

## СУБЪЕКТЫ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ПОНЯТИЕ И ВИДЫ

Рассматривается понятие субъектов международного налогового права и их виды. Автор приходит к выводу о том, что субъектами международного налогового права являются участники международных налоговых правоотношений, наделенные субъективными юридическими правами и обязанностями и делит их на две группы: первичные и вторичные.

*Ключевые слова:* понятие ответственности, субъекты международного налогового права, виды субъектов, понятие ответственности в международном налоговом праве, первичные и вторичные субъекты.

E.Ch. Murzagaliev

## SUBJECTS OF RESPONSIBILITY IN INTERNATIONAL TAX LAW: NOTION AND TYPES

The author studies the notion of subject of international tax law and types of the subjects, comes to the conclusion that subjects of international tax law are participants of international tax relations that have subjective legal rights and responsibilities, and divides them into two groups: primary and secondary ones.

*Keywords:* notion of responsibility, subjects of international tax law, types of subjects, notion of responsibility in international tax law, primary and secondary subjects.

Понятие субъектов права в теории полностью распространяется и на международное право, несмотря на то, что последнее имеет некоторые особенности. Субъектами международного права являются участники международных правоотношений, наделенные субъективными юридическими правами и обязанностями. Последние обладают способностью самостоятельно участвовать в международных отношениях, непосредственно вступать в юридическое взаимодействие с другими субъектами.

Субъекты международного права делятся на две группы: первичные и вторичные. К первичной группе относятся государства, обладающие суверенитетом, нации и народы, борющиеся за свою независимость. Последние реализуют свое право на самоопределение. Эти две группы субъектов объединены в первичную группу, так как обладают общим признаком — суверенитетом. У государства — государственный, у нации и народа, борющегося за свою независимость, — национальный. Вторичная группа представлена международными организациями и государственноподобными образованиями. Особую группу субъектов международного права составляют юридические и физические лица.

*Государство как основной субъект международного налогового права.* Для государства как субъекта международного права характерны особые политико-юридические признаки — верховенство на своей территории и независимость в международных отношениях. В силу своей суверенности государство обладает правосубъектностью (*ipso facto*), т.е. в результате факта своего существования. Дееспособность государства

проявляется в участии его в международной договорной практике, в результате установления дипломатических и консульских отношений, вопросов членства в международных организациях.

Если рассмотреть данный вопрос применительно к Республике Казахстан, то объективным свойством международной правосубъектности Республики Казахстан является самостоятельная договорная практика.

Правосубъектность государства как субъекта международного налогового права определена Д.И. Филимоновым: «Государство является властным субъектом налогового права, имея при этом реальные потребности в формировании денежных ресурсов и интерес в постоянном их удовлетворении, создает определенные общественные связи, которые способствуют реализации этих интересов. Оно моделирует эти связи, основываясь на нормах финансового права, и порождает юридическое содержание налоговых правоотношений, которые впоследствии материализуются в конкретном поведении субъектов. Специальным признаком налоговых правоотношений является тот факт, что они всегда возникают по воле государства, в результате его одностороннего волеизъявления, и носят односторонне властный характер. Обязательство уплачивать государству налоги является односторонним и не обеспечено встречным со стороны государства обязательством выполнять какие-либо действия в отношении налогоплательщика в рамках конкретных правоотношений. Конечно, это безвозмездность в юридическом смысле, ведь, взимаемые государством налоги расходуются в определенной части на социальные, культурные и другие общегосударственные мероприятия.

Таким образом, государство в лице законодательного органа создает юридическую модель налоговой системы, принимая законы. Однако государство выступает еще и в ином качестве — оно взимает налоги, контролирует налоговые отношения, подкрепляя их принудительной силой. Для этого государство создает налоговую службу, входящую в структуру органов исполнительной власти, уполномоченную заниматься вопросами взимания и контроля за правильностью уплаты налогов» [1, с. 51].

*Международная налоговая правосубъектность наций и народов, борющихся за свою независимость.* Наличие этого первичного субъекта определено содержанием одного из основных принципов международного права — равенства и самоопределения народов. Генезис данного принципа определяется национально-освободительной борьбой народов мира. Устав ООН признал за правом народов на самоопределение общепризнанную норму международного права (п. 2, ст. 1, ст. 55).

