

Л. П. Ануфриева\*,  
И. В. Подчуфарова\*\*

## К вопросу о понятии «международное двойное налогообложение»

**Аннотация.** В статье подвергается рассмотрению с критических позиций содержание понятия «международное двойное налогообложение» и ставится вопрос о правомерности его использования в науке международного экономического и международного налогового права.

**Ключевые слова:** налогообложение, международное право, «международное двойное налогообложение», избежание двойного налогообложения, понятийный аппарат, дефиниции, международные соглашения в области налогообложения, модельная конвенция ОЭСР, глоссарий ОЭСР.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2016.72.11.196-205**

Известный дореволюционный российский юрист-международник Ф. Ф. Мартенс отмечал, что «наука права должна неумолимо следить за изменением реальных отношений, вникать в их причинную связь с физическими, нравственными и экономическими стремлениями народов, ...нельзя себе уяснить истинного смысла существующих законов, не имея в виду тех отношений, которые ими должны быть определяемы»<sup>1</sup>. Руководствуясь этими тезисами, целесообразно прежде всего задуматься об истинном смысле используемых понятий, равно как и о том, всегда ли они соответствуют природе и сути международного

права, даже если лексически в них и использованы прилагательные «международный», «международное», «международные».

К примеру, взаимосвязанные друг с другом обозначения «международное двойное налогообложение» и «избежание международного двойного налогообложения» достаточно часто встречаются в современной юридической литературе, особенно в публикациях по международному экономическому и международному налоговому праву. В современных условиях многие термины, употребляемые в отечественных публикациях по праву, в том числе по международному праву, известны мировой юри-

<sup>1</sup> Мартенс Ф. О консулах и консульской юрисдикции на Востоке. СПб., 1873. С. 3.

© Ануфриева Л. П., Подчуфарова И. В., 2016

\* Ануфриева Людмила Петровна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры международного права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) [Iranufrieva@msal.ru](mailto:Iranufrieva@msal.ru)

123995, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

\*\* Подчуфарова Инна Владимировна, соискатель кафедры международного права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

[ipeshkova@mail.ru](mailto:ipeshkova@mail.ru)

123995, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

дической литературе. Этому есть объяснение: они проистекают из международной практики, западной доктрины, материалов, подготовленных в рамках международных организаций. Так, обозначение «международное двойное налогообложение» в немалой степени обязано своим распространением ОЭСР. Оно приведено и подтвердилось расшифровке в «Глоссарии налоговых терминов», изданном под эгидой ОЭСР<sup>2</sup>, наряду с понятиями «налогообложение», «двойное налогообложение», «избежание двойного налогообложения», «международное соглашение об избежании двойного налогообложения», «уклонение от налогов», «принцип расстояния на длину руки» и т.п. Следует констатировать, что ряд перечисленных категорий имманентно входит в научно-теоретические, нормативные и ориентированные на практику базовые «опоры» международного экономического и внутригосударственного налогового права.

В науке в целом во главу угла закономерно ставится потребность разработки и использования надлежащего понятийного аппарата как важнейшая проблема. В частности, А. В. Демин применительно к налоговому праву как отрасли внутригосударственного права подчеркивает необходимость единства понятийного аппарата внутри самого налогового права (внутренняя согласованность) и его соответствие дефинициям иных отраслей права (внешняя согласованность)<sup>3</sup>. «Вновь принимаемые нормы-дефиниции, — пишет автор, — не должны противоречить ранее принятым. Особое внимание сегодня должно уделяться согласованию понятийного аппарата налогового права с международно-правовыми источниками»<sup>4</sup>. Данные соображения сто́ит всемерно поддерживать, поскольку они не только достаточно точно отражают задачи, равно как и потребности, науки и практики, но и являются предельно актуальными для многих направлений правоведения, в том числе и международного права, включая «международное налоговое право». В связи с этим непременно нужно подчеркнуть также принципиальное значение согласованности понятийного аппарата объективного права

и науки, его изучающей. Кроме того, как для самого объективного права (в данном случае подразумеваются прежде всего нормы международных договоров в части налогообложения и конкретно — соглашений об избежании двойного налогообложения), так и для соответствующего ему раздела правоведения, понятийный и, в частности, терминологический аспекты играют особую роль, поскольку напрямую связаны и с предметом договоров, и с их толкованием.

