

Глава 1

Суверенитет государства и налогообложение

§ 1. Налоговый суверенитет

1.1. Общая характеристика налогового суверенитета

Суверенитет является одним из свойств государства как политического, социального и правового института. В общеправовом значении под суверенитетом государства понимают его верховенство во внутренних делах (в пределах государственной территории) и независимость во внешних (в сфере международных отношений)¹

Суверенитет находит свою объективацию в многообразных правовых формах и выражается в различных сферах деятельности государства и его отношений с другими субъектами. Как отметил Б.А. Остроухов, «...суверенитет государства имеет различное отраслевое содержание. Из общего суверенитета можно выделить экономический суверенитет, составной частью которого является суверенитет фискальный — суверенитет государства в области налогообложения...»². Впрочем, экономическое, финансовое, нало-

¹ См., например: Курс международного права. В 7-ми т. Т. 2. М.: Наука, 1989. С. 44–63; *Левин И.Д.* Суверенитет. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003; *Лукашук И.И.* Международное право. Общая часть. Учебник для студентов юридических факультетов и вузов. М.: Волтерс Клувер, 2005 / КонсультантПлюс; *Оппенгейм Л.* Международное право. В 2-х т. Т. 1 (полут. 1). С. 129–134; *Dictionaire de droit International public.* Sous la direction de J. Salmon. Bruxelles: Bruylant, 2001. P. 1045–1046.

² *Остроухов Б.А.* Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3 / КонсультантПлюс.

говое и иные функциональные направления реализации «общего» суверенитета государства в правовой форме выражаются не в качестве самостоятельных правовых систем и институтов, а имеют производный характер и в определенной степени играют вспомогательную роль, получая правовое основание в общей юридической структуре государственного суверенитета. Так, критически оценивая понятие «фискальный суверенитет», Е. В. Кудряшова рассматривает его лишь в качестве фрагментарных принципов, которые, тем не менее, «вошли в современную практику государств и постепенно приобретают характер международно-правового обычая»¹.

Налог и налоговая система — неотъемлемые атрибуты суверенного государства. Властные полномочия государства, реализуемые в области налогообложения, позволяют говорить о государственном налоговом (или фискальном) суверенитете, т. е. о безусловном праве государства на своей территории создавать свою налоговую систему, устанавливать и взимать налоги, определять их элементы и прочее.

Понятие «налоговый (фискальный) суверенитет» не имеет легального определения в российском законодательстве и не раскрывается в судебной практике. В решениях Конституционного Суда РФ встречается данное понятие, однако содержательной характеристики или пояснений ему не дается².

Термин «налоговый суверенитет» иногда используется в правовых исследованиях отечественных и зарубежных авторов.

¹ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. Учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение». М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 136.

² См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197; Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.1998 № 190-О «По жалобе ТОО «Агроинвест-КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

Так, М. Ю. Орлов предлагает следующее определение: «фискальный суверенитет — это обладание верховной государственной властью полномочиями по определению доходных источников государства, реализация которых не зависит ни от иных государств, ни от общества. Иными словами, реализация принципа «фискальный суверенитет» означает абсолютную власть государства определять доходные источники казны, не будучи зависимым от воли плательщиков или иных субъектов права»¹.

Схожее определение дается А. И. Погорлецким при исследовании экономических аспектов международного налогообложения. По мнению данного автора, «налоговый (или фискальный) суверенитет означает право государства, действующего как субъект публичного права в лице федеральной власти или региональных администраций, вводить на территории своей юрисдикции (так называемой фискальной территории) любые налоги и контролировать их сбор»².

Вопрос о налоговом суверенитете рассматривается и в ряде работ зарубежных авторов. Например, Л. Карту полагает, что «под налоговым суверенитетом понимается власть, которая на определенной территории имеет исключительные полномочия создать налоговую систему и применять ее»³.

