

А.А. Шахмаматьев

Доцент кафедры
финансового права
факультета права
Государственного
университета —
Высшей школы экономики,
кандидат юридических наук

Международное налоговое право как актуальное направление научного исследования и учебного процесса

В последние годы расширяется спектр предметов, предлагаемых для изучения и научной разработки студентам юридических факультетов университетов и высших учебных заведений. В значительной своей массе вновь вводимые дисциплины и научные направления охватывают относительно небольшой круг проблем, связанных с основными, «базовыми» курсами. Профессиональная ориентация юридического образования и науки, переход к новому формату подготовки кадров в высших учебных заведениях также требует диверсификации специальных предметов. В статье предлагается кратко отметить потенциал курса «Международное налоговое право» в качестве научной и учебной дисциплины.

Ключевые слова: международное налоговое право; международное налогообложение; предмет и методы науки; юриспруденция

Наука международного налогового права: история и современность. Развитие международной экономической деятельности и взаимодействия государств по расширяющемуся спектру вопросов в налоговой сфере обуславливают возрастание научного интереса к проблемам международного налогообложения. Данные проблемы и способы их решения становятся объектом научного изучения в конце XIX — начале XX в.

Р. Хуммель и Е.Ю. Козлов называют три наиболее значимые научные разработки по указанным проблемам, увидевшие свет в конце XIX в.¹ Во-первых, это теоретические исследования двойного налогообложения в целом, и в области налога на наследство в частности, которые были инициированы и проведены под эгидой

¹ См.: Хуммель Р., Козлов Е.Ю. История международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: сб. науч. тр. / МГИМО(У) МИД России; под общ. ред. Г.П. Толстопятенко. М., 2001. С. 44–45.

Института международного права. Во-вторых, в 1892 г. вышла статья немецкого ученого Г. Шанца². В ней были представлены и обоснованы критерии так называемой экономической привязанности лица (налогоплательщика) к налоговой юрисдикции. Последняя, по мнению этого автора, при наличии такой привязанности должна иметь преимущественное право на взимание налогов с доходов данного лица, а при международном применении такой конструкции могла бы устраняться повторность налогообложения. В-третьих, в 1899 г. увидела свет работа итальянского автора А. Гарелли³, в которой он выделил международное налоговое право в качестве самостоятельной науки. В книге также содержится анализ правовых принципов налогообложения международной экономической деятельности и правомерность налогообложения нерезидентов.

Можно сказать, что с третьего десятилетия прошлого века данная проблема стала (во многом благодаря позиции Лиги Наций и ее усилиям) одним из направлений комплексных систематических научных исследований. Анализ этой проблемы были посвящены многочисленные работы ученых разных стран, в том числе и России, увидевшие свет в это время⁴. Кроме того, исследованию международного налогообложения стали уделять большое внимание на международном уровне такие организации, как Институт международного права, Международная торговая палата, финансовые и экономические органы Лиги наций. В рамках последней с 1921 до 1935 г. последовательно было создано пять экспертных групп, состоявших в основном из ученых и работавших над вопросами многократного налогообложения⁵.

Доктринальные исследования, несмотря на относительно небольшой объем позитивного юридического материала, имели важное практическое значение, предоставляя точный анализ текущих и перспективных проблем и проекты их возможных решений. Как отметили Н.В. Воронина и В.А. Бабанин, именно в это время был введен в оборот сам термин «международное налогообложение». Этот термин «впервые употребил Э. Селигман в 1927 году, отмечая, что международное налогообложение приобрело значимость, когда государства осознали важность совместно-

² Schanz G. Zur Frage der Steuerpflicht // Finanzarchiv. 1892. Vol. 9 II. P. 365. Сноска приводится по: Хуммель Р., Козлов Е.Ю. Указ. соч. С. 44.

³ Garelli A. Il Diritto Internazionale Tributario. Torino, 1899. Текст данной книги в оцифрованной форме доступен в библиотеке Harvard University [Электронный ресурс]. URL: <http://www.archive.org/details/ildirittointern00garegoog> (дата обращения: 1 марта 2009 г.).

⁴ См., напр.: Bone O. Double imposition et evasion fiscale, contribution a L'etude d'un droit fiscal international. These Lille. Paris, 1929; Oualid W. Les solutions internationales du probleme des doubles imposions. Paris, 1927; Seligman E. R.A. La double imposition et la coop ration fiscale internationale // Recueil des cours. Vol. 20 (1927-V). P. 459–603; Stamp J. Double Taxation and the Freedom of the International Investment, 1924 // Current Problem in Finance and Government; Загряцков М.Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. 1929. № 7; Падейский Н.А. Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. М., 1929. № 9–10; Он же. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. 1929. № 11–12. См. также: Воронина Н.В., Бабанин В.А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2007. № 10 / СПС «КонсультантПлюс»; International Income Tax Policy and the Settlement of International Tax Disputes. URL: www.law.harvard.edu/academics/graduate/sjd_candidates/zvialtman/Reading_List.doc (дата обращения: 18 марта 2009 г.).