Появление в современном лексиконе и научном обороте относительно новых терминов, которые получают достаточно большое распространение, но не всегда сопровождаются легальным определением и всесторонней теоретической разработкой, закономерно диктует предметный подход к изучению их содержания. Из предшествующего перечисления видно, что речь идет о широком списке понятий: «двойное экономическое» и «двойное юридическое» налогообложение, «международное налогообложение», «международное двойное налогообложение», — а также о других связанных с ними понятиях. Особое внимание привлекает в силу разных причин термин «международное двойное налогообложение». Упомянутый «Глоссарий ОЭСР» различает «внутреннее» и «международное» двойное налогообложение. «Внутреннее налогообложение» возникает тогда, когда сравнимые налоги взимаются в пределах федеративного государства самостоятельными налоговыми органами равного уровня, обладающими полномочиями. Так называемое «международное» обложение налогами указанный источник связывает с налогообложением в разных государствах: «Международное двойное налогообложение» возникает в случаях взимания сравнимых налогов в двух или более государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении того же облагаемого дохода или капитала, т.е. когда доход подлежит обложению налогом как в стране источника получения дохода, так и в стране резиденства лица, получающего данный доход». Кроме того, двойное налогообложение является «юридическим», когда одно и то же лицо облагается

---

<sup>2</sup> URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. См. также: Обзор ссылок российских судов на документы ОЭСР // Налоговый обзор. 2013. № 35 (353).

<sup>3</sup> Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. М. : Статут, 2015.

<sup>4</sup> Демин А. В. Указ. соч.

налогом дважды по поводу того же самого дохода более чем одним государством. Экономическое двойное налогообложение имеет место, если налог взимается более чем с одного лица в отношении одного и того же объекта<sup>5</sup>. Вместе с тем в цитируемом источнике отмечается, что в «традиционном плане» «международное налогообложение» относится к положениям соглашений, посвященных освобождению от двойного налогообложения, а в более широком смысле оно включает в себя национальное регулирование обложения налогами зарубежных доходов (глобального дохода) резидентов и внутренние доходы нерезидентов<sup>6</sup>.

Приведенные идеи, подходы и дефиниции оказались необычайно востребованными доктриной и практикой. Соответствующие представления зарубежных и отечественных авторов служат непосредственным подтверждением этого. В частности, ссылаясь на определение ОЭСР и обращаясь к «международному юридическому двойному налогообложению», Н. А. Соловьева квалифицирует его как обложение сравнимыми налогами в двух (или более) государствах одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за одинаковые периоды<sup>7</sup>. В. В. Семенихин воспринимает формулу, предложенную ОЭСР, в качестве общепринятого понимания анализируемого явления: «Двойное налогообложение представляет собой одновременное обложение одних и тех же доходов либо различными видами налогов в пределах одной страны, — так называемое экономическое двойное налогообложение, либо идентичным налогом в разных странах — международное двойное налогообложение»<sup>8</sup>. Позиция Л. В. Полежаровой также лежит в этом русле: «Международное двойное налогообложение — это взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта и за одинаковые периоды»<sup>9</sup>. «Основная цель договоров об избежании двойного налогообложения, — пишет она, — способствовать международной торговле и инвестированию путем уменьшения налоговых барьеров, препятствующих свободному международному обмену товарами и услугами. Облегчение налогового бремени стимулирует развитие торговли и инвестирования. При этом каждое государство, вовлеченное в международную торговлю, с точки зрения налогообложения выступает в двух качествах: в одних ситуациях государство осуществляет налогообложение доходов как страна местопребывания налогоплательщика, в других же ситуациях оно облагает налогом доходы как государство — источник дохода, получаемого нерезидентом»<sup>10</sup>. «Комбинированный» и схожий по сути, хотя и выраженный внешне чуть иначе, подход к определению находим у А. В. Толкушкина: «Двойное налогообложение (международное) — термин международного налогового права, означающий ситуацию, когда одновременно в двух или более странах одно и то же лицо рассматривается налоговым законодательством в качестве налогоплательщика или один и тот же объект рассматривается в качестве объекта налогообложения»<sup>11</sup>. Как видим, автор объединил два варианта двойного налогообложения — юридическое и экономическое, а также с помощью скобок обозначил синонимичность «международного» и двойного налогообложения. Строен и лаконичен взгляд румынского автора М. Ю. Раду, согласно которому «международное двойное налогообложение» означает непосредственное (прямое)

налогом дважды по поводу того же самого дохода более чем одним государством. Экономическое двойное налогообложение имеет место, если налог взимается более чем с одного лица в отношении одного и того же объекта<sup>5</sup>. Вместе с тем в цитируемом источнике отмечается, что в «традиционном плане» «международное налогообложение» относится к положениям соглашений, посвященных освобождению от двойного налогообложения, а в более широком смысле оно включает в себя национальное регулирование обложения налогами зарубежных доходов (глобального дохода) резидентов и внутренние доходы нерезидентов<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Glossary of Tax Terms // URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 12.08.2016).