Налоговый суверенитет обычно совпадает с политическим. Но данное условие не является обязательным. С одной стороны, налоговый суверенитет может ограничиваться, например, путем передачи полномочий наднациональным институтам в части отдельных правил установления налогов. Такое делегирование, как представляется, является формой выражения политического суверенитета. С другой стороны, территори-

¹ Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 19.

² Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: С.-Петербург. гос. ун-т, 2005. С. 10.

³ Cartou L. Droit fiscal international et européen. Paris: Dalloz, 1981. P. 14. См. также: Oberson X. Précis de droit fiscal international. Berne: Staempfli Editions SA, 2001. P. 1.

альное публично-правовое образование может не обладать политическим суверенитетом, но иметь право устанавливать налоги. Как отметили Ж. Тиксье и Г. Жест, определенная территориальная единица, имеющая политический суверенитет либо не обладающая им, считается получившей фискальный суверенитет после того, как создаст налоговую систему, обладающую двумя важными чертами — технической автономией и монополией на применение на данной территории. Под монополией понимается условие, когда на территории публично-правового образования применяется единственная налоговая система, и последняя исключительно несет функцию обеспечения налоговых поступлений его бюджета. Техническая автономия означает, что налоговая система полностью построена и утверждена компетентным органом данного территориального образования, т. е. содержит все правила по определению базы налогообложения и состава налогоплательщиков, исчислению и уплате налогов, независимо от того, были ли эти правила разработаны под прямым или косвенным влиянием другой налоговой системы¹.

Правовая форма реализации налогового суверенитета государством находит свое выражение в специальной системе норм, часть которой, непосредственно определяющая порядок установления и взимания налогов, образует его налоговое законодательство. Последнее регулирует отношения между данным государством и лицами, на которых в соответствии с его законодательством возлагаются определенные налоговые обязанности вследствие их связи с этим государством.

1.2. Правовая форма выражения

Для раскрытия юридического содержания налогового суверенитета необходимо установить его соотношение с налоговой (или

¹ См.: *Tixier G., Gest G. Droit fiscal international*. Paris: PUF, 1985. P. 15–16.

фискальной) юрисдикцией¹. Применительно к компетенции государства в налоговой сфере эти понятия часто рассматриваются как взаимозаменяемые². Однако они имеют и свои особенности, которые, опираясь на их доктринальное понимание в международном праве и исходя из общетеоретических основ функционирования налоговой системы государства, можно представить следующим образом:

— налоговый суверенитет государства, выступая как абсолютное внешне не ограниченное юридическое право государства по установлению и взиманию налогов на своей территории, выражается в идеальном виде такого права, изначально имеющего лишь определенные пространственные пределы;

— налоговая юрисдикция предстает как правовая форма практической реализации фактического объема полномочий государства на своей территории в сфере налогообложения (в том числе в отношении лиц и объектов, каким-либо образом связанных с этим государством или его территорией).

Таким образом, в налоговой юрисдикции государства налоговый суверенитет последнего находит свою объективацию и формализацию, которые составляют юридический базис национального налогового режима и выражаются в основных частях налоговой системы государства. К ним, прежде всего, относятся:

- общие принципы и правила налогообложения;
- перечень обязательных платежей;
- элементы обязательных платежей;
- механизм налогового контроля;

¹ Следует уточнить, что в данном случае термин «налоговая юрисдикция» используется в функциональном значении для раскрытия полномочий государства в сфере налогообложения. Указанный термин применяется в настоящей работе также и в организационно-юридическом понимании для обозначения публично-правовых образований, обладающих суверенными правами в налоговой сфере.

² См., например: *Кудряшова Е.В.* Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // *Финансовое право.* 2005. № 10. С. 36–37.

- меры по обеспечению и принуждению исполнения обязательных налоговых предписаний;
- организационная структура уполномоченных государственных органов и иных субъектов, обеспечивающих выполнение обязанностей по уплате налогов¹.

