



P.T. АБДУЛЛАЗАДЕ

*Преподаватель кафедры международного публичного
право Бакинского госуниверситета*DOI: <https://doi.org/10.62130/QULF4588>

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

РЕЗЮМЕ

Возрастающая степень взаимосвязанности мира требует координации усилий государств в сфере налогообложения, прежде всего в рамках международных организаций и интеграционных объединений. Такая необходимость возникает, в частности, из-за того, что процессы углубления интеграции государств, особенно на региональном уровне, сопровождаются динамичным развитием и гармонизацией налогов, а гармонизация налогов, в свою очередь, предполагает унификацию налоговых систем государств.

В этих условиях вопрос создания национальной налоговой системы уже не является чисто внутренним аспектом государств, он приобретает все большее международное значение в процессе углубления интеграции. Следовательно, любая попытка государств разработать эффективную модель национальной налоговой системы без учета международных достижений в этой сфере обречена на провал. На данном этапе развития остро стоит вопрос поиска, прежде всего, механизма устранения налоговых барьеров для международного движения товаров, услуг и капитала.

Современный этап развития человечества характеризуется тенденцией, которая в доктрине получила название «Глобальная налоговая реформа». В рамках этой глобальной реформы идет процесс ужесточения не только национального законодательства государств, но и международных налоговых правил и процедур, совершенствуется международно-правовая база в сфере налогообложения.

Целью исследования является анализ различных аспектов глобальной налоговой реформы, процессов гармонизации и унификации налоговых систем государств и их влияния на формирование международно-правовых норм и принципов в сфере налогообложения.

Достижение данной цели осуществляется путем решения ряда задач: исследовать основные понятия, используемые в международных соглашениях о налогообложении, а также принципы, используемые в налогообложении; рассмотреть различные аспекты суверенитета и территориального верховенства государств, выступающие основой налогообложения.;

В частности, в связи с тем, что процессы углубления интеграции государств, особенно на региональном уровне, сопровождаются динамичным развитием и гармонизацией налогов, а гармонизация налогов

Ключевые слова: реформа, налогообложение, интеграция

В настоящее время государства все чаще становятся участниками отношений, связанных с международным налогообложением, когда выясняется вопрос о правомерности взимания государством налогов с доходов/имущества (или объектов налогообложения) иностранных граждан (как резидентов с объектами налогообложения за грани-

цей, так и нерезидентов с объектами налогообложения на территории государства).

Поскольку налоговый суверенитет, которым государства обосновывают свое право осуществлять налогообложение в силу различного рода критериев (например, осуществление деятельности через постоянное представительство), продолжает играть решающую роль,



проблемы международного двойного налогообложения и международного уклонения от уплаты налогов остаются актуальными и затрагивают интересы всех государств.

Международное двойное налогообложение и международное уклонение от уплаты налогов происходят из-за различий в налоговых законах государств. В этих законах закрепляется право государства взимать налоги, определяются границы налоговой юрисдикции, правила налогообложения. В силу того, что каждое государство стремится защитить свой налоговый суверенитет, указанные проблемы невозможно решить в одностороннем порядке. Требуется комплексный подход к изучению имеющихся у государств способов предотвращения или устранения двойного налогообложения, выявления и пресечения практики уклонения от уплаты налогов, а также разработка предложений более эффективного разрешения таких проблем.

Существенную помощь в данном случае может оказать международное налоговое право, объединяющее юридические нормы (международные и внутренние) в сфере международного налогообложения. Государства в силу наличия у них корыстного интереса (а именно - пополнение государственного бюджета) в пресечении международного уклонения от уплаты налогов, дают согласие принимать во внимание не только правовые нормы, но и идеи, а также следуют документам, не носящим в большинстве своем обязательного характера с юридической точки зрения, однако способствующим достижению поставленной задачи. С другой стороны, государствам приходится считаться и с принципом справедливости, являющимся атрибутом международного налогового права, который не позволяет перекладывать на остальных налогоплательщиков, у которых отсутствует возможность уклониться от уплаты налогов, налоговое бремя избежавших налогообложения лиц. Для достижения справедливости в налоговой сфере государства стремятся предотвратить возможности многократного налогообложения одних и тех же лиц или доходов [10].

Несмотря на то, что обе указанные выше проблемы получили распространение сравнительно недавно (точнее – после второй мировой войны), на данный момент благодаря изысканиям западных исследователей в области налогов (например, Ф. Бейкера, О. Бюлера, А. Кнечтла, К. ван Раада, К. Фогеля) накоплен значительный материал, объединяющий знания по вопросам международного налогообложения, опыт государств в разрешении различного рода проблем международного налогообложения (в том числе проблем двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов).

Если на Западе опыт сотрудничества государств по налоговым вопросам, доктрины налогообложения индивидов и компаний рассматриваются в трудах ученых, посвященных международному налоговому праву¹, то в Азербайджане, несмотря на наличие обширного нормативно-правового материала в сфере международного налогообложения, научное обоснование и разработка такой отрасли, как международное налоговое право, запаздывают. В настоящее время российская юридическая наука уделяет внимание, как правило, лишь отдельным аспектам международного налогообложения; в качестве

Анализ научной литературы по вопросам налогообложения, имеющейся в мире, свидетельствует о том, что весьма незначительная ее часть ориентирована на решение проблем международного налогообложения.

Как правило, такие проблемы международного налогообложения, как двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов, которые выступают либо как самостоятельный объект исследования, либо рассматриваются наряду с другими налоговыми вопросами, изучаются российскими учеными строго в рамках правовой системы России, часто исключительно с экономической, а не юридической точки зрения, в отрыве от концепций, получивших свое развитие с момента возникновения таких проблем и нашедших закрепление как в трудах известных на Западе ученых, так и в решениях международных судов.



Если же авторы касаются отдельных концепций международного налогообложения (как правило, имеющих место в право-применительной практике), все это дается весьма сжато и без оценки возможностей их использования в Азербайджан [11].

Например, в настоящее время имеется значительное количество работ, в том числе диссертационных исследований (как на русском языке, так и на иностранных языках), посвященных определению понятия, признаков, способов уклонения от уплаты налогов, а также ответственности за уклонение от уплаты налогов. При этом в основном рассматриваются вопросы уклонения от уплаты налогов внутри государства. Однако недостаточно изучены возможности государств в противодействии практике международного уклонения от уплаты налогов, не дано анализа такого рода практики.

Для Азербайджана, заинтересованной в поиске дополнительных источников доходов, учет мировых знаний и опыта в сфере международного налогообложения, нашедших свое отражение в международном налоговом праве, может способствовать разработке концепций более эффективного сотрудничества в международном налогообложении, когда российская сторона будет оценивать возможные последствия передачи прав по налогообложению определенных видов дохода другому договаривающемуся государству.

Учет таких знаний необходим и самим налогоплательщикам, которые могут заранее определить позицию зарубежного государства, его судебных и налоговых органов по тому или иному вопросу, связанному с международным налогообложением. Опыт других государств может оказать значительную помощь и в процессе совершенствования действующего законодательства АР, особенно если речь идет о необходимости точного определения терминов, используемых в налоговых соглашениях, и в правоприменительной практике, в частности, при применении и толковании судами международно-правовых норм, касающихся налогообложения, при ре-

шении вопроса о возможности применения норм внутреннего права для налогообложения, например, нерезидентов АР.