⁵ См.: Падейский Н. Двойное налогообложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. С. 86.

го решения вопроса о налогообложении объектов, подпадающих под налоговую юрисдикцию нескольких государств»⁶.

В 1926 г. Б. Гризиотти разработал проект комплексного регулирования налогообложения международной экономической деятельности. Направленный на установление единых правил взимания налогов для всех стран и представленный в виде многосторонней конвенции, данный проект предлагал⁷:

- ♦ использование в национальных законодательствах унифицированной терминологии, основанной на едином глоссарии терминов;
- ♦ применение государствами налогов, имеющих аналогичные элементы;
- ♦ создание международных организаций (либо надделение необходимой компетенцией существующих), обеспечивающих координацию процесса гармонизации и унификации налогообложения различных стран. Общий контроль за такими организациями предполагалось возложить на Лигу Наций.

Со второй половины XX в. правовая составляющая исследований международного налогообложения претерпевает количественные и качественные изменения. Во-первых, юридические вопросы начинают привлекать все более пристальное внимание, выступая если не основным, то одним из главных объектов изучения. Во-вторых, расширяется проблематика научного осмысления за счет включения в нее новых тем, заданных развитием права в сферах торгового, финансового, культурного сотрудничества государств. В-третьих, эволюционируют научные подходы в изучении правовой основы международного налогообложения. Можно сказать, что такое изучение все более приобретает черты относительно самостоятельного направления исследовательской деятельности. Оно охватывает комплекс юридических вопросов и вопросов межгосударственных отношений в налоговой сфере, налоговых отношений с иностранным элементом внутри отдельных государств. Тем не менее международное налогообложение сохраняет свою привлекательность в качестве объекта изучения не только юридического, но и иных научных направлений. В частности, вопросы налогообложения исследуются в работах по мировой экономике⁸, по налоговому планированию⁹ и по экономике предприятий¹⁰.

В настоящее время международное налоговое право, как представляется, может рассматриваться в качестве самостоятельного направления юридической науки, т.е. системы знаний, имеющей достаточную степень единства и обобщенности. При этом данное направление, видимо, стоит рассматривать как ветвь науки налогового права. Схожее мнение было высказано О.А. Фоминой¹¹. Есть и иные точки зрения. Например, И.А. Ларютина идет дальше, полагая, что можно сделать вывод о существовании «комплексной научной отрасли международного налого-

⁶ Воронина Н.В., Бабанин В.А. Указ. соч.

⁷ Подробнее см.: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: учебник. СПб., 2006. С. 100.

⁸ См., напр.: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. М., 2007.

⁹ См., напр.: Пепер Дж. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М., 1999; Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / под ред. С.Ф. Сутырина. СПб., 1998.

¹⁰ См., напр.: Будилов-Неттельманн Н.Ф. Налогообложение международной предпринимательской деятельности как объект исследования в ФРГ и России. СПб., 2000. С. 59–77.

¹¹ См.: Фомина О. А. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. 1995. № 5. С. 130.

вого права, исходя из объективного единства регулируемых отношений на основе сочетания норм различных научных отраслей права»¹².

Закономерно, что до последнего времени теоретическая разработка международного налогового права в отечественной науке сильно отставала по своему масштабу и уровню от исследований, выходящих во многих развитых странах с открытой экономикой. Еще в 2001 г. отмечалось, что «в России, несмотря на обширный нормативно-правовой материал в сфере международного налогообложения, научное отпочкование и разработка такой отрасли, как международное налоговое право, запаздывает. В настоящее время российская юридическая наука, как правило, уделяет внимание лишь отдельным аспектам международного налогообложения; в качестве предмета исследования обычно избираются определенные институты, определенные проблемы, с которыми сталкиваются государства в процессе обложения своих резидентов, граждан и т.д. Однако исследований, содержащих комплексный анализ всей действующей системы международного налогообложения, а также международного налогового права, пока не имеется»¹³.

За прошедшие годы ситуация постепенно выправляется. Появились работы, которые в той или иной степени затрагивают теорию международного налогового права. Однако об исчерпания значимости данного научного направления и изученности всей его проблематики еще говорить не приходится. Поэтому представляется уместным привести некоторые общие соображения об объекте, предмете и методах международного налогового права как научного направления, а также возможности его продвижения в качестве учебного курса.

