ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОГО ДОМИЦИЛИЯ В СИТУАЦИИ ДОГОВОРНОГО НАСЛЕДОВАНИЯ: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ И ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ РЕШЕНИЯ

© 2015 г. Эдвард Генрихович Пилипсон¹

Аннотация: предметом исследования настоящей статьи являются проблемные аспекты определения домицилия в ситуации договорного наследования в рамках правового регулирования, обусловленного правовыми актами Великобритании и Латвийской Республики. В статье также выводится и обосновывается коллизионная привязка для определения налогового домицилия.

Annotation: the subject matter of this article deals with the problematic aspects of the definition of domicile in the situation of inheritance by contract institutions within the regulatory legal acts of the United Kingdom and the Republic of Latvia. The article also shows and proves a collision norm to determine tax domicile.

Ключевые слова: договорное наследование, домицилий, личный закон физического лица.

Key words: domicile, inheritance by contract institutions, personal statute of an individual.

В начале статьи представляется необходимым привести понятие договорного наследования. Договорным наследованием в международном частном праве признается наследование, опосредующее переход имущества лица посредством договора. Под договорным наследованием понимается система договоров, которая включает в себя договор наследования, являющийся правовой основой договорного наследования, брачный договор, заключаемый с применением генеральной клаузулы “mortis causa”, в ряде случаев – договор дарения. В систему договорного наследования также входят различные формы взаимных завещаний, составляемых в соответствии с требованиями правовых систем Соединенных Штатов Америки, Латвийской Республики, некоторых других государств.

Выбор темы статьи представляется актуальным – договорное наследование лежит в плоскостях двух сфер правового регулирования международного частного права (МЧП) – “чистого” наследственного права, опосредованного наследственным статутом МЧП², и обязательственным статутом³. Основной коллизионной привязкой,

определяющей наследование по завещанию, является личный закон наследодателя, который определяет как гражданство физического лица⁴, так и домицилий, в свою очередь, коллизионной привязкой, опосредованной в том числе обязательственным статутом МЧП. Она есть производный объект, исходящий от формулы прикрепления “lex voluntatis” – принципа автономии воли сторон, однако данная привязка не вносит ясности в договорное наследование в общем, так и в определения домицилия физического лица, поскольку в силу обстоятельств определяет применимое право без учета запретов, налагаемых некоторыми правовыми системами⁵.

Следует отметить, что “классический” наследственный статут определяет наследование недвижимого имущества согласно месту нахождения либо регистрации, в свою очередь, наследование движимого имущества⁶ определяется согласно положениям личного закона наследодателя, который является ипостасью индивидуального правового статуса лица, в который естественным образом входит налоговый статус и, соответственно, налоговый домицилий.

¹ Магистр права, докторант Рижского университета Паула Страдиня.

² Наследственный статут МЧП представляет собой право, применимое к наследованию по закону и завещанию. В силу того, что завещание по закону носит в МЧП субсидиарный характер, для целей данной статьи будут применяться категории и институты, определяющие наследование по завещанию – в понимании настоящей статьи наследственный статут МЧП будет приниматься как право, применимое к завещательным распоряжениям.

³ Обязательственный статут МЧП – право, применимое к договорным и квазидоговорным обязательствам.

⁴ См.: Богуславский М.М. Международное частное право. Учеб. М., 1994. С. 329; Гетьман-Павлова И.В. Международное частное право. Учеб. М., 2005. С. 365, 366.

⁵ “Стороны могут выбрать закон любой страны, не подвергаясь ограничениям, которые встречаются в других правовых системах. Например, право, выбранное сторонами, не должно иметь тесной связи с договором” (см.: Lebedev S., Muranov A., Khodykin R., Kabatova E. New Russian Legislation on PIL // Yearbook of Private International Law. Vol. 4 (2002). P. 130).

⁶ Следует отметить, что в Общем праве, в частности в праве Великобритании, отсутствует деление имущества на движимое и недвижимое.

