроме Конституции РФ, возможно только при условии, если это установлено законом и в соответствии с установленной им регламентацией допускается принятие указанными судами решений о признании недействующими названных в ст. 125 Конституции РФ актов ниже уровня федерального закона.

Реализуя свое право на признание нормативных правовых актов незаконными, влекущее утрату последними юридической силы, Конституционный Суд РФ занимается так называемым негативным нормотворчеством <193>. При этом он лишил такого права суды общей юрисдикции, разделив компетенцию между ним самим и данными судами <194>. Обоснованность и объективность некоторых положений принятых по данному вопросу решений Конституционного Суда РФ вызывают сомнения. Последний, оставляя только за собой право на признание "конституционности" ("законности") правовых актов, Конституционный Суд РФ существенно ограничил (по крайней мере, пока не будет законодательно определена процедура нормоконтроля общими и арбитражными судами) гарантированное Конституцией РФ право на судебную защиту. Кроме того, в его компетенцию по

осуществлению нормоконтроля входит большой, но все же ограниченный частью 2 ст. 125 Конституции РФ перечень правовых актов. Однако этими актами не исчерпывается весь массив правовых документов, вопрос о соответствии которых Конституции РФ (либо актам большей юридической силы) может потенциально возникнуть в юрисдикционной деятельности судебных органов.

-----  
<193> Подробнее см.: Мелихов А.И. Правовые позиции Конституционного Суда как источник конституционного права // Российский судья. 2005. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

<194> Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июня 1998 г. N 19-П; Постановление Конституционного Суда РФ от 11 апреля 2000 г. N 6-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 2 статьи 1, пункта 1 статьи 21 Федерального закона "О прокуратуре РФ" в связи с запросом Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации" // СЗ РФ. 2000. N 16. Ст. 1774.

Важным аспектом сущности правовых позиций Конституционного Суда РФ являются юридические основания их изменения. В принципе, нет ничего экстраординарного в возможности (а в определенных случаях и необходимости) корректировки ранее сформулированных правовых позиций. Поэтому право Конституционного Суда РФ изменить самостоятельно свою ранее выраженную позицию, закрепленную в ст. 73 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ", нельзя не признать закономерным и целесообразным. Тем не менее рассматриваемый вопрос приобретает особую остроту в контексте признания за данными позициями обязательной силы и, следовательно, определения допустимости и условий их изменения.

В соответствии со ст. 125 Конституции РФ и ст. 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ" данный Суд разрешает дела о соответствии Конституции РФ определенных категорий правовых актов и дает толкование ее положений. Логично предположить, что изменение Конституции РФ также может привести к пересмотру правовых позиций, сформулированных ранее на основе утративших силу конституционных норм.

Потребность в корректировке правовой позиции может быть также обусловлена выявленной в ней ошибкой, связанной с допущенными в принятом решении неточностями в наименованиях, обозначениях, описках, явных редакционных и технических погрешностях. В данном случае Конституционный Суд РФ выносит определение о внесении соответствующих "редакционных" изменений (ст. 82 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ"). Кроме того, после принятия правовой позиции могут быть установлены (по крайней мере, теоретически) и более серьезные нарушения, свидетельствующие о ее "пороке". Под "пороком правовой позиции" здесь понимается применение при ее принятии неправильного толкования Конституции РФ, неверное использование правил толкования последней, расширительное толкование конституционных положений о возможности ограничения прав и свобод человека и гражданина и иные нарушения действующего законодательства. При выявлении "порока" правовой позиции исправление допущенной ошибки, видимо, должно осуществляться в рамках процедуры, установленной в ст. 73 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ".

Помимо указанных причин и оснований изменения правовых позиций в практике Конституционного Суда РФ выработаны и иные механизмы их корректировки. Во-первых, Конституционный Суд РФ в своих решениях, ссылаясь на ранее сформулированные позиции, считает допустимым скорректировать (уточнить) их и, тем самым, иногда "сужает действие ранее принятого постановления более поздним определением" <195>. Во-вторых, Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21 декабря 2005 г. N 13-П <196> сформулировал общее концептуальное обоснование пересмотра своих правовых позиций, а именно установил принципиальную допустимость корректировки своих позиций вследствие изменения законодательства, т.е. пласта нормативных актов, нижнего, по сравнению с Конституцией РФ, уровня. В данном Постановлении Конституционный Суд РФ определил цель, причины и допустимость уточнения либо изменения своих правовых позиций: "Поскольку положения Конституции РФ проявляют свое регулятивное воздействие как непосредственно, так и посредством конкретизирующих их законов в определенной системе правового регулирования, притом в развивающемся социально-историческом контексте, правовые позиции, сформулированные Конституционным Судом РФ в результате интерпретации, истолкования тех или иных положений Конституции РФ применительно к проверяемому нормативному акту в системе прежнего правового регулирования и имевшей место в то время конституционной практики, могут уточняться либо изменяться, с тем чтобы адекватно выявить смысл тех или иных конституционных норм, их букву и дух, с учетом конкретных социально-правовых условий их реализации, включая изменения в системе правового регулирования".

-----  
<195> Ершова Е.А. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

<196> Постановление Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2005 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "Об общих принципах организации

законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" в связи с жалобами ряда граждан" // СЗ РФ. 2006. N 3. Ст. 336.

М. Саликов, критически оценивая такой подход к решению рассматриваемой проблемы, оправданно выразил опасение, что это решение Конституционного Суда РФ для исполнительной и законодательной власти "в будущем "откроет шлюзы", позволяющие им манипулировать Судом и, соответственно, Конституцией. Сам факт того, что Суд оправдал возможность изменения своих позиций из-за "изменившихся условий", позволит впредь указанным ветвям власти при первой же необходимости создавать такие "условия", которые, набрав критическую массу, будут ставить Суд перед необходимостью пересмотра своих правовых позиций, даже тех, что являются краеугольными камнями демократии, свободы и прав человека" <197>.

-----  
<197> Саликов М. "Позиции" и правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: до и после решения по делу о назначении губернаторов // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Возвращаясь к вопросу о "нормативности" формулируемых Конституционным Судом РФ правовых позиций, приходится признать, что в работах отечественных авторов выражается (иногда с определенными оговорками) признание за такими позициями обязательной силы. В качестве формальных оснований для этого приводятся те же положения законодательства, на которые ссылается и сам Конституционный Суд РФ при квалификации своих правовых позиций как имеющих императивный характер. Кроме того, в качестве подтверждения такой оценки в этих работах достаточно часто приводятся и дополнительные аргументы, призванные, очевидно, укрепить осознание абсолютной легальности и легитимности такой точки зрения. Не рассматривая откровенно поверхностные и эмоциональные утверждения, которые закономерно встречаются в огромном массиве публикаций по данной проблематике, нельзя без уважения отметить обстоятельные и развернутые общетеоретические разъяснения и обоснования, представленные в исследованиях российских ученых и практиков. Результаты данных исследований имеют широкое признание и, без сомнения, имеют теоретическое и практическое значение. Тем не менее их важность и значимость не являются препятствием для критической оценки и отстаивания иной позиции.

В качестве одного из примеров обоснования необходимости признания обязательной силы правовых позиций Конституционного Суда РФ можно привести аргументы, высказанные Л.В. Лазаревым. Данный автор полагает, что "нормативность правовых позиций проявляется в том, что они являются официальными установлениями общего и императивного характера. Императивность правовых позиций предопределяется тем, что в силу ст. 6 Закона о Конституционном Суде общеобязательным является решение Конституционного Суда в целом, а не только его резолютивная часть. Закрепление правовых позиций как нормативно-интерпретационных установлений в решениях Конституционного Суда в единстве с нормативными предписаниями резолютивной части и придает этим решениям качество не индивидуального, правоприменительного, а нормативно-интерпретационного акта" <198>.

-----  
<198> Лазарев Л.В. Указ. соч. С. 74 - 75. О свойствах и специфических признаках императивности правовых позиций Конституционного Суда РФ см. также: Волкова Н.С., Хабриева Т.Я. Указ. соч. С. 37 - 46.

При рассмотрении вопросов юридического содержания правовых позиций Конституционного Суда РФ также затрагивается проблема их прецедентного значения. В исследованиях, авторы которых высказываются в пользу обязательности правовых позиций, как правило, говорится и о преюдициальной силе этих позиций для всех судов <199>. Однако при этом обычно не признается их прецедентный статус, поскольку "решения Конституционного Суда РФ, выражающие правовые позиции, обязывают не только суды, но всех правоприменителей, опосредуют не столько процесс реализации права, сколько изменение самих юридических норм, регулирующих спорное отношение, и не выступают единственным источником, который может лежать в основе правоприменительного акта другого юрисдикционного органа" <200>.

-----  
<199> Подробнее см.: Анишина В.И. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

<200> Зимин А.В. Пределы обязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ в налоговых спорах. По вопросу о соотношении правовых позиций Конституционного Суда РФ и судебных прецедентов подробнее см.: Захаров В.В. Решения Конституционного Суда РФ как источник конституционного права. М.: Юрлитинформ, 2005. С. 48 - 49.

Не разделяя оценки правовых позиций Конституционного Суда РФ как безусловно имеющих

обязательную силу, в рамках критических замечаний такой оценки и в обоснование иной точки зрения можно привести следующие аргументы. Прежде всего, стоит обратить внимание, что Конституционный Суд, так же как и Верховный Суд РФ и ВАС РФ, отнесен к органам судебной власти. Согласно статье 10 Конституции РФ "государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную". Конституционный Суд РФ, не умаляя значимости его положения и особого места в правовой системе, является судебным органом конституционного контроля, самостоятельно и независимо осуществляющим судебную власть посредством конституционного судопроизводства. В силу данного статуса он так же, как и суды общей юрисдикции, и арбитражные суды, является правоприменителем, имеющим право лишь толковать нормативные правовые акты <201>.

<201> См.: Нерсисянц В.С. Суд не законодательствует и не управляет, а применяет право // Судебная практика как источник права / Отв. ред. Б.Н. Топорнин. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1997. С. 38. См. также: Сасов К.А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда РФ / Под ред. М.Ф. Ивлиевой. М.: Статут, 2006; СПС "КонсультантПлюс".

Компетенция Конституционного Суда РФ исчерпывающе установлена Конституцией РФ и названным Законом. Его основное предназначение - осуществлять правосудие, рассматривая проблемы применения конкретных законов, обнаруживших в процессе их действия свою спорную конституционность. Таким образом, Конституционный Суд РФ имеет право рассматривать дела, только отнесенные к его компетенции, и принимать в ее пределах решения.

Конституция РФ и Федеральная конституционная закон "О Конституционном Суде РФ" прямо не закрепляют обязательной силы правовых позиций, сформулированных Конституционным Судом РФ. В статье 6 указанного Закона говорится лишь об обязательном характере решений Суда. Правовые позиции в этой статье не упоминаются.

Кроме того, обязательность судебных решений является необходимым условием функционирования системы правосудия. Поэтому АПК РФ, ГПК РФ также закрепляют правило, согласно которому вступившие в законную силу судебные акты обязательны для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, граждан, организаций и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории России (ст. 13 ГПК РФ, ст. 16 АПК РФ). Однако содержащиеся в этих актах доводы и мотивировки не рассматриваются как имеющие самостоятельное значение "императивные предписания".

Аргумент о том, что правовые позиции являются частью решения и в силу этого "приобретают" ту же обязательность, как последние, представляется недостаточно убедительным. В обоснование данного вывода можно отметить следующее.

Во-первых, основу решения суда, устанавливающего юридические факты и (или) определяющего порядок применения норм права к конкретной ситуации, составляет собственно резолютивная часть, содержащая итоговые выводы и, как правило, выражаемая императивно ("признать", "взыскать" и проч.). Мотивировочная часть решения, приводимые в ней доводы и суждения служат для оценки обоснованности, законности, правомерности сделанных выводов.

Во-вторых, распространенный подход для обоснования "включения" правовых позиций в решение и придания им силы последнего состоит в апелляции к п. 9 части 1 ст. 75 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ", в котором указано, что в постановлении или определении должны содержаться доводы в пользу принятого решения, а при необходимости - и опровергающие утверждения сторон. Вместе с тем такие доводы, строго говоря, к резолютивной части решения не относятся. Подтверждение тому - положения п. 10 той же статьи, устанавливающие необходимость формулировки решения как самостоятельной части документа.

В-третьих, статьи 87 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" устанавливают, что по итогам рассмотрения соответственно дела о проверке конституционности правового акта (либо жалобы на нарушение законом конституционных прав и свобод граждан) Конституционный Суд РФ принимает одно из следующих решений:

- 1) о признании такого акта (закона) либо отдельных его положений соответствующими Конституции РФ;
- 2) о признании такого акта (закона) либо отдельных его положений не соответствующими Конституции РФ.

И вновь никакие правовые позиции не только не упоминаются, но и им не оставлено места в принципе. Такой подход видится вполне логичным и закономерным. Здесь сразу хотелось бы отметить, что в отличие от различных доводов и мотивировок (правовых позиций), которые приводятся в решениях Конституционного Суда РФ и вопрос об обязательности которых вызывает дискуссии, толкование Конституции РФ, осуществляемое Конституционным Судом РФ, четко и однозначно объявляется официальным и обязательным для всех представительных, исполнительных и судебных органов

государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений (ст. 106 указанного Закона).

Правовая позиция Конституционного Суда РФ, равно как и иного судебного органа либо другого правоприменителя, является толкованием права. Действующее законодательство, как уже отмечалось, не содержит определений понятий "норма права", "нормативный правовой акт", а также описанной системы соотношения различных видов правовых актов, правил их толкования, способов разрешения коллизий между ними.

В данном случае термин "толкование права" используется для квалификации правовых позиций с учетом его общего смыслового содержания <202> и следующих уточнений:

-----  
<202> Подробнее см.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004; СПС "КонсультантПлюс"; Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007; СПС "КонсультантПлюс".

1) толкование права является мыслительным процессом, осуществляемым в соответствии с определенными методами и направленным на уяснение содержания правовых норм. Результат данного процесса выражается в совокупности утверждений, пояснений, обосновывающих установленный смысл разъясняемых (толкуемых) норм <203>;

-----  
<203> Подробнее см.: Проблемы теории права и государства / Под ред. С.С. Алексеева. М.: Юридическая литература, 1987. С. 394 - 404.

2) официальное толкование нормы права дается уполномоченным на это органом (лицом), оформляется в виде документа (акта), имеет юридические последствия, обладает обязательной силой в отношении либо неограниченного круга субъектов (так называемое нормативное толкование), либо определенного лица (группы лиц), разъясняет применение нормы к конкретному случаю (так называемое каузальное или индивидуальное толкование) <204>. Официальное толкование обеспечивает однозначное понимание правоприменителями правовых норм и их единообразное применение <205>.

-----  
<204> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 ноября 1997 года 17-П.

<205> Подробнее см.: Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Т. 2 / Отв. ред. М.Н. Марченко. С. 323 - 342.

Таким образом, правовые позиции Конституционного Суда РФ можно рассматривать как толкования Конституции РФ, носящие:

- каузальный характер в случаях, когда данный Суд в установленном порядке в рамках проверки соответствия правового акта Конституции РФ осуществляет интерпретацию конституционной нормы. Толкование здесь находит объективацию и приобретает форму доводов и аргументов прежде всего в мотивировочной части постановления (определения) и носит вспомогательный характер для выработки резолютивной части решения о соответствии проверяемых актов;

- нормативный характер, когда Конституционный Суд РФ осуществляет по запросу уполномоченных органов (лиц) абстрактное специальное (т.е. не в связи с разрешением иного вопроса) разъяснение конституционных положений. Данное разъяснение обладает официальным и общеобязательным для всех субъектов <206>.

-----  
<206> См. также: Гаджиев Г.А. Конституционный принцип самостоятельности судебной власти в РФ (на основе решений Конституционного Суда РФ 2000 - 2002 годов) // Журнал российского права. 2003. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

В литературе имеет место отождествление актов, разъясняющих и устанавливающих норму права, вследствие чего толкованию придаются несвойственные характеристики. Не часто проводится четкое разграничение между толкованием права, уяснением смысла правовой нормы и правотворчеством. Как справедливо отметила Е.А. Ершова, "толкование права - это только уяснения для себя и разъяснение для других действительного смысла нормы. Конкретизация нормативных правовых актов предполагает необходимость их предварительного толкования, но характеризуется детализацией, углублением и уточнением имеющихся правовых норм. Наконец, правотворчество - восполнение пробелов в нормативных правовых актах. Как представляется, суды могут только толковать правовые нормы. Конкретизацией же нормативных правовых актов и правотворчеством вправе заниматься лишь правотворческие органы" <207>.

-----  
<207> Ершова Е.А. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

Отождествление понятий "судебное толкование" и "судебное нормотворчество" в открытой форме либо латентно активно используется для обоснования нормотворческих функций судебной власти <208>. Однако признание за судебным толкованием силы императивности нормативных правовых актов ведет к перекося в развитии правовой системы, поскольку означает, что судебные органы фактически выполняют несвойственную им правотворческую функцию <209>. Здесь следует сделать два уточняющих замечания.

<208> См., например: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 51 - 62; Фурсов Д.А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов. М.: ИНФРА-М, 1997. С. 4 - 5.

<209> Подробнее см.: Ершов В.В. Статус суда в правовом государстве. М.: РПА МЮ РФ, 1992. С. 118 - 157.

Во-первых, отказ признавать за судебными решениями и тем более правовыми позициями судебных органов правотворческую роль не означает, что судебным актам полностью несвойственна нормативность. Однако такая нормативность возможна лишь применительно к определенным результатам толкования, т.е. суд не должен быть ограничен лишь каузальным толкованием. В установленных законодательством случаях и порядке он может давать и нормативное толкование. Последнее органически присуще судебной деятельности и требуется для обеспечения единообразного применения закона, уяснения его смысла, адекватного воле законодателя и конституционным принципам. При этом и нормативное толкование не является самодостаточным и независимым актом. Оно, ограниченное рамками толкуемой нормы, неотделимо от нее, сохраняет силу постольку, поскольку применяется сама такая норма, и не приводит к возникновению новых норм.

Во-вторых, при анализе правоприменительной деятельности судебных органов нередко, следуя точке зрения о "правотворческой" роли судебной практики, принятие Конституционным Судом РФ решения о признании правовых актов не соответствующими Конституции РФ рассматривается как издание документа нормативного характера, направленного на отмену (изменение) такой нормы <210>. Соглашаясь с критикой такого подхода и учитывая разъяснения Конституционного Суда РФ относительно юридических последствий признания им неконституционными акта или его отдельных положений <211>, стоит отметить, что в данном случае принятие указанного решения является не основанием для отмены признанной неконституционной нормы закона (нормативного акта), а лишь условием применения положений части 6 ст. 125 Конституции РФ, в силу которых данная норма утрачивает силу <212>. Правотворческий орган, принявший указанную норму, обязан исполнить судебное решение и признать ее утратившей силу, недействующей и т.п. (ст. 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ"). Аналогичным образом, как представляется, стоит рассматривать и решения судов общей юрисдикции и арбитражных судов, когда они признают норму правового акта не соответствующей Конституции РФ или закону.

<210> См., например: Игнатов А.В. Механизм лишения юридической силы нормативных правовых актов, аналогичных признанным неконституционными // Государственная власть и местное самоуправление. 2007. N 8; СПС "КонсультантПлюс"; Кажлаев С.А. О нормотворчестве Конституционного Суда РФ // Журнал российского права. 2004. N 9; СПС "КонсультантПлюс"; Непомнящих Е.В. Понятие правовой позиции Конституционного Суда РФ // Законодательство и экономика. 2003. N 10; СПС "КонсультантПлюс"; Романов М.Л. Решения Конституционного Суда России в системе источников административного права // Административное право и процесс. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

<211> См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2004 г. N 78-О "По ходатайству Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 14 января 1999 года по жалобе гражданки И.В. Петровой на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 5.

<212> Подробнее см., например: Цыганков Э.М. Куда ведут правовые позиции КС РФ, вымощенные доброй совестью и добрыми намерениями // Ваш налоговый адвокат. 2004. N 4. С. 78 - 79.

В заключение краткого анализа статуса правовых позиций Конституционного Суда РФ хотелось бы отметить, что этому вопросу уделяется достаточно много внимания в научных исследованиях, а сформулированные Судом позиции оказывают существенное влияние на правотворческую и правоприменительную практику. Генезис правовых позиций дает пример агрессивности судебной практики и ее активного вторжения в сферу регулирования. В настоящее время, учитывая, видимо, опыт Конституционного Суда РФ, правовые позиции вводят в свой арсенал и иные судебные инстанции.

В принципе формулирование правовых позиций судебными органами закономерно и оправданно. Другое дело, что далеко не всегда они получают адекватную оценку, приобретая тем самым не свойственные им черты и характеристики. Отсутствие четкого законодательного регулирования применения правовых позиций (официальных толкований, даваемых судебными инстанциями) чревато серьезными последствиями, поскольку суд "в нарушение принципа разделения властей станет квазизаконодателем" <213>. Нормотворческих полномочий действующее законодательство за судебными органами (Конституционным Судом РФ, Верховным Судом РФ, ВАС РФ) не закрепляет.

-----  
<213> Барановский К.В., Безруков А.В., Калугин А.Г. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

Значение судебной практики, выраженной в официально исходящих от высших судебных инстанций документах, очень велико, поскольку принимаемые ими положения, формально оставаясь рекомендательными, учитываются как "руководящие ориентиры" в деятельности не только судебных органов. Практически в любом информационном письме Президиума ВАС РФ, постановлении Пленума Верховного Суда РФ содержатся обширный материал по толкованию законодательства, а также конкретные указания судам по применению норм права. Необходимость в таком требовании вполне объяснима, поскольку отсутствие в судебной системе достаточно жестких и эффективных процессуальных связей, урегулированных законом, создает предпосылки для судебного произвола.

Таким образом, разъяснения Президиума ВАС РФ, Пленумов ВАС РФ и Верховного Суда РФ, выражая их официальную позицию по тем или иным сложным и важным вопросам судебной практики, есть не что иное, как толкование законодательства, причем фактически его адресатами становятся не только нижестоящие судебные органы, но и все потенциальные субъекты правоотношений, возникающих на основе нормы, получившей соответствующее толкование. Кроме того, официально опубликованная позиция Президиума ВАС РФ, Пленумов ВАС РФ и Верховного Суда РФ является важным средством обеспечения единства судебной практики, защиты прав, свобод и охраняемых законом интересов заинтересованных лиц.

### 3.7. Основания пересмотра решений арбитражных судов: новые тенденции

Проблема о месте и значении судебной практики отчетливо проявила себя в связи с принятием Пленумом ВАС РФ 14 февраля 2008 г. Постановления N 14 "О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 марта 2007 года N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам" <214>. Последнее <215> было дополнено п. 5.1, в котором, в частности, установлено, что в соответствии с п. 1 ст. 311 АПК РФ может быть пересмотрен по вновь открывшимся обстоятельствам судебный акт, оспариваемый заявителем в порядке надзора и основанный на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена ВАС РФ в постановлении его Пленума или Президиума (в том числе принятого по результатам рассмотрения другого дела в порядке надзора). Одновременно был определен и общий порядок действия судебных органов в описанной ситуации:

-----  
<214> Вестник ВАС РФ. 2008. N 3.

<215> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 г. N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 4.

- при установлении данных обстоятельств в ходе рассмотрения вопроса о передаче дела для пересмотра судебного акта в порядке надзора в Президиум ВАС РФ коллегиальный состав судей последнего выносит определение об отказе в такой передаче дела, указывая на возможность пересмотра оспариваемого судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам;

- при обжаловании в апелляционном или кассационном порядке судебного акта, основанного на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена ВАС РФ, суд апелляционной или кассационной инстанции учитывает правовую позицию ВАС РФ при оценке наличия оснований для изменения или отмены обжалуемого судебного акта;

- формирование ВАС РФ правовой позиции является основанием пересмотра дел, по которым не утрачена возможность обращения с заявлением о пересмотре судебных актов в порядке надзора.

Разъяснения Пленума ВАС РФ, сформулированные в Постановлении от 14 февраля 2008 г. N 14, вызвали оживленную дискуссию среди практикующих юристов и ученых. Высказывались даже мнения, что эти разъяснения можно считать официальным признанием существования в России прецедентного права <216>.

<216> См., например: Плешанова О., Занина А. Пленум ВАС отправит дела на пересмотр // Коммерсантъ. 2008. 14 февраля. N 24 (3841).

Анализируя рассматриваемое Постановление Пленума ВАС РФ, нельзя не отметить, что обоснованность заложенных в нем юридических механизмов порождает многочисленные вопросы, а возможность их использования закономерно порождает озабоченность в связи с большой вероятностью изменения сложившейся практики применения арбитражного процессуального законодательства, в том числе (и, возможно, в первую очередь) в налоговой сфере. Давая краткую юридическую характеристику Постановления от 14 февраля 2008 г. N 14, можно выделить несколько проблем.

Во-первых, в рассматриваемом документе вновь открывшимися обстоятельствами, являющимися, по мнению ВАС РФ, необходимыми и достаточными для пересмотра судебного акта, предлагается считать определение практики применения положений законодательства (Пленумом или Президиумом ВАС РФ). При этом точное значение такого определения не предлагается, оно лишь сводится к другому действию - формированию ВАС РФ правовой позиции (так же по вопросу применения законодательства). Как отмечалось выше, действующее законодательство не содержит четкого определения содержания категории "правовая позиция" и условий ее использования в судебной деятельности. Таким образом, определение практики применения положений законодательства в данном случае означает, как отметил А.М. Эрделевский, только "толкование закона, выявление его смысла" <217>.

---

КонсультантПлюс: примечание.

Статья А.М. Эрделевского "О новых подходах ВАС РФ к вновь открывшимся обстоятельствам" включена в информационный банк.

---

<217> Эрделевский А.М. О новых подходах Высшего Арбитражного Суда РФ к вновь открывшимся обстоятельствам // Хозяйство и право. 2008. N 5. С. 105.

Во-вторых, не согласуется полностью с требованиями закона представленный в Постановлении от 14 февраля 2008 г. N 14 юридический статус определения практики применения законодательства (правовой позиции). В соответствии с Конституцией РФ ВАС РФ является высшим судебным органом по разрешению экономических споров и иных дел, рассматриваемых арбитражными судами, осуществляет в предусмотренных федеральным законом процессуальных формах судебный надзор за их деятельностью и дает разъяснения по вопросам судебной практики (ст. 127). При этом отсутствует конституционное требование, устанавливающее обязательный характер указанных разъяснений.

Согласно положениям Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации":

- Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики (подп. 1 п. 1 ст. 13). Очевидно, что в виде таких разъяснений только и может выступать определение данным органом практики применения законодательства;

- разъяснения Пленума ВАС РФ принимаются в форме постановлений, которые являются обязательными для арбитражных судов в РФ (п. 2 ст. 13);

- Президиум ВАС РФ рассматривает в порядке надзора дела по проверке вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов, а также отдельные вопросы судебной практики и о результатах рассмотрения информирует арбитражные суды (ст. 16);

- решения Президиума ВАС РФ оформляются в виде постановлений (по конкретным делам) и информационных писем (об отдельных вопросах судебной практики). Закон не устанавливает обязательной силы актов, принимаемых Президиумом.

Таким образом, отсутствует основанная на законодательстве обязанность арбитражных судов при рассмотрении дел учитывать правовые позиции, изложенные в актах Президиума ВАС РФ. Компетенция последнего не может быть расширена и за счет делегирования ему Пленумом ВАС РФ права на издание "обязательных" разъяснений. Такой механизм не предусмотрен законодательством, равно как и возможность расширительного понимания полномочий Президиума ВАС РФ.

В-третьих, не является безукоризненной квалификация определения практики применения законодательства, сформулированного после судебного решения по конкретному делу, как вновь открывшегося обстоятельства (на основании которого предлагается затем пересмотреть данное решение в соответствии с положениями п. 1 ст. 311 АПК РФ). В этих положениях вновь открывшимися обстоятельствами признаются "существенные для дела обстоятельства, которые не были и не могли быть известны заявителю". Согласно разъяснениям, данным в названном выше Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 г. N 17 (п. п. 4, 9 и 12):

- решение арбитражного суда не может быть пересмотрено по вновь открывшимся обстоятельствам, если фактические обстоятельства возникли после принятия судебного акта;

- основанием для пересмотра судебного решения является открытие обстоятельств, которые хотя объективно и существовали, но не могли быть учтены, так как не были и не могли быть известны заявителю;

- новые обстоятельства, возникшие после принятия судебного акта, могут являться основанием не для его пересмотра по вновь открывшимся обстоятельствам, а для предъявления нового иска;

- заявление о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта может быть подано только лицами, участвующими в деле;

- указанное заявление должно содержать основания и доказательства, подтверждающие наличие вновь открывшихся обстоятельств. Днем открытия таких обстоятельств считается день, когда они стали или могли стать известны заявителю.

Таким образом, обстоятельство может выступать основанием для пересмотра решения, если оно имело место (но не было известно заявителю и, следовательно, суду) на момент принятия данного решения. И только в таком смысле оно может рассматриваться как "вновь открывшееся". Говоря кратко, в контексте сравнения с вышеизложенными разъяснениями проблематично установить строгую логику и обоснованность позиции, предложенной в Постановлении от 14 февраля 2008 г. N 14.

Можно данную проблему рассмотреть с иной точки зрения: вновь открывшимся обстоятельством считается "правильное" понимание положений закона, которое открывается заявителю посредством позднее выраженной правовой позиции. Но и в этом случае далеко не все юридически безупречно. Такое "правильное" понимание априорно считается не известным ни заявителю, ни суду, который тем не менее принимал решение. Над последним висит дамоклов меч пересмотра, если в последующем Пленум или Президиум ВАС РФ объективируют такое "правильное" понимание, выразив свою правовую позицию, хотя и изменяющую правила, по которым принималось данное решение.

С учетом изложенного можно сделать и некоторые выводы. Акты Пленума или Президиума ВАС РФ, в которых выражается их правовая позиция, ставятся в один ряд с решениями Конституционного Суда РФ и Европейского суда по правам человека, которые в определенных случаях в соответствии со ст. 311 АПК РФ (п. п. 6 и 7) признаются основаниями для пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам. Предложенный ВАС РФ механизм пересмотра судебных актов допускает принятие судом решения без понимания им правильного значения закона. Этим прямо нарушается конституционная гарантия каждого на судебную защиту его прав и свобод (часть 1 ст. 46 Конституции РФ) и принцип справедливого судебного разбирательства (часть 1 ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. <218>).

-----  
<218> Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. // СЗ РФ. 2001. N 2. Ст. 163.

В сложной ситуации оказались участники хозяйственного оборота, поскольку, применяя закон, они не могут быть уверены, что позднее будет определен не только его иной новый смысл, но и, возможно, возникнет вопрос о правомерности основанных на "старом" его понимании действий. Особенно остро проблема может проявиться в сфере регулирования налогов, поскольку кроме угрозы нестабильности налогового законодательства и практики его применения, предложенный механизм пересмотра судебных решений содержит возможность ретроактивного действия налоговых норм, в том числе ухудшающих положение налогоплательщиков. Ситуация достаточно очевидна, но можно дополнительно ее пояснить на следующем примере.

Налогоплательщик исчислил и перечислил в бюджет налог, исходя из требований норм действующего налогового законодательства и учитывая имевшуюся на тот момент правоприменительную (судебно-арбитражную) практику. Налоговый орган по данному факту претензий не предъявил (либо претензии были заявлены, но отклонены судом). Позднее была сформулирована новая правовая позиция (например, в постановлении Пленума ВАС РФ), в соответствии с которой порядок применения данных норм должен быть иным. По новым правилам налогоплательщик должен был перечислить большую сумму налога. Нетрудно предположить, что последующая налоговая проверка выявит "нарушения", основанные на данной правовой позиции, претензии к налогоплательщику, скорее всего, будут удовлетворены, а его положение, естественно, ухудшится.

Предложенный ВАС РФ в Постановлении от 14 февраля 2008 г. N 14 механизм пересмотра решений не является, по крайней мере в области налогообложения, абсолютной новеллой. Он скорее выступает попыткой легитимизации (не совсем, как представляется, успешной) складывающейся практики и придания ей формального обоснования. Данная практика была предметом рассмотрения и Конституционного Суда РФ. Так, 3 апреля 2007 г. им было принято Определение N 337-О-О <219> по результатам рассмотрения жалоб организаций, в которых они поставили вопрос о том, что изменение сложившейся арбитражной практики ВАС РФ не должно распространяться на прошлые налоговые

периоды и влечь для налогоплательщика неблагоприятные последствия. Конституционный Суд РФ отказался рассматривать этот вопрос, указав, что норма ст. 5 НК РФ, в которой содержатся положения о запрете на придание закону обратной силы, не содержит неопределенности, при этом выбор и истолкование норм материального права, подлежащих применению с учетом фактических обстоятельств дела к спорным правоотношениям, относятся к полномочиям арбитражного суда, разрешающего спор.