Налоговый суверенитет государства проявляется в абсолютной форме на всей его территории. За пределами последней возможно распространение его налоговой юрисдикции на лиц или объекты либо по согласованию с другими государствами, либо вследствие связи этих лиц и объектов с данным государством (его территорией). При этом, исходя из общих принципов международного права, государства в силу их политического и юридического равенства, одинакового объема суверенных прав не обладают налоговыми полномочиями в отношении других государств — субъектов международного права. Такое ограничение налогового суверенитета органично и универсально. Ему соответствует налоговый иммунитет государства, выражающийся в отсутствии в отношении него обязательной силы законодательства других государств, когда государство действует как субъект международного публичного права. Если оно в лице уполномоченных органов и организаций выступает в экономическом обороте как хозяйствующий субъект, то на него должен распространяться общий порядок налогообложения (за исключением случаев, когда международными соглашениями предусмотрено иное).

Налоговая юрисдикция государства в контексте исследования ее практических аспектов реализации с функционально-правовой точки зрения может рассматриваться сквозь призму механизма правового регулирования налогообложения, сложившегося в государстве. Такой механизм, представленный как система правовых средств, включает различные структурные элементы. Единого мнения относительно состава таких элементов не сло-

¹ О правовой характеристике содержания налоговой юрисдикции, формах и условиях ее осуществления см., например: *Qureshi A. H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and Materials. London/Dordrecht/Boston: Graham & Trotman/Martinus Nijhoff. 1994. P. 22–125.*

жилось. Тем не менее, можно отметить, что многие исследователи к их числу относят следующие:

- а) правовые принципы (нормы-принципы), в том числе общепризнанные принципы международного права;
- б) нормы права;
- в) нормативные правовые акты;
- г) акты официального толкования;
- д) юридические факты;
- е) правоотношения;
- ж) акты реализации субъективных прав и юридических обязанностей (т. е. действия субъектов права по реализации их субъективных прав и юридических обязанностей);
- з) правоприменительные акты (индивидуальные властные предписания, адресованные персонально определенным лицам);
- и) правовая доктрина (а также правосознание, правовая культура, иные нравственно-психологические правовые средства)¹.

§ 2. Пространственные аспекты налогового суверенитета

2.1. Налоговая территория

Территория является неременным атрибутом и условием налогового суверенитета государства. Она выступает основой для материально-экономической, политической и юридической реализации им своей налоговой юрисдикции. Для отражения такого свойства территории можно определить ее как налоговую и,

¹ Подробнее см., например: *Иващенко Н.* Структура налогового правового режима // *Финансовое право.* 2006. № 7. С. 14–18. Признавая незавершенность дискуссии по рассматриваемому вопросу, тем не менее, в рамках настоящей работы представляется возможным остановиться на данном варианте характеристики состава элементов правового механизма налогообложения как достаточно компромиссным и использовать его в дальнейшем без дополнительной детализации, поскольку последняя, учитывая глубину содержащейся в ней проблематики, потребовала бы отойти от основной темы исследования.

соответственно, использовать понятие «налоговая (или фискальная) территория государства».

Налоговая территория государства — формально закрытое пространство. Территориальность налогового суверенитета выражается в том, что государство осуществляет абсолютную власть внутри своей налоговой территории. При этом за ее пределы налоговый суверенитет государства не распространяется. Такое разграничение носит идеальный характер и отражает географическое и политическое сосуществование налоговых суверенитетов государств. На практике данное пространственное разделение проявляет свою относительность, допуская определенные (и нередко существенные) исключения при осуществлении государствами налоговой юрисдикции. Таким образом, применительно к последней налоговой территории государства с правовой точки зрения может выступать как специальная правовая конструкция или юридическая фикция.

Налоговая территория может не совпадать с территорией суверенного государства в значении, придаваемом последней в международном публичном праве. Так, фискальная территория страны «уменьшается» вследствие предоставления особых налоговых полномочий ее отдельным административно-территориальным единицам, допускающих их полную или частичную «налоговую самостоятельность». Фискальная территория интеграционных межгосударственных экономико-политических объединений может образовываться за счет суммы всех или части налоговых территорий государств-участников.

