

О.О. Журавлева

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИНТЕГРАЦИИ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ ГОСУДАРСТВ АСЕАН

Аннотация. Государства, входящие в Ассоциацию государств Юго-Восточной Азии, ставят перед собой задачу создания к 2015 году экономического союза, что предполагает и более тесную кооперацию в налоговой сфере. В этой связи интерес представляют процессы, которые затрагивают налоговые системы стран-участников. Предметом исследования являются процессы: 1) изменения национального налогового законодательства государств АСЕАН (консолидация, кодификация, унификация и гармонизация); 2) формирования сети двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, в том числе перспективы перехода к заключению многосторонних соглашений в налоговой сфере; 3) регионального сотрудничества национальных налоговых администраций и формирования региональной организации налоговых администраций.

Основными методами исследования были: 1) метод анализа национального правового регулирования в налоговой сфере, международных соглашений государств региона, в том числе в сфере региональной интеграции государств АСЕАН; 2) сравнительно-правовой метод, применявшийся при исследовании национальных налоговых систем. Исследование правовых аспектов формирования и развития региональных объединений, возникающих проблем и подходов к их разрешению является актуальным как в связи с формированием ЕЭП, так и в связи с необходимостью повышения конкурентоспособности отечественной правовой системы.

На основе проведенного исследования делается вывод о том, что реализация принципов Хартии АСЕАН требует гармонизации налоговых систем, более тесной региональной кооперации в сфере налогового администрирования, завершения формирования региональной сети двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Перспективы интеграции в налоговой сфере государств АСЕАН состоят в: 1) гармонизации национальных налоговых систем в соответствии с целями создания АЭС; 2) завершении формирования сети внутрорегиональных СИДН, заключении многосторонних СИДН между государствами региона, позволяющими максимально реализовать преимущества и получить выгоды АЭС; 3) развитию внутрорегионального сотрудничества между национальными налоговыми администрациями, создании единого регионального объединения.

Ключевые слова: взаимодействие, гармонизация, интеграция, принципы налоговой системы, АСЕАН, СИДН, налоговое администрирование, правовое наследие, правовая система, региональное сотрудничество.

В последние десятилетия государства, расположенные в азиатско-тихоокеанском регионе активно развиваются, как в экономическом, так и в социально-политическом плане, расширяется сотрудничество с ними РФ¹. Ряд государств региона, являющихся участниками АСЕАН², ставят перед собой задачу создания к 2015 году экономического союза государств³, что предполагает и более тесную кооперацию в налоговой

сфере. В этой связи интерес представляют процессы, которые затрагивают налоговые системы⁴ стран-участников.

Исследование правовых аспектов формирования и развития региональных объединений, возникающих проблем⁵ и подходов к их разрешению является акту-

Однако в 2007 году на встрече глав государств АСЕАН было решено ускорить этот процесс.

⁴ Национальные налоговые системы, под которыми принято понимать «основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов», также трансформируются под влиянием указанных процессов. См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. – М., 2009. С. 215.

⁵ Процессы региональной интеграции и глобализации оказывают не только позитивное, но и негативное влияние на финансовые системы государств. Еще в начале XX века В. Танци характеризовал такое воздействие как подрывающее основы суверенных финансовых систем за счет действия нескольких факторов: 1) электронная коммерция и сделки;

¹ Внешнеторговый оборот России со странами АСЕАН в 2013 году вырос на 12% по сравнению с 2012 годом и достиг 17,5 млрд долларов. См.: Шмелева Е. Десант в Азию // Российская Бизнес-газета. 2014. № 939 (10).

² Ассоциация государств Юго-Восточной Азии образовалась в 1967 году. По состоянию на 30 марта 2014 года в состав данного объединения входят десять государств (Бруней Даруссалам, Вьетнам, Индонезия, Камбоджа, Лаос, Малайзия, Мьянма, Таиланд, Сингапур, Филиппины) и два государства имеют статус наблюдателей (Восточный Тимор и Папуа-Новая Гвинея). См.: <http://www.aseansec.org/>.

³ Первоначально предполагалось создать единый региональный рынок к 2020 году. [См.: ASEAN Vision 2020. 15.12.1997. <http://www.asean.org/news/item/asean-vision-2020>].

альным как в связи с формированием ЕЭП, так и в связи с необходимостью повышения конкурентоспособности отечественной правовой системы.

Для государств АСЕАН характерны различный уровень экономического развития⁶, разнообразие культур, религий, политических и правовых систем⁷, в то же время сохраняется общность социальных институтов, в основе формирования которых лежат традиционные базовые ценности народов, живущих в Азиатско-Тихоокеанском регионе⁸.

Особенности правовых систем государств-участников АСЕАН во многом вызваны различиями в их правовом наследии⁹. Так, например, для государств с

2) использование электронных денег; 3) торговля внутри компаний; 4) офшорные финансовые центры и налоговые гавани; 5) деривативы и хедж-фонды; 6) неспособность к налогообложению финансового капитала; 7) рост зарубежной активности; 8) покупка юрисдикций. Подробнее см.: Tanzi V. *Globalization, Technological Development, and the Work of Fiscal Terminals* // IMF Working Paper 00/181. Washington: International Monetary Fund. 2000.

⁶ Некоторые из них не так давно встали на путь рыночных преобразований, что нашло свое отражение в конституциях этих государств, например: Вьетнам, Лаос, Мьянма, Камбоджа. См.: Муранова А.П. *Налоговое стимулирование частного бизнеса в наименее развитом регионе Юго-Восточной Азии* // Юго-Восточная Азия: Актуальные проблемы развития. 2012. № 19. С. 51.

⁷ На формирование национальных правовых систем, а также их отдельных отраслей, оказали влияние следующие правовые системы: 1) англосаксонская (например, Сингапур, Малайзия); 2) континентальная (например, французская – формирование системы гражданского права Лаоса); 3) религиозная, в т.ч. исламская (напр., Индонезия, Малайзия); 4) социалистическая система права (в Конституции Социалистической Республики Вьетнам «сохраняется приверженность социалистическим принципам организации государства и общества»). См.: Хабриева Т.Я. *Вступительная статья* // Конституции государств Азии: в 3 т. под ред. Т.Я. Хабриевой. – М., 2010. С. 13; URL: http://www.nationmaster.com/graph/gov_leg_sys-government-legal-system (дата обращения 30 марта 2014 г.).