<219> Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. N 337-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества "Курганстальмост" и открытых акционерных обществ "Радиозавод" и "Тюменнефтегаз" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 5 и части первой статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации".

Фактически, судебная практика осталась вне рамок конституционного контроля после принятия Конституции РФ 1993 года и Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде РФ". Как отметил А.А. Батяев, "для размежевания компетенции Конституционного Суда РФ с другими судами Конституция РФ не сохранила его прежние полномочия проверять по индивидуальным жалобам конституционность правоприменительной практики" <220>. По мнению И.В. Цветкова, проблемы, вызванные обратной силой судебных решений, могут решаться юридическими средствами, предусмотренными налоговым законодательством, а именно:

<220> Батяев А.А. Комментарий к Федеральному конституционному закону от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" (постатейный) // Подготовлен для СПС "КонсультантПлюс", 2006.

- положениями п. 2 ст. 5 НК РФ. В соответствии с его положениями, которые в отношении судебных решений могут быть применены по аналогии права <221>, нормы законодательства, ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют;

<221> В соответствии с п. 6 ст. 13 АПК РФ.

- пунктом 7 ст. 3 НК РФ, которым определен порядок толкования всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах (в том числе и возникающих при рассмотрении судом налоговых споров) в пользу налогоплательщика <222>.

<222> См.: Зубарева И.Е. Указ. соч. С. 55.

К сожалению, предложенные средства в современных условиях не слишком эффективны на практике для решения указанных проблем.

Во-первых, сегодня суды гораздо реже, чем ранее, используют возможность толкования неустраняемых сомнений в пользу налогоплательщика. Среди прочего это связано и с тем, что Конституционный Суд РФ в Определении от 25 июля 2001 г. N 138-О <223> истолковал п. 7 ст. 3 НК РФ таким образом, что на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются выводы Конституционного Суда РФ о моменте исполнения налоговой обязанности и о недопустимости повторного взыскания налогов. Следовательно, принудительное взыскание с таких недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности <224>. Такое разъяснение, данное явно не в пользу налогоплательщиков, создало условия для неоднозначного понимания правил толкования неясностей законодательства и ограничения их действия в отношении к некоторым налогоплательщикам, не соответствующих, по мнению правоприменительных органов, критерию "добросовестности".

<223> Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года "По делу о проверке конституционности пункта 3 ст. 11 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ" // СЗ РФ. 2001. N 32. Ст. 3410.

<224> Подробнее см.: Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006; СПС "КонсультантПлюс".

Во-вторых, в контексте принятого ВАС РФ Постановления от 14 февраля 2008 г. N 14 возможность применения п. 7 ст. 3 НК РФ фактически отпадает, поскольку суд будет руководствоваться "новой" правовой позицией, которой, собственно, сомнения и неточности законодательства (по крайней мере, для суда) уже устранены.

В-третьих, суды, особенно в защите публичных интересов, активно используют, как неоднократно

отмечалось выше, формальные основания, позволяющие сохранять неопределенность и не решать проблемы по существу, если такой подход соответствует текущим тенденциям развития правовой системы и не нарушает сложившиеся правила. Поэтому представляется маловероятным, что судебные органы смогут в ближайшем будущем выразить позицию о запрете придания обратной силы судебной практике, ухудшающей положение налогоплательщиков.

Анализируя правовые позиции Конституционного Суда РФ в отношении проблемы обратной силы налогового закона, К.А. Сасов обратил внимание, что данный судебный орган рассматривает запрет придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ), "как проявление более широкого принципа правового государства - принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. При этом под государством нужно понимать не только законодательную, но и исполнительную и судебную ветви власти" <225>. Однако Конституционный Суд РФ не строго придерживается данных требований. Примером может служить его Определение от 8 апреля 2004 г. N 169-О <226>. Руководствуясь последним, арбитражные суды изменили на негативное свое отношение к ситуациям, в которых налогоплательщики использовали вычеты по НДС при наличии заемных средств и которые были выявлены при проведении проверок налоговыми органами в прошлом, до принятия данного Определения.

-----  
<225> Сасов К.А. "Неожиданная несправедливость" // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 70.

<226> Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2004. N 48. Ст. 4838.

Следует, видимо, признать, что эффективное и легальное решение проблем, связанных с судебным "нормотворчеством", использованием судебной практики для пересмотра ранее действовавших правил, необходимо искать, исходя из того, что в России, как справедливо заметила Т.Г. Морщакова, действует система писаного права, значение которого ничто не может умалить, какими бы неопределенными не были его нормы. Таким образом, правила налогообложения должны определяться, если придерживаться установленных правовых принципов, только законом и изменяться в соответствии с установленным им порядком <227>. Судебная практика, по мнению С.В. Бошно, авторитарно агрессивно заявляя о себе как источнике права, имеет и еще один резерв, который остается мало востребованным. Речь идет о праве законодательной инициативы высших судебных органов. В настоящее время "все вместе взятые суды не выходят за пределы 1 процента законодательных инициатив в общем потоке" <228>.

-----  
<227> Цит. по.: Зубарева И.Е. Указ. соч. С. 55 - 56. См. также: Конюхова Т.В. О действии во времени толкования правовых норм, содержащегося в судебных решениях // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 78 - 80.

<228> Цит. по.: Зубарева И.Е. Указ. соч. С. 53.

### 3.8. Правовой обычай, общепризнанные правовые принципы, положения доктрины

Правовой обычай, общепризнанные правовые принципы, положения доктрины занимают особое место в правовой системе регулирования налогов. Указанные источники в данной системе, стоящей на основе "писаного" права, с одной стороны, имеют ограниченное применение, как правило, санкционированное правоприменителем; с другой - они аккумулируют фундаментальные правила, создающие общие условия развития регулирования налогов.

Российская система правового регулирования налогов формально не запрещает использование обычая, но практически не оставляя ему места, делает его невостребованным. По общему правилу обычай применяется, если есть пробелы в законодательстве <229>. Так, в соответствии с АПК РФ арбитражный суд в случае отсутствия норм права, регулирующих спорное отношение, применяет нормы права, регулирующие сходные отношения, а при отсутствии таких норм разрешает спор, исходя из общих начал и смысла законов (п. 6 ст. 13). Аналогичная норма содержится и в ГПК РФ (п. 3 ст. 11).

-----  
<229> О роли обычая в системе источников права см., например: Марченко М.Н. Вторичные источники романо-германского права: прецедент, доктрина // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 4. С. 52 - 63; Он же. Обычай в системе источников романо-германского права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 5. С. 37 - 53; Свечникова Л.Г. Понятие обычая в современной науке: подходы, традиции, проблемы (на материалах юридической и этнологической наук) // Государство и право. 1998. N 9. С. 98 -

102. Подробнее об обычаях как источнике таможенного права см.: Козырин А.Н. Таможенное право России. Общая часть. М., 1995. С. 74.

Роль обычая несколько возрастает в правовом механизме налогообложения международной экономической деятельности и трансграничного перемещения товаров. Например, в качестве обычая применяется правило, согласно которому международное налоговое соглашение должно облегчать положение налогоплательщика по сравнению с ситуацией, как если бы такое соглашение отсутствовало <230>. Однако такие обычаи относятся скорее к международной правовой системе, в числе источников которой и будут рассматриваться далее.

-----  
<230> См.: Cartou L. Droit fiscal international et europeen. Paris: Dalloz, 1981. P. 27.

Общепризнанные принципы права в настоящее время имеют не только теоретическое, но и практическое значение. В российской правовой системе многие из таких принципов нашли закрепление в Конституции РФ (например, принципы приверженности правам человека, национального суверенитета, выражения в законе общей воли, законодательного установления налога и др.).

Эти фундаментальные основы правовой системы позволяют выделить и правовые принципы налогообложения, получившие нормативно-правовое выражение в наиболее концентрированном виде в общих принципах налогообложения и в основных началах законодательства о налогах и сборах, содержащихся в НК РФ (п. 2 ст. 1 и ст. 3). Кроме того, правовые принципы налогообложения развиваются, систематизируются и интерпретируются в решениях Конституционного Суда РФ <231>. Нельзя не отметить, что именно сформулированные во второй половине 90-х годов прошлого века в таких решениях принципы налогообложения заложили основы новой налоговой системы России и в последующем были закреплены в НК РФ <232>.

-----  
<231> Подробнее см.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 193 - 197; Кондратенко Н.А., Пашкова Е.Ю. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в формировании судебной практики по налоговым спорам (обзор практики Конституционного Суда Российской Федерации за 1997 - 2002 год) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2003; Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года: Материалы международной научно-практической конференции, г. Москва, 23 - 24 апреля 2004 г. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статус-Кво 97, 2004; Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // Налоги (газета). 2006. N 3; СПС "КонсультантПлюс".

<232> Подробнее см.: Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007; СПС "КонсультантПлюс".

В настоящее время доктринальные исследования не дают закрытого списка общих принципов налогообложения. Отсутствует и их общепризнанная единая классификация. Например, Н.Р. Кикабидзе полагает, что в зависимости от направленности на объект конституционно-правового регулирования "общие принципы налогообложения можно разделить на три группы:

- принципы, действующие в сфере основ конституционного строя;
- принципы, действующие в сфере защиты прав и свобод налогоплательщика;
- принципы, действующие в сфере федерализма" <233>.

-----  
<233> Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США в сфере основ конституционного строя (сравнительно-правовой анализ) // Финансовое право. 2006. N 12. С. 30.

А.В. Демин предложил разделить принципы налогообложения "на общие, регулирующие налоговую систему в целом, и специальные, характеризующие отдельные институты налогового права. В числе последних можно выделить процессуальные принципы, принципы налоговой ответственности, ведения налогового учета и другие. При этом общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, обеспечивающим реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации" <234>.

-----  
<234> Демин А.В. Общие принципы налогообложения. С. 95 - 96.

Вопрос о возможности составления полного перечня общих принципов налогообложения, видимо, стоит признать не имеющим решения постольку, поскольку отсутствуют единая методология их детализации и, собственно, необходимость в таком перечне. Не претендуя на исчерпывающее рассмотрение всех таких принципов и не определяя их иерархию, лишь в качестве иллюстрации можно назвать только некоторые из них, получившие детальную интерпретацию в решениях Конституционного

Суда РФ <235>.

<235> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П "О проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы" // СЗ РФ. 1996. N 16. Ст. 1909; Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. N 17-П "По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах" // СЗ РФ. 1996. N 45. Ст. 5202; Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 197; Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции"; Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 13. Ст. 1602; Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 1997 г. N 6-П "По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 Постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 года N 479 "Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет" // СЗ РФ. 1997. N 14. Ст. 1729; Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4901; Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации "О Государственной границе Российской Федерации"; Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко" // СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1533; Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан" // СЗ РФ. 2001. N 7. Ст. 701; Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс" // СЗ РФ. 2001. N 10. Ст. 996; Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

**Принцип публично-правовой природы налога.** Он означает, что налоги устанавливаются государством, взимаются исключительно в публичных целях (т.е. с целью финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований), обязанность по их уплате возникает не из соглашения (из договора), а из закона, основанного на конституционном положении. Данная обязанность носит публично-правовой, а не частноправовой характер и не зависит от волеизъявления налогоплательщика.

**Принцип приоритета финансовой цели взимания налогов,** отражающий превалирующее значение денежной формы уплаты налогов, вводимых для финансового обеспечения государственных расходов. Данный принцип не умаляет роли регулятивной функции налогов, не показывает ее "второстепенность" по отношению к аккумулярованию государственных денежных фондов. Однако именно последнее играет приоритетную роль, в определенных случаях создавая основу возможности использования регулирующего фактора налогообложения в сфере социально-экономических отношений.

**Принцип справедливости.** Данный принцип имеет сложный состав, поскольку он формируется как взаимосвязь следующих общих начал современной налоговой системы, которые нередко рассматриваются отдельно как самостоятельные принципы:

- всеобщность налогообложения, означающая, что каждое лицо без каких-либо исключений (в том числе посредством индивидуальных льгот и освобождений) должно уплачивать законно установленные налоги и сборы;

- соразмерность налогообложения (с конституционными целями ограничения прав и свобод; запрет введения налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав);

- недискриминация, предполагающая устранение любых различий в уровне налогообложения (его условий) в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, политических, идеологических, этнических, конфессиональных, этических и от иных, носящих дискриминационный характер, оснований;

- равенство налогового бремени (неиспользование уравнительного метода, учет фактической способности к уплате налога, равенство всех плательщиков перед налоговым законом).

**Принцип единства налоговой системы** в Российской Федерации может рассматриваться как логическое продолжение конституционных основ, определяющих единую финансовую политику и единое экономическое пространство РФ. Представляется, что данный принцип не должен рассматриваться как оправдание и обоснование лишения полномочий субъектов Федерации, административных территориальных (муниципальных) образований в налоговой сфере и обеспечения их ресурсами.

**Принцип законодательной формы установления налога**, в соответствии с которым налог признается законно установленным, если он принят уполномоченным (законодательным) органом в форме закона по установленной законодательной процедуре.

**Принцип запрета ретроактивного действия налогового законодательства**, согласно которому нормативные правовые акты, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Соблюдение данного принципа позволяет обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать им прогнозируемость и стабильность <236>.

<236> Подробнее см., например: Бошно С.В. Обратная сила закона: общие правила и пределы допустимости // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 61 - 66.

**Принцип определенности налога, доступности и ясности налогового законодательства.** Принятый налоговый закон должен быть заблаговременно опубликован. Четкое содержание налоговых норм и доступность налогового законодательства - непереносимые условия его эффективности. Как отмечено в Постановлении Конституционного Суда РФ от 6 апреля 2004 г. N 7-П, "из конституционных принципов правового государства, равенства и справедливости вытекает обращенное к законодателю требование определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы и ее согласованности с системой действующего правового регулирования" <237>. Неотъемлемым элементом данного принципа должно быть и требование удобства налогообложения для налогоплательщика, т.е. установление таких правил взимания налога (в частности, в отношении времени и способа уплаты), соблюдение которых не сопряжено с дополнительными затратами и издержками.

<237> Постановление Конституционного Суда РФ от 6 апреля 2004 г. N 7-П "По делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 87 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации и Постановления Правительства Российской Федерации от 17 июля 2001 года N 538 "О деятельности негосударственных организаций по лоцманской проводке судов" в связи с жалобой международной общественной организации "Ассоциация морских лоцманов России" и автономной некоммерческой организации "Общество морских лоцманов Санкт-Петербурга" // СЗ РФ. 2004. N 15. Ст. 1519.

**Принцип недопустимости многократного налогообложения (или принцип однократности налогообложения)** означает, что один и тот же объект может облагаться одним и тем же налогом (налогом одного вида) только один раз за определенный законом период налогообложения. Данный принцип пока не нашел четкой формулировки в решениях Конституционного Суда РФ, хотя сама проблема многократного налогообложения ставилась заявителями неоднократно <238>.

<238> Подробнее см.: Попова С.С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Право и политика. 2005. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

Стоит обратить внимание, что последний из названных принципов, как и иные общие начала налогообложения, входит в основу построения национальных налоговых систем современных государств со свободной (рыночной) экономикой. Взаимодействие таких систем неизбежно порождает проблему международного многократного налогообложения, конструктивное решение которой также

должен учитывать рассматриваемый принцип. Однако он не всегда реализуется на практике в сфере международного налогообложения, учитывая сложную структуру последнего, противоречивость интересов разных государств и отсутствие единой правовой системы регулирования межгосударственных налоговых отношений.

Доктрина в налоговом праве имеет вспомогательное значение и выступает в двух формах: официальной (или административной) и научной <239>. Как заметил В.А. Кашин, "влияние "доктрины" как источника налогового права <...> проявляется в основном в ее воздействии на взгляды и намерения законодателей и на позицию и мнения исполнительных органов и судов при решении тех или иных вопросов исполнения и толкования существующего законодательства" <240>.

<239> Подробнее см.: Berr C.J., Treméau A. Op. cit. P. 69; Gouthiere B. Op. cit. P. 15 - 16.

<240> Кашин В.А. Указ. соч. С. 43.

Научная доктрина разрабатывается как в специализированных научных центрах, обеспечивающих методическое и научное сопровождение государственной политики в налоговой, внешнеэкономической и таможенной областях, так и в традиционных университетских и академических учреждениях в рамках основного профиля их деятельности. Официальная доктрина разрабатывается на национальном уровне и имеет различные формы: циркуляры, комментарии, иные документы, которые исходят от компетентных органов, но вместе с тем не имеют значения официального толкования положений законодательства.

#### **Глава 4. МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕРЕЗИДЕНТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

В современной системе правового регулирования налогообложения международно-правовые нормы занимают важное значение, которое определяется и их числом, и местом в иерархии источников <241>. Это - закономерное и объективное следствие интернационализации хозяйственной и социальной активности, возрастания объемов и расширения видов международной экономической деятельности.

<241> См., например: Комментарий к ст. 7 НК РФ // Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова; Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2004; Кузнеценкова В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2004. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

##### **4.1. Общая характеристика международно-правового сотрудничества по налоговым вопросам**

В настоящее время к основным целям международно-правового сотрудничества в налоговой сфере являются:

- а) координация общих вопросов налоговой политики;
- б) разработка стандартов и принципов налогообложения международной экономической деятельности;
- в) гармонизация и унификация правил предотвращения многократного налогообложения и уклонения от уплаты налогов;
- г) координация правоохранительной деятельности, противодействие уклонению от уплаты налогов;
- д) административное и правовое сотрудничество национальных налоговых администраций;
- е) информационный обмен.

Развитие международно-правового сотрудничества по налоговым вопросам охватывает значительный спектр проблем, стоящих перед национальными фискальными системами. Международно-правовые нормы, определяющие условия налогообложения нерезидентов, не обособляются в специальном акте, они содержатся в различных видах источников. Так, в зависимости от объекта (предмета) регулирования налоговые нормы могут содержаться как в "специальных" международных соглашениях, предметом которых является налогообложение различных субъектов и объектов, так и в иных конвенциях и договорах общего и специального характера, в той или иной степени затрагивающих различные аспекты налогообложения. Данное обстоятельство обуславливает широкий подход к рассмотрению источников таких норм, акцентируя внимание на установленные ими особенности правил уплаты налогов указанной группы налогоплательщиков.

Международно-правовое сотрудничество по налоговым вопросам, в том числе относящимся к налогообложению различных категорий налогоплательщиков, может рассматриваться как конструктивный способ решения противоречия между постоянным развитием международных связей, необходимостью создания благоприятных условий для расширения международной экономической

деятельности и снижения негативных последствий международного налогообложения, с одной стороны, и имманентно присущей национальным налоговым системам замкнутости и подчиненности внутригосударственным интересам - с другой. Традиционно на протяжении большей части своего существования налоги относились к одной из областей регулирования, влияние на которую внешней правовой среды либо отсекалось, либо максимально ограничивалось. Поэтому развитие международно-правового сотрудничества по налоговым вопросам можно считать относительно новым, но вполне логичным и эффективным способом решения данного противоречия на современном этапе развития налогообложения и взаимодействия фискальных юрисдикций. Наиболее яркое проявление сотрудничества в налоговой сфере можно увидеть на примере действующего в рамках ГАТТ/ВТО правового механизма взимания налогов и таможенных пошлин (таможенных платежей) при перемещении товаров через таможенные границы, снижения уровня обложения ввозными таможенными пошлинами.

Сегодня международно-правовые источники занимают важное место в правовой системе регулирования налогов и налогообложения нерезидентов. Межгосударственные соглашения и иные формы договоренностей по налоговым вопросам составляют основу международной координации развития национальных систем налогообложения. Государства посредством таких соглашений целенаправленно разрабатывают согласованные меры, призванные решить те или иные налоговые проблемы их взаимоотношений, облачают их в правовую форму и обеспечивают их реализацию путем внесения необходимых изменений в национальную налоговую систему либо допуская прямое применение норм соглашений на своей территории. Возможность международного сотрудничества по налоговым вопросам тем больше переходит в область необходимого и практически реализуемого, чем более:

- развитой становится международная экономическая деятельность;
- значимым препятствием для нее выступает отсутствие согласованного налогового регулирования государств;
- масштабный характер приобретает ущерб, причиняемый стратегически важным источникам финансирования экономики примитивными методами фискального обеспечения текущих потребностей национального бюджета.

#### 4.2. Взаимодействие международного и внутригосударственного права

Международно-правовые нормы не заменяют собой национальные правила и не "растворяются" в них. Формально и фактически эти два блока источников образуют самостоятельные правовые системы, между которыми имеются тесная связь, взаимодействие и согласование. Взаимодействие внутригосударственных налоговых правил и международных публично-правовых норм, регулирующих межгосударственные отношения в сфере налогов, является одной из особенностей налогово-правовой системы современного государства. Проблемы такого взаимодействия имеют большое теоретическое и практическое значение и, очевидно, не могут получить соответствующий их значимости анализ вне самостоятельного теоретического исследования <242>. Не ставя цели проведения такого анализа, ниже предполагается рассмотреть наиболее важные аспекты данных проблем, относящиеся к международно-правовым источникам налогообложения и необходимые для дальнейшего изучения их места и роли в системе налогово-правового регулирования деятельности нерезидентов.

<242> По данной проблеме см., например: Анцилотти Д. Курс международного права: В 2 т. Т. 1. М.: Инстр. лит., 1961; Блищенко И.П. Международное и внутригосударственное право. М.: Госюриздат, 1960; Броунли Я. Международное право: В 2 кн. Кн. 1. М.: Прогресс, 1977. С. 65 - 103; Буткевич В.Г. Соотношение внутригосударственного и международного права. Киев: Вища шк., 1981; Курс международного права: В 6 т. Т. 1. М.: Наука, 1967. С. 196 - 236; Курс международного права: В 7 т. Т. 1. М.: Наука, 1989. С. 272 - 303; Лукашук И.И. Международное право в судах государств. СПб.: Россия-Нева, 1993; Он же. Нормы международного права в правовой системе России. М.: Спарк, 1997; Мюллерсон Р.А. Соотношение международного и национального права. М.: Международные отношения, 1982; Фердросс А. Международное право. М.: Иностранная литература, 1959; Черниченко С.В. Личность и международное право. М.: Международные отношения, 1974. С. 147 - 149; Усенко Е.Т. Теоретические проблемы соотношения международного и внутригосударственного права // Советский ежегодник международного права, 1977. М.: Наука, 1979. С. 57 - 90.

В правовом механизме налогообложения взаимодействие международного и национального права наиболее отчетливо выражается в "национализации" международно-правовых норм и обеспечении их применения в рамках внутригосударственной системы. До настоящего времени в исследованиях по международному праву не сложилось единообразного понимания ни механизма приведения в действие

международно-правовых норм внутри государства, ни содержания процедур и понятий, определяющих действие данного механизма. Нередко такие процедуры и понятия до известной степени смешиваются, в одни и те же термины вкладывается разный смысл либо предлагаются их различные авторские интерпретации. Поэтому при обращении к научным работам вначале возникает необходимость уяснения значения данных понятий, которое последним придается авторами каждого конкретного исследования.

В первом томе "Курса международного права", вышедшем в свет в 1967 году, отмечается, что в практике государств можно выделить три способа приведения в действие норм международного права в рамках внутригосударственного правопорядка: отсылка, рецепция и трансформация <243>. Такой подход основывается на формальных, юридико-технических признаках различных способов осуществления международного права с помощью национального права. Данная точка зрения является достаточно распространенной, воспроизводимой во многих работах отечественных авторов <244>, хотя и не является единственной и господствующей <245>. Содержание указанных способов приведения в действие норм международного права во внутригосударственной правовой системе можно кратко охарактеризовать следующим образом.

-----  
<243> См.: Курс международного права: В 6 т. Т. 1. С. 226.

<244> См., например: Левин Д.Б. Актуальные проблемы теории международного права. М.: Наука, 1974. С. 247; Курс международного права: В 7 т. Т. 1. С. 292.

<245> См., например: Гаврилов В.В. Теория согласования международных и внутригосударственных правовых норм // Государство и право. 2005. N 12. С. 61 - 70; Пчелинцев С.В. Соотношение норм международного права и российского законодательства о правах и свободах граждан: проблемы и перспективы // Юрист-международник. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

**Отсылка** используется, как правило, в тех случаях, когда "закон или иной нормативный акт при определении поведения органов, должностных лиц или граждан государства исходит, как из заранее данной предпосылки, из тех или иных общих положений или отдельных норм международного права, например из положений <...> о национальном режиме или режиме наибольшего благоприятствования <...>" <246>.

-----  
<246> Курс международного права: В 6 т. Т. 1. С. 226.

**Рецепция** (или используемые в том же значении в некоторых работах термины "адаптация" либо "инкорпорация") выступает как воспроизведение во внутригосударственной правовой системе норм международного права без изменения содержания последних. Данный способ может использоваться в общей форме, т.е. применительно ко всему международному праву или ко всему международному договорному праву, а также в специальной форме, т.е. применительно к отдельным международно-правовым нормам. Так, "общая" формула рецепции часто закрепляется в конституциях в виде указания на то, что международное право является частью права страны. "Специальная" рецепция выражается, как правило, путем издания нормативного правового акта (закона) о введении в действие международно-правового документа. Вследствие этого международно-правовые нормы, содержащиеся в данном документе, становятся нормами внутреннего права государства, издавшего нормативно-правовой акт (закон). В настоящее время, как справедливо отметил Я. Броунли, "значительное число государств следует принципу инкорпорации или рецепции международного обычного права. Этот принцип может применяться в судебной практике или же на основе конституционных положений, толкуемых судами. Все большее число государств вносят соответствующие положения в свои конституции. <...> Ряд государств придерживается того принципа, что международные договоры, заключенные в соответствии с конституцией, связывают суды без какого-либо специального акта инкорпорации" <247>.

-----  
<247> Броунли Я. Указ. соч. Кн. 1. С. 92 - 93.

Рассматриваемый способ приведения в действие норм международного права в рамках внутригосударственного правопорядка, предусматривая действие договоров на территории государства при их вступлении в силу в качестве международных актов (например, после ратификации либо после подписания), позволяет выделить такие международно-правовые документы в особую категорию "самоисполнимых" ("самореализующихся") договоров (self-executing treaties). Для вступления в силу данные договоры не нуждаются в издании соответствующего закона (или иного правового акта), поскольку путем включения формулы "общей" рецепции в конституционные положения внутригосударственное право санкционирует применение правил международных договоров для регулирования общественных отношений, сторонами которых могут быть физические либо юридические лица данного государства.

**Трансформация** - "способ осуществления международного права посредством издания государством внутренних нормативных актов (законов, актов ратификации и публикации международных договоров, административных постановлений, распоряжений и т.п.) в обеспечение исполнения им своего международного обязательства или в интересах использования им своего международного правомочия" <248>. Указанные правовые акты в данном случае создают в государственно-правовой системе новые нормы, которые могут конкретизировать содержание международно-правовой нормы и даже вносить в нее изменения, обусловленные особенностями внутреннего правопорядка, частью которого они становятся.

-----  
<248> Усенко Е.Т. Указ. соч. С. 69.

После окончания Второй мировой войны, когда приоритет международного права над внутригосударственным еще не получил закрепления в правовых системах большинства стран, данный способ приведения в действие норм международного права в национальном праве находил достаточно широкое распространение. Поэтому многие юристы-международники того времени часто пытались использовать расширенное понимание термина "трансформация", охватывая им и некоторые другие либо даже все способы осуществления международного права <249>.

-----  
<249> Подробнее см.: Курс международного права: В 6 т. Т. 1. С. 228; Курс международного права: В 7 т. Т. 1. С. 293 - 294.

Необходимо отметить, что термин "трансформация" является условным, поскольку фактически никакого превращения норм международного права в нормы национального права не происходит. Учитывая сущность трансформации, состоящую в обеспечении реализации норм международного права посредством их облечения в соответствующие формы внутреннего права, трансформация может именоваться национально-правовой имплементацией норм международного права <250>.

-----  
<250> См.: Мюллерсон Р.А. Указ. соч. С. 74.

Как отметил С.В. Хижняк, "реализацию норм международного права во внутригосударственной сфере иногда называют имплементацией. При имплементации главным является вопрос о тех нормах международного права, которые можно применять на территории Российской Федерации" <251>. Данный взгляд, согласно которому международный договор в результате его утверждения (ратификации, простого опубликования) не переходит из одной системы (юридического состояния) в другую, не превращается во внутринациональный нормативный правовой акт и не утрачивает статус источника права, отражен и в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" <252>.

-----  
<251> Хижняк С.В. Взаимодействие национального права России и международного права // Современное право. 2002. N 7; СПС "КонсультантПлюс".

<252> Бюллетень ВС РФ. 2003. N 12.

Для упрощения понятийного аппарата исследования, учитывая, что этот вопрос не имеет в данном случае принципиального значения, в настоящей работе, следуя достаточно распространенной в современной литературе по международно-правовым проблемам точке зрения, используется термин "имплементация" <253>. Это понятие предлагается рассматривать как обобщающее совокупность юридических процедур, посредством которых создаются условия для исполнения государством международно-правовых норм и распространения на субъектов внутреннего права того объема прав и обязанностей, который предусмотрен нормой международного соглашения.

-----  
<253> Об имплементации международных норм и их взаимодействии с национальным налоговым законодательством подробнее см., например: Борзунова О.А. Ориентиры в развитии налоговых систем в переходных экономиках // [www.mgimo.ru/files/36967/Lex\\_2008-03\\_borzunova.doc](http://www.mgimo.ru/files/36967/Lex_2008-03_borzunova.doc).

Итак, существуют различные способы (формы) "внедрения" норм международного права в национально-правовую систему. Использование той или иной формы зависит от особенностей правовой системы государства, характера регулируемых общественных отношений и имплементируемых норм международного права. Различие между этими способами состоит прежде всего в несовпадении юридико-технических приемов реализации необходимой связи норм международного и внутригосударственного права. В связи с этим представляется неуместным вопрос о преимуществах

того или иного способа имплементации. В определенный момент наиболее предпочтительным будет тот способ приведения в действие норм международного права внутри страны, который наиболее полно соответствует предмету правового регулирования и его значению в международной и внутригосударственной жизни, содержанию данной международно-правовой нормы, особенностям национальной системы права, условиям внешней и внутренней политики, требованиям исторического момента и проч. В практике государств могут сочетаться различные способы имплементации и, как точно заметил Я. Броунли, "когда национальный суд применяет норму международного права по той причине, что она является надлежащей нормой, которая должна быть применена, то бесполезно задаваться вопросом, является ли это результатом "трансформации" применяемой нормы, если только под "трансформацией" не понимать особую процедуру, соблюдение которой требуется данным государственным правом для того, чтобы соответствующие органы обладали правомочием или проявляли готовность применять нормы международного права" <254>.

-----  
<254> Броунли Я. Указ. соч. С. 102 - 103.

#### 4.3. Место международных норм в правовой системе государства

Международное и внутригосударственное право, являясь формально самостоятельными правовыми системами, находятся в процессе постоянного взаимовлияния и взаимодействия, которые опосредуются волей государств - участников международно-правового сотрудничества. Благодаря взаимосвязи внутригосударственной и международной правовых систем многие юридические конструкции, процедуры и инструменты первой были интегрированы в материю международного права, оказывая существенное воздействие на регулируемые им отношения. При этом государства, участвующие в правотворческом процессе на межгосударственном уровне, обычно исходят из особенностей и возможностей своих национальных правовых систем и дают согласие на принятие тех международных правил и норм, которые не противоречат их внутреннему праву либо не заставляют вносить в него существенных изменений. Именно такое влияние национального права позволяет говорить о его первичном характере, но в относительном значении. Кроме того, это не приводит априорно к возникновению иерархической зависимости между ними, к приобретению верховенствующего положения национального права над международным.

Международное право по мере развития и превращения в самостоятельную систему также начинает оказывать влияние на национальные правовые системы. При этом последние, обеспечивая эффективное применение международно-правовых норм, нередко признают их преимущественное положение над нормами всех или большинства источников своего национального права.

В налоговой сфере данный принцип приобрел особое значение. От четкого и неукоснительного соблюдения требований, установленных международными соглашениями, зависят развитие международной экономической деятельности, уровень налоговой нагрузки ее участников, процесс расширения и углубления экономической интеграции государств. Таким образом, необходимым юридическим условием многостороннего сотрудничества государств по налоговому вопросу является обеспечение выполнения международно-правовых обязательств, приведение в соответствие с ними внутреннего законодательства. Как правило, положения международных актов автоматически не могут служить правовым источником регулирования налоговых отношений внутри страны, в том числе при налогообложении иностранных лиц (нерезидентов), поскольку нуждаются в специальной процедуре "вживления" их в правовую материю каждого отдельного государства, основные формы (способы) выражения которой рассматривались выше. В контексте дальнейшего изучения данной процедуры логично возникает вопрос о месте норм международного права, их соотношении с положениями внутреннего права и законодательства.