По общему правилу, налоговое законодательство одного государства не подлежит применению на территории другого. Однако его нормы могут распространяться на определенные объекты налогообложения или на отдельные категории лиц, находящихся на этой территории. В силу соглашений о правовой и административной помощи компетентные органы страны также могут оказывать содействие по исполнению на своей территории решений, принятых в соответствии с иностранным налоговым законодательством. Кроме того, государство может в одностороннем поряд-

ке или на основании заключенного соглашения уменьшить налоговые обязанности своих налогоплательщиков-резидентов либо исключить из своей юрисдикции определенные объекты налогообложения или категории лиц, находящиеся на его территории.

В качестве модели экстерриториальности налогообложения отдельных объектов можно рассматривать конвенционно установленный двумя (или более) государствами порядок, в соответствии с которым в государстве, признаваемом источником (местом локализации) таких объектов, удерживаются согласованные суммы с последующим их перечислением второму государству (либо их иное распределение по согласованию государств-участников). Данная модель, в частности, может использоваться в рамках межгосударственной интеграции, основанной на конвергенции отдельных инструментов налогообложения или налоговых систем¹.

Перспективной формой развития конвенционной «корректировки» территориальности налогообложения является современная договорная практика по предотвращению уклонения от уплаты налогов. Прежде всего, здесь хотелось бы отметить один из примеров такой практики последнего времени — Соглашение между Швейцарской Конфедерацией и Федеративной Республикой Германия о сотрудничестве в области налогообложения и финансовых рынков, подписанное 21 сентября 2011 г.²

Подписанием данного Соглашения государства-участники создают предпосылки для решения проблемы, которая обсуж-

¹ См., например: Соглашение о вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран, заключенное 25 января 2008 г. Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации (ст. 3).

² Accord entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers. См. на: <<http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24361.pdf>> (дата последнего посещения — 30.11.2012). В текст данного Соглашения были внесены изменения Протоколом от 5 апреля 2012 г. См.: La Suisse et l'Allemagne complètent leur accord fiscal. <<http://www.sif.admin.ch/00488/index.html?lang=fr&msg-id=44063>> (дата последнего посещения — 30.11.2012).

далась ими десятилетиями, а именно, налогообложения доходов от некоторых видов активов, размещенных налогоплательщиками Германии в Швейцарии. В частности, согласно нормам Соглашения с дохода от капиталов немецких налогоплательщиков, выведенных ими из-под налогообложения в ФРГ и размещенных в швейцарских банках, последние должны удерживать налог в размере 25 % и перечислять его через уполномоченные органы Швейцарии немецкому финансовому ведомству. В обмен на принятие роли налоговых агентов швейцарские банки сохранили возможность не раскрывать информацию о своих вкладчиках. Кроме того, за Швейцарией закреплено право взимать налог (от 21 до 41 %) со средств, не задекларированных немецкими налогоплательщиками и размещаемых в ее финансовых структурах. Таким образом, названное Соглашение и иные аналогичные по своей цели договоры¹, устанавливающие порядок налогообложения объектов, находящихся в одном государстве, в пользу другого государства, создают правовую основу своего рода экстерриториальности таких объектов, распространения на них специального налогового режима.

Указанный пример из договорной практики Швейцарии ценен не только как фрагментарное свидетельство многообразия международно-правового регулирования налогообложения. Она имеет важное значение в контексте возможности ее распространения как на отношения этой страны с другими государствами, так и во взаимоотношениях между последними.

Можно сказать, что подобным образом открывается новая тенденция в конструктивном решении противоречий налоговой конкуренции государств, основанном на компромиссе и обеспечивающем учет интересов государств и их фискальных притязаний.

¹ Соглашения о налогообложении у источника также подписаны Швейцарией с Австрией и Великобританией (соответственно весной и осенью 2012 г.). См.: Accords sur l'imposition à la source. <http://www.efd.admin.ch/themen/wirtschaft_waehrung/02316/index.html?lang=fr> (дата последнего посещения — 30.11.2012).