В современных условиях рассматриваемый принцип наделяет народы и нации свободно, самостоятельно, без вмешательства извне определять свое политическое, экономическое, культурное и социальное развитие.

*Правосубъектность международных организаций в международном налоговом праве.* В мировой литературе международной ответственности организаций не уделялось серьезного внимания. Даже те, кто писал об этом, ограничивались узким кругом общих вопросов. В большинстве случаев дело сводилось к общей фразе о том, что международная организация может быть субъектом отношений ответственности. В юридической литературе этой теме посвящен небольшой раздел в книге Е.А. Шибаевой и М. Поточного [2, с. 92].

Как отмечает Е.А. Шибаева, «...международные организации первоначально не обладали качеством международной правосубъектности.

Оно появляется на определенном этапе развития организаций, международного права и международных отношений...» [3, с. 27].

В силу повышения роли международных организаций в современных условиях, по своей правовой природе организации являются субъектами международного права. Объем их правоспособности различен в зависимости от субъектного состава, масштаба деятельности, предмета регулирования. В области международно-налоговых отношений проблемные вопросы рассматриваются в рамках Организации объединенных наций (ООН), Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД), Комиссии ООН по транснациональным корпорациям, Организации американских государств (ОАГ), Организации экономического сотрудничества и развития, Андского пакта, ЕС и др. В 1946 г. согласно резолюции ЭКОСОС была создана Налоговая комиссия для оказания помощи в сфере государственных финансов и особенно их юридических, административных и технических аспектов. В 1956 г. создается Налоговый комитет Организации европейского экономического сотрудничества, который занялся разработкой новой типовой конвенции, с учетом интересов стран — членов ОЕЭС. И в 1963 г. была представлена Типовая конвенция об устранении двойного налогообложения доходов и капитала.

В рамках ООН налоговыми вопросами занимается Совет по налоговым вопросам, а также, частично, Комитет ООН по транснациональным корпорациям. ООН также внесла большой вклад в разработку проектов по оказанию помощи странам, проводящим рыночные реформы, в том числе в налоговой сфере.

Наиболее важным достижением ООН в области международного налогообложения является создание Мирового Налогового Кодекса. Документ в форме «Основ Мирового Налогового Кодекса» был разработан и опубликован в 1993 г. Его авторами являются специалисты Гарвардского университета — Уорд М. Хасси и Дональд С. Любик. Кодекс состоит из 591 статьи, к нему имеются комментарии.

Одной из главных задач является создание Международной налоговой организации. Этот орган будет находиться под эгидой ООН и будет правомочен собирать информацию, касающуюся налогов, из около 200 стран мира, входящих в Организацию объединенных наций, и разрабатывать меры пресечения бегства налогов в оффшорные зоны и другие вопросы, которые требуют разрешения в мировом масштабе, а в частности: обмен информацией о нарушениях налогового законодательства юридическими и физическими лицами; взаимодействие по вопросам проведения мероприятий, направленных на предупреждение, выявление и пресечение нарушений налогового законодательства; представление соответствующим образом заверенных копий документов, связанных с налогообложением юридических и физических лиц; обмен информацией о национальных налоговых системах, об изменениях и дополнениях налогового законодательства, а также методических рекомендациях по организации борьбы с нарушениями налогового законодательства; обмен опытом по созданию и обеспечению функционирования информационных систем, используемых в борьбе с нарушениями налогового законодательства; осуществление координации деятельности по вопросам, возникающим в процессе сотрудничества, включая создание рабочих групп, обмен представителями и обучение кадров; проведение научно-практических конференций и семинаров по проблемам борьбы с нарушениями налогового законодательства.