⁸ Например, традиционные китайские ценности, которые в немалой степени формируют социальные институты не только в КНР, но и в других государствах региона. Внутрирегиональные социально-культурные и исторические связи также создают предпосылки для гармонизации налогового законодательства государств. С другой стороны, это может породить схожие проблемы при имплементации отдельных институтов налогового законодательства. См.: *Taxation in ASEAN and China: Local institutions. Regionalism, global systems and economic development* Edited by Nolan Cormac Sharkey. Abingdon Oxon. 2012. P. 10.

⁹ Например: Бруней, Малайзия, Мьянма, Сингапур были британскими колониями. Индонезия была колонией Нидерландов. Камбоджа, Лаос и Вьетнам – французскими колониями. Филиппины были испанской, а позднее – американской колонией. Многие из государств региона относительно недавно (только после Второй ми-

колонияльным прошлым существенным было влияние правовых систем стран метрополий, которое обусловило не только разнообразие национальных правовых систем, многие из которых носят смешанный характер, но и различия в моделях налогового регулирования (моделях налогообложения доходов, систем налогового администрирования, систем ответственности за нарушение налогового законодательства, а также соответствующих процедур).

Кроме того, колониальный и/или зависимый характер развития вызвал ориентацию на импорт капитала. Государства АСЕАН с целью повышения инвестиционной привлекательности нередко сближали свое законодательство с законодательством страны, которая являлась основным инвестором¹⁰. Однако подобная политика могла вступать в противоречие с интересами внутренних инвесторов¹¹ и создавать риски для национальных финансовых систем¹².

После обретения в XX веке рядом государств суверенитета произошли изменения в их устройстве и системе управления, которые затронули и налоговые системы¹³.

ровой войны) получили независимость, освободившись от статуса колоний. В то же время отдельные государства никогда не находились в колониальной зависимости, например, Таиланд.

¹⁰ Это были преимущественно развитые страны – США, Япония, Великобритания, Австралия.

¹¹ Хотя иностранные инвестиции и торговля, безусловно, играют важную роль в региональной экономике, региональные налоговые системы ориентированы на интересы инвесторов, а порой были даже специально созданы для внешних инвесторов, но это создает и значительное напряжение, поскольку налоги, которые благоприятствуют национальному бизнесу, могут быть неприемлемыми для иностранных инвесторов. См.: *Taxation in ASEAN and China: Local institutions*.

¹² Большая мобильность финансовых потоков в сочетании с распространением информационно-телекоммуникационных технологий, отсутствием налоговых барьеров для быстрого вывода капитала создает угрозы дестабилизации национальной финансовой системы и экономики. До кризиса в Азии в конце XX в. экономики Восточной Азии были более тесно связаны с мировой экономикой и уделяли незначительное внимание региональной интеграции [См.: Zhang Zhiyong. *Economic Integration in East Asia: The Path of Law* // Asian Institute of Law Working Paper. 2011. № 24. P. 5.]. Кризисные явления конца XX – начала XXI в.в. достаточно сильно сказались на развивающихся экономиках государств АСЕАН, в результате государства стали обращать внимание на необходимость стимулирования внутренних инвестиций, а также на региональную интеграцию.

¹³ Существенную роль в проведении преобразований и реформ сыграли международные организации (Международный валютный фонд и Всемирный банк), которые оказывали техническую помощь и привнесли современные модели налогообложения, новые виды налогов, а также специфичные институты налогового законодательства. Кроме того, госу-

Дополнительным фактором, оказывающим влияние на интеграционные процессы в налоговой сфере государств АСЕАН, является обостряющая налоговая конкуренция, которая заставляет при выборе стратегических приоритетов в национальной налоговой политике все большее внимание уделять правовому регулированию соответствующих сфер не только в своем регионе, но и в глобальном масштабе. В тоже время процессы интеграции и глобализации в экономической сфере также вынуждают государства согласовывать применяемые ими модели налоговых систем, использовать региональные и международные стандарты. Последние, несмотря на внешний характер, оказывают достаточно сильное влияние на национальные налоговые системы¹⁴ и процессы их реформирования. Как следствие, возникают дополнительные предпосылки для сближения налоговых систем региона.

В то же время сохраняются различия как в национальных налоговых системах государств региона (например, видах налогов, степени централизации функций государства в налоговой сфере), так и в системах налогового законодательства (принципах их построения, принципах, лежащих в основе национальных налоговых систем¹⁵, системе источников, степени консолидации законодательства).

дарства при реформировании налоговых систем учитывали и общемировые тренды и подходы. Так, ряд государств, например: Вьетнам, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины, ввел в свои налоговые системы налог на добавленную стоимость, который характерен для европейских налоговых систем. См.: Williams D. Chapter 6, Value Added Tax // The Law Design and Drafting. Volume 1. [International Monetary Fund]. 1996. Victor Thurnovyi. P.2.

¹⁴ В последние годы довольно сильно ощущается влияние на национальные системы АСЕАН международного налогового права, в том числе международных стандартов. Стандарты традиционно относят к способам влияния на национальное законодательство, хотя они и носят рекомендательный характер, но в связи с возрастающим давлением международных организаций фактически становятся обязательными для имплементации в национальное законодательство. Кроме того, влияние международно-правовых норм на национальное законодательство осуществляется следующими способами: «1) всеобщие принципы функционирования мирового сообщества и демократического развития государства (обеспечение прав человека, власти закона и др.); 2) доктринальное влияние в виде концепций о социальном государстве, административной юстиции и т.п.; 3) модельные (типовые) международные правовые акты; 4) унифицированные (единообразные) стандарты; 5) функционально-договорные обязательства; 6) договоренности как итог международных переговоров; 7) прецедентное влияние решений международных судов; 8) деятельность международных институтов». См.: Тихомиров Ю.А. Государство: преемственность и новизна: научное издание. – М., 2011. С. 68.