Прежде, однако, стоит обратить внимание, что ни в зарубежной, ни в отечественной науке пока не сложилось понимания международного налогового права, и предлагаются различные определения и толкования данного понятия¹⁴. Нередко можно увидеть разногласия по отдельным конкретным характеристикам международного налогового права и у авторов, придерживающихся схожих воззрений на его понимание и предмет¹⁵.

Представляется, что негативное отношение к международному налоговому праву отражает чрезмерно консервативный подход, не учитывающий в полной мере тенденций развития налогового регулирования. Поэтому дальнейшее исследование предполагается построить на презумпции международного налогового права как сформировавшегося и активно развивающегося правового института¹⁶.

¹² См.: *Ларютина И. А.* Международное налоговое право как отрасль права // Актуальные проблемы юриспруденции: сб. науч. тр. Вып. 3. Владимир, 2002. С. 47.

¹³ *Ларютина И. А.* Международное налоговое право // Московский журнал международного права. 2001. № 4. С. 95.

¹⁴ См., напр.: *Шепенко Р. А.* К вопросу о международном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права: материалы Междунар. науч. конф. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж, 2007. С. 483–493.

¹⁵ Подробнее см., напр.: *Кучеров И. И.* Международное налоговое право (Академический курс): учебник. М., 2007. С. 63–69; *Меркулов Е. С., Таранчук И. В.* Международное сотрудничество в сфере налогообложения и основы международного налогового права: учеб. пособие / под ред. С. В. Гунько. Петропавловск-Камчатский, 2004. С. 39–44; *Борисов К. Г.* К вопросу о формировании международного налогового права // Московский журнал международного права. 1999. № 4. С. 43–44; *Ларютина И. А.* Международное налоговое право. С. 100–102; *Фомина О. А.* Указ. соч. С. 131–135.

¹⁶ Вопрос о месте международного налогового права в контексте отраслевого деления специально не рассматривается. Прежде всего, вследствие очевидности решения данного вопроса в рам-

В современных условиях взаимовлияния налоговых юрисдикций и интенсивного экономического сотрудничества международное налоговое право приобретает особую практическую и научную значимость именно в контексте комплексного подхода, ориентированного на системное единство норм национального и международного права. В настоящее время видится необходимость сформировать концептуальное понимание международного налогового права как совокупности относящихся к налоговой сфере международно-правовых норм, принятых государством, и положений его внутреннего (национального) законодательства, регулирующих отношения с иностранным элементом.

Основу, позволяющую в рамках международного налогового права рассматривать международные и внутригосударственные нормы как относительно самостоятельное единство, составляют его объект, предмет, система источников, определяемые целевой и функциональной общностью данных норм. Такое единство составляет позитивную юридическую базу комплексной системы регулирования, дает возможность рассматривать международное налоговое право как объективное правовое явление, развивающееся в логике образующих его правовых норм и их взаимодействия и вместе с тем имеющее ограниченную самостоятельность вследствие относительной обособленности своего объекта и предмета регулирования.

Функции и задачи науки международного налогового права. Научность проблематики международного налогового права и потребность его теоретического осмысления детерминируются непосредственно исследовательской, производственной или иной практической деятельностью. Общественная значимость и социальная острота такой проблематики, отсутствие решения на уровне практики заставляют шире использовать научный аппарат и прибегать к теории. Основными функциями международного налогового права, понимаемого в качестве научного направления, являются теоретико-методологическая (играющая доминирующую роль и называемая также «теоретико-познавательная»), практическая и учебная (просветительская).

Международное налоговое право в научном аспекте представляет собой постоянно пополняемую систематизированную сумму знаний, доктрин, концепций, идей и теорий о юридической основе международного налогообложения, взаимодействия государств в налоговой сфере, регулирования социальных связей, возникающих в налоговых отношениях с иностранным элементом, и их закономерностей, о познавательной деятельности, результатом которой является пополнение и углубление этих знаний.

Научная дисциплина международного налогового права, учитывая предложенное понимание последнего, является составной частью науки налогового права. Охватываемые теорией международного налогового права межгосударственные правовые отношения в налоговой сфере органично вписываются в сферу науки международного публичного права. Такой статус рассматриваемой научной дисциплины логично вытекает из понимания международного налогового права как института налогового права и обусловлено его особенностями как комплексной нормативной системы. С другой стороны, в силу комплексного характера в на-

ках господствующей в российской юриспруденции отраслевой структуры права, но отчасти также в целях избежать участия в ставших традиционными в отечественной юридической науке (но не всегда уместными) попытках «отраслевого передела» правовой системы.