В свою очередь, коллизонная привязка, которая регулировала бы договорное наследование и определяла его статут в целом, правовой доктриной пока не выработано.

Вследствие данного обстоятельства правовой режим договорного наследования при определении налогового домицилия не ясен.

Так как в ситуации планирования международного наследования одним из приоритетных вопросов определена налоговая оптимизация⁷, а вопросы определения налогового домицилия входят в это понятие, в качестве объекта исследования данной статьи выступают правоотношения, складывающиеся по поводу определения налогового домицилия в ситуации договорного наследования и предложены меры по их регулированию.

Цель данной статьи – выработка рекомендаций выбора применимого права для оптимизации правовых составляющих налогового домицилия в ситуации договорного наследования.

Основной причиной этого выбора послужило то, что личный закон согласно правовым актам, определяющим данный правовой режим, обладает различными определениями, вследствие этого обстоятельства, несмотря на унифицирующие конвенции, возможен конфликт квалификаций. В силу данного обстоятельства налоговый домицилий также имеет различные определения и, как следствие, процессуальное закрепление и правовые последствия.

Примером необходимости корректного определения домицилия служит пример из практики судопроизводства по делу о наследовании великой русской балерины Анны Павловой, которая родилась в России, но прожила более 15 лет в Великобритании. После ее смерти в Лондоне возникло дело о наследстве. Британские власти рассматривали наследодательницу как домицилированную в СССР, хотя после 1917 г. она ни разу в СССР не приезжала⁸. В данном случае суд исходил из презумпции в пользу домицилия по месту рождения и считал, что нет доказательств в пользу приобретения А. Павловой нового домицилия. Исследование проблемных аспектов налогового домицилия представляется весьма важным, так

как “почти треть человечества проживает в наши дни в странах, правовые системы которых испытали в той или иной степени воздействие общего права”⁹.

Для реализации целей статьи осуществлен анализ правовых актов, принятых на территории Латвийской Республики и Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии.

Налоговый домицилий необходим для установления правовой связи субъекта с налоговой системой конкретного государства. В международном частном праве существуют несколько способов определения домицилия: домицилий по рождению, домицилий по выбору, также в МЧП признан “домицилий по зависимости” (*domicile of dependency, dependent domicile*)¹⁰. Полагаем, что именно последняя разновидность домицилия опосредует налоговую связь индивида с недвижимой собственностью, так как в большинстве государств как романо-германской правовой семьи, так и государств общего права регистрация прав собственности на недвижимую собственность происходит по месту нахождения последней.

На первый взгляд, данное положение соответствует порядку вещей, однако определение налогового домицилия при существующем порядке усложнено – это показывает следующий пример. Так как между Латвийской Республикой и Великобританией отсутствует конвенция, определяющая индивидуальный правовой статус физического лица по отношению к налоговому домицилию, основными источниками права, устанавливающими правовой режим налогового домицилия в правовой системе Латвийской Республики, являются Гражданский закон ЛР¹¹ и Закон ЛР “О налогах и пошлинах”¹². Именно последний вводит весьма удобную систему налогового домицилия. Статья 14 данного Закона делит налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов, руководствуясь сроком пребывания данных лиц на территории Латвийской Республики. Правовая система Великобритании подходит к проблеме определения налогового домицилия иначе. Акты о процедуре семейных и брачных дел (*Matrimonial and Family Proceeding Acts*), принятые в 1973 и 1984 гг.,

⁷ Органам и лицам, осуществляющим налоговое планирование наследственных дел и их разрешение, необходимо правильно определить налоговый режим, так как в противном случае может наступить гражданско-правовая ответственность обозначенных выше субъектов правоприменения (см.: *Медведев И.Г.* Международное частное право и нотариальная деятельность. М., 2005. С. 21).

⁸ См.: *Богуславский М.М.* Международное частное право. Учеб. М., 2005. С. 363.

⁹ *Цвайгерт К., Кетц Х.* Введение в сравнительное право. Введение в сфере частного права. В 2-х т. Т. 1. М., 1998. С. 329.