В определенной степени здесь усматривается и внимание к интересам финансовых структур и налогоплательщиков, по крайней мере в том, что касается защиты персональной информации о банковской клиентуре¹.

Территориальная составляющая налоговой юрисдикции государства является материально-правовой основой определения субъектного и объектного состава, в отношении которого распространяется действие налогового законодательства данного государства. Устанавливая пространственные пределы применения последнего, государство также определяет связанные с его территорией виды объектов налогообложения и категории налогоплательщиков.

Разграничение действия налоговых юрисдикций по кругу лиц и в отношении определенных объектов налогообложения априори формально не детерминированы и проистекают из политических, социальных и экономических условий их взаимодействия. Несколько иначе обстоит дело с определением налоговой территории. Выше отмечены общетеоретические положения, характеризующие проявления налогового суверенитета и реализации фискальной юрисдикции государства в пространстве. На практике формализация пределов налоговой территории в национальном законодательстве может корректироваться международными договорами.

Тем не менее, указанная относительность разграничения территориальности налоговых юрисдикций носит производный характер. Она не только не допускает возможности примерного определения границ налогового суверенитета каждого государства, но основывается на их точном взаимоприемлемом понимании и требует четкости их юридического оформления. Поэтому в соглашениях, затрагивающих налоговую юрисдикцию государств, территориальная сфера их действия, как правило, одно-

¹ Подробнее см., например: La Suisse et l'Allemagne signent un accord de coopération en matière de fiscalité. <<http://www.sif.admin.ch/00488/index.html?lang=fr&msg-id=41313>> (дата последнего посещения — 30.11.2012).

значно устанавливается и выступает неотъемлемым существенным положением достигнутых договоренностей.

В законодательстве РФ отсутствует легальное определение налоговой территории. Однако уяснение содержания данной категории имеет важное практическое значение. В частности, это касается вопросов налогообложения на таких прилегающих к государственной территории пространствах, как континентальный шельф, исключительная экономическая зона. Особую актуальность проблема приобретает вследствие того, что для освоения данных территорий привлекаются иностранные организации и, следовательно, возникает необходимость в точных и единых правилах налогообложения такой деятельности.

В НК РФ термин «налоговая территория» не получил закрепления. Вместо него обычно используется понятие «территория» (применительно к российской налоговой территории уточняется — «территория Российской Федерации»). Таким образом, законодательство РФ о налогах и сборах апеллирует к общему пониманию территории, т. е. к тому, как данная категория понимается в других отраслях законодательства РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ).

В соответствии с Конституцией РФ суверенитет Российской Федерации распространяется на всю ее территорию (ст. 4), которая включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море¹, воздушное пространство² над ними (ч. 1 ст. 67). Пределы государственной территории (пространственный предел действия государственного суверенитета) Российской Федерации определяются государственной границей

¹ Определение и границы внутренних вод и территориального моря РФ установлены Федеральным законом от 31.07.1998 № 155-ФЗ «О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3833.

² Под воздушным пространством РФ понимается воздушное пространство над территорией РФ, в том числе воздушное пространство над внутренними водами и территориальным морем (п. 2 ст. 1 Воздушного кодекса РФ от 19.03.1997 № 60-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 12. Ст. 1383).

РФ, которая представляет собой линию и проходящую по этой линии вертикальную поверхность¹.

В принципе, конфигурация налоговой территории приобретает достаточно отчетливые формы, если ее полностью отождествлять с государственной территорией (о чем в законодательстве РФ прямо не говорится). Остается открытым вопрос об отнесении к налоговой территории континентального шельфа и исключительной экономической зоны. В таможенном законодательстве был дан ответ на него. Так, в последнем ТК РФ было установлено: «Территория Российской Федерации составляет единую таможенную территорию Российской Федерации. Таможенная территория Российской Федерации также включает в себя находящиеся в исключительной экономической зоне Российской Федерации и на континентальном шельфе Российской Федерации искусственные острова, установки и сооружения, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации» (п. 1 и 2 ст. 2). В связи с созданием Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации положения об установлении юрисдикции указанных государств на некоторые объекты (участки), находящиеся за пределами их государственной территории, получили не только закрепление в новом таможенном законодательстве², но и были внесены соответствующие изменения в некоторые нормы НК РФ, о чем речь пойдет ниже.