Эти и некоторые другие обстоятельства обусловили актуальность рассматриваемых проблем и выбор темы разработать вопросы дальнейшего совершенствования теории международного налогового права, рассмотреть возможности использования опыта государств в международном налогообложении Россией для защиты своих интересов и интересов ее налогоплательщиков, а также предложить более действенные способы разрешения проблем международного двойного налогообложения и международного уклонения от уплаты налогов [16].

В процессе создания теоретической основы и понятийного аппарата диссертации был изучен значительный объем нормативно-правового материала, на основе которого сделаны выводы, были исследованы научные идеи как отечественных, так и зарубежных специалистов в области общей теории права, международного публичного права, международного частного права, финансового права: С.С. Алексеева, М.М. Богуславского, Я. Брунли, А.В. Брызгалина, А.Б. Венгерова, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, М.Д. Загряцкова, С.В. Запольского, В.А. Кашина, А.Н. Козырина, Ю.М. Колосова, М.И. Лазарева, Д.Б. Левина, Р.З. Лившица, В.И. Лисовского, И.И. Лукашука, Л.А. Лунца, Ф.Ф. Мартенса, В.С. Нерсисянца, Л. Оппенгейма, НА. Падейского, С.Г. Пепеляева, Е.А. Ровинского, Г.П. Толстопятенко, Л. Фридмэна, Н. Чешира, В.М. Чхиквадзе, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой, Ц.А. Ямпольской и других. Также были рассмотрены и проанализированы положения и выводы, представленные в трудах западных ученых в области международного налогового права на иностранных языках, поскольку на русском языке отсутствует литература по вопросам теории международного налогового права. Среди таких ученых диссертант считает уместным выделить: Ф. Бейкера (Ph. Baker), О. Бюлера (O. Buhler), Ж. Далимье (G. Dalimier), П. Деперона (P. Deperon), Р. Дерн-



берга (R. Doernberg), М. Кретъена (M. Chretien), М. Кэррола (M. Carrol), А. Кнечтла (A. Knechtle), Р. Марту (R. Martha), К. ван Раада (C. van Raad), Ж.-М. Ривье (J.-M. Rivier), Э. Селигмана (E. Seligman), А. Тиалати (A. Tialati), Ж. Тиксье (G. Tixier), К. Фогеля (K. Vogel) [12, 14].

В силу различных причин, среди которых можно назвать двойственную природу источников международного налогового права, исследователи в области налогов изучают только отдельные вопросы международного налогообложения, не уделяя должного внимания теории международного налогового права, его сущности, юридическому содержанию, предмету и роли в разрешении проблем международного налогообложения. Большинство имеющихся работ зарубежных авторов по вопросам теории международного налогового права носят фрагментарный характер или посвящены изучению практики отдельно взятого государства без учета имеющегося мирового опыта в сфере международного налогообложения [1]. Примерами в данном случае могут быть труды следующих исследователей в области налогов: совместная работа Ж. Керогуса и Ж. Тиксье [3].

Автор попытался показать наличие обширного нормативно-правового материала в области международного налогообложения, мировых знаний о различных проявлениях налоговой юрисдикции государства, особенности международных налоговых отношений, в которых участвуют не только государства в лице их налоговых органов, но и налогоплательщики, а также проанализировать практику различных государств по вопросам международного налогообложения. По мнению автора работы, в России должна быть в первую очередь разработана теоретическая база всех имеющихся в настоящее время проблем международного налогообложения, основные направления которой представлены в данном диссертационном исследовании [4].

В статье впервые для азербайджанской науки предложены взгляды на то, что представляет собой международное налоговое

право, на особенности его субъектов, исследованы способы воздействия на отношения, связанные с международным налогообложением, а также различные имеющиеся в настоящее время концепции международного налогообложения, в том числе касающиеся международного двойного налогообложения и международного уклонения от уплаты налогов. Дальнейшее изучение таких концепций и исследование возможностей их использования в рамках правовой системы России должно способствовать более эффективному реагированию российской стороны на различного рода проблемы международного налогообложения, а также обеспечению защиты прав российских граждан и компаний, осуществляющих деятельность или имеющих имущество за границей [5].

Разрешению проблемы международного двойного налогообложения может способствовать и более эффективное использование процедуры взаимного согласования и процедуры арбитража для достижения общего толкования налоговых соглашений с учетом административной и судебной практики государств [6].

Разработанные автором положения, новые для российской науки, обогащают теорию налогообложения, могут служить обоснованием правомерности осуществления государством налогообложения иностранных лиц. Отсутствие должного внимания к вопросам регулирования международных налоговых отношений оказывает негативное воздействие на процессы обеспечения интересов российских налогоплательщиков и России в целом. Это обуславливает необходимость диссертационное исследование предложения и выводы, сделанные автором на основе сравнительного анализа отобранных материалов, могут быть использованы при формировании общих концептуальных подходов к дальнейшему изучению проблем международного налогового права и разработке механизмов их реализации, а также в учебном процессе в рамках курса «Налоговое право России», а также спецкурса «Основы международного налогового права» [7].



Накопленный другими государствами опыт противодействия международному двойному налогообложению и международному уклонению от уплаты налогов может быть востребован как при совершенствовании внутреннего законодательства России, так и при заключении налоговых соглашений с иностранными государствами.

Основные положения и выводы диссертационного исследования были использованы российским отделением Международной Налоговой Ассоциации (Рос-ИФА) для ознакомления исследователей в области международного налогообложения, а также при подготовке и проведении обще-российской научно-практической конференции, посвященной совершенствованию российского законодательства по вопросам уклонения от уплаты налогов. На этой конференции диссертантом был представлен доклад с указанием возможных способов совершенствования законодательства РФ (как уголовного, так и налогового) на основе заимствования положительного опыта зарубежных государств в

Актуальность темы диссертационного исследования. Активно осуществляемая во второй половине XX в. интеграция, в особенности затронувшая экономическую сферу, обеспечившая свободное движение капиталов, товаров, услуг и рабочей силы, выдвинула в качестве одной из первоочередных задач — совершенствование международно-правового регулирования сотрудничества государств по налоговым вопросам.

Количество заключаемых двухсторонних международных договоров по налоговым вопросам имеет тенденцию к росту. Всего в мире только двухсторонних соглашений об избежании двойного налогообложения заключено более 2,5 тыс. При этом соглашениями охвачены страны практически всех континентов. Азербайджаном за период с 1992 г. по настоящее время заключено 80 соглашений об избежании двойного налогообложения.

Расширение практики заключения международных соглашений по налоговым вопросам, появление типовых моделей соглашений

об избежании двойного налогообложения, разработанных международными организациями, а также проекта мирового налогового кодекса, дает основание некоторым авторам утверждать, что сформировалось международное налоговое право или, по крайней мере, его основы. Между тем констатировать факт формирования международного налогового права сегодня представляется преждевременным.