Вопрос о соотношении международного и внутригосударственного права по-прежнему вызывает немало дискуссий. В исследованиях по международному праву отечественных авторов советского и современного периодов господствующее положение занимает дуалистическая теория. В ее основе лежит идея о "сосуществовании" двух систем - международного и национального (внутригосударственного) права, их взаимосвязи, взаимодействии и невозможности конвергенции их положений. Практическую реализацию данной теории не трудно увидеть в законодательном механизме взаимодействия международного права и российского внутреннего права <255>, а также в правоприменительной практике <256>. Впрочем, следует согласиться с И.И. Лукашук о том, что непосредственное действие положений международного права достаточно условно, поскольку "оно осуществляется с санкции государства в качестве составной части его правовой системы. На самом деле внутригосударственная правовая система воспринимает не международное право как особую систему, а лишь содержание его норм" <257>.

-----

<255> См.: Конституция РФ (п. 4 ст. 15), Федеральный закон от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации".

<256> См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 года N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации".

<257> См.: Лукашук И.И. Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // Журнал российского права. 2002. N 3; СПС "КонсультантПлюс".

Обеспечивая взаимодействие норм международных соглашений и внутреннего законодательства, государство во избежание противоречия между ними вынуждено четко координировать процесс их изменений и корреляции. Внутренне законодательство более динамично и значительно чаще подвергается изменениям, но и правила его корректировки по сравнению с условиями пересмотра международно-правового соглашения значительно проще. В случае разногласий между нормами внутреннего и международного права в отношении исполнения конвенционных норм действует общий принцип международного публичного права, закрепленный в Венской конвенции о праве международных договоров <258>. Он состоит в том, что "сторона не может ссылаться на положения своего внутреннего права для оправдания невыполнения положений международного договора" (ст. 27).

-----  
<258> Венская Конвенция о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. N 37. Ст. 772.

Проблема соотношения международного и внутригосударственного права многогранна и на практике не может получить односложного решения. В самом внутреннем законодательстве (как правило, в конституции) государств часто определяется место международных соглашений. Международно-правовые нормы могут иметь равную силу с национальным законодательством (например, в США, Великобритании), им может придаваться приоритет над внутренним законодательством (например, в Российской Федерации). Страна может в принципе ставить конвенционные нормы "в подчиненное положение" по отношению к своему законодательству. Нередко страны, относящиеся к первым двум группам, обуславливают соответственно "равенство" и "приоритет" международно-правовых норм в своей правовой системе требованием соблюдения специальных процедур их одобрения, своего рода "интеграции" в национальную систему.

В соответствии со ст. 55 Конституции Французской Республики "договоры или соглашения, должным образом ратифицированные и одобренные, имеют силу, превышающую силу внутренних законов, с момента опубликования при условии применения каждого соглашения или договора другой стороной" <259>. В отношении обычного международного права Конституция Франции не содержит прямых указаний, однако, учитывая французскую государственную практику, "можно предположить, что для применения норм обычного международного права в качестве действующего во Франции права требуется признание их в качестве такового французским законодателем или французскими административными или судебными органами" <260>. В настоящее время указанное конституционное положение получило более широкое толкование и принимается во французской правовой системе как юридическая основа общей (генеральной) трансформации <261>. Таким образом, норма национального права санкционирует применение положений международного договора, а ратификация международного договора во Франции означает автоматическое установление внутригосударственного действия его норм.

-----  
<259> Конституции государств Европейского союза. М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1997. С. 676.

<260> Курс международного права: В 6 т. Т. 1. С. 233.

<261> См.: Курс международного права: В 7 т. Т. 1. С. 296.

В праве США международный договор признается частью национальной правовой системы. В Конституции США (ст. VI) указано, что "Конституция и законы Соединенных Штатов, принимаемые во исполнение оной, равно как и все договоры, которые заключены или будут заключены от имени Соединенных Штатов, являются верховным правом страны; и судьи в каждом штате обязаны следовать такому праву, чтобы ему не противоречило в Конституции или законах любого штата" <262>. Здесь необходимо обратить внимание, что правовая система США относится к группе стран "общего права", которое существенно отличается от европейского континентального и в котором судебный прецедент является одним из важнейших правовых источников правовых взаимоотношений <263>. Поэтому при анализе соотношения источников права в США важны не только текст законодательного акта (соглашения), но и решения американских судебных органов, интерпретирующих положения Конституции США и принятых на ее основе законов <264>.

<262> См. в кн.: Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. М.: РИО "Новая юстиция". 2006. С. 1196.

<263> Давид Р. Основные правовые системы современности. М.: Прогресс, 1988. С. 356.

<264> См.: Фридман Л. Введение в американское право. М.: Прогресс-Универс, 1993. С. 151 - 152.

Согласно Основному закону ФРГ <265> нормы международного права являются составной частью федерального права. Они имеют преимущество перед законами и порождают права и обязанности непосредственно для лиц, проживающих на территории Германии (ст. 25). Если относительно возможности применения данных норм возникает сомнение в рамках разрешаемого спора о праве, суд должен получить решение Федерального конституционного суда (ст. 100). Последний истолковал суть ст. 25 Основного закона так: "Только общие нормы международного права без трансформационного закона непосредственно входят в немецкий правопорядок и обладают приоритетом в отношении германского внутригосударственного права, за исключением права конституционного. Конкретные договоры таким статусом не обладают" <266>. Международные соглашения, регулирующие политические отношения Федерации или затрагивающие вопросы федерального законодательства, оформляются федеральным законом, т.е. после инкорпорирования могут непосредственно использоваться судами (ст. 59 Основного закона ФРГ).

-----  
<265> Конституции государств Европейского союза. С. 181 - 234.

<266> Лукашук И.И. Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // СПС "КонсультантПлюс".

Как отметили М.А. Вкут и С.Ф. Афанасьев, "новейшие конституционные нормативные правовые акты, принятые на постсоветском пространстве, содержат сведения о примате общепризнанных принципов, норм международного права, а равно - международных договоров, либо всех вместе взятых, либо одной из юридических констант. Но в то же время в конституциях повсеместно имеется оговорка о том, что заключение международных договоров, не согласующихся с Основным законом страны, не разрешается или разрешается, но после внесения поправок в текст базового национального закона. Проверкой же согласованности занимается Конституционный Суд надлежющего государства. Это создает почву для нормального функционирования судебной системы, поскольку суды, непосредственно применяя обычные, а также договорные нормы международного права, понимают, что таковые должны соответствовать Конституции страны" <267>.

-----  
<267> Вкут М.А., Афанасьев С.Ф. К вопросу о реализации части 4 статьи 15 Конституции РФ в сфере российского гражданского судопроизводства (проблемы теории и практики применения) // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. N 3; СПС "КонсультантПлюс".

Конституция РФ закрепляет в общей форме приоритет норм международного права: "Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора" (п. 4 ст. 15). Аналогичное положение закреплено в Федеральном законе от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" (ст. 5) и в НК РФ (ст. 7).

В приведенном выше положении Конституции РФ указано две категории международно-правовых источников:

- общепризнанные принципы и нормы международного права;
- международные договоры Российской Федерации.

Общепризнанные принципы и нормы международного права не содержатся в каком-либо отдельном правовом акте, отсутствует и их установленный свод <268>. В международной практике под ними подразумевают обычные нормы, складывающиеся под влиянием фактического поведения государств, расцениваемые ими в качестве общеобязательных. Данные принципы и нормы находят формализацию в международных договорах и иных документах по конкретным предметам регулирования либо в результате систематизации и кодификации международного права <269>. Одна и та же норма, сложившаяся в отношениях между государствами и зафиксированная на определенном этапе в договоре, может выступать и как конвенционная (для стран - участниц этого договора), и как обычная (для третьих стран, не являющихся стороной данного договора). Примером могут служить положения правовой системы ВТО, получившие широкое распространение в отношениях между странами, формально не являющимися участницами данной системы.

-----  
<268> Подробнее см.: Курс международного права: В 7 т. Т. 2: Основные принципы

международного права. М.: Наука, 1989.

<269> См., например: Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций (принята 24 октября 1970 г. Резолюцией 2625 (XXV) на 1883-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Международное публичное право: Сборник документов. Т. 1. М.: БЕК, 1996. С. 2 - 8.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 31 октября 1995 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия" <270> названы некоторые источники общепризнанных принципов и норм международного права (п. 5). В частности, в нем отмечается, что они закреплены в международных пактах, конвенциях и иных документах (например, во Всеобщей декларации прав человека <271>, Международном пакте о гражданских и политических правах <272>, Международном пакте об экономических, социальных и культурных правах <273>). Более детально содержание общепризнанных принципов и норм международного права разъяснено в названном выше Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5, в котором сказано, что под такими принципами "следует понимать основополагающие императивные нормы международного права, принимаемые и признаваемые международным сообществом государств в целом, отклонение от которых недопустимо. К общепризнанным принципам международного права, в частности, относятся принцип всеобщего уважения прав человека и принцип добросовестного выполнения международных обязательств. Под общепризнанной нормой международного права следует понимать правило поведения, принимаемое и признаваемое международным сообществом государств в целом в качестве юридически обязательного. Содержание указанных принципов и норм международного права может раскрываться, в частности, в документах Организации Объединенных Наций и ее специализированных учреждений" (п. 1 Постановления).

-----  
<270> Бюллетень ВС РФ. 1996. N 1.

<271> Всеобщая декларация прав человека (принята 10 декабря 1948 г. Генеральной Ассамблеей ООН) // Права человека: Сборник международных договоров. Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1978. С. 1 - 3.

<272> Международный пакт о гражданских и политических правах (принят 16 декабря 1966 г. Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М.: Международные отношения, 1978. С. 44 - 58.

<273> Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах (принят 16 декабря 1966 г. Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М.: Международные отношения, 1976. С. 3 - 26.

#### 4.4. Международный договор в системе источников

Понятие "международный договор", используемое в общем понимании в Конституции РФ и иных правовых актах, означает международное соглашение, заключенное Российской Федерацией с иностранным государством (или государствами), с международной организацией либо с иным образованием в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования (ст. 2 Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации"). Данный Закон устанавливает, что "положения официально опубликованных международных договоров Российской Федерации, не требующие издания внутригосударственных актов для применения, действуют в Российской Федерации непосредственно. Для осуществления иных положений международных договоров Российской Федерации принимаются соответствующие правовые акты" (п. 3 ст. 5). В данном случае используется традиционное деление международных договоров на самоисполнимые и несамоисполнимые. К первым относятся соглашения, которые могут действовать непосредственно; для применения вторых необходимо принятие внутригосударственного правового акта.

Непосредственное действие норм международного права не означает их "автоматического" применения помимо национальной правовой системы. Конституция РФ не определяет условий ратификации и иных специальных процедур по "внедрению" международных договоров в российскую правовую систему. Данные процедуры регламентируются Федеральным законом "О международных договорах Российской Федерации". В нем указаны требования, при соблюдении которых договор может быть отнесен к категории самоисполнимых. Официальное опубликование является одним из таких требований <274>. Кроме того, договор должен быть ратифицирован, если это является необходимым

условием введения его в действие. Статья 15 указанного Закона содержит перечень международных договоров Российской Федерации, подлежащих ратификации. В него, в частности, включены договоры:

<274> См. также: Морозова Ю.Г. Подлежит ли применению международное соглашение, не опубликованное в средствах массовой информации? // Арбитражная практика. 2002. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

а) исполнение которых требует изменения действующих или принятия новых федеральных законов, а также договоры, устанавливающие иные правила, чем предусмотренные законом;

б) об участии Российской Федерации в межгосударственных союзах, международных организациях и иных межгосударственных объединениях, если такие договоры предусматривают передачу им осуществления части полномочий Российской Федерации или устанавливают юридическую обязательность решений их органов для Российской Федерации.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5 (п. 3) приводятся в обобщенном виде признаки международного договора, посредством которых суды при рассмотрении гражданских, уголовных или административных дел могут определять, может ли такой договор применяться непосредственно (т.е. является ли он самоисполнимым):

- договор официально опубликован;
- в договоре отсутствуют указания на обязательства государств-участников по внесению изменений во внутреннее законодательство этих государств;
- договор вступил в силу и стал обязательным для Российской Федерации;
- не требуется издания внутригосударственных актов для применения данного договора;
- положения договора способны порождать права и обязанности для субъектов национального права.

В пункте 4 этого Постановления специально отмечено, что подлежит применению лишь тот вступивший в силу международный договор, согласие на обязательность положений которого было выражено Российской Федерацией в лице ее компетентных органов государственной власти посредством одного из действий, перечисленных в ст. 6 Федерального закона "О международных договорах Российской Федерации" (т.е. путем подписания договора; обмена документами, его образующими; ратификации договора; утверждения договора; принятия договора; присоединения к договору; любым иным способом, о котором условились договаривающиеся стороны). Здесь можно заметить, что в соответствии со ст. 23 данного Закона допускается возможность временного применения нератифицированных договоров, ратификация которых по законодательству Российской Федерации является обязательной.

В Постановлении от 10 октября 2003 г. N 5 говорится и о месте международных соглашений в иерархии норм правовой системы. Если согласие на обязательность международного договора было принято Российской Федерацией в форме федерального закона, то правила этого договора имеют приоритет в отношении российских законов <275>. Данное Постановление, говоря о приоритете правил международного договора, использует общий термин "законы Российской Федерации", не детализируя и не уточняя правил в отношении отдельных их видов (Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов). В иных случаях, когда согласие на обязательность международного договора РФ было принято не в форме федерального закона, правила такого договора имеют приоритет в отношении подзаконных нормативных актов, изданных органом государственной власти, заключившим этот договор.

<275> Применение принципа приоритета международного договора над нормами национального законодательства отражено и в судебной практике (см., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июня 1998 г. N 3846/97 // Вестник ВАС РФ. 1998. N 9; Определение ВАС РФ от 14 марта 2008 г. N 12010/07 по делу N А40-48454/06-118-331). См. также: Хабаров С. Действие международных договоров по вопросам налогообложения // Законодательство и экономика. 1999. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

#### 4.5. Классификация международно-правовых источников регулирования налогообложения

Несмотря на различные принципы и правила взаимодействия национальных правовых систем с международно-правовой средой, и международное, и внутринациональное право, находясь в тесной взаимосвязи, не поглощают друг друга. Одной из причин такого сосуществования является отсутствие внешнего механизма обеспечения международного права. Последнее, выступая формальным выражением согласованной воли государств по регулированию определенного объекта (отношений) и по использованию инструментов такого регулирования, не может эффективно применяться без внутринационального права. Кроме того, международно-правовые нормы априорно не обладают

абсолютным верховенством над внутригосударственным правом. В процессе своего "вхождения" во внутринациональную систему они не превращаются в нормы внутригосударственных законов. Взаимодействие осуществляется как взаимосвязь и взаимообусловленность вышеназванных норм, их согласованность.

В силу заключения налоговых соглашений (например, об избежании двойного налогообложения) права и обязанности по ним возникают у государств - участников этих соглашений. Для реализации их положений необходимо внутригосударственное правотворчество <276>. Результатом последнего является обеспечение возможности применения норм международного договора субъектами внутригосударственного права <277>. Международные соглашения по вопросам налогообложения затрагивают сферы деятельности и отношения, которые, как правило, регулируются внутренним правом государства. Поэтому применение данных соглашений обусловлено введением ими в национальную правовую систему новых норм, которые "заменяют" положения внутреннего законодательства либо восполняют имеющиеся в нем "пробелы" <278>. Безусловно, данная характеристика взаимодействия источников национального и международного налогового права носит общий характер. Особенности применения норм международных соглашений по налоговым вопросам определяются их целью, предметом, составом участников и иными факторами, что, в принципе, лежит в основе и дифференциации, и классификации таких соглашений.

<276> О принятии и исполнении международных обязательств во внутригосударственной правовой системе подробнее см., например: Осминин Б.И. Принятие и реализация государствами международных договорных обязательств. М.: Волтерс Клувер, 2006. См. также: Анисимова Е.В., Старженецкий В.В. Международные договоры об избежании двойного налогообложения: актуальные проблемы // СПС "КонсультантПлюс"; Климентьева В.Г. Проблема прямого применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2008. N 11; СПС "КонсультантПлюс" (в данной работе автором также высказываются критические замечания в отношении правомерности установления в НК РФ условий применения норм международных налоговых соглашений); Нейштадт С.Е. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

<277> См. подробнее: Международное право / Отв. ред. В.И. Кузнецов. М.: Юристъ, 2001. С. 158 - 163; Фокин А.В. Понятие и предмет международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Готика, 2005. С. 187 - 189.

<278> См. подробнее: Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Указ. соч. С. 37 - 38.

Международно-правовые нормы - неотъемлемая часть регулирования налогообложения и нормативной основы международного налогового права, понимаемого как комплексное явление, в единстве и взаимосвязи положений международного и внутреннего права. В более общем плане международно-правовое взаимодействие в налоговой сфере есть элемент процесса международно-правового сотрудничества, который несет в себе все особенности последнего. Специфика налоговых отношений порождает и определенное своеобразие, присущее данной сфере международно-правового взаимодействия, что позволяет рассматривать его в качестве относительно самостоятельного направления развития международно-правовой системы.

В настоящее время международное правовое сотрудничество по налоговым вопросам продолжает активно развиваться. Свидетельством последних, в частности, служат такие факты, как значительное число действующих соглашений, достаточно высокий уровень развития правовой основы унификации и гармонизации правил, касающихся избежания многократного налогообложения, обмена информацией, борьбы с уклонением от уплаты налогов, налогообложения отдельных категорий товаров (операций). Классификация международно-правовых источников налогового права, в том числе относящихся к правовому регулированию налогообложения различных категорий налогоплательщиков, может быть различной. Это закономерно, учитывая и многообразие таких источников, и широкий выбор критериев классификации.

В качестве примера и основы дальнейшего изложения может быть предложена хотя и достаточно консервативная, но функциональная и относительно универсальная классификация, в которой используется совокупность следующих критериев: предмет правового регулирования либо сфера применения, юридический статус, состав участников, уровень их представительства. С учетом этого можно выделить (с возможностью дальнейшей классификационной детализации) следующие основные типы международно-правовых источников налогового права, затрагивающих вопросы регламентации налогообложения нерезидентов:

- а) акты, аккумулирующие общепризнанные принципы и нормы международного права;
- б) документы, содержащие нормы и принципы международного налогового права, а также типовые (модельные) и технические и рекомендательные юридические акты, вырабатываемые в рамках деятельности международных организаций и форумов;

в) международные соглашения <279>, касающиеся регулирования налогов и иных обязательных платежей.

-----  
<279> Термин "международное соглашение" (либо "международный договор", "международная конвенция") здесь и далее также используется в общем значении как родовое понятие, которое охватывает различные формы международно-правовых договоренностей (договор, соглашение, конвенция, протокол, декларация, пакт и т.п.).

**Акты, аккумулирующие общепризнанные принципы и нормы международного права.** Такие принципы и нормы представляют собой исторически обусловленное выражение в юридической форме важнейших закономерностей и основ современной системы международных отношений и международного права, они, пронизывая всю структуру международного права, определяют характерные черты и содержание последнего, регламентируют характер связей элементов его структуры и устанавливают механизм взаимодействия международного права с другими социальными системами. Закономерно, что определяющая роль общепризнанных принципов и норм проявляется как в системе общего международного права, так и в регулировании его различных подсистем и институтов, в том числе и налогового компонент. Главенствующее место общепризнанных принципов и норм в международно-правовой системе позволили выделить их в отдельную группу и при рассмотрении более частного вопроса - источников международного налогового права и правового регулирования налогообложения нерезидентов. Кроме того, как указывалось выше, общепризнанные принципы и нормы международного права в качестве основы правового регулирования прямо называются в Конституции РФ и российском законодательстве, а также применяются в судебной практике.

Общепризнанные международно-правовые принципы и нормы не только лежат в основе международно-правового сотрудничества по налоговым вопросам, но и получают в последнем дальнейшее развитие, служат основанием становления своего рода специализированных общих правовых принципов и норм международного регулирования в налоговой сфере <280>. В качестве примера можно привести принципы и нормы сотрудничества в налоговой сфере, выработанные в рамках деятельности наиболее авторитетных универсальных и специализированных международных организаций - ООН, ОЭСР, ВТО и др.

-----  
<280> См. также: Ручкин О.Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права // Международное публичное и частное право. 2005. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

**Документы, содержащие принципы и нормы международного регулирования налогообложения, вырабатываемые в рамках деятельности международных организаций и форумов.** Развитие международной экономической деятельности и мировой торговли, потребности либерализации их условий предопределили вектор усилий стран мирового сообщества к согласованию правил устранения многократного налогообложения и фискальных барьеров для внешнеэкономических связей, информационного обмена и борьбы с налоговыми правонарушениями. Эффективными формами реализации такого сотрудничества выступают:

а) решение налоговых проблем в качестве самостоятельного направления в рамках деятельности универсальных международных организаций;

б) создание специализированных международных организаций и проведение многосторонних форумов, специально занимающихся решением налоговых проблем (в целом или в отдельных сферах деятельности).

Правовой анализ решения налоговых проблем в рамках деятельности международных организаций представляется более содержательным не в форме их абстрактного изложения, а в контексте рассмотрения конкретных аспектов правового регулирования налогообложения нерезидентов и международного сотрудничества по налоговым вопросам. В частности, правовые документы международных организаций являются важным источником норм, лежащих в основе правил устранения многократного налогообложения, уплаты налогов на доходы и капитал в связи с осуществлением международной экономической деятельности, взимания пограничных уравнивающих налогов и т.д. Особое место в международно-правовом сотрудничестве по налоговым вопросам занимают типовые формы документов, рекомендации и разъяснения, разрабатываемые международными организациями в целях организации межгосударственного взаимодействия по налоговым вопросам. Среди таких документов наибольшее распространение получили Типовые налоговые конвенции и комментарии к ним, разработанные ОЭСР и ООН.

**Международные соглашения по налоговым вопросам** как по общему их количеству, так и по охватываемым вопросам и уровню правовой детализации являются наиболее представительным объединением источников международных налогово-правовых норм. Оно включает все виды договоров,

которые регулируют взаимоотношения государств в налоговой сфере, определяют правила, связанные с налогообложением, исчислением и уплатой налогов различными категориями налогоплательщиков, с осуществлением сотрудничества по вопросам информационного обмена, оказания административной и правовой помощи. В связи с этим рассматриваемое объединение источников можно дополнительно классифицировать на несколько групп (или видов).

Например, В.А. Кашин предлагает все соглашения, в той или иной форме регулирующие налоговые вопросы, разделить на две группы. Он включает в первую группу общие налоговые конвенции, а также соглашения: об административной помощи в налоговой сфере; по отдельным вопросам налогообложения (ограниченные налоговые соглашения - об устранении двойного налогообложения морских и воздушных перевозок, по авторским платежам и проч.); о налогах на наследство, о налогах по социальному страхованию. Ко второй группе отнесены прочие международные соглашения и договоры, в которых, наряду с другими, решаются и налоговые вопросы (соглашения об отношениях государств, в которых затрагиваются налоговые аспекты, например, о недискриминации, а также дипломатические и консульские конвенции, торговые соглашения, договоры о базировании международных организаций) <281>.

<281> См.: Кашин В.А. Указ. соч. С. 142 - 144.

Приведенная классификация международных соглашений по налоговым вопросам не является единственной в отечественной доктрине международного налогового права. В работах по международному налогообложению, опубликованных в России за последние годы, данный вопрос не остался без внимания <282>. Предлагаемые ими варианты достаточно разнообразны в нюансах и степени детализации, но принципиально схожи с приведенной выше классификацией.

<282> См., например: Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 83 - 95; Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 248 - 252, 341 - 344; Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств // Московский журнал международного права. 1999. N 4. С. 43; Кучеров И.И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. 2001. N 2. С. 16; Он же. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования // Финансовое право. 2006. N 1. С. 46 - 47; Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. N 4. С. 99 - 100.

Деление международных соглашений на виды во многом условно. Невозможно найти универсальный единственный критерий для такого деления. Основанием классификации служат различные признаки соглашений (по отдельности либо в сочетании). Международные соглашения нередко имеют комплексный характер. Даже специальные договоры, как правило, затрагивают некоторые сферы регулирования, смежные с их основным предметом. Большинство оснований для классификации не позволяет выделить соответствующие виды соглашений в чистом виде. Например, налоговые соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения часто содержат нормы, регулирующие оказание административной и правовой помощи. Лишь достаточно ограниченное число критериев дает возможность провести однозначное деление. Например, по количеству участников (двусторонние и многосторонние), по уровню (статусу) договаривающихся сторон (межгосударственные, межправительственные, межведомственные). Принимая во внимание сказанное, условно можно выделить следующие группы международных соглашений, выступающих в качестве источников норм, регулирующих отношения государств в налоговой сфере.

**1. Общие (политические) соглашения, содержащие условия сотрудничества государств и фиксирующие их принципиальные договоренности в решении проблем, которые затрагивают условия и принципы налогообложения.** В качестве примера здесь можно назвать Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе 1975 года <283>, в котором государства-участники, признавая необходимость облегчения торговли и содействия осуществлению новых форм промышленного сотрудничества, согласились относиться благожелательно к заключению специальных двусторонних соглашений по различным вопросам, представляющим взаимный интерес, в области торговли и промышленного сотрудничества, в частности, с целью устранения двойного налогообложения и облегчения перевода прибылей и возврата стоимости вложенных средств.

<283> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXI. М.: Международные отношения, 1977. С. 544 - 589.

**2. Международные соглашения, определяющие условия экономической интеграции**

**государств.** Экономические отношения непосредственно затрагивают налоговые вопросы, поэтому в указанных соглашениях им также уделяется внимание. Например, к таким договорам относятся международно-правовые документы, лежащие в основе создания таможенного и экономического союза европейских государств и интеграции России с государствами - бывшими участниками Союза ССР.

**3. Соглашения, имеющие основной целью регулирование отношений государств по вопросам взимания отдельных видов налогов, а также предотвращения уклонения от уплаты налогов.** Учитывая предмет данных соглашений, их условно можно определить как налоговые и разделить на несколько подгрупп.

Во-первых, соглашения, определяющие общие правила взаимодействия государств в налоговой сфере, а также предусматривающие гармонизацию и унификацию их налоговых законодательств. Такие соглашения обычно заключаются (на различных уровнях) в рамках интеграционного объединения государств, выступая одним из элементов его правовой основы <284>.

<284> См., например: Соглашение между правительствами государств - участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 г. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Выпуск третий. С. 15 - 13; Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации об унификации методологии налогообложения от 25 марта 1998 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Во-вторых, общие налоговые договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (капитал и имущество) <285>. Данные соглашения являются наиболее многочисленными в рассматриваемой группе. Как правило, они также включают положения о недискриминации и обмене информацией. Наиболее распространены двусторонние соглашения данного вида. Реже они имеют многосторонний состав участников.

<285> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 14 января 1998 г. // СЗ РФ. 2001. N 28. Ст. 2807; Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16 декабря 1998 г. // СЗ РФ. 2000. N 48. Ст. 4633.

В-третьих, специальные (или ограниченные) налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения:

- в области транспорта и международных перевозок (например, Соглашение между Правительством СССР и Правительством Итальянской Республики об освобождении от двойного налогообложения в области морского судоходства от 20 ноября 1975 г. <286>, Соглашение между Правительством СССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок от 27 января 1976 г. <287>) <288>;

<286> Ведомости ВС СССР. 1979. N 9. Ст. 138.

<287> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXIII. М.: Международные отношения, 1979. С. 78 - 79.

<288> См. также: Конвенция о налоговом режиме иностранных автомашин от 30 марта 1931 г. // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. Отдел второй. 1936. N 33. Ст. 317.

- отдельных видов объектов обложения (например, Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат, связанных с авторским правом, и Дополнительный протокол к ней от 13 декабря 1979 г. <289>);

<289> Свод нормативных актов ЮНЕСКО. М.: Международные отношения, 1991. С. 469 - 489.

- в отношении отдельных налогов, взимаемых с определенных объектов и (или) у некоторых категорий налогоплательщиков (например, Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской Республики о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование от 5 мая 1972 г. <290>).

-----  
<290> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVII. М.: Международные отношения, 1974. С. 263 - 264.

В-четвертых, соглашения, устанавливающие льготы и различные основания освобождений от уплаты налогов. Предметом указанных соглашений является предоставление указанных льгот в отношении отдельных видов деятельности, экономических программ и т.п. <291>.

-----  
<291> См., например: Соглашение на предоставление отсрочки по уплате налогов, в связи с реализацией программ помощи, оказываемой Российской Федерации на безвозмездной основе Правительством Соединенных Штатов Америки от 17 апреля 1996 г. // СПС "КонсультантПлюс".

В-пятых, налоговые соглашения, касающиеся общих вопросов косвенного налогообложения <292>.

-----  
<292> См., например: Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами - участниками Содружества Независимых Государств от 25 ноября 1998 г. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. N 3(30). С. 160 - 170; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле от 4 мая 2001 г. // Бюллетень международных договоров. 2003. N 6. С. 71 - 73.

**4. Соглашения по вопросам международного информационного, административного и правового сотрудничества в налоговой сфере.** Данные соглашения могут заключаться на межгосударственном (межправительственном) уровне и между ведомствами двух или нескольких стран <293>. Межведомственное международное сотрудничество может осуществляться и в рамках межправительственных соглашений, если для реализации их положений договаривающиеся стороны наделили соответствующими полномочиями свои компетентные органы. Также можно отметить, что Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 1994 г. N 1344 одобрен проект типового Соглашения между Правительством РФ и правительством иностранного государства о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства <294>.

-----  
<293> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства от 2 декабря 1997 г. // Бюллетень международных договоров. 1998. N 12. С. 49 - 54; Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики, Государственной налоговой службой Российской Федерации, Налоговым комитетом при Правительстве Республики Таджикистан о взаимном сотрудничестве от 30 сентября 1998 г. // СПС "КонсультантПлюс"; Соглашение между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 7. С. 12 - 17; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства от 21 января 2002 г. // Бюллетень международных договоров. 2002. N 6. С. 69 - 72; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгарии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства от 2 марта 2003 г. // Бюллетень международных договоров. 2005. N 12. С. 58 - 61.

<294> Постановление Правительства РФ от 2 декабря 1994 г. N 1344 "О заключении Соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства" // СПС "КонсультантПлюс".

**5. Международные соглашения, включающие положения, регулирующие отдельные налоговые аспекты взаимоотношений государств.** Данная группа соглашений многочисленна, поэтому в ней можно выделить несколько подгрупп документов.

Во-первых, соглашения, определяющие общий режим торгово-экономических отношений между государствами <295>. В них, как правило, затрагиваются налоговые вопросы, в частности, применение режима наибольшего благоприятствования в отношении внешнеторговых операций между резидентами договаривающихся государств.

<295> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба о торгово-экономическом сотрудничестве от 14 мая 1999 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 4. С. 62 - 65.

Во-вторых, дипломатические и консульские конвенции и соглашения, устанавливающие освобождение дипломатических и консульских работников, а также дипломатических и консульских миссий от налогов, сборов и пошлин на территории принимающей стороны. Прежде всего, здесь следует назвать Венскую конвенцию о дипломатических сношениях 1961 года <296> и Венскую конвенцию о консульских сношениях 1963 года <297>. Указанные вопросы также могут регулироваться и в двусторонних соглашениях <298>.

-----  
<296> Ведомости ВС СССР. 1964 г. N 18. Ст. 221.

<297> Сборник международных договоров СССР. Вып. XLV. М.: Международные отношения, 1991. С. 124 - 147.

<298> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины об условиях размещения и обслуживания дипломатических представительств Российской Федерации в Украине и Украины в Российской Федерации от 19 ноября 1998 г. // Бюллетень международных договоров. 2005. N 7. С. 45 - 49.

В-третьих, соглашения о взаимоотношениях международных организаций со странами местонахождения этих организаций (представительств их органов). В данных соглашениях определяются правила размещения и функционирования организаций на территории принимающей страны, предоставления налоговых льгот для этих организаций и их сотрудников, а также представительств государств при этих организациях <299>.