¹⁵ Однако сохраняющаяся неравномерность в распределении ресурсов, а как следствие и налоговых потенциалов,

По степени консолидации норм законодательства о налогах и сборах все государства АСЕАН можно условно разделить на две группы:

1) имеющие кодифицированные акты налогового законодательства¹⁶ (Филиппины¹⁷, Таиланд¹⁸, Лаос¹⁹, Камбоджа²⁰);

2) не имеющие таких актов. В последней группе можно выделить государства: а) имеющие консолидированные акты по отдельным институтам налогового регулирования (все налоги кроме НДС – Малайзия²¹, налоги на доходы – Сингапур²², Мьянма²³, Индонезия²⁴, налоговое администрирование – Вьетнам²⁵, налоговые

наряду с многообразием применяемых моделей налогообложения усложняют процесс взаимодействия, в том числе сближения и гармонизации, налоговых систем государств. Например, даже среди государств – участников АСЕАН реализованы различные подходы к налогообложению доходов в зависимости от статуса субъекта его получающего (физическое лицо/ корпорация): 1) Малайзия и Сингапур используют универсальный подход в отношении налогообложения доходов физических лиц и корпораций, облагая их по территориальному принципу; 2) специальный подход, т.е. использование различных принципов при налогообложении доходов физических лиц и корпораций используют Бруней (доходы физических лиц не подлежат налогообложению, налогообложение доходов компаний осуществляется по территориальному принципу) и Таиланд (облагает по территориальному принципу только доходы физических лиц, доходы компаний облагаются налогом независимо от местонахождения источника его получения (принцип глобального дохода)).

¹⁶ Следует отметить, что сам по себе факт наличия такого акта не свидетельствует о полной кодификации налогового законодательства, поскольку налоговые нормы могут встречаться в иных актах, например, инвестиционном законодательстве (Лаос).

¹⁷ National Internal Revenue Code 1997. Republic Act No. 8424 Tax Reform Act of 1997. www.bir.gov.ph/taxcode/taxcode.htm#

¹⁸ Revenue Code of the Kingdom of Thailand.

¹⁹ Tax Law. 11.12.2011 http://www.tax.gov.la/Eng_WebPages/PDF/New%20Tax%20law%202012%20English%20version.pdf

²⁰ Law of Taxation. 24/02/1997. // Preah Reach Kram. No. NS/RKM/0297/03/ http://tax.gov.kh/files/L0297_19970224.pdf www.idlo.int/mf/documentns/regulations/CAMBODIA4.PDF

²¹ Income Tax Act Akta Cukai Pendapatan 1967 (Akta 53).

²² Income Tax Act (Chapter 134). Ordinance 39 of 1947. <http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p;ident=7d1bdd5e-3c65-4d8a-9bd4-f7c96100a1f6;page=0;query=DocId%3A45fc380e-12d4-4935-b138-c42dc45d377c%20%20Status%3Ainforce%20Depth%3A0;rec=0#al->

²³ Например, Income-Tax Law (1974) (Закон о налоге на доходы), Commercial Tax Law 31.03.1990 // The State Law and Order Restoration Council Law No. 8/90;

²⁴ Consolidation of Law of The Republic of Indonesia Number 7 of 1983 Concerning Income Tax. <http://www.expatri.or.id/info/2008-IncomeTaxSDSN.pdf>

²⁵ Вьетнам осуществил унификацию норм о налоговом администрировании и их консолидацию в едином акте, регулирующем

процедуры – Индонезия²⁶) и б) не имеющие консолидированных актов по отдельным институтам налогового регулирования, но имеющие законодательные акты по отдельным налогам, (Бруней Даруссалам²⁷). Кроме того, в государствах пока существенна доля подзаконного регулирования²⁸.

Таким образом, большинство государств АСЕАН имеет некодифицированное законодательство о налогах и сборах, преобладают самостоятельные законы, регулирующие отдельные налоги. В государствах существует потребность в большей степени консолидации законодательства о налогах и сборах, унификации налоговых процедур по различным налогам.

Развитие мировой экономики сопровождается взаимодействием отдельных национальных хозяйств, в результате которого может происходить и сближение налоговых правовых систем²⁹. В то же время ускорение интеграционных процессов и большая динамичность изменения статусов как публичных, так и иных субъектов права³⁰ все более проявляют проблемы взаимодей-

налоговое администрирование всех видов налогов и сборов. (Закон о налоговом администрировании принят национальным собранием 10-я сессия, № 78/2006/QH11, 29 день, 11 мая 2006 года. LUẬT QUẢN LÝ THUẾ CỦA QUỐC HỘI KHÓA XI, KỶ HỌP THỨ 10 SỐ 78/2006/QH11 NGÀY 29 THÁNG 11 NĂM 2006). Однако для каждого налога действует отдельный закон.

²⁶ Он закрепляет общие положения и налоговые процедуры. Undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan/UUKUTp» Undang-undang No. 6/1983, diganti dengan Undang-undang no.16/2000.

²⁷ Income Tax Act Chapter 35 Laws of Brunei. 31.12.1949. Revised Edition 1.12.2003, Income Tax (Petroleum) Act (Chapter 119). 18.11.1963. Revised edition 15.04.2004. Stamp Act (Chapter 34). 1.01.1909. Revised edition 1.07.2003. <http://www.mof.gov.bn/index.php/revenue-tax-resources/revenue-relevant-acts>.

²⁸ Например, во Вьетнаме действуют циркуляры, постановления и правила, определяющие особенности применения законодательных актов. См.: Ricardi L. Vietnam Tax Guide. Domestic Fiscal System and International Treaties. – Bergamo. Springer. 2014. P.4.