<sup>6</sup> Glossary of Tax Terms.

<sup>7</sup> См.: 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.] ; рук. авт. кол. Н. А. Соловьева. М. : Инфотропик Медиа, 2015. 452 с.

<sup>8</sup> См.: Семенихин В. В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль // *Налоги*. 2014. № 29. С. 9.

<sup>9</sup> Полежарова Л. В. *Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации*. М. : Магистр: Инфра-М, 2014. С. 9.

<sup>10</sup> Полежарова Л. В. Указ. соч. С. 9.

<sup>11</sup> Толкушкин А. В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу РФ (части первой) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Статьи 1—29. Ст. 7.

обложение одинаковым налогом одних и тех же облагаемых объектов в течение одного и того же периода времени государственными органами разных стран<sup>12</sup>. Таким образом, при всех вариациях сохраняется элемент, отражающий принципиальную сущность налогообложения вообще, — взимание налога *конкретным государством*, т.е. не каким-либо иным образованием (международным органом или институтом), а органом государства. Следовательно, многократность обложения не меняет сути явления, а в понятии «международное двойное налогообложение», как видим, именно она и выступает главной характеристикой.

С точки зрения представлений о содержании понятия «международное налогообложение» целесообразно обратиться к некоторым из тезисов отдельных российских авторов. При этом нередко присутствует определенная «сбивчивость» позиций. В частности, А. И. Погорлецкий, не отрицая термин в принципе, считает наиболее удачным его определение как «финансовые (налоговые) последствия внешнеэкономической деятельности физических и/или юридических лиц, так и национальное законодательство, регулирующее внешнеэкономические операции»<sup>13</sup>. Как видно, в данном случае ставится знак равенства между «налогообложением» и последствием деятельности. Может быть, с хронологической точки зрения это и так, однако содержательная сторона двух явлений остается вне круга внимания, хотя основной акцент и делается именно на внешнеэкономической деятельности. Подобных взглядов относительно «международного налогообложения» придерживаются и зарубежные ученые (Р. Марта, К. ван Раад, Р. Дернберг). При этом на первый план ставится раздел на-

ционального налогового законодательства, касающийся внешнеэкономических операций резидентов данной страны<sup>14</sup>. Следует отметить, что представителям экономической науки вообще присущ широкий взгляд на «международное налогообложение», в которое включается предотвращение уклонения от уплаты налогов на государственном уровне, решение проблем налоговой дискриминации субъектов ВЭД, сравнительная характеристика условий налогообложения в различных странах, анализ процессов международной налоговой конкуренции и международной налоговой координации, а главное устранение двойного налогообложения. Действительно, все это имеет место в деятельности государств и частноправовых субъектов, но адекватной квалификацией перечисленного является не «международное налогообложение», а «международное сотрудничество в области налогообложения».

Буквальное прочтение обозначения «международное налогообложение», если подходить к нему строго, подразумевает прежде всего наличие неких «международных налогов». В этом плане А. И. Погорлецкий прав, когда признает, что в данном словосочетании встречаются два взаимоисключающих понятия «международный» и «налоги»<sup>15</sup>. Действительно, понятие «налог» в большей степени является «национальным». Подтверждение этому находим в энциклопедических изданиях США и Великобритании, которые трактуют «налог» как обязательные и регулярные платежи, денежные обязательства со стороны физических и юридических лиц по отношению к правительству<sup>16</sup>. Само понятие «налогообложение» (taxation) трактуется как «обложение налогом (налогами)», «взимание налогов»<sup>17</sup>. Толковый словарь

<sup>12</sup> Radu M. E. International double taxation // Procedia — Social and Behavioral Sciences. 2012. № 62. P. 403.

<sup>13</sup> Погорлецкий А. И. Международное налогообложение : учебник. СПб. : Изд-во В. А. Михайлова, 2006. С. 13.

См.: Дернберг Р. Международное налогообложение. М., 1997. С. 16.