уке международного налогового права непосредственно взаимодействуют теоретические основы, навыки и знания, которые аккумулируются в налоговом праве и международном публичном праве. Они относятся к регулированию налоговых отношений с иностранным элементом и взаимодействия налоговых юрисдикций разных государств. Благодаря этому наука международного налогового права выступает как целостная система научных знаний. Теория международного налогового права тесно взаимодействует с научными направлениями собственно налогового права, международного публичного, международного частного, финансового, таможенного, гражданского и административного права.

Накапливаемые сведения могут рассматриваться в качестве научных знаний, если они обладают присущими последним свойствами:

- ♦ представлены в системе, позволяющей комплексно, последовательно и всесторонне раскрыть изучаемые явления правовой действительности, охватываемые ими отношения, взаимосвязи и закономерности процесса их развития;
- ♦ обработаны в форме системы понятий, категорий, принципов и научных закономерностей;
- ♦ основываются на фактах;
- ♦ обосновываются теоретическими знаниями о праве и положениями иных наук;
- ♦ представляют систему достоверного, объективного знания, поддающегося теоретической верификации и проверке практикой (общественно-исторической предметной деятельностью)¹⁷.

Большое значение для качественного и успешного научного исследования вообще и международного налогового права в частности имеет фактический материал, реально существующие и доказанные данные. В силу различных воззрений на международное налоговое право возможно и неоднозначное понимание объекта исследования.

Отсутствие единообразия первично обусловлено не только разными подходами к изучению, спецификой используемых методик или изменчивостью исследуемого объекта. Причина этого видится также в степени охвата фактического материала, его оценке и обработке. Как отметили Б.И. Пугинский и Д.Н. Сафиуллин, «факты науки права должны отвечать ряду требований. Во-первых, быть объективированными, т.е. доступными восприятию, без которого невозможны их изучение и проверка... Во-вторых, должны носить массовидный характер, отражая процесс структурного воспроизводства и развития правовой деятельности. В этом их отличие от единичных случайных явлений, всегда наличествующих в реальной действительности... Нормы права могут рассматриваться как факты, лишь будучи взятыми в массу, позволяющей применять к ним правила достаточной повторяемости и статистической достоверности»¹⁸.

Международное налоговое право как научная дисциплина тесно связано с одноименной нормативной системой. Развитие последней не только стимулирует творческий процесс исследований, но и само находит в нем мощные источники. Убедительным свидетельством плодотворного взаимовлияния науки и практики является

¹⁷ Подробнее см.: *Сырых В.М.* Теория государства и права: учебник для вузов М., 1998. С. 470–472.

¹⁸ *Пугинский Б.И., Сафиуллин Д.Н.* Правовая экономика: проблемы становления. М., 1991. С. 28.

современный механизм нормотворчества в области международного налогообложения, опирающийся на теоретические основы и результаты предварительного изучения возможных вариантов решений наиболее актуальных текущих проблем.

Тем не менее наука не совпадает с нормативной системой, не выполняет обслуживающую функцию ее толкования, утилитарной адаптации и популяризации. Как точно отметил Н.М. Коркунов, «только изучение юридических отношений, а не толкование отдельных законодательных постановлений дает обобщенное и систематическое знание права, знание научное. В чем же заключаются приемы такого научного изучения права? Наука обобщает наше знание; она заменяет непосредственное, частное, но и более разрозненное, более конкретное знание — более абстрактным и более общим; она изучает частности только как материал для обобщения, стремясь прийти к выводам, применимым к целым группам сходных явлений и заменяющим для нас поэтому знание всех частных явлений, относящихся к той или другой исследованной группе. Но обобщение не может быть совершено над сырым материалом в том виде, как он дается нам непосредственным наблюдением»¹⁹. Теория международного налогового права, как и любое иное научное явление, по природе своего предмета исследования, функциям, структуре, понятийному и методическому аппарату занимает собственное место в системе научных дисциплин.

Наука международного налогового права представляет собой область специальных знаний, охватывающих соответствующие положения внутреннего законодательства, юридические нормы международных договоров, иных правовых актов, судебную практику. Накопление таких знаний осуществляется в теоретических и практических целях, является результатом научной разработки правового материала, дающим представление о юридической основе общественных (социальных) взаимосвязей, возникающих в сфере сотрудничества государств в налоговой сфере и регулирования налоговых отношений с иностранным элементом.