²⁹ Следует отметить, что участие в региональных экономических объединениях не всегда приводит к сближению налоговых систем, в том числе налоговых доходов. Об этом свидетельствуют результаты исследования не только экономик стран-членов ЕС, но и АСЕАН и стран региона Тихоокеанской Азии и Океании. Результаты экономических исследований не подтверждают существование объединения, в котором протекают гомогенные процессы взаимодействия в сфере налоговых доходов, в государствах АСЕАН и региона Тихоокеанской Азии и Океании. См.: Apergis N., Cooray A. Convergence in tax revenues across ASEAN and Asia Pacific and Oceania countries: Evidence from club convergence. Working paper. 2013. University Piraeus. P.11. <http://www.docin.com/p-689650682.html>

³⁰ См.: Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Проблемы взаимодействия налоговых правовых систем в условиях глобализации // Финансовое право. 2010. № 7. С. 37.

ствия различных правовых систем, в том числе в сфере налогообложения. Исследователями отмечается³¹, что вопросы определения места получения доходов, нахождения и квалификации статуса их источников, перераспределения доходов и стабилизации экономической деятельности уже не являются более специфичными для отдельных государств. Они имеют глобальную составляющую, важность которой постоянно растет³². Данное утверждение вполне справедливо и для государств АСЕАН.

Создание общего рынка³³, свободное движение товаров, работ, услуг, рабочей силы и капиталов (ст. 5 Хартии Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (Charter of the Association of Southeast Asian Nation 20.11.2007)³⁴) требуют не только сближения, но и гармонизации налоговых систем государств-участников, под которой подразумевается исключение (устранение) различий или несогласованностей в налоговых системах различных юрисдикций либо преобразование таких различий или несовместимостей для согласования их друг с другом.³⁵

Свободное движение материальных, в том числе финансовых и трудовых ресурсов невозможно без

³¹ Tanzi V. Government versus Markets. The Changing Economic Role of the State. 2011. P. 308.

³² Для государств повышается значимость деятельности субъектов вне постоянного контроля национальной публичной власти. Как следствие, обостряются проблемы сбалансированности бюджетов, согласования налоговых суверенитетов различных государств и территорий.

³³ В литературе отмечается, что анализ Плана создания Азиатского экономического сообщества (Blueprint АЕС), а также мер, которые им предусматриваются, позволяет сделать вывод, что к 2015 году страны АСЕАН стремятся создать не «общий» или «единый рынок» в традиционном понимании (таможенный союз со свободным движением услуг, инвестиций, рабочей силы и капиталов, с гармонизованной экономической политикой), а скорее зону свободной торговли с расширенными возможностями внутрирегиональных трансграничных операций, свободным движением услуг, инвестиций, рабочей силы и капиталов. Государства не предусматривают создания таможенного союза, который является одним из традиционных этапов интеграции наряду со свободной экономической зоной, созданием общего рынка, экономическим союзом. См. подробнее: Preece R. Excise taxation of key commodities across South East Asia: a comparative analysis ahead of the ASEAN Economic Community in 2015. // World Customs Journal. 2012. Volume. 6. Number 1. P. 5. ASEAN Economic Community Blueprint. URL: <http://www.asean.org/archive/5187-10.pdf>

³⁴ Charter of the Association of Southeast Asian Nation 20.11.2007. www.asean.org

³⁵ Такое определение налоговой гармонизации дает Международное бюро фискальной документации. Dupal D. M. Taxation under AEC 2015. URL: http://www.punongbayan-araullo.com/pnawebiste/pnathome.nsf/section_docs/NB738U_18-9-12

снятия таможенных барьеров, а также освобождения от косвенного налогообложения соответствующих внутрирегиональных операций. В противном случае экономическое развитие не будет, как предусматривается Планом создания экономического сообщества АСЕАН³⁶, справедливым и сбалансированным. Существующие различия в акцизных системах и отсутствие региональной координации в данной сфере, приводят к тому, что возрастают внутрирегиональные потоки подакцизных товаров и связанные с этим риски³⁷. Для их и создания единого рыночного пространства необходима гармонизация акцизных политик, которая бы позволила уменьшить привлекательность внутрирегионального «перетока» подобных товаров, а также сопутствующие этому риски, упростить ведение бизнеса в регионе и администрирование внутрирегиональной торговли подакцизными товарами³⁸.

Следует отметить, что ни Хартия АСЕАН не содержит положений о введении единого налогового и таможенного режимов для стран-участниц. Такая степень интеграции налоговых систем пока может рассматриваться лишь как долгосрочный стратегический ориентир. Однако в последнем из названных документов о налогообложении упоминается в двух аспектах: 1) предусматривается, что государства-участники будут по возможности улучшать структуру налогов, удерживаемых у источника с целью дальнейшего расширения стимулирования инвестиций в долговые бумаги АСЕАН (раздел 31, действий iv); 2) к 2010 г. государства-члены АСЕАН должны были завершить работы по формированию сети двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения³⁹ среди всех государств-участников (раздел 58).

В отношении создания сети внутрирегиональных двусторонних соглашений следует констатировать, что по состоянию на 17 марта 2014 года она так и не была полностью сформирована, поскольку не все государства-участники заключили между собой подобные соглашения⁴⁰. Исходя из этого, некоторыми исследователями делается вывод⁴¹, что налоговая гармонизация, несмотря на всю ее значимость для создания единого экономического пространства, не является ключевым

фактором создания конкурентоспособной налоговой системы АЭС к 2015 г. На наш взгляд с подобным выводом сложно согласиться, поскольку отсутствие налоговой гармонизации, как было проиллюстрировано выше, может создавать препятствия в свободном движении рабочей силы⁴² и капиталов. Кроме того, в результате глобальные и/или региональные компании сталкиваются с национальными системами налогообложения.

При наличии сложностей гармонизации и сближения налоговых систем в целом государства достигают взаимопонимания по отдельным направлениям и осуществляют согласование коллизионных положений национальных законодательств в отношении отдельных видов доходов, заключая СИДН. Однако такие соглашения не решают всех проблем, а также носят двусторонний, следовательно, локальный характер. А в силу различий в конституционно-правовых подходах в определении соотношения между национальным и международным правом в этой сфере могут возникать дополнительные проблемы⁴³.

⁴² В Таиланде фактически осуществляется двойное налогообложение доходов физических лиц, поскольку заработки резидентов, полученные за границей и выплачиваемые на территории Таиланда, облагаются не только налогом на доходы физических лиц, но и с них удерживается налог при выплате у источника.