Региональное налоговое сотрудничество является важным звеном мирового процесса гармонизации налоговых систем различных государств. В нашем регионе, например, с учетом сложившихся экономических взаимоотношений, развитие такого сотрудничества происходит под эгидой Содружества независимых государств. Первые шаги были сделаны, заключено Соглашение между правительствами государств-участников Содружества независимых государств о согласованных принципах налоговой политики (Москва, 13 марта 1992 г.), в котором Стороны обязуются проводить согласованную налоговую политику на основе унификации принципов и правил налогообложения и применять единый перечень основных налогов, затрагивающих интересы всех входящих в Содружество государств с тем, чтобы обеспечить заинтересованность в инвестиционной и других формах финансово-хозяйственной деятельности на территории всех государств-участников Содружества независимых государств. Заключение этого Соглашения в рамках СНГ позволило определить для Республики Казахстан первоочередное направление в международном налоговом сотрудничестве. Так, 15 мая 1992 г. в г. Ташкенте, в соответствии с вышеназванным Соглашением, был совершен Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, в котором государства-участники Содружества договорились использовать между собой и с третьими странами единую типовую форму Соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества [1, с. 62-70].

Кроме того, между странами СНГ заключено большое количество двусторонних соглашений по налоговым вопросам: об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов, об обмене налоговой информацией, о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства, о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ), по вопросам взимания НДС и т.д.

Глобализация коммерческой деятельности сделала одной из первоочередных задач налоговую гармонизацию-координацию национальных налоговых политик, сближение уровней налогообложения, способов определения налоговой базы, характера предоставляемых налоговых льгот. Концепция налоговой глобализации возникла в результате развития европейской экономической интеграции. В ЕС проблемам налогообложения уделяется большое внимание. Одним из основных направлений деятельности ЕЭС было устранение между государствами-членами препятствий свободному движению лиц, услуг и капиталов.

В настоящее время проводится колоссальная работа по гармонизации и унификации налоговых систем европейских стран.

*Международная налоговая правосубъектность государственноподобных образований.* В международном праве к государственноподобным образованиям относились «вольные города», такие, как Западный Берлин, и, в настоящее время, Ватикан. В связи с созданием единой Германии Западный Берлин, как субъект международного права, ныне не существует. Ватикан, как субъект международного права, определяется Соглашением с Италией 1984 г. Его именуют государством-городом. Ватикан принимает участие в международных отношениях, поддерживая внешние связи со многими государствами, является участником многосторонних конвенций по разным вопросам.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что понятие субъектов в теории международного права полностью распространяется и на международное налоговое право, несмотря на то, что последнее имеет некоторые особенности. Субъектами международного налогового права являются участники международных налоговых правоотношений, наделенные субъективными юридическими правами и обязанностями. Они обладают способностью самостоятельно участвовать в международных экономических отношениях; непосредственно вступать в юридическое взаимодействие с другими субъектами; обладают независимостью, за исключением физических и юридических лиц.

#### Список использованной литературы

1. Филимонов Д.Н. Правовое регулирование актуальных проблем международного налогообложения: автореф. ... канд. юрид. наук / Д.Н. Филимонов. — Алматы, 2002.
2. Шибаева Е.А. Правовые вопросы структуры и деятельности международных организаций / Е.А. Шибаева, М.С. Поточный. — М., 1988.
3. Шибаева Е.А. Право международных организаций / Е.А. Шибаева. — М.: Междунар. отношения, 1986.

#### Referenses

1. Filimonov D.N. Pravovoe regulirovanie aktual'nykh problem mezhdunarodnogo nalogooblozheniya: avtoref. ... kand. yurid. nauk / D.N. Filimonov. — Almaty, 2002.
2. Shibaeva E.A. Pravovye voprosy struktury i deyatel'nosti mezhdunarodnykh organizatsii / E.A. Shibaeva, M.S. Potochnyi. — M., 1988.
3. Shibaeva E.A. Pravo mezhdunarodnykh organizatsii / E.A. Shibaeva. — M.: Mezhdunar. otnosheniya, 1986.

#### Информация об авторе

*Мурзагалиев Ердоc Чарипович* — старший преподаватель, кафедра международного права, Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева, Казахстан, г. Астана, e-mail: erdos.murzagaliev@mail.ru.

#### Author

*Murzagaliev Erdos Charipovich* — Senior instructor, Chair of International Law, Eurasian National University named after L.N. Gumilev, Kazakhstan, Astana, e-mail: erdos.murzagaliev@mail.ru.