-----  
<299> См., например: Конвенция о привилегиях и иммунитетах Объединенных Наций (принята 13 февраля 1946 г. Резолюцией 22А Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XV. М.: Госполитиздат, 1957. С. 32 - 40; Венская конвенция о представительстве государств в их отношениях с международными организациями универсального характера от 14 марта 1975 г. // Международное публичное право: Сборник документов. Т. 1. М.: БЕК, 1996. С. 300 - 322; Конвенция о привилегиях и иммунитетах Евразийского экономического сообщества (принята 31 мая 2001 г. решением N 17 Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества) // СЗ РФ. 2005. N 47. Ст. 4829.

В-четвертых, международные соглашения о порядке предоставления участков территории одного государства одному или нескольким иностранным государствам. Данные соглашения, как правило, включают нормы о действии налогового законодательства принимающего государства в пределах данных участков, о таможенном и налоговом режиме ввозимого на них имущества и т.п. <300>.

-----  
<300> См., например: Соглашение между Российской Федерацией и Киргизской Республикой о статусе и условиях пребывания российской авиационной базы на территории Киргизской Республики от 22 сентября 2003 г. // СЗ РФ. 2005. N 46. Ст. 4626.

**6. Международные соглашения, регулирующие правила взимания таможенных платежей (таможенных пошлин и налогов, взимаемых при трансграничном перемещении товаров).** Данная группа разнообразна по составу включенных в нее документов, поэтому в ней можно выделить несколько их подгрупп.

Во-первых, достаточно представительна подгруппа таможенных (т.е. имеющих в качестве своего объекта регулирования таможенные отношения) международных конвенций и договоров, регламентирующих таможенные платежи и устанавливающих единообразные правила их взимания в рамках определенных таможенных режимов и (или) в отношении отдельных товаров, перемещаемых через таможенную границу. В частности, к таким соглашениям относятся таможенные конвенции, направленные на унификацию правил применения таможенных режимов транзита при перевозке грузов в международном дорожном сообщении и временного ввоза (вывоза) товаров <301>.

-----  
<301> См., например: Таможенная конвенция о международной перевозке грузов с применением книжки МДП (Конвенция МДП) от 14 ноября 1975 г. // Собрание постановлений Правительства СССР. Отдел второй. 1982. N 11. Ст. 32; Стамбульская конвенция о временном ввозе от 26 июня 1990 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Во-вторых, договоры (включая рамочные соглашения, разрабатываемые в рамках международных

организаций), посвященные созданию международных стандартов и правил для регулирования различных аспектов применения таможенных тарифов. Прежде всего, это - Генеральное соглашение по тарифам и торговле и принятые в его развитие договоренности.

В-третьих, различные соглашения, содержащие правила таможенных платежей, а также их взимания в отношении отдельных видов товаров (операций) <302>.

-----  
<302> См., например: Международная конвенция о Гармонизированной системе описания и кодирования товаров от 14 июня 1983 г. // Таможенные ведомости. 1996. N 8; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о сотрудничестве в области регулирования ядерной и радиационной безопасности при использовании атомной энергии в мирных целях от 2 декабря 1997 г. // Бюллетень международных договоров. 1998. N 2; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Европейским космическим агентством о сотрудничестве и партнерстве в исследовании и использовании космического пространства в мирных целях от 11 февраля 2003 г. // СЗ РФ. 2005. N 9. Ст. 674.

В-четвертых, распространенной является практика упрощения таможенных процедур с пограничными государствами на основе двусторонних или многосторонних соглашений. Данные соглашения обычно касаются таможенного статуса отдельных регионов, устанавливая особый таможенный режим определенной части таможенной территории государства или применения на ней отдельных таможенных режимов (производства (изготовления, добычи) определенных товаров) и т.п. <303> Как правило, такие соглашения не посвящены исключительно вопросам таможенных платежей, но тем не менее часто содержат нормы, регулирующие отдельные аспекты их использования либо применение таможенных инструментов регулирования и осуществления таможенных процедур, также непосредственно либо косвенно затрагивающих сферу таможенных налогов.

-----  
<303> Подробнее см., например: Berr C.J., Tremeau H. Op. cit. P. 65.

В-пятых, международные соглашения, регулирующие отдельные вопросы таможенных платежей. Во многом это те же соглашения, в которых аналогичным образом затрагиваются налоговые аспекты и которые указывались выше (в частности, договоры о торгово-экономических отношениях, дипломатические и консульские конвенции, соглашения о пребывании международных организаций, договоренности о развитии интеграционных экономических объединений государств и т.д.).

#### 4.6. Судебная практика в системе источников

В качестве международно-правового источника регулирования налогообложения судебная практика может рассматриваться с определенными оговорками. Во-первых, сама постановка вопроса обусловлена тем, что судебная практика может формироваться как на национальном уровне, так и международным судебным органом, компетентным рассматривать налоговые споры. В качестве примера таких органов можно назвать Суд ЕС, суд ВТО, Экономический суд СНГ (с учетом того, что налоговые споры не являются их исключительной прерогативой, а рассматриваются в рамках их общей компетенции). Решение международной судебной инстанции по налоговым вопросам обязательно для государств, признавших ее компетенцию в силу их участия в соответствующем соглашении, определяющем статус и правила деятельности данного суда.

Во-вторых, спорное налоговое отношение, отягощенное иностранным элементом, может в определенных случаях рассматриваться в двух (или более) национальных юрисдикциях. Например, иностранное юридическое лицо, помимо осуществления коммерческой деятельности по месту своей регистрации, проводит операции с ценными бумагами на территории другого государства, получая процентные доходы и дивиденды от зарубежных эмитентов. Претензии в отношении уплаты налогов на доходы, полученные от второго, "зарубежного", вида деятельности, могут быть предъявлены как налоговыми органами страны регистрации налогоплательщика, так и по месту совершения операций (получения дохода). Соответственно могут быть вынесены и два решения судебными органами указанных государств. Как отмечалось выше, судебные решения по налоговым вопросам могут выступать в качестве источников международного налогового права в национальной правовой системе, если такие решения в принципе признаются ею в таком качестве. Иная ситуация складывается в отношении решения суда иностранного государства. По общему правилу такое решение не имеет ни обязательной силы, ни преюдициального характера для органов другого государства <304>. В соответствии со специальным соглашением об административной и правовой помощи установленные в нем категории правоприменительных актов одного государства могут исполняться на территории другого, но только, как правило, уполномоченными органами последнего и в пользу первого.

<304> О примерах использования фактов нарушений налогового законодательства зарубежных стран в судебной практике см: Хапов А.В. Налоговое право в системе международно-правовых отношений: методологический аспект // Российская юстиция. 2005. N 9. С. 69.

Важное место в правовом механизме защиты прав налогоплательщиков (в том числе и нерезидентов) в Российской Федерации занимает Европейский суд по правам человека (ЕСПЧ) <305>, деятельность которого осуществляется на основе Конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 года и Протоколов к ней <306>. Россия присоединилась к данной Конвенции в 1998 году <307>. Таким образом, в соответствии со ст. 15 Конституции РФ указанная Конвенция является составной частью российской правовой системы. В силу ст. 32 Конвенции ЕСПЧ вправе решать все вопросы, касающиеся толкования и применения положений Конвенции и Протоколов к ней. Решения ЕСПЧ носят прецедентный характер, а излагаемые в них правовые позиции Суда признаются Россией имеющими обязательный характер и применяются в деятельности судебных органов РФ <308>. Об обязательности исполнения положений Конвенции и решений ЕСПЧ в России указал и ВАС РФ <309>, и Верховный Суд РФ <310>. Тем не менее российские суды и иные правоохранительные органы нередко игнорируют на практике решения ЕСПЧ, имеющие прецедентный характер, нарушая тем самым права граждан, в том числе в сфере налогообложения.

<305> См., например: Douvier P.-J. Op. cit. P. 69 - 73; Вахитов Р.Р. Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс"; Он же. Обзор новых решений Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. N 9; СПС "КонсультантПлюс"; Он же. В Европейском суде по правам человека // Налоговед. 2007. N 2; СПС "КонсультантПлюс"; Он же. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году // Налоговед. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс"; Добровольский А.А. Проблемы возмещения НДС: позиция Европейского суда по правам человека // Налоговые споры: теория и практика. 2007. N 12; СПС "КонсультантПлюс"; Зинченко Л.А. Применение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 10. С. 72 - 80; Калинин С.И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. N 12; СПС "КонсультантПлюс"; Сасов К.А. "Неожиданная несправедливость" . С. 67 - 73. Подробнее о рассмотрении "налоговых дел" ЕСПЧ см.: Sepulchere V. Droits de l'homme et liberts fondamentales en droit fiscal. Bruxelles: Larcier. 2005.

<306> Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г., Протокол N 1 от 20 марта 1952 г., Протокол N 4 от 16 сентября 1963 г., Протокол N 7 от 22 ноября 1984 г. // СЗ РФ. 2001. N 2. Ст. 163; Протокол N 9 от 6 ноября 1990 г. // СЗ РФ. 1998. N 36. Ст. 4467; Протокол N 11 от 11 мая 1994 г. // СЗ РФ. 1998. N 44. Ст. 5400.

<307> Федеральный закон от 30 марта 1998 г. N 54-ФЗ "О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней" // СЗ РФ. 1998. N 14. Ст. 1514.

<308> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 июля 2001 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта 7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона "Об исполнительном производстве" в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества "Разрез "Изыхский" // СЗ РФ. 2001. N 32. Ст. 3412; Определение ВАС РФ от 14 октября 2008 г. N 4588/08 по делу N А33-12967/2007; Постановление ФАС Уральского округа от 17 февраля 2005 г. N Ф09-303/05-АК по делу N А07-23303/04; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 февраля 2007 г. N А19-18593/06-33-Ф02-223/07-С1 по делу N А19-18593/06-33; Постановление ФАС Уральского округа от 27 февраля 2008 г. N Ф09-854/08-С2 по делу N А07-13864/07.

<309> Информационное письмо ВАС РФ от 20 декабря 1999 г. N С1-7/СМП-1341 "Об основных положениях, применяемых ЕСПЧ при защите имущественных прав и прав на правосудие" // Вестник ВАС РФ. 2000. N 2.

<310> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации".

Механизм, основанный на положениях Конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 года и Протоколов к ней, дает налогоплательщикам дополнительные возможности для отстаивания своих законных интересов. К числу преимуществ средств защиты, предусмотренных данным механизмом, можно отнести следующее:

- ЕСПЧ становится дополнительной (может, и последней) инстанцией, в которую могут обратиться российские налогоплательщики за защитой своих прав <311>;

<311> Например, в статье Е. Черненко приводятся следующие данные. Российская Федерация уже

несколько лет лидирует по числу обращений в ЕСПЧ. Только в 2008 году в этот Суд пришло 10000 жалоб из России и было вынесено рекордное число постановлений против государства - 234. С 2002 г., когда Россия проиграла в ЕСПЧ первое дело, и до начала 2009 г. ей пришлось выплатить 11,5 млн. евро. См.: Черненко Е. Судьи где? // <http://www.runewsweek.ru/society/27015>.

- возможность использовать авторитетный судебный механизм для защиты нарушенных прав, в том числе и вследствие недостатков деятельности российских судебных органов;

- для обращения в ЕСПЧ налогоплательщику не обязательно максимально использовать внутригосударственные возможности защиты своих прав по каждому эпизоду их нарушения. Позиция Суда состоит в том, что принцип исчерпания внутригосударственных средств правовой защиты не применяется, если административная практика состоит из повторений противоправных действий, безразличное отношение государственных органов к такой практике доказано и делает применение внутригосударственных средств защиты прав налогоплательщика неэффективным <312>.

<312> Подробнее см.: Вахитов Р.Р. Опыт соседей: возмещение НДС через Страсбург // Налоговед. 2005. N 11; СПС "КонсультантПлюс".

Кроме того, в своей деятельности ЕСПЧ понятие "уголовное обвинение" использует в широком понимании, т.е. в отношении не только собственно уголовных дел, но и при рассмотрении производств по иным юридическим делам, которые формально не рассматриваются как уголовные в национальной правовой системе. Это, в частности, позволяет применять правовые позиции, сформулированные ранее ЕСПЧ, к многим процедурам "налогового администрирования" и привлечения к ответственности за налоговые нарушения, которые установлены российским законодательством и которые вполне могут быть сочтены, как показывают решения ЕСПЧ, аналогичными уголовным процедурам <313>.

<313> Подробнее см.: Якушев А.О. Правовые позиции ЕСПЧ и тенденции развития налогового законодательства РФ // Налоговые споры: теория и практика. 2008. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Решения ЕСПЧ нередко затрагивают вопросы, связанные и с налогообложением <314> и защитой прав лиц, осуществляющих международную экономическую деятельность. Для иллюстрации можно привести несколько примеров.

<314> См., например: Иванов М.А. Применение Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод при рассмотрении налоговых споров во Франции // Актуальные вопросы административного и финансового права. М.: МГИМО-Университет, 2005. С. 135 - 143.

ЕСПЧ было принято Постановление от 23 мая 2006 г. N 46343/99 по делу "Рьенер против Болгарии". Суть дела заключалась в том, что заявительница, имевшая одновременно гражданство Австрии и Болгарии, в связи с предпринимательской деятельностью на территории последней страны имела задолженность по уплате налогов (налоговую недоимку перед болгарским бюджетом). В соответствии с национальным законодательством болгарские налоговые и пограничные органы наложили запрет на выезд заявительницы за пределы территории Болгарии до момента погашения налоговой задолженности. В своем решении ЕСПЧ отметил, что, защищая общественный интерес, болгарские налоговые органы действовали в соответствии с законом, при этом государственные органы имеют определенную свободу усмотрения в выработке своей налоговой политики и в принятии мер к обеспечению уплаты налогов. Налоговые органы, применившие указанную обеспечительную меру, должны, по мнению Суда, предпринимать шаги по взысканию недоимки иными путями, доказав при этом, что выезд налогоплательщика за пределы страны повлечет невозможность взыскания недоимки. Признав обеспечительные меры, установленные болгарскими налоговыми органами, законными, ЕСПЧ, вместе с тем, констатировав нарушение п. 2 ст. 2 Протокола N 4 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод, указал, что такие меры чрезмерны и установлены по формальным основаниям, без всестороннего исследования фактических обстоятельств дела. ЕСПЧ присудил выплатить заявительнице 5000 евро в счет компенсации причиненного ей морального вреда <315>.

<315> См.: Власихин В., Русов А. Информация о деле по материалам Постановления ЕСПЧ от 23 мая 2006 г. N 46343/99 // [http://lawrussia.ru/texts/legal\\_319/doc319a973x645.htm](http://lawrussia.ru/texts/legal_319/doc319a973x645.htm).

В практике ЕСПЧ рассматривался вопрос, связанный с уплатой НДС при совершении внешнеторговых операций. Заявитель (компания "Интерсплав") вынужден был обратиться в данный Суд, поскольку налоговые органы Украины принимали, по мнению этой компании, противоправные меры, направленные на затруднение возмещения налогоплательщиками НДС из бюджета, а также зачета НДС

в случаях, когда возмещение не предусмотрено законом. В решении по данному делу <316> было отмечено, что систематические задержки возмещения НДС нарушают справедливый баланс между требованиями соблюдения общественных интересов и правом налогоплательщика на беспрепятственное пользование своим имуществом. Суд признал, что в данном случае права заявителя на возмещение НДС могут быть признаны имущественным интересом, охраняемым в соответствии со ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Суд не принял ссылки ответчика (которым выступала Украина) на общую ситуацию с возмещением НДС ввиду отсутствия признаков непосредственного участия заявителя в совершении указанных злоупотреблений. ЕСПЧ присудил выплатить заявителю 25000 евро в качестве компенсации причиненного имущественного ущерба.

-----  
<316> Постановление ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу N 803/02 (неофициальный перевод) // [http://lawrussia.ru/texts/legal\\_634/doc634a591x420.htm](http://lawrussia.ru/texts/legal_634/doc634a591x420.htm).

ЕСПЧ принимает решения, естественно, не только в пользу налогоплательщиков. Например, при рассмотрении дела "Финкельберг против Латвии" Суд выяснил, что налогоплательщик (заявитель) уплатил НДС поставщикам и затем уменьшил на эту сумму подлежащий перечислению в бюджет НДС, который был получен им от покупателей. При проведении проверки налоговые органы установили, что поставщики не зарегистрированы, как это предусмотрено правилами уплаты НДС, и, следовательно, покупатель их товаров в дальнейшем лишился права уменьшать налоговые обязательства на сумму НДС, перечисленного данным незарегистрированным лицам. В Постановлении ЕСПЧ от 18 октября 2001 г. по данному делу <317> указано, что предусмотренная законом обязанность налогоплательщика проверить, являются ли его поставщики зарегистрированными налогоплательщиками, не нарушает баланса частных и публичных интересов. Поскольку налогоплательщик такую проверку не проводил, то на него возлагается риск неблагоприятных последствий <318>.

-----  
<317> Европейский суд по правам человека. Избранные постановления и решения 2001 года. Ч. 2 / Сост.: Л.И. Брычева, М.В. Виноградов, П.А. Лаптев, Д.В. Юзвикова; отв. ред. Ю.Ю. Берестнев. М.: Юрид. лит., 2004. С. 370 - 375.

<318> См. также: Постановление ФАС Уральского округа от 26 октября 2004 г. N Ф09-4451/04-АК.

#### 4.7. Обычай и доктрина в международно-правовой практике

Международно-правовой обычай, как и судебная практика, имеет специфику в применении в качестве источника международного налогового права. Но в отличие от нее обычай обладает иным статусом. В определенных случаях обычай имеет большее распространение и универсальное значение в силу признания общим международным правом данной формы в числе своих источников, а также легитимизации обычая в таком качестве в юридической конструкции общих принципов и норм международного права.

Обычай возникает, как правило, когда общепринятое поведение находит одобрение в качестве оптимального влияния на сложившиеся отношения. Примером обычая в практике отношений государств, позднее закрепленного в международных соглашениях и нормативных актах национальных правовых систем, может служить освобождение от уплаты налогов иностранных миссий. В современной практике регулирования международных налоговых отношений А.И. Погорлецкий предлагает следующий пример использования обычной нормы: "Из концепции международного правового обычая следует правило, согласно которому международное налоговое соглашение призвано облегчить текущее фискальное положение налогоплательщика, но никак не должно усугублять его в сравнении с потенциально возможным альтернативным вариантом, при котором международное налоговое соглашение для урегулирования данного предмета налоговых споров отсутствует" <319>.

-----  
<319> Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 33.

О применении обычая в правовом регулировании международного налогообложения говорит Е.В. Кудряшова. "Принцип "страны назначения" был положен в основу норм ГАТТ и затем документов ВТО, в частности, в связи с косвенными налогами. В современной науке и практике правомерность и обоснованность применения этого принципа подвергается сомнению, но тем не менее на сегодня международная практика не отказалась от его применения. Разграничение юрисдикции государства в соответствии с "принципом страны назначения" является обычаем международного права для государств - не членом ВТО" <320>.

<320> Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. N 10. С. 37.

Следует признать, что роль обычая как источника правового регулирования международного налогообложения достаточно ограничена. Зарубежные авторы неоднозначно оценивают его место в системе источников международного налогового права. Так, Л. Карту признает за обычаем роль важного самостоятельного инструмента правового регулирования, обеспечивающего восполнение пробелов и решение задач, которые остались вне поля зрения национального законодательства и международных соглашений <321>. Напротив, Ж. Тиксье и Г. Жест, выражая мнение, что вопрос о существовании международного налогового обычая является более чем дискуссионным, обратили внимание на тенденцию расширения предмета позитивного писаного международного налогового права, включения в него все новых аспектов регулирования налогов, правил их взимания и осуществления контроля <322>.

-----  
<321> См.: Cartou L. Op. cit. P. 26.

<322> См.: Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris: PUF, 1985. P. 32.

Доктрина является вспомогательным источником международного налогового права в системе международно-правовых источников регулирования налогообложения нерезидентов <323>. Она выступает в форме толкований международных соглашений, рекомендаций и иных ненормативных актов международных организаций, научных концепций, теоретических исследований.

-----  
<323> В зарубежных странах, имеющих развитую систему налогового регулирования международной экономической деятельности, международно-правовой доктрине в данной системе традиционно уделяется важное место. См., например: Douvier P.-J. Op. cit. P. 83 - 89; Grosclaude J. Doctrine fiscale en France 1999 - 2002. Paris: Juris-Classuer, 2003. P. 19 - 22, 167 - 178.

С практической и теоретической точек зрения достаточно сложной является проблема толкования международных налоговых соглашений. Это связано с тем, что такие соглашения затрагивают важные экономические интересы договаривающихся государств, а также различные по составу категории участников отношений. Поэтому налоговые соглашения представляют собой компромисс, результат взаимных уступок, закрепленных в специфически присущих данным документам формам и сопровождаемых соответствующим правовым инструментарием. Кроме того, налоговые соглашения, касаясь чрезвычайно динамичных сфер экономической деятельности, требуют гибкости, юридического механизма обеспечения их эффективности. В определенной степени функцию такого механизма выполняют закрепляемые в налоговых соглашениях правила их толкования.

Большинство действующих соглашений об избежании двойного налогообложения предусматривают возможность толкования их положений и решения спорных вопросов применения путем проведения консультаций и принятия совместного решения уполномоченными договаривающимися сторонами органами. Более того, основная масса таких соглашений в основе своей имеет Типовые налоговые конвенции, которые были разработаны ОЭСР и ООН и снабжены постоянно актуализируемыми детальными комментариями. Безусловно, такие комментарии являются важным доктринальным источником международного налогового права <324>. Сложнее обстоит дело в части признания за ними статуса толкования действующих соглашений.

-----  
<324> Подробнее см., например: Schaffner J. Droit fiscal international. Luxembourg-Ville: Promoculture, 2005. P. 24 - 26.

Венская конвенция о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. закрепляет общие правила толкования международных соглашений (ст. ст. 31 - 33). В ней описанный случай наличия комментария к модельному документу не рассматривается. В статье 31 (п. 2) Конвенции указывается, что "для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, преамбулу и приложения:

а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора;

б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору".

Наряду с контекстом учитываются любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений; последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования (п. 3 ст. 31). В то же время Конвенция (ст. 32) допускает обращение к дополнительным средствам толкования, в том числе к подготовительным материалам и к обстоятельствам заключения договора, чтобы подтвердить значение его терминов и положений.

Мнения исследователей по поводу признания официальных комментариев к Типовым налоговым конвенциям ОЭСР и ООН разделились. Одни предлагают признать эти комментарии официальным толкованием по смыслу ст. 31 Венской конвенции о праве международных договоров; другие полагают возможным рассматривать их лишь как дополнительное средство толкования согласно ст. 32 Конвенции, третьи отрицают возможность использования указанных комментариев в качестве инструмента и дополнительного средства толкования <325>.

<325> Подробнее см.: Oberson X. *Precis de droit fiscal international*. Berne: Staempfli Editions SA. P. 21 - 23.

На развитие международно-правовой доктрины регулирования налогообложения нерезидентов и международного налогового права большое влияние оказывают изучение правовых вопросов международного налогообложения, проводимое или организуемое международными частными и государственными организациями и органами межгосударственных объединений. Наиболее авторитетными международными публичными организациями являются ОЭСР, известная своими масштабными проектами по изучению различных аспектов международного налогообложения, а также ВТО/ГАТТ - в области налогообложения международной торговли и таможенного регулирования. Активное участие в разработке актуальных проблем международного налогового права принимают Международная торговая палата, Международная налоговая ассоциация.

Международная налоговая ассоциация создана в 1933 году по инициативе финансовых, промышленных и торговых компаний. По уставу ее членами могут быть частные лица, а также компании, корпорации, учреждения (включая правительственные). В составе этой Ассоциации в 1939 году учреждено Международное бюро налоговой документации (которое является ее автономной организацией). Через последнее Международной налоговой ассоциацией издаются "Бюллетень международной налоговой документации" (официальный орган Международной налоговой ассоциации, выходит 6 раз в год на пяти языках), "Труды по международному налоговому праву" (ежегодник), "Новости Международной налоговой ассоциации" (выходит ежемесячно), "Бюллетень по налоговой документации" (выходит два раза в месяц) <326>.

<326> См.: Борисов К.Г. Указ. соч. С. 46 - 47.

Действуют и узкоспециализированные международные организации, занимающиеся отдельными вопросами налогообложения. Например, в 1926 году в Копенгагене был основан Международный союз по налогообложению земельной собственности. Деятельность Союза изначально ограничивалась решением узкого круга специальных задач: изучение и обобщение опыта различных государств по налогообложению земельной собственности, а также выработка рекомендации по применению схем налогообложения земельных участков, находящихся в собственности индивидуальных и коллективных субъектов, на основании национального налогового законодательства различных государств. В настоящее время данная организация получила консультативный статус (Б) в ЭКОСОС <327>.

<327> См.: Меркулов Е.С., Таранчук И.В. *Международное сотрудничество в сфере налогообложения и основы международного налогового права: Учебное пособие / Под ред. С.В. Гунько*. Петропавловск-Камчатский. Изд-во Дальневосточного университета, 2004. С. 22.

## **Глава 5. ИСТОЧНИКИ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПРАВОВОЙ СИСТЕМЕ МЕЖГОСУДАРСТВЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ С УЧАСТИЕМ РОССИИ**

Современная мировая экономика не только стимулирует интенсификацию международного обмена, увеличение его объемов и расширение субъектного состава участников, но и создает предпосылки для развития интеграционных объединений государств и для институализации различных форм международного экономического сотрудничества, прежде всего на региональном уровне. В свою очередь, объединение государств может обеспечить достижение стоящих перед ними политических, экономических и социальных задач, лишь опираясь на прочную правовую основу, политическую волю государств-членов и готовность последних находить баланс между выражением своего суверенитета и целями объединения.

Одним из основных направлений деятельности экономического объединения государств, базовой предпосылкой его существования и развития является создание либеральных и единых условий хозяйствования для лиц этих государств и проведение общей политики в отношении третьих стран. Центральное место в обеспечении этой деятельности занимают таможенное и налоговое регулирование. Арсенал инструментов такого регулирования многообразен. Однако на первых этапах

развития межгосударственной экономической интеграции особое место среди них занимают таможенные пошлины и иные "пограничные" обязательные платежи <328>. Указанные платежи служат одним из главных средств регулирования взаимодействия хозяйственных комплексов отдельных государств и их объединений с внешней экономической средой (хозяйствами других государств и мировой экономики в целом).

-----  
<328> Далее эти платежи также обозначаются общим термином "таможенные налоговые (или таможенно-налоговые) платежи".

Здесь необходимо сделать ряд пояснений. Во-первых, в настоящее время реализуемые с участием России проекты межгосударственной интеграции находятся на начальных этапах. В связи с этим основное внимание уделяется таможенно-налоговым средствам регулирования. Во-вторых, последние рассматриваются в качестве составной части общего механизма налогового регулирования, понимаемого в широком значении как система государственного воздействия на социально-экономические отношения посредством обязательных платежей. В-третьих, интеграционные процессы затрагивают и сферу налогообложения нерезидентов. Данное обстоятельство и заставляет включить в сферу исследования источники правовой системы экономического объединения государств в качестве составной части юридической основы регулирования налогообложения нерезидентов.

### 5.1. Правовые основы межгосударственной экономической интеграции

В мировой практике существуют различные виды международных экономических объединений. Как правило, межгосударственное сотрудничество на платформе координации взаимных действий (как в отношении внутренних, т.е. между государствами-участниками, так и внешних, т.е. государствами-участниками по отношению к третьим странам) и совместного решения определенных вопросов рассматривается как этап более широкой по целям и задачам политической, экономической, социальной интеграции государств. Одной из наиболее распространенных и имеющих важное экономическое значение форм экономического межгосударственного объединения является таможенный союз.

В соответствии со ст. XXIV ГАТТ таможенный союз представляет собой замену одной таможенной территорией (таможенной территорией таможенного союза) двух или нескольких таможенных территорий стран - участниц данного таможенного союза, при которой:

а) таможенные пошлины и другие ограничительные меры в области торговли отменяются в отношении основной части торговых обменов между территориями, составляющими союз, или, по крайней мере, в отношении основной части обменов товарами, происходящими с этих территорий ("внутренний" аспект (признак) таможенного союза);

б) с некоторыми оговорками таможенные пошлины и другие регламентирующие инструменты, применяемые каждым из членов союза в торговле с территориями, не входящими в союз, по существу, являются идентичными ("внешний" аспект (признак) таможенного союза).

Таким образом, создание таможенного союза в качестве главной цели имеет формирование общей таможенной территории. Ее достижение обуславливается решением двух основных задач:

- обеспечить свободное обращение товаров между странами - участницами таможенного союза;
- создать условия для проведения единой таможенной политики, включая общий механизм использования тарифного и нетарифного регулирования торговли со странами - не членами таможенного союза.

В сравнении с такими формами межгосударственной экономической интеграции, как зоны (ассоциации) свободной торговли, таможенный союз представляет собой более высокий уровень сближения, поскольку создание первых направлено, главным образом, на устранение таможенных барьеров (таможенные тарифы, количественные ограничения и т.д.) во взаимной торговле между входящими в такую зону странами при сохранении их самостоятельности в регулировании торгово-экономических отношений с третьими государствами. Иными словами, таможенный союз - это более высокоорганизованная зона свободной торговли, участники которой согласовали свою таможенную политику по отношению к государствам-нечленам. Создание таможенного союза приводит к тому, что на место национальной таможенной политики приходит согласованная межгосударственная политика, которая, в свою очередь, обуславливает необходимость разработки общего таможенного законодательства для стран - членов союза. Объединение национальных таможенных территорий постепенно приводит к утрате ими функции пространственного действия самостоятельного таможенного (и отчасти налогового) законодательства, но одновременно с этим дает новое качество - общую "союзную" таможенную территорию.

Таможенный союз или иная институциональная форма экономического сотрудничества государств

учреждается на основании заключаемого между ними международного соглашения. Поэтому условия вхождения страны в таможенный союз подчинены общим положениям международно-правовых норм в ее внутренней правовой системе.

Юридическое определение таможенного союза имеет большое практическое значение. При отсутствии всех указанных признаков таможенного союза нельзя говорить о его фактическом существовании. Так, не являются таможенными союзами различные формы взаимодействия государств по устранению таможенного и налогового обложения товарооборота между ними, при которых они, сохраняя свой таможенный суверенитет, согласились лишь на предоставление взаимных льгот и преимуществ в таможенной и налоговой сферах (как правило, в рамках преференциальных соглашений). Таможенными союзами нельзя считать и федерации государств, т.к. в федеративном государстве единство таможенной территории вытекает из конституции, а не из договора между суверенными государствами. Таможенный союз является институтом международного, а не государственного (конституционного) права. Институциональная основа таможенного союза придает ему характер, более соответствующий конфедеративному объединению, наделенному наднациональными полномочиями и специальной международной правосубъектностью. На эту особенность таможенного союза указывал, в частности, Н.А. Ушаков: "... таможенный союз приобретает наднациональные полномочия, поскольку он не только выступает от своего имени, но и обязывает и управомочивает своими договорами государства-члены, передавшие таможенному союзу в соответствующей области часть своих суверенных прав. Во всем же остальном государства-члены полностью сохраняют свои полномочия заключать международные договоры, обязывающие и управомочивающие лишь их самих. Таможенный же союз становится специальным субъектом международного права в сфере международных торгово-экономических взаимоотношений" <329>.

<329> Ушаков Н.А. Суверенитет и его воплощение во внутригосударственном и международном праве // Московский журнал международного права. 1994. N 2. С. 14.

## 5.2. Правовые источники таможенно-налогового регулирования: опыт Европейского союза

Создание зоны свободной торговли и тем более таможенного союза, как правило, является предпосылкой перехода к более высоким уровням экономической и политической интеграции, на которых устраняются границы между государствами-участниками, обеспечивается свободное перемещение товаров, услуг, рабочей силы, капиталов, принимаются единые правила хозяйственной деятельности и т.д. В настоящее время тенденция развития межгосударственной экономической интеграции затронула практически все регионы. Это предоставляет огромный материал для сравнительного исследования. Однако в рамках настоящей работы используются лишь некоторые элементы правовой системы Европейского союза <330>. В пользу выбора ЕС говорят достигнутые им успехи в деле интеграции, а также близость не только географических, но и, в определенной мере, экономических и исторических условий строительства основ таможенного союза. При этом не ставится задача провести полномасштабное изучение опыта правового регулирования интеграционного процесса в ЕС. Предполагается рассмотреть лишь некоторые вопросы, которые имеют связь с наиболее актуальными проблемами интеграционных процессов с участием России и затрагивают правовую основу налогообложения.