Характерной особенностью большинства действующих на сегодняшний день многосторонних налоговых соглашений является то, что они, как правило, заключены в рамках региональных политико-экономических союзов -ЕС (Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения 1979 г., Конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой (уточнением размеров) прибыли ассоциированных предприятий 1990 г.), СНГ (Соглашение о согласованных принципах налоговой политики 1992 г.), ранее - СЭВ (Соглашение об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц 1977 г. и Соглашение об устранении двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц 1978 г.).

В научной литературе внимание вопросам правовой природы международных налоговых отношений, регулирования международного сотрудничества в налоговой сфере, предоставления налоговых льгот, унификации и гармонизации налогового законодательства стали уделять начиная с 60-х годов прошлого века. Примерно на это время приходится активизация международного сотрудничества в налоговой сфере, выработка унифицированных методологических подходов к заключению налоговых соглашений, содержащихся, в частности, в Типовом налоговом соглашении Британского содружества наций 1964 г., Типовом проекте об устранении двойного налогообложения при взаимоотношениях стран, входящих в Андский пакт, 1971 г., Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) об избежании



нии двойного налогообложения 1977 г., Модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения 1980 г., Типовом соглашении об избежании двойного налогообложения СНГ 1992 г.

Большинство государств-членов ЕС при заключении двухсторонних налоговых соглашений ориентируются на Модельную конвенцию об избежании двойного налогообложения, разработанную ОЭСР. Разработку типовых конвенций об избежании двойного налогообложения практикуют и отдельные государства, в частности, США, Россия.

Одной из главных проблем в налоговой сфере, решение которой выносится на межгосударственный уровень, остается двойное налогообложение. Возникновение двойного налогообложения обусловлено суверенным правом государств устанавливать и взимать налоги с доходов субъектов налогообложения, где бы эти доходы не были получены.

Применение односторонних мер, ограничивающих двойное налогообложение, как и различных критериев определения налоговой юрисдикции, не приводит к решению проблемы в целом.

Осознание того, что внутригосударственные меры решить проблемы двойного налогообложения в той мере, какая необходима для эффективного международного экономического сотрудничества (особенно в условиях расширения экспорта капиталов и инвестиционных процессов), не могут, потребовало от государств совместного поиска путей решения этой проблемы на международном уровне. Как отмечали Е.А. Ровинский и А.М. Черепакин, «переход от односторонних действий отдельных стран к межгосударственным отношениям, основанным на взаимных обязательствах, означал превращение двойного налогообложения из объекта воздействия внутринационального права в объект международно-правовых отношений, а содержащиеся в специальных международных актах нормы, регулирующие их, образовали . новый международно-правовой институт по предотвращению двойного налогообложения» [8].

Значение соглашений об избежании двойного налогообложения состоит в том, что полное или частичное освобождение от налогообложения доходов субъектов налогообложения государства, как правило, связывают с наличием таких соглашений. По своей сути такие соглашения являются собственно соглашениями о предоставлении налоговых льгот.

В целом соглашения об избежании двойного налогообложения доходов являются комплексными международно-правовыми актами, включающими в себя нормы, касающиеся налогообложения доходов (прибыли), получаемых физическими и юридическими (корпоративными) лицами от различных видов предпринимательской или профессиональной деятельности. При этом такие соглашения распространяются исключительно на прямые налоги. Международное же сотрудничество в сфере косвенных налогов не столь широко распространено, и недостаточно освещено в научной литературе.

Значительное количество соглашений, в которых затрагиваются налоговые вопросы, предполагает необходимость их систематизации и классификации. Предлагаемые рядом автором классификации неполны и не учитывают всего многообразия налоговых соглашений [9].

Анализ соглашений по налоговым вопросам свидетельствует об отсутствии унифицированного терминологического аппарата, используемого при заключении налоговых соглашений. Очевидным примером в этом отношении является толкование понятия «постоянное представительство», используемого в соглашениях об избежании двойного налогообложения. В настоящее время одним из способов устранения разночтений в толковании налоговых терминов является заключение соглашений об избежании двойного налогообложения на языках договаривающихся сторон и на английском языке и придание англоязычному тексту преимущества при толковании соглашений. Снимая проблему в двусторонних отношениях, подобный подход не со-



действует ее решению на универсальном уровне. Очевидно, что в данном случае необходима унификация в международном масштабе.

Как свидетельствует анализ работы по сближению (унификации и гармонизации) в сфере налогообложения, существенных результатов в данном вопросе добились государства в рамках ЕС. Вне рамок политико-экономических союзов и объединений процесс сближения налогового законодательства, как правило, малоэффективен или даже, вероятно, невозможен.

Одним из неразрешенных остается вопрос правового регулирования межгосударственной налоговой конкуренции, осуществляемой через оффшорные юрисдикции. Как свидетельствует практика, именно через оффшорные зоны уводятся от налогообложения прибыли и сверхприбыли, получаемые крупными предпринимательскими структурами. Принимаемые международными организациями, главным образом ОЭСР, меры по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции приводят к ужесточению в оффшорах налогового законодательства, но не обеспечивают решения проблемы. Одним из шагов в данном направлении явилось бы принятие международно-правового акта универсального характера, устанавливающего на межгосударственном уровне правила налоговой конкуренции.

При написании работы автор использовал известных ученых, специалистов по международному праву, а также работающих в смежных отраслях знаний, изучающих те или иные аспекты проблемы, являющейся предметом диссертационного исследования. В числе других были использованы работы Л.П. Ануфриевой, С.В. Бахина, И.П. Блищенко, М.М. Богуславского, А.В. Брызгалина, Г.М. Вельяминова, Д.В. Винницкого, Л.Н. Галенской, В.А. Кашина, И.И. Кучерова, И.И. Лукашука, С.А. Малинина, Т.Н. Нешатаевой, С.Г. Пепеляева, А.В. Перова, Н.Г. Скачкова, Е.Я. Сорокиной, Г.П. Толтопятенко, Г.И. Тункина, О.А. Фоминой, Д.Г. Черника, С.В. Черниченко и др.

Из зарубежных авторов использованы работы П. Ваттела, П.-М. Годме, Р. Дернаберга, Ж.-П. Жарневица, Н. Маттсона, К. Мессере, Р. Пальссона, Э. Селигмана, Ж. Тэксье, Б. Терра, Л. Тротоба и др.

Теоретические основы работы и выводы, содержащиеся в диссертации, кроме работ вышеуказанных авторов основаны на изучении нормативно-правовых актов, прежде всего Устава ООН, международных соглашений по налоговым вопросам, международных соглашений по вопросам международного сотрудничества в экономической и других сферах, Заключительного акта Совецания по безопасности и сотрудничеству в Европе, Единого европейского акта, международно-правовых актов СНГ по вопросам, относящимся к теме диссертационного исследования, документов и решений региональных межправительственных организаций, а также конституций и иных законодательных актов различных государств. Также были рассмотрены и проанализированы отдельные положения модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения 1980 г., модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1977 г., Типового соглашения об избежании двойного налогообложения СНГ 1992 г. государственной налоговой конкуренции.

Одним из способов борьбы с оффшорными юрисдикциями является заключение соглашений об избежании двойного налогообложения и о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства. При этом представляется необходимым заключать указанные соглашения одновременно либо в обязательном порядке включать в них положение об обмене информацией и сотрудничестве по вопросам соблюдения налогового законодательства в соглашения об избежании двойного налогообложения.