¹⁰ См.: *Bojārs J.* Starptautiskās privāttiesības. Zvaigzne ABC, 2010. С. 264.

¹¹ Принят 28 января 1937 г. Вступил в силу 1 сентября 1993 г. (см.: *Ziņotājs.* 1993. № 22/23).

¹² Принят 2 февраля 1995 г. Вступил в силу 1 апреля 1995 г. (см.: *Latvijas Vēstnesis.* 18.02.1995; *Ziņotājs.* 13.04.1995).

Акт о домицилии (Domicile Act 1861), принятый в 1861 г., Акт о налоге на наследование 1984 г. (Inheritance Tax Act 1984) ставят определение налогового домицилия, руководствуясь конкретной правовой ситуацией, которая зачастую связана не со сроками пребывания на территории Соединенного Королевства, а с юридическими фактами иного, зачастую кумулятивного и комплексного характера, который во многом отличается от природы домицилия, принятой в государствах системы романо-германского права, к которым относится Латвия. В связи с этим обстоятельством при определении налогового домицилия может возникнуть коллизия, несмотря на то что основной акт, регулирующий применение норм как национального, так и международного частного права – Гражданский закон ЛР, – также не вносит ясности. Статья 7 ГЗ ЛР гласит, что “у одного лица может быть несколько мест жительства”. Несмотря на то что ГЗ ЛР в деле определения налогового домицилия есть акт субсидиарного характера, подобное положение не вносит определенности в его корректное установление. Прямо противоположное определение домицилия закреплено в Законе Швейцарии “О международном частном праве” от 18 декабря 1987 г. (Switzerland’s Federal Code on Private International Law). В ст. 20 Закона указано, что “у одного лица одновременно не может быть более одного домицилия”. Представляется, что в процессе определения налогового домицилия данная норма позиционирует его весьма определенно и может послужить началом, правовой основой для формирования налогового домицилия в ситуации вступления в правоотношения по договорному наследованию.

Порядок домицилирования на территории Соединенного Королевства, определяемый правовыми актами, приведенными выше, достаточно сложен и неоднозначен. Например, Акт “О домицилии” 1861 г. (Domicile Act 1861), который по логике романо-германской правовой семьи должен был бы определять основные категории и понятия налогового домицилия, указывает, что “в случае смерти субъекта иностранного права на территории доминионов Ее Величества администрировать его имущество имеет право консул страны гражданства умершего лица”, т.е. определяет права консульских должностных лиц в отношении наследственной массы. Узким субъектным составом, возможно охарактеризовать Акт “О домицилии и семейных делах” 1973 г. (Domicile and Matrimonial Proceedings Act 1973). Как указано в аннотации к Акту, “данный Акт изменяет законодательство о месте жительства замужних женщин и лиц, не достигших совершеннолетия,

по отношению к делам, связанным с домицилием и юрисдикцией в семейных делах, включая иски об уменьшении влияния консисторских указов”. Не менее неоднозначен в деле определения домицилия Акт “О компаниях” от 1998 г. (Companies (Transfer of Domicile) Act 1998), принятый на острове Мэн. Данный Акт, как обозначено в аннотации, издан для “обеспечения континуитета и дисконтинуитета компаний, а также для целей правопреемства”.

Таким образом, следует полностью согласиться с профессорами права К. Кларксоном (Chris Clarkson) и Дж. Хиллом (Jonathan Hill), что в контексте различных юридических ситуаций в «английском праве термин “домицилий” обладает различными значениями»¹³.

На основании этого утверждения встает вопрос: как правильно определить налоговый домицилий в связи с договорным наследованием, фактически с институтом, который в настоящее время только формируется в правовой науке? Решение этого вопроса имеет большое практическое значение. Ежегодно в странах ЕС рассматривается примерно 450 тыс. дел о наследстве на общую сумму 124 млрд евро¹⁴. Представляется обоснованным утверждать, что часть данных дел имеет в качестве основы институты договорного наследования.