<sup>14</sup> Погорлецкий А. И. Указ. соч. С. 14.

<sup>15</sup> См.: Encyclopedia Americana. New York, 1966. Vol. 26. P. 287 ; Encyclopedia Britannica. London, 1966. Vol. 26. P. 387 ; Law & Commercial Dictionary in Five Languages. St. Paul, 1985. Vol. II. P. 629.

Налоговый кодекс РФ (ст. 8, п. 1) под налогом понимает «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, ... в целях обеспечения деятельности государства и/или муниципальных образований».

<sup>17</sup> См., например: Малый академический словарь / ред.: А. П. Евгеньева. М., 1957—1960 ; Большой толковый словарь русского языка / ред.: С. А. Кузнецов. 1-е изд. СПб. : Нортинг, 1998 ; Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. М. : Русский язык, 2000 ; Англо-русский юридический словарь / ред. С. Н. Андрианов, А. С. Берсон [и др.]. М.: Руссо, 2003.

русского языка под редакцией Д. В. Дмитриева определяет «налогообложение» как «установленный законодательством государства или международными соглашениями порядок взимания налогов»<sup>18</sup>. Энциклопедический словарь экономики и права к «порядку взимания» добавляет еще и «процесс установления и взимания налогов в стране», «определение величины налогов и их ставок», а также «круг юридических и физических лиц, облагаемых налогами»<sup>19</sup>. «Юридический энциклопедический словарь», следуя за «Большой советской энциклопедией», термин «налогообложение» не приводит, а «налоги» определяет, как обязательные платежи, взимаемые государством с граждан и юридических лиц, для финансирования его расходов по выполнению задач и функций государства<sup>20</sup>. Однако в этом содержится несколько односторонний взгляд, так как налогообложение понимается как право государства в лице центральных или местных органов власти на обязательное взимание налогов. Между тем в понятие «налогообложение» входят и факторы, порождающие взимание налогов, и сами процедуры осуществления денежных платежей юридических и физических лиц в пользу государства и местных органов власти в виде процента от доходов или оценки имущества либо фиксированной суммы. Таким

образом, налогообложение — это широкое понятие, в котором комплексно учитываются не только налоги как инструмент и предмет управления, но и налоговые отношения в обществе, контроль за сбором налогов и финансово-налоговый аппарат. Налогообложение составляет неотъемлемую часть организации всей системы государства и общества, хозяйства, политики и права и т.д., входя в пределы осуществления государством и собственного территориального верховенства и независимости от власти иных государств.

Действующее международное право не закрепляет ограничений суверенитета и налоговой юрисдикции государств, за исключением того, что предусмотрено самими международно-правовыми принципами и нормами. Более того, согласно принципу уважения государственного суверенитета любое государство вправе выбирать наиболее соответствующую экономике налоговую систему, проводить свою налоговую политику, защищая свой суверенитет в налоговой сфере от посягательств других субъектов международного права. Именно поэтому, несмотря на происходящие процессы глобализации, интеграции и других форм международного экономического сотрудничества, налог все еще остается категорией национального права<sup>21</sup>. В свете приведенных соображений нет ос-

<sup>18</sup> Толковый словарь русского языка / ред.: Д. В. Дмитриева. М. : АСТ, 2003.

<sup>19</sup> Шестаков А. В. Экономика и право: Энциклопедический словарь. М. : Дашков и К, 2000.

<sup>20</sup> Большая советская энциклопедия. Третье издание. М. : Советская энциклопедия, 1974. Т. 17. С. 669 ; Юридический энциклопедический словарь. М. : Советская энциклопедия, 1984. С. 183.

<sup>21</sup> В специальной литературе в качестве «международных налогов» иногда называются два примера: «налог Тобина» (налог на валютные сделки и финансовые операции, предложенный в 1972 году Джеймсом Тобином — нобелевским лауреатом по экономике, который чаще называют «налогом Робин Гуда»), а также сбор на выбросы в атмосферу углеродов (international carbon tax). Как подчеркивается в публикациях, направленность их на резидентов экономически развитых стран лишает постановку вопроса о таких налогах всеобщего и обязательного характера и сужает круг субъектов, следовательно, ставит под сомнение международный характер (см.: URL: <http://uchebnik.online/nalogi-uchebniki/mejdunarodnoe-nalogooblojenie-problema-65174.html>; дата обращения: 10 сентября 2016 г.). Однако, думается, международная природа налога должна была бы состоять в другом — в согласовании государствами и обеспечении с помощью международно-правовых механизмов взимания соответствующих платежей на общие цели. К тому же это была лишь идея. Если же обратиться к современным попыткам ее воплощения, то Еврокомиссия ЕС несколько лет тому назад вспомнила об этом в связи с долговыми обязательствами «проблемных стран» еврозоны, которые наносили удар по евро. Было предложено обложить налогом финансовые сделки во всех (тогда 27) странах ЕС или хотя бы в 17 странах еврозоны: 0,1 % для сделок с акциями и облигациями и 0,01 % — для производных инструментов. Франция выступила с инициативой внедрения такого налога у себя, но расчеты показали, что потери от нововведения по ЕС в целом будут превышать поступления в три