<330> Безотносительно к названиям, используемым в отношении определенных этапов строительства и развития интеграции западноевропейских стран, функционирования созданных ими для этого структур, в настоящей работе для обозначения общей организационно-правовой и институциональной составляющей их экономического, политического, правового, социального объединения употребляются как синонимы понятия "Европейский союз (ЕС)" либо "Европейские сообщества (Сообщества)". Под термином "законодательство (таможенное и (или) налоговое) ЕС" понимается совокупность норм, которые определяют регулирование таможенных и налоговых отношений в рамках Европейского союза и содержатся в учредительных документах Сообществ, в актах, принятых на их основе уполномоченными органами ЕС, и, в установленных случаях, в международных соглашениях Сообществ. Данное понятие в указанном значении весьма условно, поскольку объединяет в один блок нормы, которые могли бы быть "индивидуализированы" по своей принадлежности к различным сферам интеграции, получившим соответствующую формализацию в виде трех учредительных договоров, на основе которых созданы Европейское объединение угля и стали (ЕОУС, Договор о создании Европейского объединения угля и стали (ЕОУС) от 18 апреля 1951 г. // Документы Европейского союза: В 3-х т. Т. 1. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 23 - 98), Европейское экономическое сообщество (ЕЭС, Договор о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) от 25 марта 1957 г. // Там же. С. 99 - 292), Европейское сообщество по атомной

энергии (Евроатом, Договор о создании Европейского сообщества по атомной энергии (Евроатом) от 25 марта 1957 г. // Там же. С. 293 - 390), а также в Едином европейском акте от 17 февраля 1986 г. (Там же. Т. 2. С. 7 - 44), Договоре о создании Европейского союза от 7 февраля 1992 г. (Там же. С. 45 - 246) и иных документах. Выбор в пользу обобщающего понятия определяется не только единым политическим вектором развития всех указанных интеграционных объединений, но и изначально присущим им организационным и юридическим единством в решении интеграционных проблем. Фактически в правовом обеспечении экономического объединения стран, входящих в состав Европейского союза, превалирующее место занимали нормы соглашения о создании ЕЭС, учитывая цели создания и роль последнего в развитии общего экономического и таможенного пространства ЕС. Поэтому там, где речь идет о таможенном и налоговом законодательстве ЕС, и используются ссылки на конкретные решения (акты) органов Европейских сообществ, особое внимание уделяется именно нормам указанного Договора о создании ЕЭС и документам, принятым в его развитие органами ЕС.

В странах - членах ЕС правовые источники таможенно-налогового регулирования в настоящее время в значительной степени связаны с развитием коммунитарного права как относительно самостоятельной правовой системы, постоянно расширяющей сферу своего применения. Такая экспансия представляется вполне закономерным следствием значительного прогресса Сообществ не только в таможенном, но и в экономическом и политическом объединении.

Налоговая и таможенная составляющие публичного регулирования - наиболее разработанные области в правовой системе Европейского союза. Согласно ст. 9 Римского договора 1957 года об учреждении Европейского экономического сообщества (далее также именуемого "Римский договор") "основой Сообщества является таможенный союз". Именно на основе общих принципов функционирования таможенного союза сразу после создания Сообществ стал разрабатываться правовой механизм регулирования товарообмена между странами-участницами и торгово-экономических отношений с третьими странами: вводилось запрещение использования между странами-участницами ввозных таможенных пошлин и иных видов обязательных платежей эквивалентного характера, согласовывалась общая политика в отношении третьих стран, постепенно вводился единый импортный тариф и т.д. <331>. По мере реализации планов таможенного объединения разрабатывались общие правила налогового регулирования, которые в силу принятой стратегии интеграции в рамках ЕС вводятся поэтапно и дифференцированно (по видам налогов, их ставкам и т.п.). Это вполне объяснимо, учитывая масштаб проблемы и значительные различия национальных налоговых систем. Тем не менее к настоящему времени достигнут значительный прогресс и в развитии налогового права ЕС.

-----  
<331> Дальнейшее развитие таможенный союз ЕС получил в концепции "единого внутреннего рынка", утвержденной в 1986 году Единым европейским актом, текст которого получил название "Белая книга ЕЭС". Согласно ст. 8А Акта такой рынок представляет собой "пространство без внутренних границ, на котором обеспечено свободное перемещение лиц, товаров, услуг, капиталов".

Такое внимание к таможенной и налоговой проблематике в рамках объединения европейских государств изначально ориентировало на разработку в качестве относительно самостоятельного направления правовой основы развития интеграции таможенного и налогового законодательства Европейских сообществ и, как следствие, определило их место в правовой системе ЕС. Следуя, можно сказать, общепринятой классификации источников права Европейских сообществ <332>, в их законодательстве можно выделить две основные группы источников правовых норм, составляющих юридическую основу таможенного и налогового регулирования:

-----  
<332> В данном случае речь идет о выделении в правовой системе Сообществ источников "первичного" и "вторичного" права, которое используется в большинстве как зарубежных, так и отечественных исследований, что и делает правомерным использование определения "общепринятая" классификация. См., например: Европейское право: Учебник для вузов / Под общ. ред. Л.М. Энтина. М.: НОРМА (НОРМА-ИНФРА-М), 2000; Козырин А.Н. Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран. М.: МГИМО, 1994; Хартли Т.К. Основы права Европейского сообщества. М.: Закон и право; ЮНИТИ, 1998; Марченко М.Н. Виды источников права Европейского союза. Источники первичного права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2009. С. 3 - 15; N 3; Vaultont N. L'Union douaniere de la Communaute Economique Europeenne. Luxembourg: Commission des Communautes europeennes.

а) "первичное право", включающее учредительные договоры, оформившие европейские интеграционные объединения (ЕЭС, ЕОУС, Евроатом), а также соглашения, принятые государствами-членами на основе этих договоров и в их развитие, которыми были внесены изменения и дополнения в учредительные документы;

б) "вторичное право", включающее правовые акты, принятые компетентными органами Сообществ на основании норм "первичного права", а также документы правоприменительной практики Суда ЕС, международные договоры, заключаемые Сообществами.

Сегодня усиливается тенденция по "замещению" норм национальных законодательств в правовом механизме таможенно-налогового регулирования нормами коммунотарного права. Особенно отчетливо данная тенденция прослеживается в таможенной сфере. Национальное ("внутреннее") таможенное законодательство стран - членов ЕС утрачивает свое значение в таком качестве, поскольку в значительной степени таможенные отношения в рамках ЕС регулируются либо прямо правовыми актами ЕС, либо принятыми на их основе и воспроизводящими установленные ими нормы национальным таможенным законодательством. Образно говоря, место национального таможенного законодательства - это сохраняющиеся в системе таможенного законодательства ЕС "незаполненные ниши", "пробелы" регулирования таможенных отношений в рамках таможенно-правовой системы ЕС. Схожий процесс постепенно набирает силу и в области налогового регулирования.

Правовые нормы, содержащиеся в источниках "первичного права", подобно положениям конституции в национальной (внутригосударственной) правовой системе, определяют общие условия и принципы правового регулирования ЕС. Наиболее важное значение здесь имеют положения Римского договора (об учреждении ЕЭС), а также соглашений, которыми вносились изменения и дополнения в этот Договор. Содержащиеся в этих документах правовые нормы, затрагивающие вопросы регулирования таможенных и налоговых отношений, носят общий характер, поскольку устанавливают принципы и основы правовой системы ЕС. Вместе с тем акты "первичного права" создали юридические основания для строительства и развития таможенного союза - более высокой ступени интеграции.

Учитывая отсутствие общей институциональной составляющей таможенной и налоговой систем ЕС, приходится признать необходимость правового обеспечения единого механизма реализации политики Европейских сообществ в таможенной и налоговой сферах. Это достигается как прямым применением законодательства ЕС в национальных правовых системах, так и разработкой внутренних правил в соответствии с положениями коммунотарного права. В связи с этим возникает проблема соотношения коммунотарной и национальных ("внутренних" государств-членов) правовых систем. Наиболее эффективными способами решения данной проблемы в рамках ЕС являются гармонизация и унификация законодательств стран-членов <333>.

<333> Здесь также можно отметить, что на уровне правовых систем отдельных государств - участников ЕС указанная проблема, особенно на первых этапах развития интеграции, достаточно эффективно решалась путем использования "обычных" юридических процедур рецепции или имплементации норм международного договора во внутренний национальный правовой порядок. В отсутствие специальных правовых механизмов гармонизации национальных законодательств стран - членов Европейских сообществ данные процедуры применялись универсально: при интеграции как норм общего международного права в национальную правовую систему, так и специальных международно-правовых норм, регулирующих таможенные и налоговые отношения в рамках таможенного союза.

Источниками правовых норм, устанавливающих правила взимания обязательных платежей (налогов и парафискальных сборов) в ЕС, являются в основном различные правовые акты "вторичного права", принимаемые органами Сообществ в соответствии с закрепленной за ними компетенцией и согласно условиям, сформулированным в учредительных документах (или, другими словами, на основе положений "первичного права"). Данные нормы "вторичного права" имеют производный характер и обладают меньшей юридической силой по сравнению с нормами, содержащимися в источниках "первичного права".

Акты "вторичного права", принимаемые органами ЕС, образуют основной (с точки зрения как количества, так и детализации) блок правовых документов, регулирующих вопросы применения фискальных платежей. В этих нормах положения "первичного права" получают конкретизацию, развитие и юридическую основу, необходимую для их практического применения. Можно сказать, что учредительные документы являются правовой основой деятельности органов Сообществ по надстраиванию верхних "слоев" правового порядка ЕС, непосредственно ориентированных на решение практических задач единого экономического пространства. В этом нормотворческом процессе в рамках своих полномочий участвуют все уставные органы Европейских сообществ. Однако основной объем актов "вторичного права" принимают Совет и Комиссия ЕС <334>.

<334> Совет ЕС - центральный орган, в компетенцию которого входит принятие решений практически по всем вопросам, в том числе касающимся применения общих правил взимания фискальных платежей. Совет ЕС издает правовые акты самостоятельно либо через Комиссию ЕС, передавая ей часть своих полномочий. Юридический статус последней четко не определен документами

"первичного права": с одной стороны, она выполняет некоторые функции рабочего органа Совета ЕС, с другой - полномочна издавать акты нормативного характера. Европарламент в результате эволюционного развития его полномочий в настоящее время не только выполняет контрольные и консультативные функции, но может активно влиять на развитие внешнеэкономических связей, формирование бюджета ЕС, а также на принятие актов "вторичного права".

Согласно статье 189 Римского договора (в редакции, данной Маастрихтским договором), учитывая используемое для целей настоящей работы понятие "источники законодательства" ЕС, во "вторичном праве" Сообществ к источникам правовых норм, регулирующих применение фискальных платежей, относятся акты, принимаемые Советом и Комиссией ЕС, а также Европарламентом, действующим совместно с Советом ЕС, т.е. регламенты (reglements), директивы (directives), постановления (decisions), а также рекомендации (recommendations) и заключения (opinions) <335>.

<335> Перечень издаваемых органами ЕС актов, закрепленный в ст. 189 Римского договора, не носит исчерпывающего характера. Данный вывод следует из правоприменительной практики Суда ЕС, который отметил, что органы ЕС могут издавать юридически обязательные акты, не отнесенные ни к одной из указанных в этом Договоре категорий (подробнее см.: Хартли Т.К. Указ. соч. С. 114 - 115).

**Регламент** обычно носит общенормативный характер, имеет обязательную силу и прямое применение в полном объеме во всех государствах-членах. Юридический статус регламента в системе источников права ЕС позволяет условно сравнивать его с законом во внутригосударственном праве. Обязательное прямое применение регламента порождает автоматическую отмену любого противоречащего ему положения правового акта внутреннего права.

**Директива** также имеет обязательный характер, но только в отношении государств-членов, которым она адресована. В соответствии со ст. 189 Римского договора директивы обязательны "в отношении ожидаемого результата". При этом власти государства-адресата свободны в выборе форм и средств реализации указанной в директиве цели. Такая свобода действий, заложенная в механизме применения директивы, во многом способствовала тому, что именно данная правовая форма стала наиболее востребованной для сближения национальных законодательств (например, для установления общих правил использования фискальных инструментов регулирования экономических таможенных режимов, введения в государствах-членах единого порядка взимания налога на добавленную стоимость и т.д.).

Положения директивы непосредственно не приводят к отмене какой-либо нормы внутригосударственного права: для этого, как и в целом для применения директивы, компетентные власти государства-адресата должны принять соответствующий правовой акт. Директивы, адресованные органам государств-членов, обязывают последние использовать все меры для их применения во внутреннем национальном праве, но положения таких директив не имеют обязательной юридической силы в отношениях с частными (юридическими и физическими) лицами (т.е. формально не создают для последних прав и обязанностей). Вместе с тем, согласно практике Суда ЕС при соблюдении определенных условий директива совместно с иными документами Европейских сообществ (например, с отдельными статьями учредительных договоров или решений Совета ЕС), может порождать прямые юридические последствия в отношениях между государством-членом, которому адресована директива, и лицом данного государства <336>. На практике реализация директив (например, во Франции) обеспечивается обычно регламентарным путем (изданием акта органом исполнительной власти) и, значительно реже, через принятие закона, когда директива непосредственно входит в сферу законодательства.

<336> Например, используемая во взаимосвязи со ст. 9 и ст. 13 Римского договора директива Комиссии, обязывающая государство отменить сборы эквивалентного характера, привела к тому, что суд признал право у плательщиков на отказ от уплаты указанных сборов (подробнее см.: Вегг С.Д., Третеау Н. Ор. cit. P. 65 - 67).

**Постановление** так же, как и директива, имеет обязательный характер только для тех, кому адресовано. Оно не имеет прямого действия и может содержать детальную регламентацию применения. Поэтому государство-адресат во исполнение постановления обязано принять правовой акт в соответствии с внутригосударственными процедурами <337>. Постановление, в отличие от директивы, во-первых, может касаться не только государства-члена, но и частных лиц; во-вторых, обязательно в полном объеме (а не только определяет цель проведения мероприятий) для тех, кому адресовано.

<337> Так, до введения в действие в 1968 году Единого таможенного тарифа Совет Сообществ доводил изменения ставок таможенных пошлин, применяемых государствами-членами, посредством

постановлений. Во исполнение этих постановлений, например, Правительством Франции принимались декреты, вводившие в действие новые ставки пошлин.

**Рекомендации и мнения** не имеют обязательной юридической силы для государств-членов. Учредительные документы Европейских сообществ, обязывающие государства принимать все необходимые меры к сближению их законодательств, в качестве средства для этого предусматривают принятие решений на уровне ЕС именно в форме рекомендаций, направляемых государствам Комиссией ЕС. Такое несовпадение цели и средств ее достижения привело к тому, что на практике рекомендации явились лишь дополнительным правовым инструментом гармонизации национальных законодательств и разработки единых правил регулирования на уровне Европейских сообществ. Юридическую основу сближения национальных законодательств составили нормативные акты органов ЕС, принятые в развитие Римского договора и имеющие обязательную юридическую силу (главным образом, регламенты и директивы).

Рассматривая основные виды правовых актов, выступающих в качестве источников правового регулирования таможенных и налоговых отношений в рамках интеграционного процесса, нельзя оставить без внимания проблему "сближения" законодательств государств-участников. Четкое функционирование механизма взаимодействия коммунитарной и внутригосударственных правовых систем - одно из условий жизнеспособности и развития единого экономического пространства. Указанная проблема стоит и перед интеграционными объединениями государств, в которых участвует Россия. Ее решение, актуальность которого вполне очевидна, будет иметь, как представляется, определяющее значение для перспектив таких объединений.

Непоследовательность процесса сотрудничества России по созданию экономических объединений (в том числе, на основе таможенного союза) с другими странами пока не создает предпосылок к налаживанию устойчивых и эффективных юридических форм согласования и применения на единой правовой основе таможенно-налоговых инструментов в данных объединениях. Это, в свою очередь, весьма сильно ограничивает возможности правового исследования результатов реализации общих норм, закрепленных в учреждающих таможенные (экономические) союзы многочисленных документах. В них главным образом определяются контуры предстоящей интеграции и неизменно подчеркивается необходимость гармонизации и унификации в таможенной, налоговой и иных областях законодательства. Более того, предпринимаются попытки их практической реализации. В частности, это находит отражение в еще более многочисленных соглашениях, принимаемых на основании и в развитие договоров о создании таможенных (экономических, политических) союзов. Например, в рамках СНГ в 1994 году приняты Основы таможенных законодательств государств-участников <338>. В соответствии с Соглашением о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 6 января 1995 г. <339> данные Основы таможенных законодательств также должны использоваться и при реализации целей указанного Соглашения. Недостаток политической воли для реализации намеченных целей интеграции и, как следствие, отсутствие эффективной системы контроля и обеспечения выполнения принятых обязательств фактически девальвируют юридически обязательный характер положений соглашений, сводят их до уровня "деклараций о намерениях". С учетом сказанного, рассмотрение правовых вопросов сближения законодательств в рамках таможенного союза (иных интеграционных объединений государств) в настоящей работе предполагается ограничить примером ЕС.

-----  
<338> Бюллетень международных договоров. 1995. N 9.

<339> СЗ РФ. 1996. N 45. Ст. 5057.

Учредительные акты Европейских сообществ и документы, принятые на их основе, изначально определяли вектор совместных усилий на создание единого экономического пространства, поставили европейские страны перед необходимостью существенным образом скорректировать свое внутреннее (национальное) законодательство. К обычным проблемам развития внутреннего права добавились сложные вопросы установления тесной связи между юридическим порядком Европейских сообществ и правовыми системами отдельных стран-членов. Кроме того, наряду с реформой и сближением национальных таможенных законодательств, Сообщества в перспективе ориентировались на постепенную передачу на наднациональный уровень полномочий государств-членов и в иных сферах правового регулирования. Однако именно таможенное (и частично налоговое) регулирование стало основным объектом унификации на первых этапах. Учитывая значительный прогресс в данном направлении, далее рассматриваются основные элементы правового механизма построения единой системы регулирования в рамках сближения таможенных законодательств в ЕС.

Вопрос о сближении внутренних (национальных) правовых систем в рамках ЕС заставляет обратить внимание по меньшей мере на два существенных аспекта: во-первых, на сферу правового регулирования, в которой происходят гармонизация и унификация; во-вторых, на технику их

непосредственного осуществления. В отличие от ряда иных сфер сотрудничества, требующих выработки общих основ законодательства государств-членов, Римский договор недостаточно освещает конкретные процедуры и инструменты сближения национальных таможенных и налоговых законодательств. Статья 27 этого Договора, посвященная вопросам сближения национальных законодательств, не определяет, до какого предела должно оно осуществляться, ограничиваясь простым указанием "в необходимой мере". В связи с этим изначально основополагающие принципы, закрепленные в учредительных документах ЕС, не исключали использование для создания единого правового механизма таможенного регулирования как гармонизации, так и унификации таможенных законодательств стран-участниц <340>.

<340> Подробнее см.: Законодательство капиталистических государств об экспортно-импортных операциях с социалистическими странами. М.: ИГиП АН СССР, 1989; Daillier P. L'harmonisation des législations douanières des Etats membres de la Communauté Economique Européenne. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972; Villmot D. L'harmonisation fiscale européenne. (Que sais-je? N 2618). Paris: PUF, 1991; Berr C.J. L'union douanière // Revue trimestrielle de droit européen. 1973. N 1. P. 6 - 27; Catalano N. La Communauté Economique Européenne, la rapprochement et l'harmonisation des droits des Etats-Membres // Revue internationale de droit comparé. 1961. N 14; Daillier P. La jurisprudence douanière de la Cour de justice des Communautés Européennes (1958 - 1975) // Revue du Marché commun. 1976. N 199. P. 399 - 414; Langeheine B. Le rapprochement des législations selon l'article 100A du Traité CEE: l'harmonisation communautaire face aux exigences de protection nationales // Revue du Marché commun. 1989. N 328. P. 347 - 359; Pannier J. Douane et réglementation des changes // Droit et pratique du commerce international. 1986. T. 12. N 4. P. 633 - 659, 1989. T. 15. N 4. P. 736 - 761; Vignal G. L'union douanière // Revue trimestrielle de droit européen. 1982. N 2. P. 82 - 99.

Гармонизация по своей природе принципиально отличается от унификации. Последняя основывается на изначальном "абсолютном уравнивании" юридических норм, обеспечивает единообразное содержание национальных правовых актов <341>. Гармонизация не направлена на достижение юридической идентичности норм национальных правовых систем, а призвана, в первую очередь, обеспечить эквивалентность последствий их применения. На первых этапах такая форма более всего соответствовала задачам создания таможенного союза в рамках ЕС и выступала основным способом сближения национальных законодательств, а правовая основа таможенного союза, разработанная только на уровне общих принципов, предусматривала обязательство государств-членов действовать до достижения определенного фактического результата.

<341> См.: Козырин А.Н. Таможенное право России. Общая часть. С. 89.

Как отмечалось выше, учредительные документы Сообществ, обязывающие государства принимать все необходимые меры к "сближению" их таможенных законодательств, в качестве средства для этого определили принятие решений на уровне ЕС в форме рекомендаций, направляемых государствам Комиссией. Однако формально обязательный юридический характер рекомендаций приводил к несовпадению целей и средств их достижения. Поэтому на практике рекомендации стали лишь дополнительным правовым инструментом гармонизации при разработке единых таможенных правил. Основным правовым инструментом "сближения" фактически стали акты органов ЕС, принятые в развитие положений Римского договора, главным образом регламенты и директивы. С помощью этих видов источников "вторичного права" были оформлены наиболее важные решения по таможенному регулированию ЕС: применение единого таможенного тарифа, порядок определения таможенной стоимости, происхождения товара и др.

Важную роль в ускорении гармонизации сыграл Единый европейский акт. В нем не только была подтверждена легитимность ранее принятых правил сближения национальных законодательств, но и получили закрепление новые, более эффективные средства обеспечения единообразия национальной правотворческой и правоприменительной практики. Единый европейский акт внес изменения в правовой инструментарий осуществления гармонизации и унификации таможенного регулирования: решения Совета по данным вопросам могли теперь приниматься квалифицированным большинством его членов. Требование единогласия при принятии Советом решений было сохранено в отношении мер по гармонизации налогового законодательства (ст. 18 Акта; ст. ст. 99 и 100 Римского договора).

Единый европейский акт разрешал в исключительных случаях вместо издания директив, обеспечивающих постепенную гармонизацию национальных правил, признавать различные положения национального законодательства эквивалентными и, следовательно, не требующими принятия мер для их формальной гармонизации. Такой подход исходил из необходимости создания юридической основы обеспечения реального свободного перемещения товаров внутри союзной таможенной территории и означал введение новых элементов в систему обеспечения единства таможенно-правового регулирования. Основная цель - свободное перемещение товаров - в данном случае оказалась

превалирующей и фактически вытеснила на второй план проблему формально оставшихся в силе несоответствий между национальными законодательствами, не имеющих "принципиального" характера.

Здесь можно напомнить, что "классическая" техника гармонизации предполагает, наоборот, приведение в соответствие положений национального законодательства по отношению к нормам коммунитарного права как по форме, так и по содержанию. При этом национальные правила должны изменяться в соответствии с установленным внутри государств порядком нормотворчества и распределением компетенции его органов в таможенной сфере.

Интенсивный процесс "сближения" национальных таможенных законодательств государств - членов ЕС создал необходимые предпосылки для постепенного перехода от гармонизации к унификации. Последняя как устойчивая тенденция стала проявлять себя после завершения первого этапа интеграции, ознаменованного вступлением в силу 1 июля 1968 г. Единого таможенного тарифа Европейских сообществ <342>. Результатом возобладания данной тенденции можно считать упразднение внутренних таможенных границ и принятие Таможенного кодекса ЕС, который был утвержден Регламентом Совета ЕС N 2913/92 и вступил в силу с 1 января 1994 г. <343>.

<342> Reglement (CEE) N 950/68 du Conseil du 28 juin 1968, relatif au tarif douanier commun // JO L 172. 1968. P. 1 - 402.

<343> Reglement (CEE) N 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992, etablissant le code des douanes communautaire // JO L 302 du 19.10.1992.

### 5.3. Россия и межгосударственная интеграция

Участие России в региональной экономической и политической межгосударственной интеграции в качестве неотъемлемой составной части, включающей создание таможенного союза и согласование в той или иной степени правил налогообложения, характеризуется, с одной стороны, многообразием форм и субъектного состава таких интеграционных группировок, с другой - значительным несоответствием заявленных целей и задач практическим шагам в реализации планов объединения и сотрудничества, отсутствием политической воли и согласованности действий стран-партнеров. В настоящее время приходится констатировать, что Россия формально остается участницей или активно выступает за развитие экономической интеграции в рамках:

- Содружества Независимых Государств (СНГ);
- Союзного государства Российской Федерации и Республики Беларусь;
- иных форм интеграции с государствами - бывшими республиками в составе Союза ССР.

Интеграция в рамках СНГ. Первоначально отправной точкой процесса создания экономического объединения и таможенного сотрудничества большинства государств - бывших союзных республик в составе СССР стали подписание 8 декабря 1991 г. Соглашения о создании Содружества Независимых Государств <344> и принятие Устава СНГ <345>, которые предусматривали, наряду с иными сферами сотрудничества и интеграции, создание между участниками СНГ зоны свободной торговли и таможенного союза. Положения данных учредительных актов получили развитие в многочисленных многосторонних документах <346>, принятых после создания СНГ, но оставшихся в подавляющем большинстве не реализованными. Среди таких документов, имеющих непосредственное отношение к организации межгосударственного взаимодействия в таможенной и налоговой сфере в рамках СНГ, можно назвать следующие межправительственные соглашения (в хронологическом порядке):

<344> Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Выпуск первый. С. 6 - 8, 11.

<345> Бюллетень международных договоров. 1994. N 1.

<346> Только за первые пять лет существования СНГ было заключено свыше 1300 соглашений по различным вопросам сотрудничества (см.: Моисеев Е.Г. Международно-правовые основы сотрудничества стран СНГ. М.: Юристъ, 1997. С. 11).

- Соглашение о принципах таможенной политики от 13 марта 1992 г. (которым было утверждено Положение о Таможенном совете);

- Соглашение о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 г. <347>;

<347> Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Выпуск третий. С. 15 - 13.

- Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 мая 1992 г. <348>;

<348> Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. N 5.

- Договор о создании Экономического союза от 24 сентября 1993 г. <349>;

-----  
<349> Бюллетень международных договоров. 1995. N 1.

- Соглашение о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 г. <350>;

-----  
<350> Бюллетень международных договоров. 1994. N 9.

- Основы таможенных законодательств государств - участников СНГ от 10 декабря 1994 г. <351>;

-----  
<351> Бюллетень международных договоров. 1995. N 9.

- Соглашение о единой товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности СНГ от 3 ноября 1995 г. <352>;

-----  
<352> Бюллетень международных договоров. 1996. N 3.

- Соглашение между государствами о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г.;

- Модельный налоговый кодекс. Общая часть (принят 9 декабря 2000 г. Постановлением 16-5 на 16-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ) <353>;

-----  
<353> Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств - участников Содружества Независимых Государств. 2001. N 26.

- Соглашение о сотрудничестве в борьбе с налоговыми преступлениями от 3 июня 2005 г. <354>.

-----  
<354> Бюллетень международных договоров. 2008. N 3.

Одни лишь наименования документов, приведенных в качестве иллюстрации основных направлений активного нормотворческого процесса в рамках СНГ, красноречиво свидетельствуют о далеко идущих планах развития сотрудничества, что, в свою очередь, при абстрактном анализе могло бы служить подтверждением достаточно высокой степени интеграции. Однако большинство положений принятых документов не было востребовано <355>. Вот несколько примеров в подтверждение сказанного.

-----  
<355> Закономерным следствием такого состояния можно считать отказ России от принятия обязательств по ряду соглашений, а также ее выход из некоторых договоров (см., например: Постановление Правительства РФ от 24 июня 2003 г. N 364 "О намерении Российской Федерации не стать участником некоторых международных договоров, подписанных в рамках Содружества Независимых Государств" // СЗ РФ. 2003. N 26. Ст. 2661).

Соглашение о принципах таможенной политики предусматривало введение общего таможенного тарифа, создание единой таможенной территории, упразднение таможенных барьеров между странами-участницами, учреждение Таможенного совета. Из первоначально планировавшихся 11 участников Соглашения его подписали 9, при этом 5 при подписании сделали оговорки, лишаящие Соглашение его цели. В итоге это Соглашение вступило в силу только для четырех стран, Россия представила уведомление, что не намеревается становиться его участником (впрочем так же, как и Соглашения "О согласованных принципах налоговой политики") <356>.

-----  
<356> Постановление Правительства РФ от 24 июня 2003 г. N 364.

В подписанном в ходе московской встречи глав государств и глав правительств стран - участниц СНГ 24 сентября 1993 г. Договоре о создании Экономического союза <357> обозначены основные этапы интеграционных процессов в СНГ: "Договаривающиеся Стороны согласились, что Экономический союз создается путем поэтапного углубления интеграции, координации действий в осуществлении экономических реформ через межгосударственную (многостороннюю) ассоциацию свободной торговли; таможенный союз; общий рынок товаров, услуг, капиталов и рабочей силы; валютный (денежный) союз"

(ст. 4). В целях реализации положений данного Договора государствами-участниками 15 апреля 1994 г. было принято Соглашение о создании зоны свободной торговли, определившее комплекс основных задач, решение которых могло обеспечить условия для свободного движения товаров и услуг и создания таможенного союза (данное Соглашение для России в силу не вступило).

-----  
<357> Указанный Договор вступил в силу для России 28 марта 1995 г. (Федеральный закон от 2 ноября 1994 г. N 32-ФЗ "О ратификации Договора о создании Экономического союза" // СЗ РФ. 1994. N 28. Ст. 2925).

Соглашение о создании зоны свободной торговли подписали президенты России, Беларуси, Казахстана, Узбекистана, Кыргызстана, Туркменистана, Таджикистана, Армении, Азербайджана, Грузии, Украины и Молдовы. Однако Россия и большинство других участников Соглашения фактически отказались от его реализации ввиду несоответствия проводимой ими политики закрепленным в Соглашении целям и принципам сотрудничества. Рассматриваемое Соглашение, призванное обеспечить равные условия хозяйствования на всей территории создаваемой экономической зоны, предусматривало, что "Договаривающиеся Стороны во взаимной торговле не облагают косвенными налогами (НДС и акцизом) товары (работы, услуги), экспортируемые с таможенной территории одной из Договаривающихся Сторон на таможенную территорию другой Договаривающейся Стороны". Страны СНГ, таким образом, должны были перейти на взимание НДС и акцизов по принципу страны назначения (уплаты данных налогов в стране, где находится покупатель товара). При этом в Соглашении игнорировался тот факт, что такой подход в сложившихся условиях может быть реализован на практике только при условии жесткого таможенного контроля за перемещением ввозимых и вывозимых товаров.

Рассматривая данную ситуацию в контексте сравнения с процессом создания таможенного союза ЕС, можно отметить, что в Сообществе до фактического экономического объединения и упразднения внутренних таможенных границ также существовала данная проблема. Для ее решения был специально установлен так называемый режим товаров третьих стран, отказаться от которого страны ЕС смогли только после создания единого экономического пространства. Однако на это ушло около двадцати лет. В течение "переходного" периода страны ЕС разработали организационно-правовую систему, обеспечивающую сотрудничество на уровне таможенных и иных национальных ведомств для отслеживания в реальном масштабе времени движения товаров между странами - членами ЕС, оборудовали оптоволоконные линии связи, ввели дополнительную отчетность (сколько, кем и в какую страну ввезены товары), т.е. был установлен контроль за каждой сделкой. Результат этих мер известен. С другой стороны, на их фоне действия (чаще - бездействие) участников СНГ по решению аналогичных проблем не оставляют надежды на достижение провозглашенных целей.

Непоследовательность интеграционного процесса в рамках СНГ проявляется в несогласованной политике, проводимой странами-участницами, а также в широко распространенной практике издания внутренних правовых актов, не соответствующих (а иногда и прямо противоречащих) принятым соглашениям. Так, с 1 апреля 2000 г. вступило в силу Постановление Правительства РФ от 22 февраля 2000 г. N 148 "О Таможенном тарифе РФ - своде ставок ввозных таможенных пошлин и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности" <358>. По сравнению с ранее действовавшим порядком, основанным на применении Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ), принятие ТН ВЭД РФ фактически изменило условия проведения таможенных процедур. Это обусловлено тем, что в ТН ВЭД РФ предусмотрена десятизначная кодировка вида товара, в то время как в ТН ВЭД СНГ она является девятизначной. Принятие Россией "собственной" номенклатуры не означает, что была отменена ТН ВЭД СНГ, она сохраняет свое действие, и в государствах - участниках СНГ формально должна применяться девятизначная система кодировки товаров. Как было заявлено, введение Россией собственной товарной номенклатуры не должно каким-либо существенным образом повлиять на процедуру декларирования товаров и на реализацию межгосударственных соглашений о беспрошльном перемещении определенных категорий товаров между Россией и государствами - участниками СНГ <359>. Но с другой стороны, применение "специальных" российских правил при перемещении товаров через российскую таможенную границу становится обязательным, поскольку использование для заполнения таможенной декларации кода товара по ТН ВЭД СНГ (вместо его кода в соответствии с ТН ВЭД России) формально должно рассматриваться после введения в действие ТН ВЭД РФ как нарушение таможенных правил - заявление недостоверных сведений о товаре в таможенных документах.