Типовые соглашения об избежании двойного налогообложения доходов, ни заключенные Азербайджана соглашения по данному вопросу (за исключением соглашения с Бразилией) не содержат нормы, регулирующей



налогообложения доходов, полученных в оффшорных юрисдикциях. Отсутствие такой нормы в соглашениях об избежании двойного налогообложения способствует уходу от налогообложения значительного дохода оффшорных компаний, поддержке существования оффшорных зон. Принимая во внимание данное обстоятельство, представляется необходимым внести, путем подписания протоколов, во все ранее заключенные Россией соглашения об избежании двойного налогообложения норму, регламентирующую налогообложения оффшорных доходов.

Актуальность темы обусловлена необходимостью с научных позиций показать особенности процессов кодификации, гармонизации и унификации норм российского налогового правового регулирования, выделив важность национальных законотворческих мероприятий, сопряженных с выявлением сущности объединенных усилий публичной власти в направлении «конструктивного и эффективного единообразия» налогово-правовых режимов.

Вопросы кодификации и гармонизации налогового законодательства опосредуют процессы развития системы налогов, поскольку эффективность налоговой системы Азербайджанпа и других государств зависит от единообразия и современных мировых стандартов правовых понятий, используемых в юридической регламентации финансовой, банковской, бюджетной, налоговой деятельности. Процесс кодификации в области налогов и сборов происходит под воздействием следующих факторов: Диалоговые режимы государств все активнее влияют на торговлю, инвестиции, рынок финансовых услуг, страхование; 2) налоговое законодательство «восполняет пробелы» правового регулирования предпринимательства; 3) налоговые нормы являются юридическим выражением экономических механизмов управления товарными, инвестиционными, конкурентными отношениями. В настоящее время основные понятия и институты налогового законодательства государств испытывают на себе влияние процессов унификации и гармонизации.

Государства, с одной стороны заинтересованы, а с другой стороны, «вынуждены» придерживаться общих тенденций сближения налогово-правовых режимов как участники Всемирной торговой организации (ВТО), как члены Международного валютного фонда (МВФ), действующие в рамках универсальных международных конвенций по предотвращению легализации (отмыванию) незаконно полученных доходов, по контролю за международными оффшорными финансовыми центрами, по надзору за международной банковской деятельностью, по противодействию терроризму и коррупции.

Кодифицированные и гармонизированные правовые понятия в сфере налогов и сборов, с точки зрения международного налогообложения, как правило, адекватны проверенным практиков общепризнанным подходам в конкретной сфере налогов и сборов. На практике это способствуют ясности взимания налогов и сборов с коммерческих организаций различной национальной принадлежности и стабильности норм в правовой системе государства. Налоговая система, обеспечивая аккумуляцию свободных денежных средств хозяйствующих субъектов и физических лиц, вовлекает их в официальный денежный и товарный оборот, выступая механизмом межотраслевого и межрегионального перераспределения денежного капитала. Особая сложность взимания налогов с доходов с коммерческих организаций обусловлена многообразными и комплексными финансовыми операциями организаций с использованием современных деловых правил, новейших технологий, информационных и учетных систем, новых договорных форм и коммерческих обычаев мирового имущественного оборота.

Актуальность темы обусловлена тем, что процессы кодификации и гармонизации налоговых норм требуют особого внимания ввиду неполноты учета законодателем влияния общепризнанных мировых норм на российское налоговое законодательство. Юридическая четкость и экономическая обоснованность гармонизированных положений в сфере налогообложения способствует, в частности:



1)устранению негативных последствий «умышленной» минимизации показателей балансовой прибыли; 2)исключению условий создания искусственных расходов юридических лиц; 3)предотвращению направления банковских средств в «специализированные» дочерние структуры; 4) установлению обоснованных льгот, например, по налогообложению государственных ценных бумаг, доходов по кредитам предприятиям приоритетных отраслей экономики и т.д.

Применительно к области «частично» гармонизированных правовых понятий в сфере налогообложения, изменения и дополнения законодательства продолжают носить хаотичный и противоречивый характер, что не позволяет им достигнуть ясного и экономически обоснованного правового регулирования налоговых отношений. В свою очередь, разработка кодифицированной законодательной базы налогообложения должна осуществляться системно, с учетом современных приемов гармонизации и комплексного подхода к юридическому содержанию таких базовых правовых институтов как «международное налогообложение доходов», «трансграничное налогообложение доходов», «налоговый контроль за отражением в отчетности налогооблагаемых доходов», «налоговый контроль за правильностью исчисления конкретных видов доходов», «налоговый контроль за правомерностью определения расходов, исключаемых из налоговой базы», «законность отнесения расходов на формирование резервов», «убытки», «ответственность за нарушение налогового законодательства», «информационные права и обязанности субъектов налогообложения» и другие.

Вместе с тем, при комплексной разработке в научных работах и учебниках вопросов налогового права, кодификация и унификация норм правового регулирования налоговых отношений, как самостоятельный предмет сравнительно-правового научного анализа, не рассматривались. То есть в российской правовой науке не проводилось концептуальное теоретическое исследование кодификации и уни-

фикации норм правового регулирования налоговых отношений как результата взаимодействия правовых систем (международных, зарубежных) разного вида и уровня, как результата влияния на российское налоговое законодательство мировых финансово-экономических и налогово-правовых режимов, как итога политического и экономического взаимодействия финансово-правовых интересов стран в международном хозяйственном обороте в конкретный исторический период.

Пока в науке налогового права не дана должная научная оценка процессу обособления кодификации и гармонизации норм налогового законодательства от общего процесса кодификации административно-правовых, финансово-правовых и гражданско-правовых норм, что приводит к нарушению целостности правовой системы, регулирующей институты как публичного, так и частного права. Но главное, что является отличительным признаком эффективности процесса кодификации и унификации налогово-правовых норм - это признание государством и обществом «целостности доктринальных системообразующих положений кодифицированного акта».

9. Установлено, что в мировой практике налогообложения кредитных организаций налогом на добавленную стоимость оценивается как значительное препятствия при осуществлении ими своих прав. Это вызвано необходимостью ведения отдельного учета облагаемых и не облагаемых налогом операций, проблемой возврата излишне уплаченного налога на добавленную стоимость. В п.4 статьи 146 НК РФ следует указать, что не признаются объектом налогообложения НДС «операции кредитных организаций по обслуживанию коммерческой деятельности с долей денежных средств бюджетов и иных государственных и муниципальных накопительных фондов, список которых утверждается Правительством РФ».

10. Доказано, что гармонизация и унификация норм налогового права и отчетности по международным стандартам (МСФО) позволит как разрешить вопросы правового статуса



международных стандартов финансовой отчетности, так и исключить дублирование в НК РФ нескольких видов учетов (бухгалтерского, налогового, МСФО).

11. Выявлено, что конкретные вопросы международного налогообложения в российском налоговом законодательстве регламентируются в соответствии с двусторонними соглашениями, заключенными Российской Федерацией с иностранными государствами. В этой связи предлагается с учетом опыта Европейского Союза и российских договоренностей с ЕС, включить в статью 72 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов» пункт 4 следующего содержания «К мерам, содействующим обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, относятся мероприятия по сбору налоговыми органами сведений об имуществе налогоплательщиков за рубежом, если местом его преимущественного дохода является Российская Федерация». При этом статью 72 НК РФ следует переименовать «Способы и меры обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов».