⁴³ В теории права, а также в международном налоговом праве отмечается возможность различного соотношения норм национального и международного налогового права. «Соотношение норм национального и международного налогового права может варьироваться в разных странах в пределах от приоритета первого над вторым через их равнозначность, до ситуации, при которой международные нормы превосходят по своей юридической силе национальные». [См.: Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс): учебник. – М., 2007. С. 62.] В юридической литературе отмечаются различия в механизмах действия двусторонних соглашений по налоговым вопросам, в частности соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) в правовых системах, относящихся к различным правовым семьям [См.: Burns L. Role and Value of Double Tax Agreements in the Pacific Environment. URL: http://www.pftac.org/filemanager/file_PITAA/2009/5_DTAs%20_2009%20Meeting_.pdf. P. 11.] Подобные особенности связаны с различиями в подходах к установлению соотношения положений международных актов и норм национального законодательства.

В странах англосаксонской системы обычно СИДН начинают действовать только после их «встраивания» в систему национального права. Кроме того, в национальном законодательстве могут быть положения, которые устанавливают приоритет СИДН в случае конфликта его положений с положениями национального законодательства. В то же время установление такого приоритета находится в компетенции представительных органов власти (парламентов), т.е. данный приоритет не закреплен в конституции, как это имеет место в российском законодательстве. Исходя же из принципа парламентского суверенитета СИДН всегда мо-

³⁶ Далее по тексту – АЭС.

³⁷ Preece R. Op. cit. P. 14.

³⁸ Preece R. Op. cit.

³⁹ Далее по тексту – СИДН.

⁴⁰ Например, у Камбоджи по состоянию на 17 марта 2014 года не было ни одного действующего соглашения. У Сингапура подписано не действует соглашение с Лаосом, соответственно отсутствует соглашение с Камбоджей, действуют соглашения с остальными странами АСЕАН.

⁴¹ См.: Dupal Diendo M. Op. cit.

Тормозит создание внутрирегиональной сети СИДН и наличие неразрешенных территориальных разногласий, сохраняющаяся ориентация на сотрудничество с развитыми мировыми экономиками – традиционными партнерами. Осложняет продвижение в указанном направлении и существование двух модельных актов, которые могут лежать в основе уже заключенных СИДН⁴⁴. Модельные акты ОЭСР и ООН имеют значимые различия по целям и базовым принципам. В то же время государства обычно стараются придерживаться какой-то одной модели, не всегда совпадающей с моделью государства, с которым ведутся переговоры. Кроме того, названные модельные акты претерпевают определенные изменения за время своего существования (есть несколько редакций), а также изменяется толкование ранее действовавших модельных актов, что также усложняет процесс согласования интересов государств при заключении новых соглашений и применение уже действующих.

Еще одна проблема связана с тем, что ранее заключенные между государствами региона и действующие соглашения нуждаются в ревизии⁴⁵, поскольку были заключены достаточно давно в иных экономических условиях⁴⁶, в том числе исходя из иных национальных моделей налогообложения.

При создании национальных систем СИДН и формировании региональной системы государствам

жет быть признан недействующим посредством принятия соответствующего закона (*lex posterior derogat legi priori*). Однако такой закон должен прямо предусматривать подобное положение. В отсутствие подобной нормы приоритет СИДН будет сохраняться. Фактически это иллюстрирует действие в англосаксонской правовой системе принципа равной юридической силы международных соглашений и иных национальных законов.

⁴⁴ В немалой степени это обусловлено активным распространением и имплементацией в национальное законодательство международных договоров и соглашений, в том числе соответствующих стандартам ОЭСР. Следует отметить, что пока государства АСЕАН не являются членами ОЭСР, готовится к вступлению в организацию Индонезия.

⁴⁵ Например, Бруней внес поправки в свое действующее с 1950 г., соглашение об избежании двойного налогообложения с Соединенным Королевством Великобритании, позволяющие осуществлять обмен информацией в налоговой сфере в соответствии с положениями Модельной конвенции ОЭСР. Подробнее см.: <http://www.aseanbriefing.com/news/2013/04/07/brunei-uk-sign-amendment-to-dta.html#more-525>.

⁴⁶ Кроме того, многие государства, входящие даже в региональные интеграционные объединения, такие как АСЕАН, не имеют действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных с каждым из других участников. Например, Республика Филиппины не заключила двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения с Брунеем, Лаосом, Камбоджей и Мьянмой. Аналогичная ситуация складывается и в других субрегиональных объединениях АТР. См.: Dupal D. Op. cit.

АСЕАН также необходимо определиться с подходами⁴⁷. Несмотря на очевидные преимущества заключения многосторонних СИДН, возникает ряд возражений, многие из которых имеют общетеоретический характер. Во-первых, необходимость согласования интересов не одного, а сразу нескольких публичных субъектов существенно усложняет процесс заключения таких соглашений и введения их в действие. Государства обладают не только разными налоговыми системами, но и различным уровнем развития систем администрирования налогов⁴⁸, различными правовыми институтами других отраслей законодательства, необходимыми для осуществления налогообложения (платежная, банковская система, система защиты персональных данных, охраны и защиты различных видов информации, подходов к распределению государственных полномочий, установлению различных видов ответственности и др.).

Во-вторых, именно в отношении многосторонних международных соглашений государства чаще всего делают оговорки, вследствие чего для каждого из участников таких соглашений действует фактически своя индивидуальная редакция международного акта. Данное обстоятельство в определенной мере девальвирует универсальность многосторонних соглашений. В то же время в перспективе при выравнивании уровней развития государств АСЕАН, сближении налоговых систем и связанных с ними институтов других отраслей законодательства, возможно заключение многосторонних соглашений⁴⁹.