нований, как подчеркивалось выше, категорию «международное налогообложение» считать приемлемой, хотя непреложно и то, что постановка вопроса о многократности налогообложения обусловливается именно международной экономической деятельностью.

В последнее время термин «международное налогообложение» стал рассматриваться в широком и узком понимании<sup>22</sup>. В первом случае речь идет об отношениях, связанных с обложением и взиманием государством налогов и иных аналогичных безвозмездных обязательных платежей с лиц, подпадающих под налоговую юрисдикцию данного государства. Это распространяется и на временно находящиеся на его территории иностранных физических и юридических лиц, и на доходы, получаемые гражданами и резидентами указанного государства из источников за его пределами. Что же касается широкого понимания «международного налогообложения», то наряду с уже обозначенным ранее предметом

его регулирования оно включает в себя также и взаимодействие налоговых органов различных государств, эффективные обмены информацией, противодействие международному уклонению от налогообложения и сотрудничество в налоговой сфере по другим вопросам, урегулированным двусторонними и многосторонними международными договорами<sup>23</sup>.

Есть исследователи, которые узкий и широкий смысл «международного налогообложения» понимают иначе. В частности, одни его рассматривают через призму источников национального налогового права, регулирующих «налоговые правоотношения, осложненные иностранным элементом»<sup>24</sup>. Другие связывают широкую трактовку «международного налогообложения» с международным налоговым правом и в рамках данного подхода включают в него как «внутригосударственные источники регулирования налоговых правоотношений, так и коллизионные нормы, отсылающие к налоговой юрисдикции других государств»<sup>25</sup>.

---

раза и что оно приведет к бегству инвесторов в другие страны. В частности, Великобритания предупредила о блокировании инициативы в ЕС (см.: URL: <http://ru.euronews.com/2012/01/09/opposition-mounts-to-financial-transaction-tax>; дата обращения: 13.11.2016). Изложенные подробности ярко демонстрируют, что и в этом случае о международной сущности налога все равно говорить не приходится — каждое государство, даже и при наличии акта органов ЕС, должно было бы устанавливать налог самостоятельно.

<sup>22</sup> См.: *Ларютина И. А.* Избегание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002 ; *Полякова В. В., Котляренко С. П.* Международное многократное налогообложение // *Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева.* М., 2004. С. 375 ; *Кучеров И. И.* Международное налоговое право // *Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина.* М., 2004. С. 626—627. Следует заметить в этой связи, что во многих западных университетах с соответствующими их школами права (Гарвард, Мичиган, Стэнфорд и др.) учебные курсы обозначаются как «International Tax» или «International Taxation» («международные налоги» или «международное налогообложение»).

<sup>23</sup> См.: *Абашидзе А. Х.* Введение // *Сорокина Е. Я.* Основы международного налогового права. М. : РУДН, 2000. С. 4—5.

<sup>24</sup> *Tixier C., Gest G.* Droit Fiscal International. P., 1985. P. 13.

<sup>25</sup> См.: *Ларютина И. А.* Избегание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 33. В данном случае мы не будем касаться замечаний, которые вызываются приведенными констатациями в части «регулирования правоотношений» или объединения «источников» и «норм», а также противопоставления «внутригосударственных» и «коллизионных» норм, как будто последние — в предлагаемом контексте — не могут являться правилами поведения, содержащимися во внутригосударственном праве (источниках права). Хотя приводимые формулировки и представляют свидетельства немалых существенных юридических «заблуждений» в опубликованных суждениях, речь должна идти о главной идее, присутствующей в них, — включении в массив международного налогового права одновременно международно-правовых и национально-правовых компонентов, с чем при квалификации рассматриваемого предмета как части международного экономического права согласиться никак нельзя.