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы обусловлена возможностью использования отдельных выводов и предложений, сформулированных в диссертации, для совершенствования законодательного регулирования и практики правоприменения в сфере налогов и сборов. Эффективное международное сотрудничество налоговых и других государственных органов способствует стабильности бюджетного суверенитета государства, влияет на состояние гармонизированной правовой системы страны. Теоретические положения работы развивают теорию международного налогового права. Результаты исследования также могут найти применение в научно-преподавательской деятельности, в частности, в процессе преподавания и изучения курсов международного налогового права, международного финансового права при проведении занятий на иностранных языках по изучению интеграционного права ЕС со студентами высших

учебных заведений, а также при проведении научных

Помимо этого сначала на международном уровне, а затем на внутригосударственном уровне следовало бы решить вопрос о необходимости установления благоприятного налогового режима (или налогового убежища) на той или иной своей территории с обеспечением соблюдения банковской тайны и конфиденциальности сведений для лиц размещающих свои средства на такой территории (в налоговом убежище). В случае если государство не согласно на полную ликвидацию оффшорных зон (налоговых убежищ) на своей территории или на зависимых от него территориях, оно должно представить на межгосударственном уровне, например, на сессиях ООН или конференциях ОЭСР, доклад о причинах сохранения оффшорных зон (налоговых убежищ), который рассмотрят другие государства и решат вопрос о правомерности позиции такого государства.

Если государства после рассмотрения указанного выше доклада придут к выводу об обоснованности сохранения оффшорных зон (налоговых убежищ) на территории государства, тогда с таким государством необходимо будет решить вопрос об обмене любой информацией в отношении совершаемых там сделках, поскольку действующие в настоящее время соглашения, в которых предусматривается обмен информацией только по подозрительным сделкам или только при представлении запрашиваемым государством доказательств об уголовном преследовании в связи с совершением обмана налоговых органов или иных преступлений в сфере налогов, не обеспечивают реализацию задачи выявления и пресечения такого рода преступлений и не позволяют определить схемы уклонения налогов для устранения возможностей их последующего использования.

Государства могут заключать с оффшорными зонами (налоговыми убежищами) соглашения, касающиеся обмена информацией. Необходимо иметь в виду, что при наличии подобных соглашений возражения государств



- оффшорных зон (налоговых убежищ) по поводу предоставления информации, составляющей банковскую тайну, со ссылкой на типовые конвенции, на основе которых заключены эти соглашения, являются неправомерными, поскольку анализ положений типовых конвенций позволяет сделать вывод, что отсутствует какой-либо особый, или более ограничительный, режим в отношении такого рода информации по сравнению с другими видами сведений.

Государству — оффшорной зоне (налоговому убежищу) также следует учесть рекомендации ОЭСР, ООН и Совета Европы о необходимости отмены неоправданно строгих правил законодательства о защите банковской тайны и конфиденциальности информации, создающих препятствия для налоговых органов других государств получать сведения о сделках их резидентов на территории этого государства, обвиняемых в уклонении от уплаты налогов. В случае несогласия государства с изменением его законодательства о банковской тайне и конфиденциальности сведений, заинтересованные государства имеют возможность на основании принципа взаимности отказать такому государству в предоставлении какой-либо информации о его резидентах или об интересующих его сделках. Также государства могут создать на своей территории некий централизованный банк, или единую систему, информации обо всех налогоплательщиках, совершающих сделки и/или имеющих счета в государствах со строгими правилами о банковской тайне или конфиденциальности сведений, с последующим анализом такой информации, обменом с налоговыми органами других заинтересованных государств для целей выявления нарушений налогового законодательства.

Главной задачей международного общения государств по налоговым вопросам должно стать усовершенствование процесса обмена информацией, в том числе с применением последних информационных технологий, которые могут помочь в процедуре установления резидентства лица для целей предостав-

ления налоговых преимуществ по тому или иному соглашению. Например, Рабочая группа по уклонению от уплаты налогов Комитета ОЭСР по налоговым делам систематически информирует государства об имеющихся в их распоряжении средствах для противодействия уклонению от уплаты налогов, включая законодательство, судебные решения и аудиторскую практику. Именно обмен опытом может способствовать эффективному и справедливому выполнению налоговых законов в государствах. Так, многие государства уже реализовали в своем внутреннем законодательстве рекомендацию ОЭСР об использовании и раскрытии идентификационного налогового номера (ИНН) в целях учета потока доходов между государствами. Улучшению обмена информацией по налоговым вопросам может способствовать и проведение регулярных встреч налоговых инспекторов различных государств для обмена опытом и информацией среди лиц, работающих в сфере налогового аудита и выявления обмана со стороны налогоплательщиков, которые стремятся уменьшить свои налоговые обязанности перед государством; а также для изучения схем уклонения от уплаты налогов при сделках и механизмов минимизации налогов в оффшорных зонах (налоговых убежищах).

4. Нормы международного налогового права представлены в налоговых соглашениях, разрабатываемых на основе различных типовых конвенций (например, конвенций Организации Экономического и Социального Развития, Организации Объединенных Наций). В основном заключаются двусторонние налоговые соглашения в силу возможности более ускоренного согласования позиций государств, различающихся по содержанию налоговых законов.

Указанные выше нормы в большинстве своем сначала существовали в форме международных обычаев (например, факт учреждения дочерней компании не означает, что такая компания представляет собой постоянное представительство материнской). При отсутствии надлежащего регулирования нормой



налогового соглашения между государствами, которые придерживаются в своей налоговой практике определенных международных обычаев, будет действовать норма обычная. В целях обоснования правомерности осуществления налоговой юрисдикции государства могут ссылаться и на дополнительные средства доказывания в судах (в частности, международных), например, на общие принципы права, признанные государствами. Правда, в данном случае суду предоставляется право определять, насколько ссылка на такие источники оправданна.

Что касается норм внутреннего права как источников международного налогового права, то эти нормы применяются, когда к ним отсылают международно-правовые нормы, и предписывают порядок налогообложения иностранных лиц (резидентов и нерезидентов) и/или их доходов.

Исходя из вышеизложенного, следует отметить, что лицам, намеривающимся осуществлять деятельность за границей, необходимо помнить, что государства различаются между собой в вопросах, связанных с правовым регулированием налогообложения. Поэтому важно знать законодательство о налогах, особенности налогообложения не только государства гражданства, но и государства, в котором лицо собирается извлекать доход (размещать капитал) или владеть и распоряжаться имуществом, а также имеющиеся налоговые соглашения и позицию этих государств по вопросам их применения и толкования.

5. В силу того, что международные налоговые отношения являются правовыми отношениями, регулируются нормами права, то может иметь место как надлежащее применение или выполнение, так и нарушение этих норм (например, международное уклонение от уплаты налогов) или их коллизия (например, международное двойное налогообложение одного и того же лица или дохода). В последнем случае государства могут придерживаться различающихся позиций, когда речь идет, в частности, о коллизии международно-

правовых норм и внутренних норм, направленных на регулирование одних и тех же отношений в сфере международного налогообложения. Так, одно государство может придерживаться монистической концепции, когда судами применяется и толкуется само налоговое соглашение, а другое — дуалистической концепции, когда рассматривается в первую очередь не налоговое соглашение, а нормы внутреннего налогового законодательства, воспроизводящие это соглашение.