⁴⁷ Возможны две модели: 1) заключение двусторонних соглашений и 2) заключение многосторонних соглашений по примеру других региональных объединений, ставивших своей целью экономическую интеграцию. Так, в рамках региональных объединений, ставящих своей целью создание единого рынка (например, Азиатское экономическое сообщество), для чего предусматривается развитие сети двусторонних соглашений, встает вопрос о заключении ряда не двусторонних, а многосторонних соглашений в налоговой сфере. Jogarajan S. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations// *Asian Journal of Comparative Law*. 2011. Volume 6, Issue 1. Article 8. Berkeley Electronic Press. 2011. P. 23.

⁴⁸ «Приспосабливаясь к общим обстоятельствам, предусмотренным в соглашении, подписание многосторонних соглашений, чтобы усилить административное сотрудничество в сборе налогов, требует одинакового уровня административного развития и совместимых административных структур. Это делает многосторонний механизм неподходящим для стран со скромным опытом в делах международного налогообложения». См.: Шепенко Р.А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила»: учебн. пособие. – М., 2011. С. 92–93.

⁴⁹ В отечественной и зарубежной литературе поддерживается эта точка зрения. Например, в отношении многосторонних соглашений о взаимной правовой помощи по вопросам

Несмотря на то, что в Хартии АСЕАН нет положений о гармонизации налоговых систем, на практике она постепенно осуществляется. Дорожная карта реализации Плана создания АЭС⁵⁰ предусматривает в целях построения конкурентоспособной экономики региона следующие организационно-технические меры в сфере налогообложения государств: 1) организация рабочих групп и семинаров по налоговым вопросам; 2) оказание необходимой помощи, связанной с развитием двусторонних СИДН для Камбоджи, Лаоса, Мьянмы и Вьетнама; 3) обеспечение технической помощи в расширении структуры налогов в Камбодже, Лаосе, Мьянме и Вьетнаме для возможной гармонизации с налоговыми системами других государств-членов АСЕАН. В литературе отмечается, что упрощение существующих налоговых и таможенных режимов на основе технической помощи, осуществляемой развитыми странами, будет помогать создавать фискальное пространство, необходимое для удовлетворения потребностей в расходах, имеющих решающее значение для развития экономик региона⁵¹.

Таким образом, участники АСЕАН предпринимают усилия, направленные на содействие в развитии законодательства и совершенствовании налоговых систем наименее развитых государств-участников, изначально ориентируя их на гармонизацию с налоговыми системами других государств региона. При этом сохраняет актуальность вопрос о возможных формах и пределах оказания технического содействия с учетом суверенного права государств устанавливать и вводить налоги на своей территории. Государства традиционно консервативны в вопросах международного сотрудничества в налоговой сфере, поскольку это затрагивает их суверенитет⁵². Этот вопрос в особенности стоит остро

налогового администрирования. См.: Шепенко Р.А. Указ. соч. С. 92–93. Относительно сроков в зарубежных исследованиях отмечается, что маловероятно заключение таких соглашений ранее 2015 г. См.: ASEAN Tax Guide. KPMG INTERNATIONAL. November. 2013. P. 8.

⁵⁰ См.: Roadmap for an ASEAN Community 2009–2015. ASEAN Secretariat. Jakarta, April 2009.

⁵¹ Tumbarello P., Cabezon E., Wu Y. Are the Asia and Pacific Small States Different from Other Small States? IMF Working Paper Asia and Pacific Department WP/13/123 International Monetary Fund 2013. P. 23.

⁵² Более того, в некоторых Конституциях стран региона встречается прямой запрет на «отказ от или передачу национального суверенитета или его части независимо от того, происходит ли это в результате объединения с другим суверенным государством или присоединения к какому-либо федеративному, конфедеративному государству или иным способом» (подп. «а» п. 1 ст. 6 Конституции Республики Сингапур). В то же время ст. 7 предусматривает, что, не ущемляя положений ст. 6, ничто в настоящей статье не мешает Республике Сингапур, любым ее организациям, объединениям или

для государств с колониальным прошлым, к которым, как отмечалось выше, относится большинство государств АСЕАН. Для них характерен особый подход к вопросам, затрагивающим их суверенитет⁵³, в том числе к налогам⁵⁴: даже вопросы налоговых процедур, которые, по мнению некоторых исследователей, не требуют существенных уступок в сфере суверенитета⁵⁵, вызывают дискуссию.

В то же время есть направления, в которых взаимодействие налоговых систем, их сближение и гармонизация⁵⁶ в рамках интеграционных процессов тради-

структурам: а) принимать участие, сотрудничать или вносить свой вклад в развитие любой программы, проекта, инициативы или предприятия совместно с любыми другим суверенным государством, федерацией или конфедерацией, а также группой государств или их организаций, объединением, когда участие в подобных программах, проектах, инициативах или предприятиях приносит или может принести Республике Сингапур или любой ее организации, объединению или структуре любые выгоды в экономической, финансовой, промышленной, социальной, культурной, просветительской сферах, или любым иным образом является выгодным Республике Сингапур, любой ее организации, объединению или структуре; б) присоединиться к международным соглашениям, договорам, пактам и иным документам, участниками которых являются другие суверенные государства, федерации или конфедерации, группы государств или их организации, объединения или структуры, если подобные соглашения, договоры, пакты и иные документы предусматривают меры взаимной или коллективной безопасности, а также являются в какой-либо степени благоприятными и выгодными для Республики Сингапур». Конституции государств Азии. Т. 3. С. 682.

⁵³ См.: Zhang Zhiyong. Op. cit. P. 5.

⁵⁴ А тем более согласование налоговых ставок.

⁵⁵ Существует мнение, что гармонизация налоговых процедур не затрагивает фундаментальные основы национальных налоговых систем и могла бы быть достигнута без существенных политических компромиссов. В качестве аспектов гармонизации называются: установления налогового года, сроки подачи налоговых деклараций и др. Кроме того, санкции за непредставление или представление в ненадлежащие сроки налоговых деклараций, неуплату или неполную уплату налога, налоговую небрежность, налоговое мошенничество и ответственность и обязательства налоговых консультантов также могли бы быть гармонизированы в государствах региона. Различия в долгосрочных и краткосрочных капитальных вложениях обычно основываются на временном периоде от 6 месяцев до 2 лет. Можно было бы гармонизировать эти сроки до 12 месяцев или какого-то иного общеприемлемого периода без нанесения ущерба национальной налоговой политике. См.: Irish C.R. Progress of Asian Economic Integration. Annual Report The Boao Forum for Asia 2009. Regional Cooperation on Tax Issues: An Asian Agenda. ASLI Conference Bangkok, Thailand. May 26 and 27.