Сложности научного осмысления правового материала обусловлены тем, что международное налоговое право является составным институтом, в рамках которого правовое регулирование осуществляется на двух уровнях — межгосударственном и внутреннем (в рамках конкретного государства). Однако чем сложнее научно-методологическая организация процесса познания, тем ценнее результат и тем сильнее возрастает роль теоретико-познавательной функции науки международного налогового права. Данная функция прежде всего находит свое выражение:

- ♦ в накоплении и анализе фактического материала, относящегося к сфере правового регулирования международного налогообложения, юридическим формам взаимодействия налоговых юрисдикций, регламентации налоговых отношений с иностранным элементом;
- ♦ в раскрытии общих закономерностей взаимодействия и развития элементов нормативной системы международного налогового права, его принципов, понятийного аппарата и норм;
- ♦ в разработке методологической основы решений практических задач, включая рекомендации по изменению норм международного налогового права, их систематизации, кодификации и т.п.

¹⁹ Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. 2-е изд. СПб., 2004. С. 421—422.

Наука международного налогового права тесно связана с нормативной системой, обеспечивающей регулирование налоговых отношений с иностранным элементом и взаимодействие государств по налоговым вопросам. Основные задачи этой науки в рамках решения ее теоретико-познавательной функции:

- ♦ исследование проблем международного налогообложения и возможностей их решения посредством международно-правовых и национально-правовых форм регулирования, а также соотношения этих форм;
- ♦ изучение правовых форм взаимодействия налоговых юрисдикций государств;
- ♦ анализ содержания и правовой природы правил, лежащих в основе нормативной системы международного налогообложения;
- ♦ установление соответствия национальных правил регулирования налоговых отношений с иностранным элементом положениям международных документов и тенденциям мировой практики;
- ♦ выявление, разработка и обобщение специальных принципов международного налогового права;
- ♦ изучение правовых режимов налогообложения различных форм международной экономической деятельности;
- ♦ определение правовых критериев для формализации прав налоговой юрисдикции по налогообложению отдельных категорий лиц и объектов;
- ♦ изучение правового обеспечения экономических инструментов и организационных структур регулирования международного налогообложения;
- ♦ исследование и раскрытие взаимодействия норм международного права и внутригосударственного налогового законодательства, регулирующих отношения с иностранными элементами, с нормами иных отраслей права, связанных с вопросами регулирования международной экономической деятельности;
- ♦ анализ категориального аппарата и раскрытие юридической сущности основных понятий международного налогового права.

Хотелось бы обратить внимание на последнюю из перечисленных задач науки международного налогового права. Представляется, что ее категориальный аппарат выступает не только достаточно наглядной, но и одной из наиболее важных неотъемлемых частей науки международного налогового права. А.С. Автономов, понимая под категорией «совокупность мыслей, отражающих в обобщенном виде некоторый способ существования в постоянном взаимодействии и развитии явлений бытия, что дает возможность познания движения таких объектов»²⁰, отметил, что «категориальный аппарат составляет основу любой науки. Именно специфическая система категорий служит каркасом каждой науки, во многом определяя ее особенности, отличающие ее от других наук»²¹.

Категориальный аппарат международного налогового права не является абсолютно уникальным и развивается не изолированно. В него органично входят понятия и категории общей теории права и других научных областей. Такое сочетание не умаляет значения системы категорий международного налогового права и не привносит в нее черты конгломерата. Все категории в этой системе получают именно то наполнение, которое предопределяется особенностями объекта изуче-

²⁰ Автономов А.С. Правовая онтология политики: к построению системы категорий. М., 1999. С. 21.

²¹ Там же. С. 5.

ния, и они гармонично сосуществуют и получают свой смысл, нередко отличный от того, который им придается в других отраслях науки.

Объект, предмет и система международного налогового права. Вопрос о предмете и объекте в отечественных доктринальных исследованиях традиционно рассматривается в большинстве юридических отраслевых научных направлений. Однако, как отмечают некоторые авторы, это не исключает неясностей, а термин «объект (права, правового регулирования)» нередко смешивается или подменяется понятием «предмет (права, правового регулирования)»²². Учитывая истоки международного налогового права и процесс его формирования в качестве научного направления, при рассмотрении его объекта и предмета позволительно и целесообразно, видимо, экстраполировать некоторые общие теоретические конструкции, выработанные в философии, общей теории права, науке финансового и налогового права в отношении категорий «объект» и «предмет».