-----  
<358> СЗ РФ. 2000. N 9. Ст. 1036.

<359> См.: Градский Е.Н. Новый таможенный тариф и товарная номенклатура // Учет, налоги, право. 2000. N 9.

Несмотря на трудности в практической реализации планов интеграции и имеющиеся противоречия между участниками СНГ, последнее не только продолжает существовать номинально, но и строит большие планы на будущее. Так, на состоявшемся 5 октября 2007 г. заседании глав государств - участников СНГ были приняты Концепция дальнейшего развития СНГ, а также План основных мероприятий по реализации данной Концепции <360>. В этих документах подробно излагаются согласованные взгляды государств - участников СНГ, отражающие их общее видение СНГ, цели и направления его эволюции, действия по их достижению <361>.

<360> <http://www.cis.minsk.by/webnpa/text.aspx?RN=N90700503#косер>

<361> Подробнее см.: Моисеев Е.Г. Перспективы развития Содружества Независимых Государств // Государство и право: теория и практика. 2008. N 5. С. 101 - 104.

**Союзное государство Российской Федерации и Республики Беларусь.** Важным направлением реализации планов России по созданию межгосударственного объединения стало развитие экономической интеграции с Республикой Беларусь. Сотрудничество (прежде всего, по экономическим вопросам) между двумя странами активно развивалось с момента провозглашения ими своей независимости. Только за период 1992 - 1993 годов Россия и Белоруссия заключили 42 соглашения, охватывающих практически все наиболее значимые сферы взаимодействия, а к 1995 году их число возросло до полутора сотен <362>.

<362> Подробнее см.: Моисеев Е.Г. Указ. соч. С. 92 - 123.

Первым шагом на пути таможенной интеграции можно считать российско-белорусское Соглашение о Таможенном союзе от 6 января 1995 г., в котором нашло отражение намерение договаривающихся сторон продолжить реализацию положений Договора о создании Экономического союза путем перехода к поэтапному формированию таможенного союза двух государств. Стороны Соглашения определили Таможенный союз (ст. 1) как экономическое объединение государств, основывающееся на наличии, во-первых, однотипного механизма регулирования экономики, базирующегося на рыночных принципах хозяйствования и унифицированном законодательстве; во-вторых, единой таможенной территории государств - участников Таможенного союза, формирование которой должно осуществляться путем:

1) отмены торговли товарами, происходящими с территорий договаривающихся государств, таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие, а также количественных ограничений;

2) установления и применения в отношениях с третьими странами одинакового торгового режима, общих таможенных тарифов и мер нетарифного регулирования внешней торговли;

3) использования механизма взаимоотношений Таможенного союза с третьими государствами и международными организациями на основе положений Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о едином порядке регулирования внешнеэкономической деятельности при объединении денежной системы Республики Беларусь с денежной системой Российской Федерации от 12 апреля 1994 г. <363>.

<363> СПС "КонсультантПлюс".

Соглашения о Таможенном союзе от 6 января 1995 г., а также Договор об образовании Сообщества России и Белоруссии от 2 апреля 1996 г. <364> стали основой дальнейшего сближения двух стран. 2 апреля 1997 г. был подписан Договор о Союзе Беларуси и России <365>. Этот Договор предусматривал развитие существующих двусторонних соглашений в целях ускорения интеграции в экономической и других сферах общественной жизни <366>, а также установил, что Сообщество России и Беларуси преобразуется в Союз с наделением его полномочиями согласно Уставу Союза (ст. 1), являющемуся неотъемлемой частью Договора (ст. 3). Данный Договор прекратил действие с 26 января 2000 г. в связи с вступлением в силу Договора о создании Союзного государства от 8 декабря 1999 г. <367>, в котором так же, как ранее в Уставе Союза и Договоре о Союзе Беларуси и России, определяются:

<364> СЗ РФ. 1996. N 47. Ст. 5300.

<365> Российская газета. 1997. 3 апреля.

<366> Вместе с тем согласно достигнутым договоренностям каждое государство - участник Союза сохраняет государственный суверенитет, независимость и территориальную целостность, Конституцию, государственный флаг, герб и другие атрибуты государственности.

<367> СЗ РФ. 2000. N 7. Ст. 786.

- основные принципы взаимодействия государств;
- задачи Союза в политической, экономической, социальной, правовой сферах и в сфере безопасности;
- правовое положение граждан, формирование экономического пространства;
- компетенция органов Союзного государства (Высшего Государственного Совета (высшего органа, в который входят главы государств, главы правительств, руководители палат парламентов государств-участников), Парламента Союзного государства (представительного и законодательного органа), Совета Министров (исполнительного органа), Суда, Счетной палаты, некоторых комитетов и комиссий), а также правовой статус должностных лиц.

На основании и в развитие названных выше актов, имеющих конституирующий характер, были приняты многочисленные документы:

- двусторонние межгосударственные (на различных уровнях: глав государств, правительств, ведомств стран-участниц);
- исходящие от "общих" органов управления таможенным союзом и объединением государств;
- изданные различными государственными органами стран-участниц в соответствии с закрепленной за ними компетенцией и полномочиями.

Образование российско-белорусского таможенного союза привело к переносу таможенного контроля с границы РФ с Республикой Беларусь на внешние границы последней <368>, к отмене таможенных платежей в отношении двустороннего товарооборота и т.д. Таким образом, формирование таможенного союза России и Республики Беларусь позволяло, основываясь на межгосударственных соглашениях, говорить о появлении контуров общей таможенной территории.

<368> Для реализации достигнутых договоренностей, в частности, в отношении отмены таможенного контроля на "внутренних" границах, Президентом РФ был издан Указ от 25 мая 1995 г. N 525 "Об отмене таможенного контроля на границе Российской Федерации с Республикой Беларусь" // СЗ РФ. 1995. N 22. Ст. 2034; ГТК РФ принял Приказ от 21 марта 1995 г. N 167 "О первоочередных мерах по реализации Соглашения о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь" // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. N 8.

За годы строительства Таможенного союза было принято несколько сот различных договоров, соглашений и протоколов <369>. В идеале (к чему стремились авторы этих документов) между двумя странами должны быть единый внешнеторговый режим, одинаковые условия внешнеэкономического регулирования, равные права при взаимном инвестировании и регистрации предприятий, единые налоговые правила, общее валютное пространство, одинаковые гарантии для граждан обоих государств при устройстве на работу и получении медицинской и социальной помощи <370>. Однако в реальности, учитывая спешку при подготовке этих документов, на пути процесса российско-белорусской интеграции, в том числе и в таможенной сфере, возникли значительные трудности, и его практические результаты весьма далеки от тех стандартов и требований, которые закреплены в двусторонних соглашениях. Более того, партнеры нередко открыто игнорируют подписанные ими же документы, препятствуя реализации намеченных планов. Так, не был решен вопрос о единых ставках таможенных пошлин. При этом таможенные пошлины в Беларуси нередко меньше российских. Используя данную ситуацию и ввозя товары в Беларусь с выпуском их там для свободного обращения, а затем беспошлинно перемещая в Россию, участники внешнеэкономической деятельности получали возможность сэкономить значительные денежные средства. Такое положение было не только убыточно для российского бюджета, но и нарушало принцип "страны назначения товара". Фактически страной назначения товаров являлась Россия, поскольку они ввозились для хранения, реализации, потребления или использования в иных целях на ее территории (таможенные платежи при этом уплачивались в бюджет Беларуси) <371>.

<369> Подробнее см.: Николаев В. Единое государство уже совсем близко // Налоги. 1999. N 23.

<370> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о создании унифицированного налогового законодательства и проведении единой налоговой политики Союзного государства (вместе с Планом мероприятий по созданию унифицированного налогового законодательства Союзного государства) от 30 августа 2000 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 5.

<371> Подробнее см.: Градский Е.Н. Белорусский "коридор" закрыли. Может быть, на этот раз навсегда? // Учет, налоги, право. 2000. N 33.

Закономерный результат такого несоответствия - введение на "внутренней" границе двух государств таможенного контроля. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24 марта 2000 г. N 254 "О внесении изменения в Постановление Правительства РФ от 23 июня 1995 г. N 583" <372> из перечня товаров, ввозимых с территории Беларуси, в отношении которых таможенный

контроль и таможенное оформление отменены, были исключены товары, выпущенные для свободного обращения в Беларуси. Этим Постановлением был изменен основной принцип проведения таможенного оформления и таможенного контроля за товарами, происходящими из Беларуси: ранее в отношении таких товаров таможенный контроль и таможенное оформление не осуществлялись.

-----  
<372> СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1492.

Это лишь один из многочисленных примеров реальных проблем, стоящих на пути российско-белорусской интеграции, которые, к сожалению, ждут своего решения. В этой связи нельзя оставить без внимания мнение должностных лиц таможенного ведомства России, отражающее, как представляется, весьма распространенную точку зрения на рассматриваемую проблему: "Формирование Таможенного союза России и Белоруссии - процесс долговременный. Соглашение о Таможенном союзе двух государств, заключенное 6 января 1995 г., не означает, что он уже существует в международно-правовом смысле. Само это Соглашение подразумевает некоторые этапы его формирования. В соответствии с решением Высшего Совета Белоруссии и России от 28 апреля 1999 г. N 2 таможенное пространство (таможенная территория) Союза Белоруссии и России образовано только в отношении товаров гражданского назначения, происходящих с этой территории. Таким образом, констатируем, что на сегодняшний день единого таможенного пространства в полном объеме еще нет. <...> Официальная позиция ГТК России по этому вопросу состоит в том, что РФ рассматривается как страна назначения товара во всех случаях, когда ввоз товаров производится для хранения, реализации, потребления или использования в иных целях на территории России" <373>.

-----  
<373> Баландина Г.В., Бражников М.В. Иномарка из Белоруссии // Экономика и жизнь. 1999. N 23.

С созданием Союзного государства в настоящее время установить реальное положение дел сложно, поскольку определяющим пока выступает политический вектор, склонный к большим конъюнктурным колебаниям. Высказываются даже мнения, что в рамках интеграции России и Беларуси не создана даже полноценная международная организация <374>. Это вполне закономерно, поскольку "цели Союзного государства неясны, функции неопределенны, полномочия туманны. Хотя созданные структуры называются "органы союзного государства", в них представлены первые лица государств, правительств, иных ведомств, которые при принятии решений руководствуются не учредительными документами Союза, а, прежде всего, интересами своих собственных стран или даже своих собственных ведомств" <375>.

-----  
<374> См., например: Шинкарецкая Г.Г. Союзное государство Белоруссии и России // Государство и право. 2001. N 4. С. 84 - 88.

<375> Калачян К.К. Союзное государство Белоруссии и России (международно-правовые проблемы создания) // <http://www.yurclub.ru/docs/pravo/1103/1.html>.

**Иные формы интеграции России с государствами - бывшими республиками в составе Союза ССР.** Еще одним направлением развития активного экономического сотрудничества России с соседними государствами является таможенный союз, создаваемый Россией с несколькими государствами, ранее входившими в состав Союза ССР в качестве союзных республик. Формализация процесса данного объединения была осуществлена подписанием 20 января 1995 г. Россией, Беларусью и Казахстаном Соглашения о Таможенном союзе <376>. В 1996 году к Соглашению присоединилась Киргизия, а в 1997 году - Таджикистан.

-----  
<376> СЗ РФ. 2007. N 42. Ст. 4938.

Данный Таможенный союз может рассматриваться, с одной стороны, как попытка реализации концепции "разноскоростной интеграции" в рамках СНГ. В этом контексте Таможенный союз нескольких стран - участниц СНГ, выражающих готовность и политическую волю к ускоренной интеграции, выступает логическим продолжением экономического и политического сотрудничества, основа которого была создана в рамках СНГ <377>. С другой стороны, принимая во внимание параллельный процесс еще более интенсивного экономического объединения России и Беларуси, осуществляемого "внутри" создаваемого союза, последний одновременно может рассматриваться и как переходный этап, подготовка к интеграции на условиях и принципах, лежащих в основе "малого" российско-белорусского Таможенного союза. Формальным подтверждением такого подхода может служить следующее. В Соглашении о Таможенном союзе от 20 января 1995 г. прямо указывается, что стороны формируют Таможенный союз, цели и принципы формирования, механизм и этапы создания, порядок функционирования которого, а также распределение таможенных пошлин, налогов и сборов, условия

введения временных ограничений и таможенного контроля определяются Соглашением о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 6 января 1995 г. Кроме того, о тесной взаимосвязи двух интеграционных процессов может свидетельствовать и использовавшийся на первых этапах создания Таможенного союза способ обозначения договаривающихся сторон: Республика Беларусь и Российская Федерация, выступая в соглашениях совместно, именуются как одна "договаривающаяся сторона" <378>.

<377> В данном Соглашении, в частности, указывается, что оно заключается между сторонами, стремящимися к дальнейшему развитию сбалансированных и взаимовыгодных экономических отношений, продолжению реализации Договора о создании Экономического союза от 24 сентября 1993 г. и формированию между ними Таможенного союза.

<378> Например, в Соглашение о Таможенном союзе от 20 января 1995 г. говорится: "Правительство Республики Беларусь и Правительство Российской Федерации, с одной стороны, и Правительство Республики Казахстан, с другой стороны...".

Определенную преемственность процесса интеграции, начатого в рамках СНГ, в создаваемом Таможенном союзе можно проследить в том, что участники последнего согласились применять Основы таможенных законодательств государств - участников СНГ от 10 декабря 1994 г., Единую методологию таможенной статистики внешней торговли стран СНГ от 10 декабря 1994 г. и иные документы, разработанные в рамках СНГ до образования Союза, которые непосредственно относятся к регулированию таможенных отношений.

Создание нового многостороннего таможенного союза не могло ограничиться существующей нормативно-правовой базой. Примерно так же, как и формирование экономического объединения России и Белоруссии, начатый процесс таможенной интеграции "малого" СНГ привел к бурному процессу нормотворчества, в котором двусторонние договоренности, широко представленные в правовой системе российско-белорусского таможенного объединения, после подписания в январе 1995 года трехстороннего Соглашения и присоединения к нему в дальнейшем других стран уступили место многосторонним документам. В качестве примера последних можно назвать:

- Договор между Российской Федерацией, Республикой Белоруссия, Республикой Казахстан и Киргизской Республикой об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях от 29 марта 1996 г. <379>;

<379> СЗ РФ. 1997. N 17. Ст. 1915.

- Соглашение о единых мерах нетарифного регулирования при формировании Таможенного союза от 22 октября 1997 г. <380>;

<380> СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1431.

- Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. <381>;

<381> СЗ РФ. 2001. N 42. Ст. 3983.

- Соглашение о правовом обеспечении формирования таможенного союза и единого экономического пространства от 26 октября 1999 г. <382>;

<382> СЗ РФ. 2003. N 42. Ст. 3989.

- Соглашение об Общем таможенном тарифе государств-участников Таможенного союза от 17 февраля 2000 г. <383>

<383> Бюллетень международных договоров. 2006. N 4.

В соответствии с соглашениями, принятыми участниками рассматриваемого Таможенного союза <384>, для координации совместных действий и управления таможенной интеграцией были образованы следующие органы <385>:

<384> Положения, касающиеся учреждения органов Таможенного союза и определяющие их компетенцию, помимо Соглашения о Таможенном союзе от 20 января 1995 г., предусмотрены, в частности, Договором об углублении интеграции в экономической и гуманитарных областях от 29 марта

1996 г., Решением Межгосударственного Совета стран - участниц Таможенного союза от 31 декабря 1996 г. N 4 "О мерах по реализации соглашений о Таможенном союзе" // Бюллетень развития интеграции. 1997. N 1.

<385> Подробнее см.: Королева О. Унификация налогового законодательства стран Таможенного союза // Налоги. 2000. N 21.

- Межгосударственный Совет - высший орган Таможенного союза, в котором представлены главы государств, главы правительств, министры иностранных дел, а также председатель Интеграционного комитета с правом совещательного голоса <386>;

<386> Межгосударственный Совет разрабатывает стратегию сотрудничества, определяет его основные этапы, принимает соответствующие решения и контролирует ход их исполнения, утверждает положения об органах управления интеграцией и о порядке их финансирования.

- Интеграционный комитет - исполнительный орган Таможенного союза, в который входят первые заместители глав правительств каждой из сторон, а также министры, ответственные за вопросы сотрудничества с государствами СНГ, за экономику и финансы <387>.

<387> Интеграционный комитет принимает и осуществляет меры, необходимые для реализации целей и задач таможенной интеграции. Интеграционный комитет через правительства сторон контролирует выполнение решений органов управления интеграцией, кроме того, обеспечивает в пределах своей компетенции проведение в жизнь решений Межгосударственного Совета, программ интеграции, договоров и соглашений, действующих между сторонами; учреждает соответствующие межгосударственные комиссии и комитеты; привлекает независимых экспертов в различных областях экономики, права, управления и иных сферах интеграции.

Реализация планов по созданию Таможенного союза, учрежденного Россией, Беларусью, Казахстаном, Кыргызстаном и Таджикистаном, была осложнена многочисленными противоречиями между участниками, отсутствием согласованных действий, не обеспечивалась необходимой системой контроля за практической реализацией принимаемых решений, а также затруднялась иными негативными факторами, многие из которых в полной мере проявились в ходе ранее предпринимавшихся усилий по "строительству" интеграционных объединений с участием России <388>. К сожалению, правовой инструментарий, определенный в учредительных документах рассматриваемого Таможенного союза, как, впрочем, и политические условия, не позволяли конструктивно преодолеть возникающие проблемы. В очередной раз путь к их решению нашли в изменении организационно-правовой "формулы" интеграции: 10 октября 2000 г. руководители России, Белоруссии, Казахстана, Кыргызстана и Таджикистана подписали Договор о создании новой международной организации - Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС) <389>. Заключение данного Договора, как указано в его тексте (и это, в принципе, можно было предполагать, учитывая явные недостатки и затруднения в практической реализации планов строительства Таможенного союза), направлено на преодоление проявившихся в ходе интеграции трудностей и на придание нового импульса таможенному сближению государств - участников Таможенного союза <390>.

<388> Подробнее см.: Соглашение о Таможенном союзе: Комментарий // Таможенный вестник. 2000. N 2.

<389> Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. // СЗ РФ. 2002. N 7. Ст. 632.

<390> См. также: Заварзина В.В. ЕврАзЭС как модель Таможенного союза // Государство и право: теория и практика. 2008. N 6. С. 110 - 112.

Фактически Евразийское экономическое сообщество представляет собой трансформацию Таможенного союза "пяти" (или "малого СНГ") <391>. Наиболее значимое отличие этих двух форм состоит в том, что в создаваемом Сообществе пять стран договорились использовать в определенных ситуациях стандартную международную процедуру принятия решений: количество голосов должно быть пропорционально долям, внесенным страной в бюджет Сообщества. Последние определены не одинаковыми для всех, а пропорциональными экономическому потенциалу страны: у России - 40 голосов, у Казахстана и Белоруссии - по 20, у Киргизии и Таджикистана - по 10 <392>.

<391> Подробнее см.: Мишальченко Ю.В. Правовая система Евразийского экономического сообщества и пути ее совершенствования // Юрист-международник. 2004. N 2; СПС "КонсультантПлюс"; Рыжов В.Б. Международно-правовые модели региональной экономической интеграции (Европейский

союз, МЕРКОСУР, ЕврАзЭС) // Международное публичное и частное право. 2006. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

<392> Подробнее см.: Бабаева С. Почти как в Европе. Создается Евразийское экономическое сообщество // Известия. 2000. 11 октября.

В рамках ЕврАзЭС сразу после его создания стали предприниматься попытки координации деятельности стран-участниц в налоговой области <393>. В рамках данной организации был создан Совет руководителей налоговых служб (СРНС) ЕврАзЭС. Основными направлениями его работы являются: согласование налоговой политики стран-участниц; организация взаимодействия их налоговых органов в вопросах соблюдения налогового законодательства; разработка механизма решения проблем, связанных с гармонизацией национальных налоговых законодательств; обеспечение информационного обмена <394>.

<393> Можно отметить, что в первые годы после создания ЕврАзЭС правотворческая деятельность в его рамках имела следующую особенность. Данная организация и ее инфраструктура наиболее активно использовалась участниками для обсуждения проблем, выработки общих подходов в их решении. При этом формализация результатов, фиксирование обязательств сторон осуществлялись преимущественно двусторонними соглашениями. В частности, такая практика применялась в первые годы существования организации при выработке общих правил косвенного налогообложения во взаимной торговле.

<394> Подробнее см.: Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств - участников Евразийского экономического сообщества // Налоговый вестник. 2001. N 6; СПС "КонсультантПлюс"; Мамбеталиев Н.Т. Текущие вопросы согласованной налоговой политики государств - участников ЕврАзЭС // Налоговый вестник. 2001. N 9; СПС "КонсультантПлюс".

Одним из результатов деятельности СРНС ЕврАзЭС по сближению налоговых законодательств стало завершение перехода государств-участников к международной системе взимания косвенных налогов во взаимной торговле по принципу "страны назначения". В качестве примеров правотворческой деятельности можно назвать:

а) Решение Совета глав правительств при Межгосударственном Совете Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации от 22 января 1998 г. N 4 "Об основных принципах взаимодействия налоговых служб государств - участников Договора от 29 марта 1996 г." <395>;

<395> Бюллетень развития интеграции. 1998. N 1.

б) Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации об унификации методологии налогообложения от 25 марта 1998 г.;

в) Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества от 25 января 2002 г. <396>;

<396> Бюллетень международных договоров. 2003. N 3.

г) Решение Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 5 апреля 2002 г. N 75 "Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах-членах ЕврАзЭС" <397>;

<397> Информационный бюллетень ЕврАзЭС. 2002. N 3.

д) Соглашение о вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран от 25 января 2008 г. <398>;

<398> СПС "КонсультантПлюс".

е) Соглашение о едином таможенно-тарифном регулировании от 25 января 2008 г. <399>;

<399> СПС "КонсультантПлюс".

ж) Соглашение об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза от 25 января 2008 г. <400>.

-----  
<400> СЗ РФ. 2008. N 52 (ч. 1). Ст. 6213.

Реализация планов создания таможенного союза и формирование единого экономического пространства в рамках СНГ и ЕврАзЭС потребовали организации системы оперативного и эффективного взаимодействия налоговых и таможенных служб государств-участников. Это привело к разработке соответствующей правовой базы. Последняя сразу стала преимущественно развиваться не в централизованном порядке как элемент общей организационно-правовой структуры интеграционного процесса, а на основе двусторонних соглашений. На первых этапах базой юридического оформления взаимодействия национальных ведомств и обмена между ними информацией стали подписанные двусторонние межправительственные соглашения <401> между странами - членами СНГ (пять из которых затем стали участниками ЕврАзЭС).

-----  
<401> Соответствующие положения общих налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, договоры о принципах взимания косвенных налогов, соглашения об обмене информацией в области борьбы с налоговыми нарушениями.

На общем уровне также принимались правотворческие решения по отдельным вопросам взаимодействия стран-участниц в налоговой и таможенной сферах. Например, между государствами - участниками Содружества Независимых Государств было утверждено Соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г. Правительства стран - членов ЕврАзЭС заключили 25 января 2002 г. Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств - членов ЕврАзЭС, 30 марта 2002 г. - Соглашение о таможенном и налоговом контроле за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции на территориях государств - членов ЕврАзЭС <402>, а 6 июня 2006 г. был подписан Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств - членов ЕврАзЭС <403>.

-----  
<402> Бюллетень международных договоров. 2003. N 5.

<403> Бюллетень международных договоров. 2008. N 8.

Основу взаимодействия налоговых и таможенных органов государств - членов ЕврАзЭС составляет информационный обмен, главными целями которого являются:

- совершенствование механизма действенного налогового и таможенного контроля за фактическим трансграничным перемещением товаров, работ и услуг на общей таможенной территории;
- осуществление эффективного таможенно-налогового контроля при переходе на взимание косвенных налогов по принципу "страны назначения";
- отслеживание движения трансграничного перемещения товаров;
- получение документально подтвержденных данных о фактическом экспорте (предоставленных таможенными органами своей страны и подтвержденных таможенной службой другой стороны);
- проверка правомерности возврата НДС из бюджета при совершении экспортных операций;
- взаимодействие налоговых и таможенных служб по контролю за трансфертным ценообразованием.

Общий алгоритм информационного обмена состоит в следующем:

- при помещении товаров под режим экспорта и вывоза в другую страну - участницу соглашения о сотрудничестве таможенные органы государства отправления предоставляют информацию об этих товарах в банк данных (информационный центр) своего государства;
- информационный центр страны отправления аккумулирует, обрабатывает и обобщает информацию, полученную от ее таможенных органов, направляет сведения о вывезенных товарах в информационный центр страны назначения (данная информация также доступна налоговым органам первой страны);
- при ввозе товаров на таможенную территорию страны назначения ее таможенные органы проводят таможенное оформление этих товаров и передают данные о них в информационный центр своей страны;
- информационный центр страны назначения аккумулирует, обрабатывает и обобщает указанные данные и направляет сведения о товарах в информационный центр отправления (которые после обработки последним предоставляются налоговым и таможенным органам).

Перспективным направлением сотрудничества налоговых и таможенных служб государств -

участников ЕврАзЭС являются планы разработки Единой формы документа по постановке на налоговый учет в государствах - участниках ЕврАзЭС. Данный документ, как предполагается, будет подтверждать факт постановки на учет налогоплательщика (в налоговом органе государства - участника ЕврАзЭС) и содержать о нем информацию, необходимую для таможенных и налоговых целей (например, для проверки налогообложения экспортно-импортных операций между резидентами государств ЕврАзЭС). Данный вопрос активно обсуждался на X заседании Совета руководителей налоговых служб в июле 2001 года. Практических результатов по "внедрению" прототипа данного документа пока нет <404>.

<404> Подробнее см.: Мамбеталиев Н.Т. Указ. соч.; СПС "КонсультантПлюс".

#### 5.4. Судебная практика в правовой системе интеграционных объединений

Наряду с нормами, содержащимися в источниках позитивного права, представленными главным образом учредительными соглашениями и актами, издаваемыми на их основе, в правовом механизме функционирования интеграционных объединений важное значение имеют положения судебной практики, выработанные на базе указанных норм и содержащие толкование и своего рода обобщающий опыт и рекомендации их практического применения. На примере Таможенного союза, образованного государствами - членами ЕС, такое значение судебной практики проявляется более чем наглядно. Юридическую основу развития Таможенного союза ЕС обеспечивают не только две группы источников ("первичного" и "вторичного") позитивного коммунитарного права, но и решения Суда ЕС, а также деятельность национальных судов государств-членов по применению норм данного права. Судебная практика играет важную роль в развитии всей правовой системы Сообществ, в том числе общего правового механизма таможенного и налогового регулирования. Судебные решения обеспечивают толкование и единообразное применение положений права ЕС, развитие так называемых общих принципов права Сообществ.

Центральное место в правовом обеспечении функционирования правовой системы ЕС в настоящее время занимает Суд ЕС. Он, в частности, имеет право толковать нормы коммунитарного права, разрешать споры, вызванные применением актов органов ЕС, восполнять своими решениями пробелы в правовой регламентации интеграционных отношений. В целом Суд ЕС наделен достаточно большими полномочиями, позволяющими ему эффективно осуществлять судебную защиту правопорядка Европейских сообществ. В общем виде назначение Суда ЕС определено в учредительных договорах ЕС следующим образом: Суд обеспечивает сохранение единообразия права ЕС при толковании и применении учредительных договоров (ст. 31 Договора о ЕОУС; ст. 164 Римского договора (о создании ЕЭС); ст. 36 Договора о ЕврОатоме) <405>.

<405> Подробнее см.: Хартли Т.К. Указ. соч. С. 530 - 634.

Решения Суда ЕС обязательны как для сторон, участвующих в деле в качестве истца и ответчика, так и для национального суда, обратившегося за предварительным решением. Порядок исполнения решений Суда ЕС определяется учредительными договорами. Например, Римским договором (ст. 192) установлено, что принудительное исполнение судебного решения осуществляется в соответствии с гражданско-процессуальными нормами того государства, на территории которого оно имеет место.

Заключение Маастрихтского договора способствовало повышению роли Суда ЕС. Новая редакция ст. 171 Римского договора установила для государства-члена обязанность принимать все необходимые меры для выполнения решения Суда ЕС, вынесенного последним в связи с нарушением данным государством обязательств, вытекающих из положений Договора. Контроль за выполнением этой обязанности возложен на Комиссию ЕС. В случае если последняя придет к выводу, что такие меры не были приняты, она вправе издать аргументированное заключение о невыполнении обязанным государством конкретных пунктов решения Суда ЕС и установить срок для исправления ситуации. Если, несмотря на данное предписание, указанное государство не принимает соответствующих мер по исполнению решения Суда ЕС, то Комиссия по истечении данного срока может передать в Суд ЕС дело о применении к нарушителю финансовых санкций в размере, устанавливаемом Комиссией в каждом конкретном случае.

Аналогично судебной системе ЕС в рамках интеграции России с государствами - бывшими республиками в составе СССР также предусмотрено создание судебных органов, к которым можно отнести Экономический суд СНГ и Суд Союзного государства, учрежденный в соответствии с российско-белорусским Договором от 8 декабря 1999 г., а также Суд ЕврАзЭС <406>. Однако последний пока находится в стадии формирования, а деятельность Экономического суда СНГ, учитывая общую "заторможенность" таможенной и экономической интеграции в рамках СНГ, весьма неактивна. В этой связи трудно не согласиться с судьей Экономического суда СНГ Г.В. Симоняном, отметившим, что

"степень интеграции в любой международной организации показательна с точки зрения уважения и защиты норм права организации со стороны государств-членов, а также судебных органов этих организаций. В этом аспекте чем больше дел рассматривают эти судебные органы, чем выше уровень исполнения их решений со стороны государств-членов, тем выше степень интеграции и уважения к праву организации со стороны государств, организаций, граждан и степень стремления других государств к вступлению в эту международную организацию <...>. Например, Международный суд ООН за 1947 - 1995 годы рассмотрел 94 дела, Суд ЕС с 1957 года по настоящее время - несколько тысяч дел, Суд по примирению и арбитражу в рамках ОБСЕ за 1995 - 1998 годы не рассмотрел ни одного дела, а Экономический Суд Содружества за 1994 - 1998 годы рассмотрел 37 дел" <407>.

<406> Суд ЕврАзЭС существует номинально. Его функции выполняет Экономический суд СНГ в соответствии с Соглашением между Евразийским экономическим сообществом и Содружеством Независимых Государств о выполнении Экономическим судом Содружества Независимых Государств функций Суда Евразийского экономического сообщества от 3 марта 2004 г. // СПС "КонсультантПлюс".

<407> Симонян Г.В. Проблемы компетенции Экономического суда СНГ в условиях реформирования в СНГ // Вестник ВАС РФ. 1999. N 6. С. 104.

Тем не менее Экономический суд СНГ остается одним из уставных органов Содружества Независимых Государств, имеет достаточно широкие полномочия, а его решения формально носят обязательный характер <408>. Основными документами, регламентирующими деятельность Экономического суда СНГ, являются: Устав СНГ и Соглашение о статусе Экономического суда СНГ от 6 июля 1992 г., утвердившее Положение о нем <409>. Указанные документы содержат международно-правовые нормы, которые в соответствии с п. 4 ст. 15 Конституции РФ являются частью правовой системы России. К компетенции Экономического суда СНГ отнесено, в частности: разрешение межгосударственных экономических споров, толкование применения норм договоров, заключенных в рамках СНГ <410>, а также актов законодательства бывшего Союза ССР, если они подлежат применению, включая вопросы о допустимости применения таких актов как не противоречащих соглашениям. Исполнение решения Экономического суда СНГ возложено на государство, в отношении которого принято решение. Экономический суд СНГ рассматривает дела в судебном заседании и принимает по итогам их рассмотрения решения на основании анализа внутреннего законодательства государств - членов СНГ, норм международного права и сложившейся юридической практики. Регламентом Экономического суда СНГ ему было предоставлено право принимать в ряде случаев решения, исходя из принципов справедливости и доброй совести. Более того, в соответствии со ст. 97 Регламента некоторые решения Суда могут носить характер прецедента. Такого права, как справедливо отметил Председатель Экономического суда СНГ А.Б. Каженов, не имеет ни один суд в СНГ. Статус решений Экономического суда СНГ как прецедентных позволяет рассматривать их в качестве источников права <411>.