В данном случае роль международного налогового права может заключаться в исследовании причин и способов нарушения/коллизии норм, разработке и предложении более действенных механизмов регулирования международных налоговых отношений, позволяющих предотвратить различного рода посягательства на основу международного налогового права — его цель — справедливое международное налогообложение. Здесь необходимо учитывать положительный опыт государств в данной области, например, применение налоговой администрацией Франции доктрины злоупотребления правом (*abus de droit*), налоговыми органами Австрии, Люксембурга, Нидерландов, ФРГ гражданско-правового критерия *Jraus legis* (обман в отношении закона) для выяснения того, нарушены нормы или нет.

6. В основном международное двойное налогообложение возникает из-за конфликта (совпадения) налоговой ответственности лица, рассматриваемого в качестве налогоплательщика в двух или более государствах. Например, лицо может подлежать неограниченной (или ограниченной) налоговой ответственности в обоих государствах или же в одном нести неограниченную ответственность, а в другом - ограниченную. Наиболее распространенным является последний случай, когда одно государство (государство гражданства лица) взимает налог на основе принципа личного суверенитета, а другое — следуя принципу территориальности, поскольку является государством-источником дохода.

Государства могут использовать как меж-



дународно-правовые нормы, так и внутренние нормы о применении соответствующего метода устранения двойного налогообложения (метода вычета, метода налогового кредита или метода освобождения). При этом важно, чтобы оба заинтересованные в налогообложении государства применяли одинаковый метод, поскольку в противном случае возможно остаточное двойное налогообложение.

Проблема международного двойного налогообложения часто возникает и как результат расхождений позиции государств относительно толкования терминов, важных для распределения прав по налогообложению. Это касается, например, критериев установления резидентства лица (постоянное жилище, центр жизненных интересов, фактический руководящий орган), которые государства определяют, исходя из норм внутреннего законодательства. В данном случае направляющим началом могли бы служить более тщательно продуманные типовые конвенции, а также комментарии к ним, что способствовало бы разработке международного налогового языка. Государствам важно использовать и возможности определения терминов в процессе переговоров по заключению налоговых соглашений, на что, к сожалению, редко обращают внимание государства, в том числе Азербайджан. Также следовало бы ограничить ссылки на внутреннее законодательство случаями, когда налоговые соглашения вообще не закрепляют разрешения какой-либо ситуации.

7. Что касается проблемы международного уклонения от уплаты налогов, то государства могут использовать для ее разрешения внутренние нормы, содержащие положения о контролируемой иностранной корпорации («положения субчасти F»), что имеет место, например, в Великобритании, Канаде, США, Японии, для осуществления налогообложения невозвращенного дохода компаний, учрежденных в оффшорных зонах (налоговых убежищах) и контролируемых резидентами таких государств.

В силу значительного участия транснаци-

ональных корпораций в международном уклонении от налогов, государствам, не имеющим в своем законодательстве положений о контролируемой иностранной корпорации («положений субчасти F»), имеет смысл предусмотреть такие нормы для целей обложения (при наличии соответствующих обстоятельств, например, подозрения в уклонении от налогов) резидента - акционера (например, материнской компании) в отношении нераспределенной прибыли его иностранной контролируемой компании (например, базовой компании). При несогласии резидента с позицией налоговых органов по осуществлению такого обложения у него остается возможность представить доказательства отсутствия оснований для налогообложения (преследование чисто экономических целей, не связанных с уменьшением или устранением своей обязанности по уплате налогов), что имеет место, например, в Бельгии, Франции.

Помимо этого могут использоваться на примере Чехии, Франции, США возможности заключения с налогоплательщиками (в частности, с транснациональными компаниями) соглашений о заранее согласованных ценах. Поскольку такого рода соглашения всегда оказываются привлекательными как для налогоплательщиков в силу предварительного определения налоговых последствий сделок, так и для налоговых органов благодаря меньшим затратам (в том числе материальным) для установления существования сделок, эта практика представляет собой один из эффективных способов пополнения государственного бюджета.

8. Также государствам целесообразно пересмотреть свои налоговые законы, предоставляющие значительные налоговые льготы иностранным лицам; установить высокий налог «у источника» в отношении дивидендов, процентов, доходов от авторских прав и лицензий, других подобных платежей, выплачиваемых в пользу резидентов государств с наносящими значительный ущерб другим государствам благоприятными налоговыми режимами; ввести минимальный налог, кото-



рый компании должны платить ежегодно вне зависимости от того, где распределяется прибыль; осуществлять предварительное налогообложение в отношении не фактически полученного дохода, а предполагаемого дохода. Это может способствовать сокращению количества искусственных конструкций (в частности, подставных, базовых компаний), используемых для уклонения от уплаты налогов. С другой стороны, например, высокая ставка налога «у источника» может быть снижена договорным путем, что позволит вынудить государства — оффшорные зоны (налоговые убежища), не согласные с возможным сокращением потоков инвестиций, заключать соглашения об оказании административной помощи (обмене информацией) по налоговым вопросам.

9. Для борьбы с уклонением от уплаты налогов государствам необходимо активнее использовать обмен информацией по налоговым вопросам. В настоящее время этот процесс только начинает получать свое развитие. По этой причине пока имеются недостатки (например, апеллирование со стороны компетентных органов запрашиваемого государства положениями внутренних законов о защите банковской тайны для отказа в предоставлении необходимой информации), препятствующие эффективному взаимодействию по данному вопросу. Учитывая, что такого рода информация может быть раскрыта только определенным лицам (публичным органам) и для конкретных целей (например, для расследования преступления в налоговой сфере), имеет смысл сначала на основе взаимности, а затем посредством внесения изменений в соглашения устранить указанные недостатки. Так, в России имеется лишь несколько примеров (договор с Канадой 1997 г., Индией 1998 г., США 1999 г. о взаимной помощи по уголовным делам), когда запрещается ссылка на внутреннее законодательство для оправдания отказа в представлении информации о преступлениях (к которым относится и уклонение от уплаты налогов).

Другое действенное средство для получе-

ния информации относится к оффшорным зонам (налоговым убежищам). Если государство, рассматриваемое мировым сообществом в качестве оффшорной зоны (налогового убежища), отказывает в предоставлении требуемой информации, государства могут рассматривать его как соучастника деятельности, связанной с сокрытием доходов. В данном случае государства и на национальном уровне, и в рамках международного сотрудничества разрабатывают так называемые «черные» списки государств, сделки с которыми признаются подозрительными, и налогоплательщикам предоставляется право доказать обратное.

Лицам, которые, следуя схемам, предложенным аудиторскими компаниями, юристами в области налогов, либо собственному опыту в налоговой сфере, исходят из законности проводимой ими политики уменьшения своего налогового бремени, необходимо иметь в виду следующее.