В философии под объектом понимается часть субъективной реальности, с которой взаимодействует субъект и на которую направлена познавательная или иная деятельность²³. В свою очередь, «предметом является всякое данное простому переживанию (созерцанию) нечто, имеющее индивидуальную форму»²⁴. В юридической литературе по теории государства и права объект данной науки, как отметил В.М. Сырых, достаточно редко выделяется в качестве ее самостоятельного компонента и обычно включается в ее предмет, однако «объект выступает началом научного познания... Понятия объекта и предмета теории государства и права характеризуют качественно различные состояния в познании, какими являются начальный и конечный пункты научного исследования, и определяют совокупность методов, приемов, способных обеспечить успешное восхождение от объекта науки к предмету науки»²⁵. По мнению этого автора, под предметом науки следует понимать отраженную в ее категориях какую-либо конкретную совокупность объективных закономерностей, а под объектом — совокупность явлений и процессов объективной реальности, которые изучает наука в процессе познания своего предмета²⁶. Б.И. Пугинский и Д.Н. Сафиуллин в рамках предложенной ими концепции деятельного понимания права утверждают, что «объектом науки становится не совокупность законодательных текстов, а реальная правовая практика, действия органов государства, организаций и граждан по поводу издания общеобязательных норм, их исполнения, применения других юридических средств для достижения хозяйственных и иных целей»²⁷.

Детально вопрос об объекте и предмете финансового права был проанализирован П.С. Пацуркивским. Им предложены следующие определения данных категорий: «Объектом науки финансового права является та часть финансово-правовой действительности, которая реально вступила в практическое и познавательное вза-

²² См., напр.: *Борченко В.А.* Объект частноправового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 11.

²³ См.: *Философский словарь.* М., 1986. С. 465–466.

²⁴ *Философский энциклопедический словарь.* М., 1999. С. 360.

²⁵ *Сырых В.М.* Теория государства и права. С. 488–491.

²⁶ См.: *Сырых В.М.* Логические основания общей теории права: в 2 т. Т. 1. Элементный состав. М., 2000. С. 25–26.

²⁷ *Пугинский Б.И., Сафиуллин Д.Н.* Указ. соч. С. 22.

имодействие с субъектом финансово-правового познания, которую этот субъект может выделить из финансово-правовой реальности в силу того, что обладает на данной ступени развития познания такими формами предметной и познавательной деятельности, которые отражают основные характеристики финансово-правовой действительности... Предметом науки финансового права являются выделенные субъектом стороны и аспекты объекта науки финансового права, их существенные, закономерные связи и отношения»²⁸.

Объект науки международного налогового права предлагается рассматривать как совокупность отношений (явлений, процессов), возникающих в области налогообложения деятельности, затрагивающей две и более налоговые юрисдикции, а также взаимосвязей данных юрисдикций. Предмет международного налогового права как научного направления — исследуемые нормы международного налогового права, практика их применения, закономерности возникновения, развития и осуществления отношений, охватываемых сферой их регулирования либо подлежащих включению в такую сферу воздействия.

Международное налоговое право как научная дисциплина имеет свою систему, под которой понимается обоснованно структурированная сумма иерархически и (или) логически связанных в определенной последовательности правовых норм, эмпирического материала, научных знаний, взглядов, суждений, теоретических положений и выводов по проблемам правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом в налоговом законодательстве определенной страны и в ее межгосударственных соглашениях. Данная система, как и одноименная нормативная система, пока еще находится в стадии активного формирования, поэтому можно лишь дать общую характеристику ее структуры.

Система науки международного налогового права достаточно близка к его нормативной основе, но не отождествляется и не совпадает с ней. Тем не менее именно структура последней составляет костяк разделов системы научной дисциплины. Кроме того, она также включает специфические научные разделы, которым нет места в институте международного налогового права, поскольку они содержат соответствующие теоретические концепции и положения, присущие предмету и соответственно системе науки.

Таким образом, систему научной дисциплины международного налогового права схематично и достаточно условно можно представить в следующем виде.

1. Вводная часть. Понятие международного налогового права.
2. Налоговый суверенитет государств, правовые условия и формы его реализации. Общие правовые основы взаимодействия налоговых юрисдикций.
3. Источники международного налогового права.
4. История развития международного налогового права.
5. Правовое регулирование налогового резидентства.
6. Особенности международного и национального регулирования налогообложения отдельных видов международной экономической деятельности.
7. Межгосударственное сотрудничество по вопросам налогообложения.
8. Правовой механизм и методы избежания и устранения многократного международного налогообложения.

²⁸ Пацуркивский П.С. Содержание категорий «объект науки финансового права» и «предмет науки финансового права» // Финансовое право. 2008. № 4. С. 3.

9. Недискриминация в международном налоговом праве.