¹ Ст. 1 Закона РФ от 01.04.1993 № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации» // ВСНД и ВС РФ. 1993. № 17. Ст. 594.

² Согласно ТК ТС единую таможенную территорию Таможенного союза составляют территории государств-членов, а также находящиеся за пределами этих территорий искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты, в отношении которых данные государства обладают исключительной юрисдикцией (п. 1 ст. 2). В Федеральном законе РФ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (СЗ РФ. 2010. № 48. Ст. 6252) для целей определения пространственных пределов действия правовых актов Российской Федерации в области таможенного дела используется (п. 1 ст. 7) приведенное выше понимание территории, которое было установлено ТК РФ.

2.2. Особенности налогового статуса отдельных территорий и пространств

О возможности (допустимости) включения в состав налоговой территории РФ пространства, расположенного над континентальным шельфом и в пределах исключительной экономической зоны, в российском законодательстве о налогах и сборах прямо не говорится. Можно согласиться с высказанными двумя подходами к решению проблемы:

- а) налоговая и государственная территории строго совпадают;
- б) допускается расширительное понимание территориальности налоговой юрисдикции и включение в ее состав пространств, в отношении которых государство не обладает суверенитетом, но имеет право осуществлять определенные права¹.

В отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российская Федерация обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию в порядке, определяемом федеральным законом и нормами международного права (ч. 1 ст. 67 Конституции РФ). Согласно ст. 5 Федерального закона от 30.11.1995 № 187-ФЗ «О континентальном шельфе»² Российская Федерация на данном участке территории осуществляет, в частности, суверенные права в целях разведки континентального шельфа и разработки его минеральных ресурсов и водных биоресурсов, исключительное право разрешать и регулировать буровые работы на континентальном шельфе для любых целей, а также сооружать, разрешать и регулировать создание, эксплуатацию и использование искусственных островов, установок и сооружений. Российская Федерация осуществляет юрисдикцию над такими искусственными островами, установками и сооружениями, в том числе юрисдикцию в отношении таможенных, фискальных, санитарных и иммиграционных законов и правил, а также законов и правил, касающихся безопасности. При этом

¹ См.: Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. С. 357–359.

² СЗ РФ. 1995. № 49. Ст. 4694.

права Российской Федерации на континентальный шельф не затрагивают правовой статус покрывающих его вод и воздушного пространства над этими водами.

Такое распространение налоговой юрисдикции, установленное в российском законодательстве, соответствует положениям Конвенции ООН по морскому праву 1982 г.¹, если не придерживаться их узкого понимания. Согласно такому пониманию пространства, лежащие за пределами государственной территории, даже если государство имеет исключительные права по их освоению, не включаются в состав налоговой территории. Последняя, таким образом, сводится только к государственной территории. Основанием для ограничительного подхода служат следующие аргументы.

Положения международно-правовых документов, определяющих правовой режим указанных пространств, прямо о налоговой юрисдикции не говорят, но не подлежат расширительному толкованию. В международном праве конвенционные положения устанавливают общее правило, согласно которому прибрежное государство осуществляет в границах экономической зоны и над континентальным шельфом суверенные права в целях разведки и разработки его естественных ресурсов. Прибрежные государства в отношении ресурсов морей и океанов, находящихся в их экономической зоне, но за пределами границ этих государств и не подчиненных их суверенитету, пользуются, в принципе, той же полнотой власти, как и в отношении ресурсов собственной территории. Для обозначения таких правомочий «в договорной практике употребляется понятие «суверенные права в целях разведки и разработки естественных ресурсов». Это понятие, четко определяя, что по своему характеру такие права приравниваются в определенных, установленных Конвенцией ООН по морскому праву, целях к правам, вытекающим из суверенитета, не дает