Современное международное налоговое право берет начало как в международном публичном праве, так и в международном частном праве, вследствие данного обстоятельства возможно возникновение коллизий.

Дополнительную сложность в определении налогового домицилия создает то, что Конвенция о предотвращении двойного налогообложения и предотвращении ухода от уплаты налогов¹⁵ в качестве физических лиц – субъектов правового воздействия понимает лиц с “латвийской национальностью” Латвийской Республики. В свою очередь, субъекты правового воздействия в отношении Великобритании именуется “подданными Великобритании, у которых отсутствует подданство государств Британского Содружества”. В данном случае терминологическая неопределенность может вызывать коллизии по кругу

¹³ См.: The Conflict of Laws. Fourth Edition. Oxford, 2011. P. 305.

¹⁴ См.: Ramaekers E. Cross-border Successions. The New Commission Proposal: Contents and Way Forward. A Report on the Academy of European Law Conference of 18 and 19 February 2010 // Electronic Journal of Comparative Law. Vol. 15.1 (December 2011). P. 1.

¹⁵ Принята 6 ноября 1996 г. Вступила в силу 20 ноября 1996 г. (см.: Latvijas Vēstnesis. 20.11.1996).

лиц – интерперсональные коллизии, тем самым осложнив определение индивидуального правового статуса.

Кроме того, появление нового правового института – договорного наследования, несомненно, осложнит квалификацию получаемого дохода – объекта налогообложения, так как в силу различного понимания и нормативного закрепления в правовых системах одних и тех же правовых институтов будут присутствовать различные квалификации субъектов. Необходимо пояснить это на примере договора, заключаемого согласно § 1217 Гражданского кодекса Австрии. В целях корректного исследования данной нормы приведем ее содержание: “Брачным соглашением называются договоры, которые заключаются с целью уважения к брачному союзу, для соблюдения (прав. – Э.П.) собственности, в особенности ее объектов: приданого, вдовьей части наследства..., наследственного соглашения или пожизненного пользования собственностью с намерением содержания вдовы на случай смерти (супруга. – Э.П.)”. Анализируя данную норму, можно сделать вывод о том, что на ее основе возможно заключение не только договора наследования и брачного договора, но и договора содержания. Следовательно, как квалифицировать сторону данного договора относительно налогового домицилия в понимании упомянутых выше законов Соединенного Королевства, не совсем ясно. Например, ч. 1 ст. 1 Акта “О домицилии и семейных делах” гласит, что “в соответствии с подразделом 2 настоящего Акта место жительства замужней женщины на момент вступления в силу настоящей статьи определяется у ее мужа в силу не только брака, но должно быть установлено иными факторами и привязками, как и в случае иной персоны, способной иметь независимый домицилий”. Положения данной нормы очень хорошо корреспондируются с положениями приведенной выше ст. 7 ГЗ ЛР, согласно которой у одного лица может быть несколько мест жительства. Однако в указанной норме не разрешен вопрос о количестве и качестве привязок, о которых говорится в ст. 1 Акта “О домицилии и семейных делах”. В свою очередь, домицилий как “совокупность факта и права” квалифицирует прецедент *Sweeney v. District of Columbia*¹⁶. Но данная квалификация достаточно абстрактна и вряд ли будет воспринята судом или судебным органом, принадлежащим к романо-германской правовой семье. Весьма точно квалифицирует домицилий

прецедент *Lord v. Colvin*. В решении по данному делу сказано, что “это место (домицилий. – Э.П.) обозначается домицилием человека, где он добровольно установил проживание его самого и его семьи не просто для осуществления непостоянной, временной цели, однако с истинным намерением сделать в этом месте постоянный дом, до тех пор пока не произойдет нечто, что не заставит его приобрести иное постоянное жилище”¹⁷. Несомненно, дело *Lord v. Colvin* должно стать надежной привязкой для определения налогового домицилия. На первое место в нем поставлено будущее намерение, в свою очередь, случайному событию придан факультативный характер.