Если налоговые власти государства не согласны с подобной позицией налогоплательщика, на последнем лежит бремя доказывания, что в его деяниях отсутствует нарушение правовых норм (налоговых соглашений, внутренних законов) и он преследовал экономические цели, не связанные с получением налоговых преимуществ. В первом случае он может сослаться на избежание налогов, если в государстве проводится различие между законным избежанием налогов и незаконным уходом от налогов (уклонением от уплаты налогов). Однако в последнее время государства, осознавая, что и избежание, и уклонение приводят к значительным потерям государственного бюджета, приходят к выводу о необходимости ужесточения внутреннего законодательства, в результате чего судом может быть признана неправомерность минимизации налоговых платежей при отсутствии доказательств обратного со стороны налогоплательщика.

10. Наиболее действенным способом противодействия уклонению от уплаты налогов является совершенствование внутреннего законодательства с учетом имеющегося опыта



государств, например, посредством разработки и введения эффективной налоговой системы, включая определение размера ставки того или иного налога, когда налогоплательщикам

станет выгоднее заплатить налог, чем искать пути (или схемы) для уклонения от уплаты налогов.

Список использованной литературы:

1. Hretien M. A la Recherche du Droit International Fiscal Commun, 1955; Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law, 1979; Knechtle A. Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1976; Rivier, J.-M. Droit fiscale Suisse - Le droit fiscal international, 1983; Tixier G., Gest G., Kerogues J. Droit Fiscal International, 1979, Road, C. van. Nondiscrimination in International Tax Law, 1986.
2. Использование трансфертных цен в международном избежании и уклонении от уплаты налогов // Сб. научных трудов МГИМО. М., 2002.
3. Основы международного налогового права // Актуальные проблемы юриспруденции. Сб. научных трудов. Владимир, 2002. № 3;
4. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. №4
5. Двойное налогообложение юридических лиц // Юридический мир. 2002. № 3;
6. Налоговая Практика Франции (1974 г.); Ж. Тиксье и Ж. Ги «Международное налоговое право» (1985 г. вая юрисдикция на континентальном шельфе // Право и политика. 2002. № 3;
7. "The Practice of France" (1974); J. Tixier and J. Guy "International Tax Law" (1985
8. The 1964 Model Tax Agreement of the British Commonwealth of Nations, the Model Draft on the Elimination of Double Taxation in Relations between the Countries of the Andean Pact, 1971, the Model Convention of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) for the Avoidance of Double Taxation 1977, the United Nations Model Convention for the Avoidance of Double Taxation 1980, the Model Agreement on the Avoidance of Double Taxation CIS 1992
9. Ровинский Е.А., Черепяхин А.М. Международно-правовое регулирование двойного налогообложения // Советское государство и право. 1975. № 6. С. 93.
10. Seligman E.R.A. La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale, 1927).
11. Chretien M. A la Recherche du Droit International Fiscal Commun, 1955;
12. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law, 1979;
13. Knechtle A. Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1976;
14. Rivier, J.-M. Droit fiscale Suisse - Le droit fiscal international, 1983;
15. Tixier G., Gest G., Kerogues J. Droit Fiscal International, 1979, Road, C. van. Nondiscrimination in International Tax Law, 1986.
16. Использование трансфертных цен в международном избежании и уклонении от уплаты налогов // Сб. научных трудов МГИМО. М., 2002.
17. Основы международного налогового права // Актуальные проблемы юриспруденции. Сб. научных трудов. Владимир, 2002. № 3;
18. Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. №4
19. Двойное налогообложение юридических лиц // Юридический мир. 2002. № 3;
20. Ж.Тиксье и Ж. Ги «Международное налоговое право» (1985 г. вая юрис-дикция на континентальном шельфе // Право и политика. 2002. № 3;

R. ABDULLAZADƏ

BEYNƏLXALQ VERGİ HÜQUQUNUN AKTİV MƏSƏLƏLƏRİ

XÜLASƏ

Dünyanın artan qarşılıqlı əlaqəsi dövlətlərin vergi sahəsində söylərinin, ilk növbədə, beynəlxalq təşkilatlar və inteqrasiya assosiasiyaları çərçivəsində əlaqələndirilməsini tələb edir. Bu zərurət, xüsusən də ondan irəli



gəlir ki, dövlətlərin inteqrasiyasının dərinləşməsi prosesləri, xüsusən də regional səviyyədə vergilərin dinamik inkişafı və uyğunlaşdırılması ilə müşayiət olunur və vergilərin uyğunlaşdırılması, öz növbəsində, dövlətlərin vergi sistemlərinin unifikasiyasını nəzərdə tutur.

Bu şəraitdə milli vergi sisteminin yaradılması məsələsi artıq dövlətlərin sırf daxili aspekti deyil, inteqrasiyanın dərinləşməsi prosesində beynəlxalq əhəmiyyəti getdikcə artır. Nəticə etibarilə, dövlətlərin bu sahədə beynəlxalq nailiyyətləri nəzərə almadan milli vergi sisteminin effektiv modelini hazırlamaq cəhdi uğursuzluğa məhkumdur. İnkişafın hazırkı mərhələsində, ilk növbədə, malların, xidmətlərin və kapitalın beynəlxalq hərəkətində vergi maneələrinin aradan qaldırılması mexanizminin tapılmasına təcili ehtiyac var.

İnsan inkişafının hazırkı mərhələsi doktrində “Qlobal Vergi İslahatı” adlanan tendensiya ilə səciyyələnir. Bu qlobal islahat çərçivəsində təkcə dövlətlərin milli qanunvericiliyinin deyil, həm də beynəlxalq vergi qayda və prosedurlarının sərtləşdirilməsi prosesi baş verib, vergitutma sahəsində beynəlxalq hüquqi baza təkmilləşdirilir.

Əslində, vergilərin uyğunlaşdırılması prosesi XIX əsrin sonlarına, vahid gömrük siyasətini həyata keçirmək üçün dövlətlərin ilk gömrük ittifaqlarının yarandığı vaxta təsadüf edir. Bununla belə, vergilərin uyğunlaşdırılması prosesi XX əsrin 80-ci illərində aydın şəkil almağa başladı. Bu, xüsusən də ona gətirib çıxardı ki, son iyirmi ildə vergitutma üzrə beynəlxalq müqavilələrin sayı kəskin artıb. Hazırda dünyada vergitutma məsələlərini tənzimləyən mindən çox beynəlxalq müqavilə mövcuddur.

Bu tədqiqat xüsusilə dövlətlərin milli qanunvericiliyinin deyil, həm də beynəlxalq vergi qaydalarının və prosedurlarının sərtləşdirilməsi prosesinin getməsi, beynəlxalq hüquqi bazanın təkmilləşdirilməsi, beynəlxalq əməliyyatların izlənilməsi imkanlarının artırılması, vergi hesablarının qarşılıqlı surətdə vergiyə cəlb edilməsi, vergiyə cəlb edilməsi ehtimalı olan bank hesablarının vergiyə cəlb olunması ilə xarakterizə olunan hazırkı inkişaf mərhələsi üçün xarakterik olan prosesi nəzərə alaraq xüsusilə aktuallaşır. gizlətmə və s.