¹ Конвенция ООН по морскому праву заключена от 10 декабря 1982 г. (СЗ РФ. 1997. № 48. Ст. 5493) и вступила в силу для Российской Федерации 11 апреля 1997 г. (Федеральный закон от 26.02.1997 № 30-ФЗ «О ратификации Конвенции Организации Объединенных Наций по морскому праву и Соглашения об осуществлении части XI Конвенции Организации Объединенных Наций по морскому праву» // СЗ РФ. 1997. № 9. Ст. 1013).

оснований для расширительного толкования этих прав или распространения суверенитета на самое морское пространство¹.

С другой стороны, распространение налоговой юрисдикции на определенные объекты в исключительной экономической зоне и над континентальным шельфом также обосновывается тем, что международные соглашения не устанавливают соответствующих прав прибрежных государств, но и не запрещают пользоваться ими. Можно сказать, что распространяя свою налоговую юрисдикцию на континентальный шельф и исключительную экономическую зону, государство обеспечивает фактическое выполнение исключительных прав. Поэтому, устанавливая статус лиц (в том числе нерезидентов) и объекты налогообложения, находящиеся в пределах его континентального шельфа и исключительной экономической зоны, государство лишь определяет условия допуска на данные территории и их освоения в рамках реализации своего исключительного права. При этом такое пространство континентального шельфа и исключительной экономической зоны не приравнивается к государственной территории. Налоговая юрисдикция распространяется лишь постольку, поскольку государство реализует на них свои исключительные права.

Тенденция расширительного подхода, когда в состав налоговой территории включаются континентальный шельф и исключительная экономическая зона, проявляется как в международной договорной практике, так и в законодательстве РФ. Расширенный подход применяется при заключении Российской Федерацией международных договоров по проблеме двойного налогообложения, он также нашел отражение в типовых формах соглашения об избежании двойного налогообложения².

¹ Молодцов С. В. Международное морское право. М.: Международные отношения, 1987. С. 150–151.

² См.: Постановление Правительства РФ от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»; Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // СЗ РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

Как отмечалось выше, учреждение Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации повлекло изменение ряда положений НК РФ, затрагивающих территориальные аспекты налоговой юрисдикции. Перечень основных понятий, используемых для целей НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах, был дополнен термином «территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией», который определяется как «территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права»¹. Введение данного термина в понятийный аппарат налогового законодательства привело к соответствующей корректировке некоторых установленных НК РФ правил уплаты налогов, в частности НДС (например, ст. 146, 150) и акцизов (например, ст. 185). Необходимо отметить, что и до введения в НК РФ термина «территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией» в налоговом законодательстве РФ расширительное понимание территориальности налоговой юрисдикции использовалось в регулировании отдельных видов налогов и сборов, при этом специально вопрос о налоговой территории также не затрагивался². Кроме того, ранее в ряде правовых ак-

¹ П. 2 ст. 1 Федерального закона от 27.11.2010 № 306-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 48. Ст. 6247.

² Например, в соответствии со ст. 373 НК РФ плательщиками налога на имущество признаются «иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации». Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие

тов (хотя и подзаконного уровня) о территориальных аспектах налоговой юрисдикции говорилось еще более категорично. Например, согласно утратившей действие Инструкции ГНС РФ от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»¹ понятие «территория РФ» означало территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними, а также экономическую зону и континентальный шельф (п. 1.1)².

Еще раз хотелось бы отметить, что распространение налоговой юрисдикции на пространства (объекты), находящиеся за пределами государственной территории, не является юридическим приемом приращения последней за счет первых. В этом можно видеть одно из проявлений категории «налоговая территория» как юридической фикции. Вместе с тем, данная теоретическая конструкция может иметь и значимые практические последствия. Например, если специально не установлены иные правила, деятельность организации или выполнение трудовых функций физическими лицами в пределах континентального шельфа формально для целей налогообложения не могут считаться как осуществляемые на территории России (с соответствующими налоговыми последствиями)³.