Представляется, что корректное позиционирование налогового домицилия необходимо осуществить именно с учетом разделения факультативных и существенных составных частей.

В целях поставленных выше, полагаем обоснованным использовать так называемые “лингвистические максимы”¹⁸, которые выделены в прецедентах *R v. Daoust, Prince Ernest of Hanover v. Attorney General* и *Dorval v. Dorval*. Первый прецедент, именуемый “*Noscitur a sociis*”, гласит, что “слова должны рассматриваться в контексте, следует обращать внимание на другие слова в этом разделе или других разделах, а также оценивать рассматриваемое правоотношение с точки зрения однородных законов”¹⁹. Второй прецедент, названный “*Ejusdem generis*”, указывает на то, что “при толковании закона надлежит следовать роду. Там, где есть перечисление частных понятий (два и более), которые сопровождаются общим понятием, каждое частное понятие должно подпадать под одно и то же родовое понятие”²⁰. В свою очередь, в прецеденте “*Expressio unius exclusion alteris*” закреплено правило о том, что “упоминание одной вещи исключает другие. Там, где есть перечень частных понятий, которые не сопровождаются общими родовыми понятиями, закон применяется только к частным понятиям”²¹. Как следует из терминологии актов Соединенного Королевства, индивидуальный налоговый статус и, как следствие, налоговый домицилий напрямую связаны с квалификацией субъекта по отношению к соответствующему институту договорного наследования.

¹⁷ См.: <http://www.duhaime.org/LegalDictionary> (Дата обращения: 5 февраля 2014 г.).

¹⁸ См.: Тонков Е.Н. Английская доктрина толкования закона. СПб., 2013. С. 352.

¹⁹ Там же.

²⁰ Там же.

²¹ Там же.

¹⁶ “Domicil is a compound of fact and law”. *Sweeney v. District of Columbia*, 113 F. 2d 25 (United States Court of Appeals for the District of Columbia, 1940).

В качестве исходного института для анализа будут использованы договор наследования, заключаемый согласно предписаниям ст. 693 ГЗ ЛР, и брачный договор, заключаемый в соответствие со ст. 114 ГЗ ЛР.

Заключая договор согласно предписаниям ст. 114 ГЗ ЛР и вводя в него наследственную клаузулу, стороны тем самым усложняют свой правовой статус, переводя его из чисто супружеского в статус “супругов-наследников”, причем в случае учреждения взаимных наследственных прав правоотношения возможно квалифицировать как корреспективные.

Анализируя упомянутый выше договор в ситуации установления налогового домицилия в Соединенном Королевстве, представляется обоснованным использовать прецедент “*Expressio unius exclusio alteris*”, причем в качестве родового понятия должен быть использован термин “супруги”, так как именно он служит объединяющим в деле установления семейных правоотношений. В свою очередь, термин “наследники” должен быть использован в качестве основополагающего. На данном основании Акт “О реформе семейного права” 1973 г. должен быть исключен из сферы определения налогового домицилия в ситуации договорного наследования. Это подтверждается положениями ст. 1 Акта “О налоге на наследство”, в которой закреплено, что “налог на наследование применяется ко всем юридическим сделкам, опосредуемым перемещением долгового обязательства (*chargeable transfer*)”. Так как обязательство есть основание договорного наследования, в котором семейный статут является подчиненным, подчинение налогового домицилия положениям Акта “О налоге на наследство” вполне обоснованно. Подкрепляя установление налогового домицилия в пользу Акта “О налоге на наследство”, сторона имеет право сослаться на ст. 12 Акта “Об интерпретации” 1978 г. (*Interpretation Act 1978*), которая гласит, что “там, где акт предоставляет широкие возможности или обязывает исполнить обязательство (*duty*) в случае отсутствия противоположного намерения, обязанность должна быть выполнена самым благоприятным (для ситуации. – Э.П.) образом”.