⁵⁶ «Гармонизация налогового законодательства – процесс приведения норм национального налогового законодательства в соответствие с принципами правового регулирования налогообложения, принятыми в рамках того или иного меж-

ционно происходят более активно. К числу таковых можно отнести налоговое администрирование, в частности обмен налоговозначимой информацией (информацией в налоговой сфере)⁵⁷.

Существенную роль в этом играют международные объединения налоговых администраций, но на сегодняшний день не все государства региона являются участниками таких объединений. Всего четыре государства АСЕАН участвуют в международных объединениях национальных налоговых администраций, причем это не одно объединение, а два различных. Обе организации сформировались на основе общности правового прошлого, общности правовых систем (в том числе налогово-правовых), а также принципов организации и деятельности налоговых администраций. Первое объединение – Ассоциация налоговых администраций стран Содружества⁵⁸, в которое входят

дународного объединения». См.: Кучеров И.И. Международное налоговое право. С. 135.

⁵⁷ Налоговые системы в силу глобального характера современной экономики все более нуждаются в совместной деятельности и координации налоговых администраций различных налоговых юрисдикций. Возрастает значимость межгосударственного сотрудничества в сфере налогового администрирования. Государства присоединяются к многосторонней конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам. Конвенция подписана 53 государствами, в том числе государствами членами АСЕАН: Индонезией, Сингапуром. Как видно из приведенного перечня, в Конвенции участвуют государства, обладающие достаточно развитой экономикой. Для других государств АСЕАН присоединение к данному соглашению – вопрос будущего, поскольку пока ни налоговые администрации, ни правовая система этих государств, ни их правоприменение не готовы к принятию на себя соответствующих обязательств.

⁵⁸ The Commonwealth Association of Tax Administrators, далее по тексту – САТА. Данная межправительственная организация была образована по решению Министров финансов стран Содружества на совещании, состоявшемся в Барбадосе в 1977 г., 23 государствами. В настоящее время в ее состав входят 49 государств и территорий, в том числе 3 государства АСЕАН, Бруней, Малайзия, Сингапур. Деятельность САТА состоит в: 1) проведении встреч с техническими и административными лицами налоговых администраций с целью обмена идеями и опытом; 2) организации семинаров, секций и курсов по всем аспектам налогового администрирования, сбора, анализа и распространения информации по налоговому администрированию; 3) непосредственном обеспечении или кооперации, общем облегчении (упрощение) работы по двусторонним, многосторонним средствам, обеспечивающим техническое содействие и возможности исследований в сфере налогового администрирования; 4) исполнении общих функций, направленных на всестороннее улучшение налогового администрирования через функциональную кооперацию между странами-участницами Содружества (ст. 2 Устава САТА). Целью создания и деятельности САТА, как и иных наднациональных объединений налоговых администраций, является содействие улучшению налогового администрирования

не только азиатско-тихоокеанские государства и территории, ранее являвшиеся колониями и зависимыми территориями Великобритании (Малайзия и Сингапур, Бруней Дарусалам), но также и бывшая метрополия – Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии. Организация имеет межрегиональный характер, так как его участниками являются не только государства, расположены в Азиатско-Тихоокеанском регионе. Созданию САТА способствовали и давние тесные экономические связи между государствами, представленными в организации.

Второе объединение, в котором участвует всего одно государство АСЕАН, основано на единстве языка и правовых систем – Консультативно исследовательский центр налоговых администраций⁵⁹. Оно также не является региональным объединением.

Таким образом, сотрудничество налоговых администраций государств АСЕАН осуществляется в отсутствие единого регионального объединения налоговых администраций⁶⁰. В тоже время расширение внутрорегионального взаимодействия налоговых администраций позволило бы не только использовать положительный опыт других стран, но и гармонизировать в этой части национальные налоговые системы государств региона.

Хотя создание такой организации признается государствами полезным, но на сегодняшний день у них отсутствуют четкие представления о сферах и способах расширения регионального сотрудничества в указанной сфере⁶¹. В силу этого, несмотря на всю значимость

во всех его аспектах в государствах-участниках. При этом в силу различного уровня развития налогового администрирования в странах-участниках особое внимание уделяется помощи развивающимся странам.

⁵⁹ Камбоджа участвует в работе консультативно исследовательского центра налоговых администраций (Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales), помимо нее в организацию входят также входят франкоговорящие страны, как: Алжир, Бельгия, Бенин, Буркина Фасо, Бурунди, Камерун, Канада, Каморы, Конго, Кот Дивуар, Джибути, Франция, Габон, Гвинея, Гвинея Биссау, Гаити, Ливан, Мадагаскар, Мали, Марокко, Мавритания, Нигер, Центрально-Африканская Республика, Демократическая Республика Сан Томе и Принципе, Сенегал, Чад, Того, Тунис).

⁶⁰ По аналогии с такими объединениями, действующими в Америке, Межамериканский центр налогового администрирования (Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT), в Европе – Европейская ассоциация налоговых администраций (Intereuropean Association of Tax Administration – IOTA).

⁶¹ Например: 1) следует ли унифицировать структуру налогов; 2) нужно ли гармонизировать налоговые ставки; 3) окажет ли влияние унификация/гармонизация на отдельные государства. Но важнейшим признается экспертами вопрос о том, как избежать пагубного влияния налоговой конкуренции между странами региона. См.: A. Workshop aim: to discuss the analysis of progress and challenges in taxation in selected

для создания единого экономического пространства решения таких вопросов, как определение места получения дохода: 1) любых корпораций, осуществляющих деятельность в нескольких юрисдикциях; 2) от осуществления специальных видов промышленной деятельности с высоким распределением труда по отдельным странам и территориям (услуги морского и авиатранспорта, спутниковой связи); 3) налогообложение электронной торговли (e-commerce)⁶², – единых подходов к их разрешению не выработано.