Резюмируя изложенное, необходимо подчеркнуть, что, обращаясь к анализируемым понятиям «международного налогообложения» либо «международного двойного налогообложения», различные авторы пытаются дать свою интерпретацию предложенного, выявить те или иные стороны рассматриваемых понятий, но не подвергнуть критическому осмыслению правомерность существования того или иного термина и обоснования позитивного ответа на вопрос об объективности его «бытия». Так, повсюду в определениях международного двойного налогообложения присутствуют ссылки на налогообложение «более чем одним государством», «двумя или более странами». Именно этот фактор для исследователей и составляет основу категории «двойное налогообложение» в юридическом плане, а также ядра «международного двойного налогообложения». Учет изложенных ранее приведенных положений о разграничении трактовок «двойного налогообложения» с точки зрения внутреннего и внешнего факторов, равно как и отличий их сущности во внутригосударственной сфере (национальном праве) и международной сфере, безусловно, важен. Тем не менее явление «международности» в любом случае предполагает выход за рамки внутреннего правопорядка и экономики одного государства — гипотетическое существование «международного» налогообложения должно было бы означать обложение налогами в самой международной сфере и взимание «международных» платежей, а этого не происходит. Некоторую корректировку применительно к изложенным выкладкам по поводу понятия «международное двойное налогообложение» и его критики могли бы внести допущения, касающиеся, скажем, взимания таможенных пошлин, трактуемых в качестве разновидности налоговых платежей. В то же время и здесь отсутствует основной критерий для оправдания включения элемента «международный» в явление «налогообложение», поскольку таможенные пошлины опять-таки взимаются каждым государством отдельно, а не устанавливаются учрежденными государствами международным фискальным либо обладающим сходной компетенцией органом. Таможенные

тарифы и основанные на них таможенные пошлины есть функция и полномочие государства как такового. Наличие международных договоров, предназначенных упорядочивать международное сотрудничество государств в данной сфере, гармонизировать их национальные нормы и даже направлять сотрудничество по линии облегчения финансовой нагрузки на лиц, осуществляющих какую-либо внешне-торговую или инвестиционную деятельность, путем минимизации тарифов и т.п. (например, ГАТТ или соглашения, учреждающие интеграционные объединения), отнюдь не является препятствием для вышеозначенной квалификации.

На этом в доказывании не вполне надлежащих качеств клише «международное двойное налогообложение» можно было бы поставить точку, но есть еще один момент, который не позволяет считать перечень приведенных контраргументов исчерпывающим. Он связан с некоторыми специфическими институтами международно-правовой регламентации межгосударственного сотрудничества, которые способны внушить предположение о присутствии в современной жизни неких подобий «международных» инструментов налогообложения. В частности, нельзя не вспомнить о праве государств (и их граждан и юридических лиц) осуществлять деятельность на морских пространствах, расположенных за пределами государственной территории и территориального моря (например, в исключительной экономической зоне, на континентальном шельфе или в Международном районе морского дна в рамках содействия функционированию Международного органа по морскому дну, предусмотренного Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.). Существуют мнения о том, что в первом из перечисленных случаев якобы имеет место действие «функционального принципа» (или «функционального суверенитета»), а Международный орган по морскому дну наделяется «функциональной налоговой юрисдикцией»<sup>26</sup> над территорией Международного района.

Надо ли еще раз подчеркивать, что категория «налог» («фискальная» обязанность) есть порождение и отражение одновременно суве-

<sup>26</sup> См.: Ларютина И. А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. № 4 (44). С. 101.