В отношении деятельности в космическом пространстве также возникают некоторые вопросы, связанные с определением территориальности налоговой юрисдикции. В соответствии с Законом РФ от 20.08.1993 № 5663-1 «О космической деятельности

в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ (п. 2 ст. 333. 1 НК РФ).

¹ Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. № 12.

² Аналогичное положение содержалось и в Инструкции ГНС РФ от 29.06.1995 № 35 «По применению Закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. № 10.

³ См., например: Письмо Минфина РФ от 24.12.2012 № 03-04-06/6-364.

сти»¹, «Российская Федерация сохраняет юрисдикцию и контроль над зарегистрированными в ней космическими объектами во время нахождения этих объектов на Земле, на любом этапе полета в космос или пребывания в космосе, на небесных телах, а также после возвращения на Землю за пределами юрисдикции какого-либо государства» (п. 2 ст. 17).

По мнению Е. В. Кудряшовой «для целей налогообложения данное положение Закона не добавляет ничего нового. Не обладая суверенитетом или суверенными правами, государство не вправе претендовать на сбор косвенных налогов в том случае, если для целей налогообложения определяется, что объект находится в космическом пространстве, т. е. вне пределов территории государства»². Автор говорит только о косвенных налогах, которым была посвящена процитированная работа. Однако по той же логике, видимо, схожий вывод можно сделать и в отношении прямых налогов.

Соглашаясь в целом с позицией Е. В. Кудряшовой, хотелось бы внести некоторые уточнения. Во-первых, именно через космический объект осуществляется «привязка» космической деятельности к территории государства. Другими словами, этот объект можно рассматривать в качестве составной части налоговой территории. Во-вторых, такая связь космического объекта может служить легальной основой для налоговых претензий государства, которому он принадлежит. В-третьих, отсутствие налогообложения объектов, возникших вследствие деятельности в космическом пространстве, проистекает в силу закона, а не из-за того, что эта деятельность осуществлялась вне пределов государства. Например, такие положения предусмотрены правилами применения НДС (подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ). В принципе, возможна и обратная ситуация, когда деятельность в космическом пространстве будет приводить к воз-

¹ СЗ РФ. 1996. № 50. Ст. 5609.

² Кудряшова Е. В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 36.

никновению объектов налогообложения. Данная задача может быть реализована по схеме связи космического аппарата, где такая деятельность осуществляется, с территорией государства, которому этот аппарат принадлежит и которое претендует на налогообложение. Более технологично аналогичная схема реализуется посредством юридической презумпции, обозначаемой как «место оказания услуг». Установление такого места связывается не только с географическими параметрами нахождения объекта или налогоплательщика (продавца или покупателя), но и с определенными формальными критериями, которым должна соответствовать налогооблагаемая операция. Данная юридическая конструкция широко применяется в правовом механизме взимания НДС¹. Таким образом, вопрос о применении налогов или предоставления освобождения от налогообложения операций в космическом пространстве решается в зависимости от понимания экономической целесообразности, отраженной в модели налогового регулирования таких операций, и от технической возможности осуществлять взимание налога и контроль за его уплатой.

Особенности действия налогового (таможенного) законодательства на отдельных территориях могут устанавливаться международными соглашениями. Так, в соответствии с подписанным 27 мая 2010 г. Договором между Российской Федерацией и Финляндской Республикой об аренде Финляндской Республикой российской части Сайменского канала и прилегающей к нему территории и об осуществлении судоходства через Сайменский канал, товары и транспортные средства, ввозимые Финляндской Республикой на арендуемую территорию для осуществления работ, предусмотренных этим Договором, и эксплуатации арендуемой территории, не облагаются таможенными платежами в России (п. 2 ст. 14).

¹ См. например: Аландаренко М. Ю. Есть ли НДС в открытом море? // Ваш налоговый адвокат. 2005. № 1. С. 7–8.