В будущем, принимая во внимание данное обстоятельство, а также положительный опыт создания региональных объединений налоговых администраций, следует ожидать расширения взаимодействия между налоговыми администрациями государств

АСЕАН, что будет также способствовать сближению налоговых систем и построению единого экономического пространства.

Подводя итог анализу правовых аспектов интеграционных процессов в налоговых системах государств АСЕАН, можно сделать вывод, что перспективы состоят в: 1) гармонизации национальных налоговых систем в соответствии с целями создания АЭС; 2) завершении формирования сети внутрирегиональных СИДН, заключении многосторонних СИДН между государствами региона, позволяющими максимально реализовывать преимущества и получать выгоды АЭС; 3) развитии внутрирегионального сотрудничества между национальными налоговыми администрациями, создании единого регионального объединения.

Библиографический список:

1. Apergis N., Cooray A. Convergence in tax revenues across ASEAN and Asia Pacific and Oceania countries: Evidence from club convergence. Working paper. 2013. University Piraeus. 20 p. <http://www.docin.com/p-689650682.html>;
2. Burns L. Role and Value of Double Tax Agreements in the Pacific Environment. URL: http://www.pftac.org/filemanager/file_/PITAA/2009/5_DTAs%20_2009%20Meeting_.pdf;
3. Dupal D.M. Taxation under AEC 2015. http://www.punongbayan-araullo.com/pnawebiste/pnahome.nsf/section_docs/NB738U_18-9-12;
4. Irish C.R. Progress of Asian Economic Integration. Annual Report the Boao Forum for Asia 2009. Regional Cooperation on Tax Issues: An Asian Agenda. ASLI Conference Bangkok, Thailand. May 26 and 27.
5. Jogarajan S. A Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons from the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations // Asian Journal of Comparative Law. 2011. Volume 6, Issue 1. Article 8. Berkeley Electronic Press. 2011. <http://www.degruyter.com/view/j/asjcl.2011.6.1/asjcl.2011.6.1.1281/asjcl.2011.6.1.1281.xml?format=INT>
6. Preece R. Excise taxation of key commodities across South East Asia: a comparative analysis ahead of the ASEAN Economic Community in 2015. // World Customs Journal. 2012. Volume. 6. Number 1. P.P. 3–15.
7. Regional ITC workshop Taxation in ASEAN. Identifying experiences and lessons learned in six countries. 3–5 July 2013, Bangkok. Bonn. 2013. 41 p.
8. Ricardi L. Vietnam Tax Guide. Domestic Fiscal System and International Treaties. Bergamo. Springer. 2014. 206 p.
9. Tanzi V. Globalization, Techological Development, and the Work of Fiscal Termites //IMF Working Paper 00/181. Washington: International Monetary Fund. 2000. 22 p.
10. Tanzi V. Government versus Markets. The Changing Economic Role of the State. 2011. 390 p.
11. Taxation in ASEAN and China: Local institutions. Regionalism, global systems and economic development Edited by Nolan Cormac Sharkey. Abingdon Oxon. NY. 2012. 291 p.
12. Tumbarello P., Cabezon E., Wu Y. Are the Asia and Pacific Small States Different from Other Small States? IMF Working Paper Asia and Pacific Department WP/13/123 International Monetary Fund 2013. 28 P.
13. Williams D. Chapter 6, Value Added Tax// The Law Design and Drafting (volume 1. [International Monetary Fund]. 1996. Victor Thurnovyi. PP. 164–230.
14. Zhang Zhiyong. Economic Integration in East Asia: The Path of Law // Asian Institute of Law Working Paper. 2011. № 24. PP. 1–13.
15. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю. Проблемы взаимодействия налоговых правовых систем в условиях глобализации // Финансовое право. 2010. № 7. С. 37–39.

ASEAN countries // Regional ITC workshop Taxation in ASEAN. Identifying experiences and lessons learned in six countries. 3–5 July 2013, Bangkok. Bonn. 2013. P.14.

⁶² Перечисленные проблемы особо важны при взаимодействии национальных налоговых систем Азии. См.: Irish C.R. Op. cit.

16. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. М., 2009. 473 с.
17. Муранова А.П. Налоговое стимулирование частного бизнеса в наименее развитом регионе Юго-Восточной Азии // Юго-Восточная Азия: Актуальные проблемы развития. 2012. № 19. С. 51–102.
18. Конституции государств Азии: в 3 т. под ред. Т.Я. Хабриевой. М., 2010. 544 с.
19. Тихомиров Ю.А. Государство: преемственность и новизна: научное издание. М., 2011. 80 с.
20. Шепенко Р.А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила»: учебн. пособие. М., 2011. 120 с.
21. Шмелева Е. Десант в Азию // Российская Бизнес-газета. 2014. № 939 (10).

References (transliteration):

1. Huravleva O.O., Ismailova L.YU. Problemy vzaimodejstviya nalogovykh pravovykh sistem v usloviyakh globalizatsii // Finansovoe pravo. 2010. № 7. S. 37–39.
2. Kuchеров I.I. Teoriya nalogov i sborov (Pravovye aspekty): monografiya. M., 2009. 473 с.
3. Muranova A.P. Nalogovoe stimulirovanie chastnogo biznesa v naimenee razvitom regione YUgo-Vostochnoj Azii// YUgo-Vostochnaya Aziya: Aktual'nye problemy razvitiya. 2012. № 19. S. 51–102.
4. Konstitutsii gosudarstv Azii: v 3 t. pod red. T.YA. KHabrievoj. M., 2010. 544 с.
5. Tikhomirov YU.A. Gosudarstvo: preemstvennost' i novizna: nauchnoe izdanie. M., 2011. 80 с.
6. SHepenکو R.A. Konspekt leksij po kursu «Mezhdunarodnye nalogovye pravila»: uchebn. posobie. M., 2011. 120 с.
7. SHmeleva E. Desant v Aziyu // Rossijskaya Biznes-gazeta. 2014. № 939 (10).