10. Правовые средства предотвращения уклонения от налогообложения международной экономической деятельности.

11. Оказание правовой и административной помощи по вопросам международного налогообложения.

12. Иные разделы, вытекающие из предмета, в том числе соответствующие структуре нормативной системы международного налогового права и не указанные выше.

Методы исследования международного налогового права. Важной составной частью науки международного налогового права является комплекс ее методов (ее методологическая основа). Под методом в данном случае понимается система общих, специальных и частных приемов, способов, операций научно-теоретического и практического познания и освоения действительности, которые основываются на выявленных в процессе изучения объективных закономерностях и которые создают основу получения новых объективных данных.

Представляется, что в методологический арсенал научной дисциплины международного налогового права могут быть включены все основные приемы и методы, используемые в других сферах правовой научной деятельности. Кроме того, возможно использовать и их сложившуюся классификацию, например, универсальные и общие научно-философские методы (диалектический, методы синтеза, анализа, абстрагирования, восхождение от абстрактного к конкретному), специальные методы (статистические, конкретно-социологические, математические), частные методы правовой науки (толкования права, сравнительно-правовой).

Выбор конкретных методов познания определяется не только их техническими возможностями, но и существенными свойствами познаваемого объекта и задачами исследования. «Методологически бесперспективно пытаться выбрать какой-то один метод как всеобъемлющий и единственно верный. Использование тех или иных методов определяются кругом поставленных в процессе анализа задач. Выбор адекватного метода для решения одной или группы сходных задач является залогом успеха какого-либо этапа изучения объекта. Поэтому в ходе одного и того же исследования с последовательной сменой задач должны использоваться и различные методы. Необходимо подчеркнуть, что возникновение новых методов в результате преодоления недостаточности существующих не ведет к отмене и забвению старых методов. Все методы взаимно дополняют друг друга и применяются в зависимости от характера задач. Каждый из методов развивается, обогащаясь, в том числе, и благодаря взаимодействию с другими методами»²⁹. Поэтому далее будут названы лишь некоторые методы науки международного налогового права.

В основе теоретической разработки проблем международного налогового права лежат общенаучные методы исследования. Центральное место среди них занимает диалектический метод (метод диалектического материализма), научно-познавательные возможности которого используются для исследования проблем международного налогообложения на стыке межотраслевого правового регулирования: налогового, международного публичного, административного, граждан-

²⁹ Автономов А.С. Указ. соч. С. 43–44. Стоит отметить, что в данной работе весьма подробно анализируется методологический арсенал правовых наук, который может быть полезен и для изучения проблем международного налогового права.

ского, таможенного и международного частного права. Данный метод позволяет рассматривать механизм правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом и взаимодействия налоговых юрисдикций, видеть его противоречия и закономерности, объективные причины и последствия изменений.

Применение формально-догматического метода в рамках изучения международного налогового права предполагает использование в качестве основных приемов описание и анализ правовых норм и возникающих на их базе отношений в связи с налогообложением международной экономической деятельности, решением проблем международного налогообложения и осуществлением межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере. Данный метод дает возможность изучить как существующий правовой механизм сотрудничества государств в налоговой сфере и регулирования налоговых и таможенных платежей на национальном уровне, так и выявить правовые проблемы, возникающие в практике применения конкретных юридических норм и предписаний.

Для исследования теоретических основ международного налогового права, в первую очередь относящихся к его категориальному аппарату, важную роль играет метод абстрагирования. Данный метод позволяет, отвлекаясь от несущественного и преходящего, выявить наиболее значимые черты и характеристики исследуемого явления, определить закономерности и алгоритмы развития его жизнедеятельности и устойчивого воспроизводства. С рассматриваемым методом тесно связаны методы анализа и синтеза, дедуктивный и индуктивный методы, позволяющие изучать отдельные элементы явления как в относительной независимости, так и в их единстве.

Изучению практических аспектов международного налогового права способствует метод конкретно-социологического исследования. В его рамках используются такие приемы, как наблюдение за деятельностью международных организаций, государственных органов по применению международных норм в системе регулирования налоговых и таможенных платежей.

Международное налоговое право — это относительно «молодое» явление, однако уже сегодня важной задачей изучения является исследование исторических форм и закономерностей его развития, а также эволюции механизма государственного регулирования налоговых отношений с иностранным элементом и международно-правового сотрудничества в налоговой сфере. Опорой такого изучения выступает исторический метод (метод историзма). Данный метод предполагает исследование институтов и явлений с учетом экономических, политических, культурных особенностей конкретного периода и определенной среды (отдельных государств, их союзов).