Последнее положение представляется весьма важным для лица, вступающего в правоотношения по договорному наследованию, в силу того, что институты, входящие в комплексное образование, именуемое “договорное наследование” в понимании континентальной правовой семьи, не известны праву Великобритании. Акт, улучшающий законы в отношении наследования от 3 июля

1837 г. (*An Act for the Amendment of the Laws with respect to Wills*), расшифровывая термин “наследование” (*Will*), наделяет его чрезвычайно широким объемом. Согласно данному Акту наследование обозначается терминами “завещание”, “кодицил”, “назначение посредством завещания”, “распоряжение посредством завещания”, “распоряжение по поводу опеки и попечения над ребенком” другой терминологии. Анализ терминологии, примененной в данном Акте, свидетельствует о том, что речь идет об обязательствах из односторонних сделок. В свою очередь, единственным институтом, приравненным к договорному наследованию, является неотменяемый наследственный траст (*irrevocable testamentary trust*) – разновидность правовых сделок, причисляемых к категории “*inter vivos*”²², который в зависимости от применимого права может быть квалифицирован в соответствии с предписаниями, регулируемыми различные институты договорного наследования. Законодательству Латвийской Республики траст не известен, и вследствие этого обстоятельства его интерпретация будет осложнена. Возможно, для решения вопроса налогового домицилия в ситуации Соединенного Королевства будет использована коллизонная привязка “*lex loci contractus*”, регулирующая применимое к договору право территорией, на которой был заключен договор. Именно к этому побуждает прецедент “*Pritchard v Norton*”²³. В решении по этому делу было закреплено положение, согласно которому “обязательства в отношении способа их формализации определяются законом места ее заключения, а в отношении их интерпретации – законом места заключения договора, в отношении к способу их исполнения – к законом по месту их исполнения”. Представляется обоснованным утверждать, что налоговый домицилий является не только термином, обозначающим место постоянного проживания, но и правом, применимым к обязательствам по уплате налогов.

В качестве заключения представляется обоснованным осуществить следующий вывод: определение налогового домицилия физического лица, которое является участником правоотношений, опосредованных институтами договорного наследования, тесно связано с квалификацией упомянутых выше институтов. Признание приоритета определенного статута (применимого права) в договоре, опосредующем договорное

²² См.: Law Dictionary and Legal Information // <http://www.duhaime.org/> (Дата обращения: 10 февраля 2014 г.)

²³ См.: US Supreme Court // <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/106/124/> (Дата обращения: 13 февраля 2014 г.).

наследование, влечет за собой применение соответствующего правового акта и, соответственно, определяет налоговый домицилий. Важность правовой квалификации режима налоговой резиденции относительно правовых актов косвенно засвидетельствована решением Суда Европейских сообществ²⁴ по делу C-35/98 “Веркойен против Министерства финансов” (*Staatssecretaris van Financiën and B.G.M. Verkooijen*)²⁵. В данном деле закреплен принцип, в соответствии с которым акционер имеет право получать дивиденды от дохода предприятия, зарегистрированного в другом государстве Европейского Союза. При этом к дивидендам не может быть применена более высокая налоговая ставка, чем в государстве домицилия акционера²⁶. Несомненно, акционер, получивший в качестве наследства дивиденды, подпадает под воздействие определенных норм права Соединенного Королевства. В случае наличия дополнительного домицилия, предписываемого нормами права Латвийской Республики, отличного от налогового домицилия, предписываемого нормами права Соединенного Королевства, возможен конфликт квалификаций, в связи с чем работа традиционной схемы налогового права “резидент – нерезидент” будет осложнена, а правовые последствия неясны. Как было указано выше, тогда как традиционное наследственное право (наследование по закону и завещанию) в качестве основной коллизионной привязки использует личный закон физического лица, основным институтом которого является в том числе гражданство лица. Для определения налогового домицилия в ситуации договорного наследования в условиях правовой системы Соединенного Королевства такой порядок не подходит, так как традиционное наследственное право обладает односторонним характером, т.е. наследник может отказаться от принятия наследования. В ситуации договорного наследования, в случае, если у наследника два или более гражданств, он обладает возможностью воспользоваться выгодами одного или нескольких гражданств, чтобы установить наиболее выгодный налоговый домицилий, согласно которому для наследника наступят наиболее благоприятные налоговые последствия, и он избежит налоговых вычетов со стороны налоговых администраций как Соединенного Королев-