ренитета, реализации власти и функций государства, с одной стороны, и особой правовой связи между лицом и государством — с другой; «юрисдикция» государства возникает вследствие распространения его власти на что-то или кого-то; «суверенные права» государства не есть сам суверенитет, но, безусловно, — это связанные или раскрывающие содержание суверенитета права. Категориальный аппарат Конвенции 1982 г. в этом отношении предельно точен и не дает оснований для двусмысленного толкования — все разделы, отведенные регулированию финансов, бюджета, фондов и т.д. Международного органа, оперируют конкретизированными понятиями: а) «установленные взносы членов Органа в соответствии с пунктом 2 «е» статьи 160»; б) «средства, получаемые Органом в соответствии со статьей 13 Приложения III в связи с деятельностью в Районе»; в) «средства, переданные Предприятием в соответствии со статьей 10 Приложения IV»; г) средства, заимствованные в соответствии со статьей 174; д) добровольные взносы членов или других субъектов; е) выплаты в компенсационный фонд в соответствии с пунктом 10 статьи 151, чьи источники должны быть рекомендованы Экономической плановой комиссией (ст. 171), а также «платежи Органу» в рамках распределения чистого дохода Предприятия» согласно статье 10 Приложения IV (ст. 172). Иные термины, схожие или эквивалентные обозначениям, используемым для налоговых сборов, отсутствуют. Красноречивыми являются и положения, формулирующие общие принципы определения статуса Района и его ресурсов: «1. Ни одно государство не может претендовать на суверенитет или суверенные права или осуществлять их в отношении какой бы то ни было части Района или его ресурсов, и ни одно государство, физическое или юридическое лицо не может присваивать какую бы то ни было их часть. Никакие притязания такого рода или осуществление суверенитета или суверенных прав и никакое такое присвоение не признаются. 2. Все права на ресурсы Района принадлежат всему человечеству, от имени которого действует Орган. Эти ресурсы не подлежат отчуждению» (ст. 137). Столь же ясны и правила, содержащиеся в Конвенции 1982 г., которые устанавливают режим отдельных объектов в других морских пространствах. Так, в исключительной экономической зоне

прибрежное государство имеет *исключительную юрисдикцию* над искусственными островами, установками и сооружениями, в том числе юрисдикцией в отношении таможенных, фискальных, санитарных и иммиграционных законов и правил...» (ст. 60). Характерно, что термин «налоговый» (или «фискальный») не встречается в анализируемом международном договоре больше нигде. В свете этого крайне любопытно, что же в нормах Конвенции послужило поводом для утверждений о «налоговой юрисдикции» Органа и, как можно догадаться, для обоснования так называемого «международного налогообложения»? Ответа на поставленный вопрос нет.

Подводя некоторые итоги, думается, что прилагательное «международное» в выражении «международное двойное налогообложение» является лишним — ведь речь идет о таких особых ситуациях в области налогообложения, которые хотя и возникают в ходе международных отношений, требующих межгосударственного согласования с целью их урегулирования нормами международного публичного или международного частного права, но подпадают под действие национального налогового законодательства. Суть же явления, которое выражается в повышенном налоговом бремени в результате функционирования различных правопорядков и налоговых систем государств, от числа фактов налоговых обложений не меняется. В то же время не стоит воспринимать сказанное лишь как деталь лингвистического порядка. Это не вопрос «вкусового» отношения к тому или иному термину, но принципиальная составляющая рассматриваемого предмета. Отрицание необходимости присутствия элемента «международное» в дополнение словосочетания «двойное налогообложение» имеет собственное значение постольку, поскольку встает дилемма: есть здесь основания говорить о налогообложении как международном явлении либо нет? Двойное налогообложение необоснованно выдается за элемент международной и даже международно-правовой действительности. На деле же в международной системе координат существует и обеспечивается ею иное — *избежание* двойного (многократного) налогообложения. Следовательно, включение в понятие «двойное налогообложение» прилагательного «международный» не выглядит оправданным ни с какой точки зрения.

К слову сказать, статья 232 Налогового кодекса РФ и конкретизирующие ее иные разделы НК и акты РФ оперируют лишь термином «двойное налогообложение», не используя ничего другого. Так, указанная статья, озаглавленная «Устранение двойного налогообложения», содержит положения относительно устранения двойного налогообложения налогом на доходы физических лиц и не использует ни категорию «международное налогообложение», ни понятие «международное двойное налогообложение». Не присутствует этот термин и в налоговом законодательстве других стран, экономическое сотрудничество с которыми у России развивается весьма интенсивно<sup>27</sup>.

Несмотря на то что в области международного-правового регулирования сотрудничества государств по налогообложению накоплена до-

вольно серьезная база научных исследований благодаря не только отечественным, но и зарубежным разработкам<sup>28</sup>, которые появились значительно раньше, чем в Советском Союзе, и тем более в Российской Федерации как самостоятельном субъекте международного права, возникшем сравнительно недавно, современное российское правоведение в этой части, думается, должно быть настроено более критически по отношению к анализу той или иной проблемы или явления в связи с оценками того, что сделано международными организациями, а также сопряжено с предшествующими этапами развития или значительными масштабами усвоения каких-либо результатов. Более пристальное рассмотрение термина «международное двойное налогообложение», как представляется, служит тому подтверждением.