<408> Подробнее см: Голованов В.Г. Суд Союзного государства: правовые проблемы становления и развития. Минск: УП "Светоч", 2001; Александров С. Экономический суд СНГ // Внешнеторговое право. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс"; Сафиуллин Д. Статус Экономического суда Содружества Независимых Государств и юридическая сила его решений // Хозяйство и право. 1998. N 7. С. 61 - 67; Шумский В.Н. Место и роль Экономического суда в институциональной системе Содружества Независимых Государств // Государство и право. 2001. N 1. С. 86 - 90.

<409> Бюллетень международных договоров. 1994. N 9.

<410> В соответствии со ст. 32 Устава СНГ Экономический суд СНГ вправе толковать нормы соглашений и иных актов Содружества по экономическим вопросам. Положение об Экономическом суде СНГ (п. 5) также предусматривает, что данный Суд может давать толкование указанных актов.

<411> См.: Винник В. Без права на ошибку. Интервью с председателем Экономического суда СНГ А.Б. Каженовым // ЭЖ-Юрист. 2000. N 8.

Судебные органы государств-участников интеграционных процессов не могут оставаться в стороне и вносят свой вклад в их правовое обеспечение. В странах ЕС органы судебной власти стран-участниц, активно применяя положения коммунотарного права, в немалой степени способствовали интеграции. Практика российских судебных органов, касающаяся функционирования межгосударственных экономических объединений, только формируется, а состоявшиеся решения во многом отражают противоречия интеграционного процесса. Видимо, это можно рассматривать как закономерный результат отсутствия четкой перспективы интеграции, недостатков правовой базы таможенного союза и юридических инструментов для его создания. Тем не менее отдельные шаги в активизации национальной судебной системы позволяют предполагать, что со временем она займет достойное место в обеспечении интеграции, содействуя ее жизнеспособности и наполнению реальным содержанием.

В качестве примера состоявшихся решений можно привести хронику рассмотрения судебными органами России одного спора, связанного с применением положений соглашений между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о таможенной интеграции, а также принятых для их практической реализации ведомственных актов. Верховный Суд РФ и его Кассационная коллегия дважды (в феврале и марте 2000 года <412>) выносили решение о признании неправомерными положений изданного ГТК РФ указания, требующих перечисления денежных средств из белорусского бюджета в российский, в случае, если иностранный товар первоначально ввозился в Беларусь, выпускался на ее территории в свободное обращение, а затем ввозился в Россию <413>. Судебные органы, принимая указанные решения, исходили из факта образования единой таможенной территории Российской Федерацией и Республикой Беларусь (на что неоднократно указывалось в различных двусторонних документах и российских правовых актах). С учетом этого логично следовал вывод: товары, выпущенные для свободного обращения на территории Беларуси, должны считаться таковыми и для России и не подлежат обложению таможенными платежами при их ввозе на российскую территорию. Однако в июле 2000 года Президиум Верховного Суда РФ в надзорном порядке отменил первоначально принятые решения и направил дело на пересмотр <414>.

<412> Решение Верховного Суда РФ от 2 февраля 2000 г., Определение Верховного Суда РФ от 14 марта 2000 г. N КАС00-91 "Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 2 февраля 2000 г., которым были признаны недействительными (незаконными) абзац 4 п. 4 (частично) и абзацы 1 и 2 п. 5 указания ГТК РФ от 28 ноября 1996 г. N 01-14/1310 "О таможенном оформлении товаров".

<413> Указание ГТК РФ от 28 ноября 1996 г. N 01-14/1310 "О таможенном оформлении товаров" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1997. N 13.

<414> Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 4 июля 2000 г. N 53пв-2000. См. также решение Верховного Суда РФ от 7 декабря 2000 г. по делу N ГКПИ99-881 // Бизнес-адвокат. 2001. N 4.

Мотивируя занятую по данному вопросу позицию, Президиум Верховного Суда РФ указал несколько обстоятельств, обусловивших принятие такого решения, наиболее важными из которых представляются следующие <415>:

<415> См. также: информационное письмо Генпрокуратуры РФ от 6 октября 2000 г. N 8-15-00 "О применении законодательства, регулирующего порядок таможенного оформления транспортных средств, выпущенных для свободного обращения на территории Республики Беларусь и впоследствии перемещаемых на территорию Российской Федерации".

а) в настоящее время в отношениях между Россией и Беларусью не применяются таможенные пошлины и иные налоги только в отношении товаров, происходящих с территории одной из сторон и предназначенных для другой стороны, а в отношении товаров, происходящих из третьих стран, никаких, как отметил Президиум Верховного Суда РФ, "льгот не установлено";

б) Договор о создании Союзного государства предусматривает, что формирование единого таможенного пространства должно завершиться к 2002 году, а к моменту принятия решения, естественно, реализованы далеко не все положения Союзного договора;

в) российское законодательство не предусматривает ввоз с территории Беларуси товаров без уплаты таможенных платежей лишь на том основании, что они ввозятся с этой территории (в частности, и в том случае, если первоначально на полностью законных основаниях они были ввезены с территории третьей страны и выпущены в свободное обращение в Беларуси) <416>.

<416> Подробнее см.: Градский Е. Верховный суд против // Учет, налоги, право. 2000. N 29; Грингауз Е. Потребители поработали на участников ВЭД // Учет, налоги, право. 2000. N 11.

Полагая некорректным давать оценки решению Президиума Верховного Суда РФ, лишь в качестве краткого комментария можно отметить, что в данном решении, с одной стороны, фактически признается наличие единой таможенной территории в рамках Таможенного союза Беларуси и России, при этом только в отношении "исконных" российских и белорусских товаров. С другой стороны, одновременно констатируется и отсутствие Таможенного союза как такового, а "безоговорочное" применение положений, регулирующих функционирование Таможенного союза, ставится в зависимость от "комплексной" реализации всех положений Союзного договора. При этом, фактически обуславливая соблюдение международно-правовых обязательств наличием для этого национальных правовых норм, решение, как представляется, мотивировано более экономической целесообразностью, нежели формальным содержанием материальных норм, в том числе международно-правовых, регулирующих спорное правоотношение.

**Доктрина.** Так же, как и во внутригосударственной правовой системе и международно-правовом

регулировании, в правовой основе объединений государств доктрина является своего рода "вспомогательным" источником. Принимая во внимание правовую природу таких объединений, можно предположить, что правовая доктрина в их правовой системе занимает место, во многом схожее с тем, которое ей отводится среди международно-правовых источников регулирования налоговых вопросов. Поэтому приведенная ранее, при рассмотрении таких источников, характеристика доктрины в целом применима и к правовой основе деятельности межгосударственных объединений и таможенных союзов. Одновременно с этим можно отметить, что официальная (административная) доктрина разрабатывается на уровне уполномоченных органов объединений и имеет различные формы: письма, комментарии, иные документы. Последние исходят от компетентных органов, но, как правило, не являются официальным толкованием законодательства и международных соглашений (за исключением, например, актов толкования, которые уполномочены издавать судебные органы и которые имеют обязательную силу). Так, в рамках ЕС основополагающие положения официальной доктрины разрабатываются и оформляются в форме мнений или рекомендаций Комиссии, которые в соответствии с положениями ст. 189 Римского договора не носят обязательного характера. Кроме того, значимым источником доктринальных положений являются издаваемые специальными рабочими органами интеграционных объединений (в том числе, создаваемые ad hoc для решения определенных задач) пояснения к различным нормативным документам, обеспечивающие их единообразное применение.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ, ДОКУМЕНТОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

### 1. Нормативные правовые акты, документы

- Конституция Российской Федерации // Российская газета. 1993. N 237. 25 декабря.
- Закон СССР от 30 ноября 1979 г. "О Верховном Суде СССР" // Ведомости ВС СССР. 1979. N 49. Ст. 842.
- Закон РСФСР от 8 июля 1981 г. "О судостроительстве РСФСР" // Ведомости ВС РСФСР. 1981. N 28. Ст. 976.
- Закон РФ от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" // ВСНД и ВС РСФСР. 1991. N 52. Ст. 1871.
- Закон РФ от 12 декабря 1991 г. N 2025-1 "О налогообложении доходов банков" // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. N 12. Ст. 595.
- Закон РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" // ВСНД и ВС РФ. 1992. N 12. Ст. 599.
- Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1992. N 11. Ст. 525.
- Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. N 11. Ст. 527.
- Постановление Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. N 3255-1 "О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации" // Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. N 32. Ст. 1874.
- Закон РФ от 1 апреля 1993 г. N 4730-1 "О Государственной границе Российской Федерации" // ВСНД и ВС РФ. 1993. N 17. Ст. 594.
- Закон Российской Федерации от 15 апреля 1993 г. N 4804-1 "О вывозе и ввозе культурных ценностей" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 20. Ст. 718.
- Закон Российской Федерации от 27 апреля 1993 г. N 4866-1 "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 19. Ст. 685.
- Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе" // ВСНД РФ и ВС РФ. 1993. N 23. Ст. 821.
- Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" // СЗ РФ. 1994. N 13. Ст. 1447.
- Федеральный закон от 2 ноября 1994 г. N 32-ФЗ "О ратификации Договора о создании Экономического союза" // СЗ РФ. 1994. N 28. Ст. 2925.
- Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1995. N 18. Ст. 1589.
- Федеральный закон от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" // СЗ РФ. 1995. N 29. Ст. 2757.
- Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" // СЗ РФ. 1996. N 1. Ст. 18.
- Федеральный закон от 22 января 1996 г. N 13-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области" // СЗ РФ. 1996. N 4. Ст. 224.

Федеральный конституционный закон от 31 декабря 1996 г. N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 1.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. N 32. Ст. 3340.

Федеральный закон от 30 марта 1998 г. N 54-ФЗ "О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней" // СЗ РФ. 1998. N 14. Ст. 1514.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" // СЗ РФ. 1999. N 9. Ст. 1096.

Федеральный закон от 31 мая 1999 г. N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области" // СЗ РФ. 1999. N 23. Ст. 2807.

Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ // СЗ РФ. 2003. N 22. Ст. 2066.

Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" // СЗ РФ. 2003. N 50. Ст. 4850.

Федеральный закон от 29 июля 2004 г. N 95-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах" // СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3231.

Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" // СЗ РФ. 2005. N 30 (ч. II). Ст. 3127.

Федеральный закон от 10 января 2006 г. N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 3. Ст. 280.

Указ Президента РФ от 24 января 1995 г. N 1178 "О мерах по обеспечению открытости и общедоступности нормативных актов" // СЗ РФ. 1995. N 48. Ст. 4660.

Указ Президента РФ от 25 мая 1995 г. N 525 "Об отмене таможенного контроля на границе РФ с Республикой Беларусь" // СЗ РФ. 1995. N 22. Ст. 2034.

Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти" // СЗ РФ. 1998. N 33. Ст. 3967.

Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" // СЗ РФ. 2004. N 11. Ст. 945.

Указ Президента РФ от 11 мая 2006 г. N 473 "Вопросы Федеральной таможенной службы" // СЗ РФ. 2006. N 20. Ст. 2162.

Постановление Правительства РФ от 2 декабря 1994 г. N 1344 "О заключении Соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства" // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 "Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // СЗ РФ. 1997. N 33. Ст. 3895.

Постановление Правительства РФ от 22 февраля 2000 г. N 148 "О Таможенном тарифе РФ - своде ставок ввозных таможенных пошлин и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности" // СЗ РФ. 2000. N 9. Ст. 1036.

Постановление Правительства РФ от 24 марта 2000 г. N 254 "О внесении изменения в Постановление Правительства РФ от 23 июня 1995 года N 583" // СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1492.

Постановление Правительства РФ от 17 января 2002 г. N 19 "Об утверждении Перечня важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость" // СЗ РФ. 2002. N 3. Ст. 226.

Постановление Правительства РФ от 24 июня 2003 г. N 364 "О намерении Российской Федерации не стать участником некоторых международных договоров, подписанных в рамках Содружества Независимых Государств" // СЗ РФ. 2003. N 26. Ст. 2661.

Постановление Правительства РФ от 29 ноября 2003 г. N 718 "Об утверждении Положения о применении единых ставок таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами для личного пользования" // СЗ РФ. 2003. N 49. Ст. 4772.

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации" // СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3258.

Постановление Правительства РФ от 26 июля 2006 г. N 459 "О Федеральной таможенной службе" //

СЗ РФ. 2006. N 32. Ст. 3569.

Постановление Правительства РФ от 13 августа 2006 г. N 500 "О порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 34. Ст. 3688.

Приказ ГТК РФ от 21 марта 1995 г. N 167 "О первоочередных мерах по реализации Соглашения о Таможенном союзе между РФ и Республикой Беларусь" // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. N 8.

Инструкция ГНС РФ от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. N 12.

Инструкция ГНС РФ от 15 сентября 1995 г. N 38 "О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации" // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1996. N 2.

Указание ГТК РФ от 28 ноября 1996 г. N 01-14/1310 "О таможенном оформлении товаров" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1997. N 13.

Приказ Минюста РФ от 17 апреля 1998 г. N 42 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. N 10.

Приказ Минюста РФ от 14 июля 1999 г. N 217 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. N 31.

Приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. N 25.

Информационное письмо Генпрокуратуры РФ от 6 октября 2000 г. N 8-15-00 "О применении законодательства, регулирующего порядок таможенного оформления транспортных средств, выпущенных для свободного обращения на территории Республики Беларусь и впоследствии перемещаемых на территорию Российской Федерации".

Приказ Минфина РФ от 23 марта 2005 г. N 45н "Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. N 17.

Приказ Минюста РФ от 4 мая 2007 г. N 88 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. N 23.

Письмо Минфина РФ от 7 августа 2007 года N 03-02-07/2-138 "Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ" // Финансы. 2007. N 9.

Письмо ФНС РФ от 14 сентября 2007 г. N ШС-6-18/716@ "О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" // Документы и комментарии. 2007. N 20.

Письмо Минфина РФ от 28 февраля 2008 г. N 03-07-08/47.

Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П "О проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы" // СЗ РФ. 1996. N 16. Ст. 1909.

Постановление Конституционного Суда РФ от 30 мая 1996 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 ст. 58 и пункта 2 ст. 59 Федерального закона от 28 августа 1995 года "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ" (с изменениями от 22 апреля 1996 года)" // СЗ РФ. 1996. N 23. Ст. 2811.

Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. N 17-П "По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах" // СЗ РФ. 1996. N 45. Ст. 5202.

Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 197.

Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции" // СЗ РФ. 1997. N 8. Ст. 1010.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П "По делу о проверке

конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 13. Ст. 1602.

Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 1997 г. N 6-П "По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 Постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 года N 479 "Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет" // СЗ РФ. 1997. N 14. Ст. 1729.

Определение Конституционного Суда РФ от 7 октября 1997 г. N 88-О "О разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 28 ноября 1996 года "По делу о проверке конституционности статьи 418 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР в связи с запросом Каратузского районного суда Красноярского края" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4900.

Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4901.

Постановление Конституционного Суда РФ от 16 октября 1997 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 ст. 49 Федерального закона от 28 августа 1995 года "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4902.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // СЗ РФ. 1997. N 46. Ст. 5339.

Постановление Конституционного Суда РФ от 17 ноября 1997 г. N 17-П "По делу о проверке конституционности Постановлений Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 21 июля 1995 года N 1090-I ГД "О некоторых вопросах применения Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О статусе судей в РФ" и от 11 октября 1996 года N 682-II ГД "О порядке применения пункта 2 статьи 855 ГК РФ" // СЗ РФ. 1997. N 47. Ст. 5492.

Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июня 1998 г. N 19-П "По делу о толковании отдельных положений статей 125, 126 и 127 Конституции Российской Федерации" // СЗ РФ. 1998. N 25. Ст. 3004.

Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1999. N 30. Ст. 3988.

Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко" // СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1533.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 апреля 2000 г. N 6-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 2 статьи 1, пункта 1 статьи 21 Федерального закона "О прокуратуре РФ" в связи с запросом Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации" // СЗ РФ. 2000. N 16. Ст. 1774.

Определение Конституционного Суда РФ от 8 июня 2000 г. N 118-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Твин Холдинг Интернешнл" на нарушение конституционных прав и свобод применением положений статей 31 и 126 Таможенного кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. N 2.

Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан" // СЗ РФ. 2001. N 7. Ст. 701.

Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтепродукт" // СЗ РФ. 2001. N 10. Ст. 996.

Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в

Российской Федерации" // СЗ РФ. 2001. N 32. Ст. 3410.

Постановление Конституционного Суда РФ от 30 июля 2001 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта 7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона "Об исполнительном производстве" в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества "Разрез "Изыхский" // СЗ РФ. 2001. N 32. Ст. 3412.

Определение Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. N 319-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации - учреждения по управлению персоналом "Персона" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. N 2.

Постановление Конституционного Суда РФ от 29 января 2004 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона "О трудовых пенсиях в РФ" в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан" // СЗ РФ. 2004. N 6. Ст. 450.

Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2004 г. N 78-О "По ходатайству Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 14 января 1999 года по жалобе гражданки И.В. Петровой на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 5.

Постановление Конституционного Суда РФ от 6 апреля 2004 г. N 7-П "По делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 87 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации и Постановления Правительства Российской Федерации от 17 июля 2001 года N 538 "О деятельности негосударственных организаций по лоцманской проводке судов" в связи с жалобой международной общественной организации "Ассоциация морских лоцманов России" и автономной некоммерческой организации "Общество морских лоцманов Санкт-Петербурга" // СЗ РФ. 2004. N 15. Ст. 1519.

Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2004. N 48. Ст. 4838.

Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2005 г. N 442-О "По жалобе закрытого акционерного общества "СЕБ Русский Лизинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 2 статьи 181, статьями 273 и 290 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. N 2.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 декабря 2005 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" в связи с жалобами ряда граждан" // СЗ РФ. 2006. N 3. Ст. 336.

Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 НК РФ и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 43. Ст. 4529.

Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. N 337-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества "Курганстальмост" и открытых акционерных обществ "Радиозавод" и "Тюменнефтегаз" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 5 и части первой статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации".

Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. N 363-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "СЕБ Русский Лизинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 29, пунктом 1 части 1 статьи 150, частью 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 137 Налогового кодекса Российской Федерации"; СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27 апреля 1993 г. N 5 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону" // Бюллетень ВС РФ. 1993. N 7.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ" // Вестник ВАС РФ. 1999. N 8.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. N 2 "О некоторых вопросах, возникших в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса РФ" // Бюллетень ВС РФ. 2003. N 3.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29 ноября 2007 г. N 48 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части" // Бюллетень ВС РФ. 2008. N 1.

Письмо ВАС РФ от 25 августа 1993 г. N С-13/ОСЗ-269 "О принятии Закона РФ "О таможенном тарифе" // Вестник ВАС РФ. 1993. N 10.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 31 октября 1995 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия" // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1996. N 1.

Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2003. N 12.

Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 3.

Постановление Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. N 65 "О подготовке дела к судебному разбирательству" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 4.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 г. N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 4.

Постановление Пленума ВАС РФ от 14 февраля 2008 г. N 14 "О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 марта 2007 года N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам" // Вестник ВАС РФ. 2008. N 3.

Информационное письмо ВАС РФ от 20 декабря 1999 г. N С1-7/СМП-1341 "Об основных положениях, применяемых ЕСПЧ при защите имущественных прав и прав на правосудие" // Вестник ВАС РФ. 2000. N 2.

Решение Верховного Суда РФ от 2 февраля 2000 г.

Определение Верховного Суда РФ от 14 марта 2000 г. N КА00-91 "Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 2 февраля 2000 г., которым были признаны недействительными (незаконными) абзац 4 п. 4 (частично) и абзацы 1 и 2 п. 5 указания ГТК РФ от 28 ноября 1996 г. N 01-14/1310 "О таможенном оформлении товаров".

Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июня 1998 г. N 3846/97 // Вестник ВАС РФ. 1998. N 9.

Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 4 июля 2000 г. N 53пв-2000.

Решение Верховного Суда РФ от 7 декабря 2000 г. по делу N ГКПИ99-881 // Бизнес-адвокат. 2001. N 4.

Постановление Президиума ВАС РФ от 19 сентября 2006 г. N 13322/04 "Об оставлении без изменения Определения Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.04.2006 N 10539/04, которым было прекращено производство по заявлению о признании недействующим абзаца седьмого письма Министерства финансов Российской Федерации от 10.06.2004 N 03-02-05/2/35 "О налоговом учете лизинговых операций" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 11.

Решение ВАС РФ от 11 октября 2006 г. N 8540/06 "О признании частично недействующим абзаца 32 приложения к письму ФНС РФ от 30.01.2006 N ГВ-6-05/91@" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 12.

Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. N 12547/06 по делу N 8519/06 "Об оставлении без изменения Определения ВАС РФ от 24.08.2006 N 8519/06, которым было прекращено производство по делу о признании недействующими писем Минфина РФ от 05.08.2004 N 01-02-01/03-1625, от 22.03.2006 N ММ-6-21/304@" // Вестник ВАС РФ. 2007. N 3.

Решение ВАС РФ от 6 марта 2007 г. N 15182/06 "О признании частично недействующим письма Минфина РФ от 16.01.2006 N 03-04-15/01 "О порядке определения после 1 января 2006 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и вычетов этого налога по товарам (работам, услугам), приобретенным в 2005 году для выполнения данных работ после 1 января 2006 года" // Документы и комментарии. 2007. N 17.

Постановление Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. N 7526/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. N 1.

Решение ВАС РФ от 17 октября 2007 г. N 8464/07 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим письма Минфина РФ от 06.09.2006 N 03-06-01-02/35 "О налоге на имущество организаций".

Определение ВАС РФ от 14 марта 2008 г. N 12010/07 по делу N А40-48454/06-118-331.

Определение ВАС РФ от 14 октября 2008 г. N 4588/08 по делу N А33-12967/2007.

Определение ВАС РФ от 1 ноября 2008 г. N 12013/08.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 февраля 2007 г. N A19-18593/06-33-Ф02-223/07-С1 по делу N A19-18593/06-3.

Постановление ФАС Уральского округа от 26 октября 2004 г. N Ф09-4451/04-АК.

Постановление ФАС Уральского округа от 17 февраля 2005 г. N Ф09-303/05-АК по делу N A07-23303/04.

Постановление ФАС Уральского округа от 27 февраля 2008 г. N Ф09-854/08-С2 по делу N A07-13864/07.

Кодекс международного частного права (Кодекс Бустаманте 1928 г.). Принят в г. Гаване 20 февраля 1928 г. // Международное частное право: Сборник документов. М.: БЕК, 1997. С. 3 - 40.

Конвенция о налоговом режиме иностранных автомашин от 30 марта 1931 г. // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. Отдел второй. 1936. N 33. Ст. 317.

Конвенция о привилегиях и иммунитетах Объединенных Наций (принята 13 февраля 1946 г. Резолюцией 22А Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XV. М.: Госполитиздат, 1957. С. 32 - 40.

Всеобщая декларация прав человека (принята 10 декабря 1948 г. Генеральной Ассамблеей ООН) // Права человека: Сборник международных договоров. Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1978. С. 1 - 3.

Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г., Протокол N 1 от 20 марта 1952 г., Протокол N 4 от 16 сентября 1963 г., Протокол N 7 от 22 ноября 1984 г. // СЗ РФ. 2001. N 2. Ст. 163; Протокол N 9 от 6 ноября 1990 г. // СЗ РФ. 1998. N 36. Ст. 4467; Протокол N 11 от 11 мая 1994 г. // СЗ РФ. 1998. N 44. Ст. 5400.

Договор о создании Европейского объединения угля и стали (ЕОУС) от 18 апреля 1951 г. // Документы Европейского союза: В 3 т. Т. 1. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 23 - 98.

Договор о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) от 25 марта 1957 г. // Документы Европейского союза: В 3 т. Т. 1. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 99 - 292.

Договор о создании Европейского сообщества по атомной энергии (Евроатом) от 25 марта 1957 г. // Документы Европейского союза: В 3 т. Т. 1. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 293 - 390.

Венская конвенция о дипломатических сношениях 1961 г. // Ведомости ВС СССР. 1964 г. N 18. Ст. 221.

Венская конвенция о консульских сношениях 1963 г. // Сборник международных договоров СССР. Вып. XLV. М.: Международные отношения, 1991. С. 124 - 147.

Международный пакт о гражданских и политических правах (принят 16 декабря 1966 г. Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М.: Международные отношения, 1978. С. 44 - 58.

Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах (принят 16 декабря 1966 г. Резолюцией 2200 (XXI) на 1496-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М.: Международные отношения, 1976. С. 3 - 26.

Венская Конвенция о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. N 37. Ст. 772.

Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций (принята 24 октября 1970 г. Резолюцией 2625 (XXV) на 1883-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН) // Международное публичное право: Сборник документов. Т. 1. М.: БЕК, 1996. С. 2 - 8.

Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской Республики о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование от 5 мая 1972 г. // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVII. М.: Международные отношения, 1974. С. 263 - 264.

Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе 1975 г. // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXI. М.: Международные отношения, 1977. С. 544 - 589.

Венская конвенция о представительстве государств в их отношениях с международными организациями универсального характера от 14 марта 1975 г. // Работа комиссии международного права. Изд. IV. Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1989. С. 324 - 357.

Таможенная конвенция о международной перевозке грузов с применением книжки МДП (Конвенция

МДП) от 14 ноября 1975 г. // Собрание постановлений Правительства СССР. Отдел второй. 1982. N 11. Ст. 32.

Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Итальянской Республики об освобождении от двойного налогообложения в области морского судоходства от 20 ноября 1975 г. // Ведомости ВС СССР. 1979. N 9. Ст. 138.

Соглашение между Правительством СССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок от 27 января 1976 г. // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXIII. М.: Международные отношения, 1979. С. 78 - 79.

Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат, связанных с авторским правом, и Дополнительный протокол к ней от 13 декабря 1979 г. // Свод нормативных актов ЮНЕСКО. М.: Международные отношения, 1991. С. 469 - 489.

Международная конвенция о Гармонизированной системе описания и кодирования товаров от 14 июня 1983 г. // Таможенные ведомости. N 8. 1996.

Единый европейский акт от 17 февраля 1986 г. // Документы Европейского союза: В 3 т. Т. 2. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 7 - 44.

Соглашение о создании Содружества Независимых Государств от 8 декабря 1991 г. // Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Выпуск первый. С. 6 - 8, 11.

Устав Содружества Независимых Государств // Бюллетень международных договоров. 1994. N 1

Договор о создании Европейского союза от 7 февраля 1992 г. // Документы Европейского союза: В 3 т. Т. 2. М.: Международная издательская группа "Право", 1994. С. 45 - 246.

Соглашение между правительствами государств - участников Содружества Независимых Государств о принципах таможенной политики от 13 марта 1992 г. (которым было утверждено Положение о Таможенном совете) // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Вып. 3. С. 8 - 10.

Соглашение между правительствами государств - участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 г. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Вып. 3. С. 15 - 13.

Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 мая 1992 г. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. N 5.

Соглашение о статусе Экономического суда СНГ от 6 июля 1992 г. // Бюллетень международных договоров. 1994. N 9.

Договор о создании Экономического союза от 24 сентября 1993 г. // Бюллетень международных договоров. 1995. N 1.

Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о едином порядке регулирования внешнеэкономической деятельности при объединении денежной системы Республики Беларусь с денежной системой Российской Федерации от 12 апреля 1994 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 г. // Бюллетень международных договоров. 1994. N 9.

Основы таможенных законодательств государств - участников СНГ от 10 декабря 1994 г. // Бюллетень международных договоров. 1995. N 9.

Соглашение о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 6 января 1995 г. // СЗ РФ. 1996. N 45. Ст. 5057.

Соглашение о Таможенном союзе России, Беларуси и Казахстана от 20 января 1995 г. // СЗ РФ. 2007. N 42. Ст. 4938.

Соглашение о единой товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности СНГ от 3 ноября 1995 г. // Бюллетень международных договоров. 1996. N 3.

Договор между Российской Федерацией, Республикой Белоруссия, Республикой Казахстан и Киргизской Республикой об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях от 29 марта 1996 г. // СЗ РФ. 1997. N 17. Ст. 1915.

Договор об образовании Сообщества России и Беларуси от 2 апреля 1996 г. // СЗ РФ. 1996. N 47. Ст. 5300.

Соглашение на предоставление отсрочки по уплате налогов в связи с реализацией программ помощи, оказываемой Российской Федерации на безвозмездной основе Правительством Соединенных Штатов Америки от 17 апреля 1996 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и

нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26 ноября 1996 г. // СЗ РФ. 1999. N 21. Ст. 2527.

Решение Межгосударственного Совета стран - участниц Таможенного союза от 31 декабря 1996 г. N 4 "О мерах по реализации соглашений о Таможенном союзе" // Бюллетень развития интеграции. 1997. N 1.

Договор о Союзе Беларуси и России от 2 апреля 1997 г. // Российская газета. 1997 г. 3 апреля.

Соглашение о единых мерах нетарифного регулирования при формировании Таможенного союза от 22 октября 1997 г. // СЗ РФ. 2000. N 14. Ст. 1431.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о сотрудничестве в области регулирования ядерной и радиационной безопасности при использовании атомной энергии в мирных целях от 2 декабря 1997 г. // Бюллетень международных договоров. 1998. N 2. С. 62 - 64.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства от 2 декабря 1997 г. // Бюллетень международных договоров. 1998. N 12. С. 49 - 54.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 14 января 1998 г. // СЗ РФ. 2001. N 28. Ст. 2807.

Решение Совета глав правительств при Межгосударственном Совете Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации от 22 января 1998 г. N 4 "Об основных принципах взаимодействия налоговых служб государств - участников Договора от 29 марта 1996 г." // Бюллетень развития интеграции. 1998. N 1.

Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации об унификации методологии налогообложения от 25 марта 1998 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики, Государственной налоговой службой Российской Федерации, Налоговым комитетом при Правительстве Республики Таджикистан о взаимном сотрудничестве от 30 сентября 1998 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины об условиях размещения и обслуживания дипломатических представительств Российской Федерации в Украине и Украины от 19 ноября 1998 г. // Бюллетень международных договоров. 2005. N 7. С. 45 - 49.

Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами - участниками Содружества Независимых Государств от 25 ноября 1998 г. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. N 3 (30). С. 160 - 170.

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16 декабря 1998 г. // СЗ РФ. 2000. N 48. Ст. 4633.

Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. // СЗ РФ. 2001. N 42. Ст. 3983.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба о торгово-экономическом сотрудничестве от 14 мая 1999 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 4. С. 62 - 65.

Соглашение между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере от 4 июня 1999 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 7.

Соглашение о правовом обеспечении формирования таможенного союза и единого экономического пространства от 26 октября 1999 г. // СЗ РФ. 2003. N 42. Ст. 3989.

Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о создании Союзного государства от 8 декабря 1999 г. // СЗ РФ. 2000. N 7. Ст. 786.

Соглашение об Общем таможенном тарифе государств-участников Таможенного союза от 17 февраля 2000 г. // Бюллетень международных договоров. 2006. N 4.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Белоруссия о создании унифицированного налогового законодательства и проведении единой налоговой политики Союзного государства (вместе с Планом мероприятий по созданию унифицированного налогового законодательства Союзного государства) от 30 августа 2000 г. // Бюллетень международных договоров. 2001. N 5.

Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. // СЗ РФ.

2002. N 7. Ст. 632.

Модельный налоговый кодекс. Общая часть (принят 9 декабря 2000 г. Постановлением 16 - 5 на 16-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ) // Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств - участников Содружества Независимых Государств. 2001. N 26.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле от 4 апреля 2001 г. // Бюллетень международных договоров. 2003. N 6. С. 71 - 73.

Конвенция о привилегиях и иммунитетах Евразийского экономического сообщества (принята 31 мая 2001 г. Решением N 17 Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества) // СЗ РФ. 2005 N 47. Ст. 4829.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства от 21 января 2002 г. // Бюллетень международных договоров. 2002. N 6. С. 69 - 72.

Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств - членов Евразийского экономического сообщества от 25 января 2002 г. // Бюллетень международных договоров. 2003. N 3.

Соглашение о таможенном и налоговом контроле за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции на территориях государств - членов ЕврАзЭС от 30 марта 2002 г. // Бюллетень международных договоров. 2003. N 5.