ства, так и Латвийской Республики. Представляется, что в ситуации договорного наследования и определения налогового домицилия основной коллизионной привязкой к договору должна быть формула прикрепления, определяемая термином “право, благоприятное должнику” (*lex favore debitorum*). Данный вывод обоснованно подтверждается тем, что согласно законодательству Соединенного Королевства налог на наследование уплачивается получателем наследственной массы²⁷. Налог должен быть обоснован категориями, примененными в вышеупомянутом деле из практики Суда Европейских сообществ.

В исследовании, проведенном юридической компанией “Matheson Ormsby Prentice”, справедливо указано, что “в системе общего права определение юрисдикции (в том числе и домицилия. – Э.П.) происходит согласно нормативным актам, определяющим индивидуальный правовой статус лица (личный закон). В это число входят акты, регулирующие налогообложение, наследование, развод и так далее”²⁸.

Институт договорного наследования носит комплексный характер, и наступление последствий, характерных для наследственного права, вполне возможно даже вследствие заключения договора дарения, для которого правом Великобритании предусмотрены иные нормы и акты, которые в зависимости от субъектного состава правоотношения и определяют налоговый домицилий.

Далее представляется обоснованным рассмотреть проблематику статьи через призму понятия, обозначаемого термином “публичный порядок”.

Как известно, налоговое право является правом публичным, а публичное право согласно нормам права действует только в пределах территории национального государства, не переходя его границы. Однако современное положение дел на территории Европейского Союза обстоит иначе. В рамках правового пространства ЕС приняты две директивы, одна из которых содержит нормативные положения о взаимной помощи в делах о взимании налогов (Директива 2010/24/EU)²⁹, и Директива, содержащая положения об административном сотрудничестве в области сбора

²⁴ С 2009 г. – Суд Европейского Союза.

²⁵ См.: Case-law of the Court of Justice // <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-35/98> (Дата обращения: 12 февраля 2014 г.).

²⁶ См.: Dr. iur. Jānis Lazdiņš. Dr. oec. Kārlis Ketners. Impact of court decisions on Latvian tax law developments // *Journal of the University of Latvia*. 2012. № 3 (“Law”). P. 29.

²⁷ См.: Inheritance World. Inheritance Tax Planning // <http://www.taxworld.org/iht/whopays.htm> (Дата обращения: 19 февраля 2014 г.).

²⁸ См.: European Network in Civil and Commercial Matters // http://ec.europa.eu/civiljustice/publications/docs/report_conflicts_ireland.pdf (Дата обращения: 15 июня 2014 г.).

²⁹ См.: Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures // *Official Journal of the European Union*. L 84/1.

налогов (Директива 2011/16/EU)³⁰. Положения данных нормативных документов обеспечивают трансграничные требования по уплате налогов³¹ и взаимодействие управомоченных институций в деле их взыскания³². Тем самым применение норм иностранного публичного права на территории национального государства диктует необходимость иного подхода.

Представляется обоснованным пояснить это утверждение на примере наследования по договору векселя. Согласно законодательству Латвийской Республики вексель является движимым имуществом – это положение следует из ст. 842 ГЗ ЛР. В государствах системы общего права векселям придан статус “оборотных документов”³³, легальное определение которых содержится в Акте “О векселях” от 1882 г. (Bills of Exchange Act 1882)³⁴ и Едином торговом кодексе США (Uniform Commercial Code)³⁵. Статья 3 Акта “О векселях” гласит, что “вексель является безусловным ордером, составляемым в письменной форме, обязательной к подписанию одной персоной (физическим лицом. – Э.П.), которая издает данный документ, и содержащий требование об оплате в фиксированной либо определяемой в будущем суммы в деньгах”. Аналогичным образом регулирует понятие векселя § 3-104 Единого торгового кодекса США. В данной правовой норме также содержится указание на безусловное обещание либо предписание уплатить фиксированную сумму.