Для изучения международного налогового права также достаточно эффективен метод структурно-функционального анализа, который показывает строение и элементы (их место, функции и связи между ними) правового механизма международного налогообложения и государственного регулирования налоговых отношений с иностранным элементом. Метод системного анализа позволяет исследовать механизм правового регулирования международного налогообложения как комплексное единое целое во взаимосвязи систем государственного и международного правового регулирования.

Особенности объекта и предмета международного налогового права не только позволяют, но и требуют применения специальных методов изучения. В качестве

примера таких методов, уже апробированных и показавших свою эффективность, можно назвать:

- ♦ компаративный (сравнительно-правовой) метод, позволяющий сопоставить сходный инструментарий государственного регулирования, используемый в одно и то же время в разных странах. Такое сопоставление полезно как с теоретической, так и с практической точек зрения, поскольку дает необходимый материал для заимствования позитивного опыта, унификации и совершенствования российского законодательства о регулировании налогообложения с иностранным элементом;

- ♦ метод эмпирического анализа взаимосвязи экономического базиса и юридических отношений. Применение данного метода дает возможность определить фундаментальные противоречия и взаимосвязи, обуславливающие поступательное развитие правового регулирования налогообложения с иностранным элементом. Кроме того, данный метод позволяет проанализировать объективную ограниченность налогового суверенитета государств в условиях интернационализации мирохозяйственных связей;

- ♦ систематический метод, позволяющий установить содержание юридических норм, их структуру в правовом контексте всего документа, в котором данная норма закреплена. Такой метод предполагает систематическое изучение не только данного документа, но и всей документации и правовых актов, предшествующих его принятию и последующему применению. Использование данного метода имеет важное значение при изучении международно-правовых документов по вопросам налогообложения, прежде всего тех, по которым государство приняло соответствующие обязательства или стороной которых намерено стать;

- ♦ телеологический метод, способствующий уяснению основных тенденций разработки правовой основы международного налогообложения. Применение данного метода, с одной стороны, ограничено, учитывая предмет и цели науки международного налогового права. С другой стороны, этот метод играет важную роль, позволяя проанализировать процесс юридической объективации заявленных (выраженных) интересов субъектов (участников) национальной и международной систем налогообложения;

- ♦ метод классификации, применение которого (с привлечением иных методов) способствует обобщению и систематизации различных значимых фактов исторического и формально-юридического материала, их сопоставление, представление новых классификационных обобщений и выводов (в том числе относительно места правового регулирования международного налогообложения в правовой системе).

Учебная дисциплина «Международное налоговое право». Международное налоговое право может также рассматриваться как учебная дисциплина. В таком качестве оно способно, как представляется, занять достойное место среди предметов специального аудиторного изучения для студентов, обучающихся на юридических факультетах университетов и в высших юридических учебных заведениях.

Учебная дисциплина «Международное налоговое право» имеет свою систему. Она, как и одноименная нормативная и научная системы, пока еще находится в стадии активного формирования, поэтому можно лишь дать общую характеристику ее структуры. Система учебной дисциплины международного налогового права достаточно близка к его нормативной основе и к системе науки, базируется на их основных разделах, но не отождествляется и не совпадает ни с той, ни с другой.

Международное налоговое право как учебная дисциплина далеко не исчерпывает всего содержания одноименной научной дисциплины. Это закономерно и логично, поскольку овладение последней во всем ее многообразии теоретических и методологических проблем под силу лишь исследователю, профессионально занимающемуся данной сферой изысканий.

Содержание учебного курса международного налогового права обуславливается его целями и задачами. Как правило, основная цель такого курса — сформировать основу теоретических и практических знаний для овладения позитивным материалом, понятийным аппаратом и главными методами изучения. Из этого вытекают и следующие общие задачи:

- ♦ дать знания о системе понятий и категорий, их взаимосвязи и получить опыт владения понятийным аппаратом;
- ♦ ознакомить с нормативной системой международного налогового права и практикой применения его норм;
- ♦ сформировать профессиональное мировоззрение;
- ♦ заложить навыки с правильных методологических позиций подходить к анализу правовых явлений, видеть их системно, анализировать внутренние закономерности и взаимосвязи явлений;
- ♦ выработать умение логически и корректно выражать и обосновывать свою позицию.

В соответствии с задачами и программой подготовки формируется и содержание курса. Основной методологический принцип заключается в том, что материал дается от простого (базового) к сложному, к специальным вопросам. За основу учебного курса «Международное налоговое право» может быть принята система научной дисциплины, о которой говорилось выше (естественно, с внесением необходимых корректировок).