#### БИБЛИОГРАФИЯ

1. Radu M. E. International double taxation // *Procedia — Social and Behavioral Sciences*. — 2012. — № 62.
2. Tixier C., Gest G. *Droit Fiscal International*. — P., 1985.
3. Vagts D. F. International Economic Law and the American Journal of International Law // *American Journal of International Law*. — Vol. 100. — 2006. — № 4.
4. Vogel K. et als. *United States Income Tax Treaties*. — 1995.
5. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. — М. : Статут, 2015.
6. Держберг Р. *Международное налогообложение*. М., 1997.
7. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2002.
8. Ларютина И. А. Международное налоговое право // *Московский журнал международного права*. — 2001. — № 4 (44).
9. Мартенс Ф. *О консулах и консульской юрисдикции на Востоке*. — СПб., 1873.
10. *Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина*. — М., 2004.
11. Погорлецкий А. И. *Международное налогообложение : учебник*. — СПб. : Изд-во В. А. Михайлова, 2006.
12. Полежаева Л. В. *Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации*. — М. : Магистр: Инфра-М, 2014.
13. Полякова В. В., Котляренко С. П. *Международное многократное налогообложение // Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева*. — М., 2004.
14. Семенихин В. В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль // *Налоги*. — 2014. — № 29.

*Материал поступил в редакцию 28 сентября 2016 г.*

<sup>27</sup> См.: Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2016 г.) // URL://www://https://zakon.uchet.kz/view/23380/ (дата обращения: 22.08.2016).

<sup>28</sup> См.: Vogel K. et als. *United States Income Tax Treaties*. 1995. О роли международных налоговых соглашений в формировании этапов международного экономического права см.: Vagts D. F. *International Economic Law and the American Journal of International Law // American Journal of International Law*. Vol. 100. 2006. № 4. P. 769—782.

## TO THE QUESTION OF THE CONCEPT "INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION"

**ANUFRIEVA Ludmila Petrovna** — Doctor of Law, Professor at the Department of International Law, Professor, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
lpanufrieva @msal.  
123995, Russia, Sadovaya-Kudrinskaya Street, 9

**PODCHUFAROVA Inna Vladimirovna** — PhD candidate at the Department of International Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
ipeshkova@mail.ru  
123995, Russia, Sadovaya-Kudrinskaya Street, 9

**Review.** *The article provides a critical review of the concept of "international double taxation" and raises a question of permissibility of its use in the science of international economic and international tax law.*

**Keywords:** *taxation, international law, international double taxation, double taxation avoidance, conceptual apparatus, definition, international agreements in the field of taxation, the Model Convention of the OECD, the OECD Glossary.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Radu M. E. International double taxation // Procedia — Social and Behavioral Sciences. — 2012. — № 62.
2. Tixier S., Gest G. Droit Fiscal International. — P., 1985.
3. Vagts D. F. International Economic Law and the American Journal of International Law// American Journal of International Law. — Vol. 100. — 2006. — № 4.
4. Vogel K. et als. United States Income Tax Treaties. — 1995.
5. Demin A. V. Princip opredelennosti nalogooblozhenija : monografija. — M. : Statut, 2015.
6. Dernberg R. Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie. M., 1997.
7. Larjutina I. A. Izbezhanie dvojnogo nalogooblozhenija i ukлонenie ot uplaty nalogov v mezhdunarodnom nalogovom prave : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2002.
8. Larjutina I. A. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo // Moskovskij zhurnal mezhdunarodnogo prava. — 2001. — № 4 (44).
9. Martens F. O konsulah i konsul'skoj jurisdikcii na Vostoke. — SPb., 1873.
10. Nalogovoe pravo Rossii : uchebnik dlja vuzov / otv. red. Ju. A. Krohina. — M., 2004.
11. Pogorleckij A. I. Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie : uchebnik.— SPb. : Izd-vo V. A. Mihajlova, 2006.
12. Polezharova L. V. Mezhdunarodnoe dvojnoe nalogooblozhenie: mehanizm ustraneniya v Rossijskoj Federacii. — M. : Magistr: Infra-M, 2014.
13. Poljakova V. V., Kotljarenko S. P. Mezhdunarodnoe mnogokratnoe nalogooblozhenie // Nalogovoe pravo : uchebnik / pod red. S. G. Pepeljaeva. — M., 2004.
14. Semenihin V. V. Ustranenie dvojnogo nalogooblozhenija po nalogu na pribyl' // Nalogi. — 2014. — № 29.