1992-ci ildə vergitutmanın əsasları qanun səviyyəsində müəyyən edildi. Rusiya Federasiyasının sistemləri 31 iyul 1998-ci ildə Rusiya Federasiyasının Vergi Məcəlləsini (Ümumi hissə) qəbul etmişdir. Hazırda Sec sahələrində müxtəlif qanunlar da qüvvədədir: BMT-nin Müqavilə Seriyası. Kommutativ indeks. № 23, 24, 1999. vergitutma ki, bu, prinsipcə, Məcəllənin xüsusi hissəsinin əsas bölmələrini müəyyən etməlidir, lakin bununla bağlı hələ də qeyri-müəyyənlik mövcuddur. Onu da vurğulamaq lazımdır ki, bu qanunvericilik aktlarının mövcud olmasına baxmayaraq, Rusiya Federasiyasında vergi sistemi hələ inkişaf etdirilməyib, o, mükəmməllikdən uzaqdır və bu, həm ölkə daxilində, həm də xaricdə tənqidlərə səbəb olur. Eyni zamanda, ölkədə aparılan iqtisadi islahatlar, Rusiya xalqlarının rifahı, Rusiya Federasiyasının beynəlxalq maliyyə-kredit təşkilatları ilə əlaqələri daha çox vergi sisteminin mükəmməlliyindən asılıdır.

Bu şəraitdə vergitutmanın strukturunun və prinsiplərinin unifikasiyası üçün iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrin vergi sistemlərinin və vergi siyasətinin uyğunlaşdırılması proseslərinin təhlili, vergi islahatlarının ümumi istiqamətləri, bu sahədə Birləşmiş Millətlər Təşkilatının və digər beynəlxalq təşkilatların fəaliyyəti, vergi məsələlərinə dair ikitərəfli və çoxtərəfli sazişlərin sayının artması, ikiqat vergitutmanın qarşısının alınması üçün beynəlxalq standart modellər və bu vergitutmanın qarşısının alınması üçün beynəlxalq standart modellər və digər beynəlxalq hüquq normaları müəyyən edilmişdir. Xüsusilə Rusiya Federasiyası kimi keçid iqtisadiyyatlı ölkələr üçün müvafiq əhəmiyyət kəsb edir.

Tədqiqatın məqsədi qlobal vergi islahatlarının müxtəlif aspektlərini, dövlətlərin vergi sistemlərinin uyğunlaşdırılması və unifikasiyası proseslərini və onların vergitutma sahəsində beynəlxalq hüquq norma və prinsiplərinin formalaşmasına təsirini təhlil etməkdir.

Bu məqsədə nail olmaq bir sıra vəzifələrin həlli ilə həyata keçirilir: vergitutma üzrə beynəlxalq müqavilələrdə istifadə olunan əsas anlayışları, habelə vergitutmada istifadə olunan prinsipləri araşdırmaq; vergitutma üçün əsas olan dövlətlərin suverenliyinin və ərazi üstünlüyünün müxtəlif aspektlərini nəzərdən keçirmək;

Xüsusilə ona görə ki, dövlətlərin inteqrasiyasının dərinləşməsi prosesləri, xüsusən də regional səviyyədə vergilərin dinamik inkişafı və uyğunlaşdırılması, vergilərin harmonizasiyası ilə müşayiət olunur.



R. ABDULLAZADE

CURRENT ISSUES OF INTERNATIONAL TAX LAW**SUMMARY**

The increasing degree of interconnectedness of the world requires the coordination of States' efforts in the field of taxation, primarily within the framework of international organizations and integration associations. This need arises, in particular, from the fact that the processes of deepening the integration of States, especially at the regional level, are accompanied by dynamic development and harmonization of taxes, and the harmonization of taxes, in turn, presupposes the unification of the tax systems of States.

In these circumstances, the issue of creating a national tax system is no longer a purely internal aspect of States; it is becoming increasingly important internationally in the process of deepening integration. Consequently, any attempt by States to develop an effective model of the national tax system without taking into account international achievements in this area is doomed to failure. At this stage of development, there is an urgent need to find, first of all, a mechanism to eliminate tax barriers to the international movement of goods, services and capital.

The current stage of human development is characterized by a trend that is called "Global Tax Reform" in the doctrine. As part of this global reform, there has been a process of tightening not only the national legislation of States, but also international tax rules and procedures, and the international legal framework in the field of taxation is being improved.

In fact, the process of tax harmonization dates back to the end of the 19th century, when the first customs unions of states emerged to implement a unified customs policy. However, the process of tax harmonization began to take a clear shape in the 80s of the 20th century. This has led, in particular, to the fact that over the past twenty years the number of international agreements on taxation has increased dramatically. Currently, there are over a thousand international agreements regulating taxation issues in the world¹.

This study becomes particularly relevant given the process characteristic of the current stage of development, which, in particular, is characterized by the fact that there is a process of tightening not only the national legislation of states, but also international tax rules and procedures, the international legal framework is being improved, the possibilities for tracking international transactions are increasing, mutual extradition of tax criminals is envisaged, arrest bank accounts suspected of tax concealment, etc.

In 1992, the basics of taxation were defined at the level of the law! Russian Federation systems. On July 31, 1998, the Tax Code (General Part) of the Russian Federation was adopted. Currently, various laws in the Sec areas are also in force: the UN Treaty Series. Commutative index. No. 23, 24, 1999. taxation, which, in principle, should determine the main sections of the special part of the Code, but there is still uncertainty in this regard. It should also be emphasized that despite the existence of these legislative acts, the Russian Federation has not yet developed a tax system, it is far from perfect, which causes criticism both inside and outside the country. At the same time, economic reforms in the country, the welfare of the peoples of Russia, and the relationship of the Russian Federation with international financial and credit organizations largely depend on the perfection of the tax system.

Under these conditions, the analysis of the processes of harmonization of tax systems and tax policies of economically developed countries to unify the structure and principles of taxation, the general directions of tax reforms, the activities of the United Nations and other international organizations in this area, the increasing number of bilateral and multilateral agreements on tax issues, international standard models for the avoidance of double taxation, the foundations of the World Tax Code and other international legal aspects to which this dissertation is devoted are of relevant importance., especially for countries with economies in transition, such as the Russian Federation.

The purpose of the study is to analyze various aspects of global tax reform, the processes of harmonization and unification of tax systems of states and their impact on the formation of international legal norms and principles in the field of taxation.

The achievement of this goal is carried out by solving a number of tasks: to explore the basic concepts used



in international agreements on taxation, as well as the principles used in taxation; to consider various aspects of sovereignty and territorial supremacy of states that serve as the basis for taxation.;

In particular, due to the fact that the processes of deepening the integration of states, especially at the regional level, are accompanied by dynamic development and harmonization of taxes, and the harmonization of taxes, in turn, presupposes the unification of the tax systems of states.

In these circumstances, the issue of creating a national tax system is no longer a purely internal aspect of States; it is becoming increasingly important internationally in the process of deepening integration. Consequently, any attempt by States to develop an effective model of the national tax system without taking into account international achievements in this area is doomed to failure. At this stage of development, there is an urgent need to find, first of all, a mechanism to eliminate tax barriers to the international movement of goods, services and capital.

The current stage of human development is characterized by a trend that is called "Global Tax Reform" in the doctrine. As part of this global reform, there has been a process of tightening not only the national legislation of States, but also international tax rules and procedures, and the international legal framework in the field of taxation is being improved.