Решение Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 5 апреля 2002 г. N 75 "Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах-членах ЕврАзЭС" // Информационный бюллетень ЕврАзЭС. 2002. N 3.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Европейским космическим агентством о сотрудничестве и партнерстве в исследовании и использовании космического пространства в мирных целях от 11 февраля 2003 г. // СЗ РФ. 2005. N 9. Ст. 674.

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгарии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства от 2 марта 2003 г. // Бюллетень международных договоров. 2005. N 12. С. 58 - 61.

Соглашение между Российской Федерацией и Киргизской Республикой о статусе и условиях пребывания российской авиационной базы на территории Киргизской Республики от 22 сентября 2003 г. // СЗ РФ. 2005. N 46. Ст. 4626.

Соглашение между Евразийским экономическим сообществом и Содружеством Независимых Государств о выполнении Экономическим судом Содружества Независимых Государств функций Суда Евразийского экономического сообщества от 3 марта 2004 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение о сотрудничестве государств - участников Содружества Независимых Государств в борьбе с налоговыми преступлениями от 3 июня 2005 г. // Бюллетень международных договоров. 2008. N 3.

Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств-членов Евразийского экономического сообщества от 6 июня 2006 г. // Бюллетень международных договоров. 2008. N 8.

Соглашение о вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран от 25 января 2008 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение о едином таможенно-тарифном регулировании от 25 января 2008 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Соглашение об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза от 25 января 2008 г. // СЗ РФ. 2008. N 52 (ч. 1). Ст. 6213.

Reglement (CEE) N 950/68 du Conseil du 28 juin 1968, relatif au tarif douanier commun // JO L 172. 1968. P. 1 - 402.

Reglement (CEE) N 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992, etablissant le code des douanes communautaire // JO L 302 du 19.10.1992.

Internal Revenue Code. Title 26 of the United States Code (USC) // <http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=BROWSE&title=26usc&PDFS=YES>. См. также: [http://www4.law.cornell.edu/uscode/26.Corporation Tax Act 2009 \(section 464, 486\)](http://www4.law.cornell.edu/uscode/26.Corporation%20Tax%20Act%202009%20(section%20464,%20486);); [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2009/ukpga\\_20090004\\_en\\_1.htm](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2009/ukpga_20090004_en_1.htm).

Постановление ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу N 803/02 (неофициальный перевод) // [http://lawrussia.ru/texts/legal\\_634/doc634a591x420.htm](http://lawrussia.ru/texts/legal_634/doc634a591x420.htm).

Европейский суд по правам человека. Избранные постановления и решения 2001 года. Ч. 2 / Сост.: Л.И. Брычева, М.В. Виноградов, П.А. Лаптев, Д.В. Юзвиков; отв. ред.: Ю.Ю. Берестнев. М.: Юрид. лит., 2004. С. 370 - 375.

## 2. Монографии и научно-практические издания

- Алексеев С.С. Теория права. М.: БЕК, 1993.
- Анцилотти Д. Курс международного права: В 2 т. М.: Иностр. лит., 1961.
- Батяев А.А. Комментарий к Федеральному конституционному закону от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" (постатейный) // Подготовлен для СПС "КонсультантПлюс", 2006.
- Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / Под ред. д.ю.н. проф. А.Н. Козырина. М.: ИД "Юриспруденция", 2008.
- Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. М.: РИО "Новая юстиция", 2006.
- Блищенко И.П. Международное и внутригосударственное право. М.: Госюриздат, 1960.
- Боботов С.В. Конституционная юстиция: сравнительный анализ. М.: РПА МЮ РФ, 1994.
- Боботов С.В. Правосудие во Франции. М.: ЕАВ, 1994.
- Броунли Я. Международное право: В 2 кн. М.: Прогресс, 1977.
- Буткевич В.Г. Соотношение внутригосударственного и международного права. Киев: Вища шк., 1981.
- Витрук Н.В. Конституционное правосудие в России (1991 - 2001 гг.): Очерки теории и практики. М.: Городец-издат, 2001.
- Волкова Н.С., Хабриева Т.Я. Правовые позиции Конституционного Суда РФ и парламент. М.: Норма, 2005.
- Гаджиев Г.А. Феномен судебного прецедента в России // Судебная практика как источник права. М.: Юрист, 2000.
- Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 1998.
- Голованов В.Г. Суд Союзного государства: правовые проблемы становления и развития. Минск: УП "Светоч", 2001.
- Давид Р. Основные правовые системы современности. М.: Прогресс, 1988.
- Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности. М.: Международные отношения, 1998.
- Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск: Армита-Маркетинг; Менеджмент, 2000.
- Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006 // СПС "КонсультантПлюс".
- Денисаев М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М.: Юриспруденция, 2005.
- Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ, 1997.
- Европейское право: Учебник для вузов / Под общ. ред. Л.М. Энтина. М.: НОРМА (НОРМА-ИНФРА-М), 2000.
- Ершов В.В. Статус суда в правовом государстве. М.: Изд-во РПА МЮ РФ, 1992.
- Законодательство капиталистических государств об экспортно-импортных операциях с социалистическими странами. М.: ИГиП АН СССР, 1989.
- Захаров В.В. Решения Конституционного Суда РФ как источник конституционного права. М.: Юрлитинформ, 2005.
- Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998.
- Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.
- Козырин А.Н. Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран. М.: МГИМО, 1994.
- Козырин А.Н. Таможенное право России. Общая часть. М.: СПАРК, 1995.
- Комментарий к Конституции Российской Федерации. М.: БЕК, 1996.
- Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2004.
- Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Проспект, 2004; СПС "КонсультантПлюс".
- Кондратенко Н.А., Пашкова Е.Ю. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в формировании судебной практики по налоговым спорам (обзор практики Конституционного Суда Российской Федерации за 1997 - 2002 год) // Подготовлен для СПС "КонсультантПлюс", 2003.
- Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: МЗ-пресс; Академический правовой университет, 2002.
- Конституции государств Европейского союза. М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1997.

- Конституционный судебный процесс: Учебник для вузов / Отв. ред. М.С. Саликов. М.: Норма, 2003.
- Кросс Р. Прецедент в английском праве. М.: Юридическая литература, 1985.
- Кряжков В.А. Конституционное правосудие в субъектах Российской Федерации (правовые основы и практика). М.: Городец, 1999. С. 109.
- Кряжкова О.Н. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: теоретические основы и практика реализации судами России. М.: Формула права, 2006.
- Курс международного права: В 6 т. М.: Наука, 1967.
- Курс международного права: В 7 т. Т. 1, 2. М.: Наука, 1989.
- Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр "ЮрИнфоР", 2001.
- Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник. М.: Учебно-консультативный центр "ЮрИнфоР", 2007.
- Лазарев Л.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М.: Городец, 2003.
- Левин Д.Б. Актуальные проблемы теории международного права. М.: Наука, 1974.
- Лившиц Р.З. Теория права. М.: БЕК, 1994.
- Лукашук И.И. Международное право в судах государств. СПб.: Россия-Нева, 1993.
- Лукашук И.И. Нормы международного права в правовой системе России. М.: Спарк, 1997.
- Марченко М.Н. Источники права: Учеб. пособие. М.: Проспект, 2005.
- Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004; СПС "КонсультантПлюс".
- Международное право / Отв. ред. В.И. Кузнецов. М.: Юристъ, 2001.
- Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007 // СПС "КонсультантПлюс".
- Меркулов Е.С., Таранчук И.В. Международное сотрудничество в сфере налогообложения и основы международного налогового права: Учебное пособие / Под ред. С.В. Гунько. Петропавловск-Камчатский: Дальневосточный университет, 2004.
- Моисеев Е.Г. Международно-правовые основы сотрудничества стран СНГ. М.: Юристъ, 1997.
- Морозова Л.А. Конституционное регулирование в СССР. М.: Юридическая литература, 1985.
- Мюллерсон Р.А. Соотношение международного и национального права. М.: Международные отношения, 1982.
- Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006; СПС "КонсультантПлюс".
- Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года: Материалы международной научно-практической конференции, г. Москва, 23 - 24 апреля 2004 года / Под ред.: С.Г. Пепеляева. М.: Статус-Кво 97, 2004.
- Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2004.
- Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2006;
- Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. / Отв. ред. проф. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998.
- Осмнин Б.И. Принятие и реализация государствами международных договорных обязательств. М.: Волтерс Клувер, 2006.
- Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест-Фонд, 1995.
- Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2002; СПС "КонсультантПлюс".
- Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: Учебное пособие. М.: Статус-Кво 97, 2005.
- Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М.: Юристъ, 2000.
- Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
- Петрыкин А.А. Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения. М.: Вершина, 2005.
- Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права // Классика российской цивилистики. М.: Статут, 1998.
- Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: С.-Петербургский гос. ун-т, 2005.
- Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.
- Проблемы теории права и государства / Под ред. С.С. Алексеева. М.: Юридическая литература, 1987.
- Сасов К.А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда РФ / Под ред. М.Ф. Ивлиевой. М.: Статут, 2006; СПС "КонсультантПлюс".
- Сборник научных статей. Серия "Новое в юридической науке и практике" (Материалы обсуждения

научного доклада "Судебная практика как источник права"). М.: Институт государства и права РАН, 1997.  
 Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. М.: РУДН, 2000.  
 Сравнительное конституционное право. М.: Манускрипт, 1996.  
 Старилов Ю.Н. Административная юстиция. Теория, история, перспективы. М.: Норма, 2001.  
 Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001.  
 Фердросс А. Международное право. М.: Иностранная литература, 1959.  
 Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Юристъ, 2000.  
 Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М.: ООО "ТК Велби", 2003.  
 Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2002.  
 Французская Республика. Конституция и законодательные акты. М.: Прогресс, 1984.  
 Фридмэн Л. Введение в американское право. М.: Прогресс-Универс, 1993.  
 Фурсов Д.А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов. М.: ИНФРА-М, 1997.  
 Хартли Т.К. Основы права Европейского сообщества. М.: Закон и право; ЮНИТИ, 1998.  
 Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права: В 2 т. М.: Международные отношения, 1998.  
 Черниченко С.В. Личность и международное право. М.: Международные отношения, 1974.  
 Шавшина В.П. Таможенные платежи и полномочия таможенных органов в НК РФ (постатейный комментарий). М.: АПЭК-ПРЕСС, 2002.  
 Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. М.: Волтерс Клувер, 2005.  
 Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007; СПС "КонсультантПлюс".

### 3. Монографии и научно-практические издания на иностранных языках

Berr C.J., Tremeau A. Le droit douanier: regime des operations de commerce international en France et dans la C.E.E. Paris: Economica, 1988.  
 Cartou L. Droit fiscal international et europeen. Paris: Dalloz, 1981.  
 Daillier P. L'harmonisation des legislations douanieres des Etats membres de la Comunaute Economique Europeenne. Paris: Librairie generale de droit et de jurisprudence, 1972.  
 Douvier P.-J. Droit fiscal dans les relations internationales. Paris: Redone, 1996.  
 Gouthiere B. Les impots dans les affaires internationales. Paris: Francis Lefebvre, 2004.  
 Grosclaude J. Doctrine fiscale en France 1999 - 2002. Paris: Juris-Classuer, 2003.  
 Oberson X. Precis De Droit Fiscal International. Staempfli Editions SA, Berne, 2001.  
 Rivier J-M. Droit fiscal Suisse. Le droit fiscal international. Neuchatel: Ides et Calendes, 1983.  
 Rosier C. L'impot. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936.  
 Schaffner J. Droit fiscal international. Luxembourg-Ville: Promoculture, 2005.  
 Sepulchere V. Droits de l'homme et libertes fondamentales en droit fiscal. Bruxelles: Larcier. 2005.  
 Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris: PUF, 1985.  
 Vaulont N. L'Union douaniere de la Communaute Economique Europeenne. Luxembourg: Commission des Communautes europeennes, 1985.  
 Villmot D. L'harmonisation fiscale europeenne. (Que sais-je? N 2618). Paris: PUF, 1991.

### 4. Научные статьи, публикации в журналах и в периодических изданиях (части сборников и учебников)

Абзалова Л.Ф. Делегированное законодательство // Государственная власть и местное самоуправление. 2007. N 1; СПС "КонсультантПлюс".  
 Александров С. Экономический суд СНГ // Внешнеторговое право. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".  
 Анисимова Е.В., Старженецкий В.В. Международные договоры об избежании двойного налогообложения: актуальные проблемы // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2001.  
 Анишина В.И. Правовые позиции Конституционного Суда России // Российская юстиция. 2000. N 7; СПС "КонсультантПлюс".  
 Бабаева С. Почти как в Европе. Создается Евразийское экономическое сообщество // Известия. 2000 г. 11 октября.  
 Баландина Г.В., Бражников М.В. Иномарка из Белоруссии // Экономика и жизнь. 1999. N 23.  
 Барановский К.В., Безруков А.В., Калугин А.Г. Влияние правовых позиций Конституционного Суда

- РФ на уголовно-процессуальное законодательство и практику // Журнал российского права. 2007. N 11; СПС "КонсультантПлюс".
- Бондарь Н.С. Конституция, Конституционный Суд и налоговое право // Налоги (газета). 2006. N 3; СПС "КонсультантПлюс".
- Борзунова О.А. Ориентиры в развитии налоговых систем в переходных экономиках // [www.mgimo.ru/files/36967/Lex\\_2008-03\\_borzunova.doc](http://www.mgimo.ru/files/36967/Lex_2008-03_borzunova.doc).
- Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств // Московский журнал международного права. 1999. N 4. С. 42 - 47.
- Бошно С.В. Обратная сила закона: общие правила и пределы допустимости // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 61 - 66.
- Бошно С.В. Место писем в системе нормативного регулирования // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 7. С. 8 - 15.
- Веденина Е.Л. Что подразумевается под письменными разъяснениями, освобождающими от налоговой ответственности // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 3 - 8.
- Вахитов Р.Р. Опыт соседей: возмещение НДС через Страсбург // Налоговед. 2005. N 11; СПС "КонсультантПлюс".
- Вахитов Р.Р. Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс".
- Вахитов Р.Р. Обзор новых решений Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. N 9; СПС "КонсультантПлюс".
- Вахитов Р.Р. В Европейском суде по правам человека // Налоговед. 2007. N 2; СПС "КонсультантПлюс".
- Вахитов Р.Р. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году // Налоговед. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс".
- Викут М.А., Афанасьев С.Ф. К вопросу о реализации части 4 статьи 15 Конституции РФ в сфере российского гражданского судопроизводства (проблемы теории и практики применения) // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. N 3; СПС "КонсультантПлюс".
- Винник В. Без права на ошибку. Интервью с Председателем Экономического суда СНГ А.Б. Каженовым // ЭЖ-Юрист. 2000. N 8.
- Винницкий Д.В. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. N 10. С. 71 - 81.
- Власихин В., Русов А. Информация о деле по материалам Постановления ЕСПЧ от 23 мая 2006 г. N 46343/99 // [http://lawrussia.ru/texts/legal\\_319/doc319a973x645.htm](http://lawrussia.ru/texts/legal_319/doc319a973x645.htm).
- Воронина Н.В., Бабанин В.А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс".
- Гаврилов В.В. Теория согласования международных и внутригосударственных правовых норм // Государство и право. 2005. N 12. С. 6 - 70.
- Гаджиев Г.А. Ratio decidendi в постановлениях Конституционного Суда России // Конституционное правосудие: Вестник Конференции органов конституционного контроля стран молодой демократии. Выпуск 2(4). Ереван, 1999. С. 4 - 15.
- Гаджиев Г.А. Феномен судебного прецедента в России // Судебная практика как источник права. М.: Юрист, 2000.
- Гаджиев Г.А. Конституционный принцип самостоятельности судебной власти в РФ (на основе решений Конституционного Суда РФ 2000 - 2002 годов) // Журнал российского права. 2003. N 1; СПС "КонсультантПлюс".
- Голомазова Л. Роль и значение судебных актов в становлении прецедентного права в России // ЭЖ-Юрист. 2000. N 1.
- Голомазова Л. Значение судебных актов в становлении прецедентного права в России (материалы дискуссии) // ЭЖ-Юрист. 2000. N 7.
- Голомазова Л.А. Обжалование решений и письменных разъяснений государственного органа // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 9 - 13.
- Гончаров М.В. Правосудный и нормотворческий аспекты действия решений и правовых позиций Конституционного Суда РФ во времени // Конституционное и муниципальное право. 2007. N 19; СПС "КонсультантПлюс".
- Градский Е.Н. Новый таможенный тариф и товарная номенклатура // Учет, налоги, право. 2000. N 9.
- Градский Е. Верховный Суд против // Учет, налоги, право. 2000. N 29.
- Градский Е.Н. Белорусский "коридор" закрыли. Может быть, на этот раз навсегда? // Учет, налоги, право. 2000. N 33.
- Грингауз Е. Потребители поработали на участников ВЭД // Учет, налоги, право. 2000. N 11.
- Давыдова М.Х. Контрольные полномочия налоговых органов: несовершенство законодательного

регулирования // Безопасность бизнеса. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Демин А.В. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. N 2. С. 95 - 100; N 3. С. 82 - 87.

Демин А.В. Налоговый кодекс в системе источников налогового права России // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 7. С. 28 - 33.

Добровольский А.А. Проблемы возмещения НДС: позиция Европейского суда по правам человека // Налоговые споры: теория и практика. 2007. N 12; СПС "КонсультантПлюс".

Дунаев П.К. Полномочия Минфина России по разъяснению законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 10. С. 10 - 19.

Ершова Е.А. Юридическая природа правовых позиций Конституционного Суда РФ // Российский судья. 2005. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Жуйков В.М. Система должна быть управляемой // ЭЖ-Юрист. 2000. N 28.

Заварзина В.В. ЕврАзЭС как модель Таможенного союза // Государство и право: теория и практика. 2008. N 6. С. 110 - 112.

Зарипов В.М. Финансисты о налогах: что нового в 2007 году? // Консультант. 2007. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Зимин А.В. Об обжаловании нормативных правовых актов Минфина России в арбитражный суд // Налоговые споры: теория и практика. 2006. N 7; СПС "КонсультантПлюс".

Зимин А.В. Пределы обязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2006. N 8, 9, 10; СПС "КонсультантПлюс".

Зинченко Л.А. Применение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 10. С. 72 - 80.

Зубарева И.Е. Могут ли акты высших судебных органов ухудшать положение налогоплательщиков задним числом // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 50 - 60.

Иванов М.А. Применение Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод при рассмотрении налоговых споров во Франции // Актуальные вопросы административного и финансового права. М.: МГИМО-Университет, 2005. С. 135 - 143.

Иващенко Н. Понятие правового режима в налоговом праве // Налоги (журнал). 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Иващенко Н. Структура налогового правового режима // Финансовое право. 2006. N 7. С. 14 - 18.

Игнатов А.В. Механизм лишения юридической силы нормативных правовых актов, аналогичных признанным неконституционными // Государственная власть и местное самоуправление. 2007. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

Исаков В.Б. Механизм правового регулирования // Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. М.: Юридическая литература, 1987. С. 245 - 267.

Кажлаев С.А. О нормотворчестве Конституционного Суда РФ // Журнал российского права. 2004. N 9; СПС "КонсультантПлюс".

Калачян К.К. Союзное государство Белоруссии и России (международно-правовые проблемы создания) // <http://www.yurclub.ru/docs/pravo/1103/1.html>.

Калинин С.И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. N 12; СПС "КонсультантПлюс".

Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США в сфере основ конституционного строя (сравнительно-правовой анализ) // Финансовое право. 2006. N 12. С. 30 - 34.

Кипер Н.Г. Создание административных судов - важный этап в реализации судебной реформы // Российский судья. 2007. N 10; СПС "КонсультантПлюс".

Климентьева В.Г. Проблема прямого применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2008. N 11; СПС "КонсультантПлюс".

Конюхова Т.В. О действии во времени толкования правовых норм, содержащегося в судебных решениях // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 78 - 80.

Копина А.А. Место судебной практики в системе источников налогового права // Финансовое право. 2008. N 12. С. 22 - 26.

Королева О. Унификация налогового законодательства стран Таможенного союза // Налоги. 2000. N 21.

Кряжкова О.Н. К вопросу об истории возникновения понятия "правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации" // Право и политика. 2003. N 1. С. 30 - 35.

Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. N 10. С. 35 - 43.

Кузнеценкова В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2004. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

Кучеров И.И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. 2001. N 2. С. 15 - 17.

Кучеров И.И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования // Финансовое право. 2006. N 1. С. 44 - 48.

Кучерявенко Н.П. Целостность и системность финансового права // Финансовое право. 2003. N 2. С. 12 - 17.

Кучерявенко Н.П. Место налогового права в системе финансово-правовой отрасли // Финансовое право. 2005. N 2. С. 8 - 11.

Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. N 4. С. 94 - 116.

---

КонсультантПлюс: примечание.

Статья И.А. Лебедева "Обжалование разъяснений Минфина России в арбитражном суде: подходы и проблемы" включена в информационный банк согласно публикации - "Ваш налоговый адвокат", 2007, N 9.

---

Лебедев И.А. Обжалование разъяснений Минфина России в арбитражном суде: подходы и проблемы // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 2. С. 14 - 19.

Лобанов Г., Соловьев А. Вознаграждение под вопросом // ЭЖ-Юрист. 2000. N 13.

Лукашук И.И. Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации // Журнал российского права. 2002. N 3; СПС "КонсультантПлюс".

Маковский А.Л. О концепции первой части Гражданского кодекса // Вестник ВАС РФ. 1995. N 4. С. 83 - 98.

Малюшин А.А. Прецедентный характер судебной практики // Российский судья. 2007. N 3; СПС "КонсультантПлюс".

Мамбеталиев Н.Т. Текущие вопросы согласованной налоговой политики государств - участников ЕвразЭС // Налоговый вестник. N 9. 2001; СПС "КонсультантПлюс".

Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств - участников Евразийского экономического сообщества // Налоговый вестник. 2001. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

Марченко М.Н. Закон в системе источников романо-германского права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 3. С. 33 - 43.

Марченко М.Н. Вторичные источники романо-германского права: прецедент, доктрина // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 4. С. 52 - 63.

Марченко М.Н. Обычай в системе источников романо-германского права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2000. N 5. С. 37 - 53.

Марченко М.Н. Судебный прецедент: разнообразие понятий и многообразие форм проявления // Журнал российского права. 2006. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

Марченко М.Н. Виды источников права Европейского союза. Источники первичного права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 2009. N 3. С. 3 - 15.

Масленников М.Я. Административно-юрисдикционный процесс: понятие и соотношение с иными видами процессуально-правовой деятельности // Государство и право. 2001. N 2. С. 15 - 20.

Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. N 1. С. 16 - 29; <http://law.edu.ru/magazine/article.asp?magID=5&magNum=1&magYear=1996&articleID=141915>.

Махров А.В. Налоговая система Великобритании // Все о налогах. 2004. N 9; СПС "КонсультантПлюс".

Мелихов А.И. Правовые позиции Конституционного Суда как источник конституционного права // Российский судья. 2005. N 8; СПС "КонсультантПлюс".

Мицкевич А.В. Система права и система законодательства: развитие научных представлений и законотворчества // Проблемы современного гражданского права: Сборник статей. М., 2000. С. 20 - 45.

Мишальченко Ю.В. Правовая система Евразийского экономического сообщества и пути ее совершенствования // Юрист-международник. 2004. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Моисеев Е.Г. Перспективы развития Содружества Независимых Государств // Государство и право: теория и практика. 2008. N 5. С. 101 - 104.

Морозова Ю.Г. Подлежит ли применению международное соглашение, не опубликованное в средствах массовой информации? // Арбитражная практика. 2002. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

Морхат П.М. Ненормативный характер писем ФНС России // Налоговые споры: теория и практика. 2007. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

Муранов А.И. Толкование понятия "183 дня" в российском налоговом праве (определение статуса налогового резидента Российской Федерации) // Московский журнал международного права. 2000. N 1. С. 380 - 385.

Мясников О.А. О полномочиях финансового и налогового ведомств // Ваш налоговый адвокат.

2007. N 12. С. 53 - 57.

Нейштадт С.Е. Некоторые проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2006. N 7; СПС "КонсультантПлюс".

Непомнящих Е.В. Понятие правовой позиции Конституционного Суда РФ // Законодательство и экономика. 2003. N 10; СПС "КонсультантПлюс".

Нерсисянц В.С. Суд не законодательствует и не управляет, а применяет право // Судебная практика как источник права / Отв. ред. Б.Н. Топорнин. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1997. С. 34 - 41.

Никитина С.В. Статус разъяснений Минфина России по вопросам применения налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2008. N 1; СПС "КонсультантПлюс".

Николаев В. Единое государство уже совсем близко // Налоги. 1999. N 23.

Нисенбаум О.В. Административная юстиция как решение проблемы судебной власти // Учет, налоги, право. 2000. 29 августа.

Пастухов И.Н. Октябрьские тезисы. Правовая характеристика письменных разъяснений, которые Минфин России дает по вопросам применения законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 84 - 88.

Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // Налоговый вестник. N 11. 2000; СПС "КонсультантПлюс".

Перебейнос Ю.А. Разъяснения по налогам официальных органов в 2007 г. // Бухгалтерский бюллетень. 2007. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Подольская Н.А. Прецедент как источник права в романо-германской правовой системе // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 1999. N 6. С. 80 - 87.

Поленина С.В. Взаимодействие системы права и системы законодательства в современной России // Государство и право. 1999. N 9. С. 5 - 12.

Попова С.С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Право и политика. 2005. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

Пугинский Б.И. Теоретические проблемы права // Вестник МГУ. Серия 11. Право. 1999. N 5. С. 23 - 33.

Пчелинцев С.В. Соотношение норм международного права и российского законодательства о правах и свободах граждан: проблемы и перспективы // Юрист-международник. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Рарог А.И. Правовое значение разъяснений Пленума Верховного Суда РФ // Государство и право. 2001. N 2. С. 51 - 57.

Ровинский Е.А. Предмет советского финансового права // Советское государство и право. 1940. N 3. С. 29 - 48.

Романов М.Л. Решения Конституционного Суда России в системе источников административного права // Административное право и процесс. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Ручкин О.Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права // Международное публичное и частное право. 2005. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

Рыжов В.Б. Международно-правовые модели региональной экономической интеграции (Европейский союз, МЕРКОСУР, ЕврАзЭС) // Международное публичное и частное право. 2006. N 4; СПС "КонсультантПлюс".

Саликов М. "Позиции" и правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: до и после решения по делу о назначении губернаторов // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Сасов К.А. Как защитить налогоплательщика от незаконных разъяснений // Ваш налоговый адвокат. 2006. N 11. С. 73 - 77.

Сасов К.А. "Неожиданная несправедливость" // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 4. С. 67 - 73.

Сафиуллин Д. Статус Экономического суда Содружества Независимых Государств и юридическая сила его решений // Хозяйство и право. N 7. 1998. С. 61 - 67.

Свечникова Л.Г. Понятие обычая в современной науке: подходы, традиции, проблемы (на материалах юридической и этнологической наук) // Государство и право. 1998. N 9. С. 98 - 102.

Сергазинов Б.Р. О понятии и системе правовых позиций Конституционного Совета Республики Казахстан // Конституционное и муниципальное право. 2007. N 14; СПС "КонсультантПлюс".

Симонян Г.В. Проблемы компетенции Экономического суда СНГ в условиях реформирования в СНГ // Вестник ВАС РФ. 1999. N 6. С. 103 - 112.

Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2004. С. 161 - 193.

Соглашение о Таможенном союзе: Комментарий // Таможенный вестник. 2000. N 2.

Усенко Е.Т. Теоретические проблемы соотношения международного и внутригосударственного права // Советский ежегодник международного права, 1977. М.: Наука, 1979. С. 57 - 90.

- Ушаков Н.А. Суверенитет и его воплощение во внутригосударственном и международном праве // Московский журнал международного права. 1994. N 2. С. 3 - 21.
- Фадеев Д.Е. Инвестиции, налоги и "дедушкина оговорка" // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 1. С. 12 - 18.
- Филимонов А. Расплата за перевозку // ЭЖ-Юрист. 2000. N 39.
- Фокин А.В. Понятие и предмет международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А.Н. Козырина М.: Готика, 2005. С. 181 - 195.
- Фоков А.П. Административные суды: какими им быть? // Российский судья. 2006. N 6; СПС "КонсультантПлюс".
- Хабаров С. Действие международных договоров по вопросам налогообложения // Законодательство и экономика. 1999. N 8; СПС "КонсультантПлюс".
- Халиков Ф.Ф. Проблемы и практика применения "дедушкиной оговорки" // Ваш налоговый адвокат. 2002. N 2. С. 30 - 38.
- Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М.: Изд-во АН СССР, 1952. С. 182 - 214.
- Хапов А.В. Налоговое право в системе международно-правовых отношений: методологический аспект // Российская юстиция. 2005. N 9. С. 65 - 70.
- Хачиров Р.Б. Административные суды как атрибут социальной функции государства: к постановке проблемы // Администратор суда. 2007 N 3; СПС "КонсультантПлюс".
- Хижняк В.С. Взаимодействие национального права России и международного права // Современное право. 2002. N 7; СПС "КонсультантПлюс".
- Церенов Б.В. Налоговые индальгенции Минфина России // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 81 - 83.
- Цыганков Э.М. Куда ведут правовые позиции КС РФ, вымощенные доброй совестью и добрыми намерениями // Ваш налоговый адвокат. 2004. N 4. С. 75 - 83.
- Чекмышев К.Н. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых правоотношений // Финансовое право. 2005. N 10; СПС "КонсультантПлюс".
- Чекмышев К.Н. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая // Финансовое право. 2006. N 1; СПС "КонсультантПлюс".
- Черненко Е. Судьи где? // <http://www.runewsweek.ru/society/27015>.
- Чибинев В.М. Проблемы определения места налогового права в системе российского права // Налоги (журнал). 2006. N 2; СПС "КонсультантПлюс".
- Шинкаревецкая Г.Г. Союзное государство Белоруссии и России // Государство и право. 2001. N 4. С. 84 - 88.
- Шумский В.Н. Место и роль Экономического суда в институциональной системе Содружества Независимых Государств // Государство и право. 2001. N 1. С. 86 - 90.
- Плешанова О., Занина А. Пленум ВАС отправит дела на пересмотр // Коммерсант. 2008. 14 февраля. N 24 (3841).

---

КонсультантПлюс: примечание.

Статья А.М. Эрделевского "О новых подходах ВАС РФ к вновь открывшимся обстоятельствам" включена в информационный банк.

---

Эрделевский А.М. О новых подходах Высшего Арбитражного Суда РФ к вновь открывшимся обстоятельствам // Хозяйство и право. 2008. N 5. С. 104 - 107.

Яковлев А.А. Разъяснения Минфина России по вопросам налогообложения: статус, правовые последствия, проблемы практического применения // Ваш налоговый адвокат. 2007. N 11. С. 66 - 72.

Якушев А.О. Правовые позиции ЕСПЧ и тенденции развития налогового законодательства РФ // Налоговые споры: теория и практика. 2008. N 2; СПС "КонсультантПлюс".

Berr C.J. L'union douaniere // Revue trimestrielle de droit europeen. 1973. N 1. P. 6 - 27.

Catalano N. La Communauté Economique Européenne, la rapprochement et l'harmonisations des droits des Etats-Membres // Revue international de droit compare. 1961. N 14.

Daillier P. La jurisprudence douaniere de la Cour de justice des Comunautes Europeennes (1958 - 1975) // Revue du Marche commun. 1976. N 199. P. 399 - 414.

Langeheine B. Le rapprochement des legislations selon l'article 100A du Traite CEE: l'harmonisation communautaire face aux exigences de protection nationales // Revue du Marche commun. 1989. N 328. P. 347 - 359.

Pannier J. Dounne et reglementation des change // Droit et pratique du commerce international. 1986. T. 12. N 4. P. 633 - 659.

Pannier J. Dounne et reglementation des change // Droit et pratique du commerce international. 1989. T.

15. N 4. P. 736 - 761.

Vignal G. L'union douaniere // Revue trimestrielle de droit europeen. 1982. N 2. P. 82 - 99.

#### 5. Диссертационные исследования и авторефераты

Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Диссертация на соискание ученой степени канд. юрид. наук. М., 2003.

Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001.

Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы (теоретический аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001.

#### 6. Энциклопедии, словари, справочники

Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. М.: Издательская группа "Прогресс"; "Универс", 1994.

Словарь иностранных слов. М.: Русский язык, 1987.

Толковый англо-русский словарь "Экономика, социология, политология" // Федеральный образовательный портал "Экономика, социология, менеджмент. [http:// www.ecsocman.edu.ru/ db/ dict/ 4685/ dict.html?wd=8688](http://www.ecsocman.edu.ru/db/dict/4685/dict.html?wd=8688).

Dictionnaire de droit International public. Sous la direction de J. Salmon. Bruxelles: Bruylant, 2001.

---