Так как приведенные выше императивного характера предписания опосредованы критерием “уплата денежной суммы” и осложнены ситуацией международного частного права, возникает закономерный вопрос: на территории какого государства наследником по договору будет получен доход по векселю и, как следствие, налого-

вое право какого государства будет компетентно в процедуре взимания налога? Для постановки предварительного коллизионного вопроса будет в высшей степени полезно использование коллизионной привязки “res in transitu”. Являясь разновидностью коллизионной привязки “lex rei sitae”, привязка “res in transitu” устанавливает применимое право для собственности, находящейся в процессе передачи либо движения для управомоченной передачи³⁶.

Так же для определения компетентного налогового режима представляется установить момент получения дохода по векселю. Согласно установкам правовых режимов, опосредующих наследование по закону и завещанию, моментом получения дохода от наследственной массы считается любой момент во времени, начиная с момента открытия наследства. В ситуации наследования по договору ситуация иная: наследник, закрепленный в договоре, имеет право получать доходы с момента вступления договора в силу – договором о наследстве устанавливаются не только личные обязанности, но и сами наследственные права (ст. 640 ГЗ ЛР).

Таким образом, определение компетентного налогового права в ситуации договорного наследования имущественного требования по векселю укладывается в схему, опосредованную в числе прочего категориями “момент получения дохода”, “место получения дохода”. Резюмирующей категорией в данном случае будет являться понятие “тип дохода”. Налоговое право различных государств подходит по-разному к категориям доходов, от категорий дохода зависят применяемые правовые акты и, несомненно, налоговые ставки. Так, право Великобритании по состоянию на данный момент не предусматривает уплаты налога на наследование, если стоимость наследственного имущества ниже 325 тыс. фунтов стерлингов³⁷. При этом базовая ставка налога составляет 40% от стоимости имущества³⁸. Кроме того, ст. 7 Акта “О налоге на наследование” 1984 г. предусматривает ступенчатую ставку для определения суммы налога на наследование, руководствуясь критерием, который основан на исчислении срока приобретения имущества до момента смерти лица, передающего данное имущество.

³⁰ См.: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Ibid. L 64/1.

³¹ См.: Council Directive 2010/24/EU. Art. 2; Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures.

³² См.: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Official Journal of the European Union. L 64/1.

³³ Гражданское и торговое право зарубежных государств. Т. 1 / Отв. ред. Е.А. Васильев, А.С. Комаров. М., 2006. С. 322.

³⁴ Bills of Exchange Act 1882. 1882 Chapter 61 45 and 46 Vict. In to force 18th August 1882.

³⁵ Uniform Commercial Code. Enacted and effective since 1 October 1958.

³⁶ Res in transitu – thing in transit. Property currently being transported from one place to another. Oxford Reference // <http://www.oxfordreference.com> (Дата обращения: 19 июня 2014 г.).

³⁷ См.: HM Revenue and Customs // <http://www.hmrc.gov.uk/rates/iht-thresholds.htm> (Дата обращения: 19 июня 2014 г.).

³⁸ См.: ibid.

Налоговое законодательство Латвийской Республики подходит к проблеме налога на наследство иным образом.

В Латвии налог на наследство, как таковой, отсутствует, однако правовыми актами предусмотрен ряд налогов, которые связаны как с процессом наследования, так и с самим наследством. Налоговый режим наследования обеспечивается двумя законодательными актами: Законом ЛР “О налогах и пошлинах”, который, как было отмечено выше, делит плательщиков на резидентов и нерезидентов, и Законом “О подоходном налоге”, который является важнейшим для наследования³⁹. Как указано в Законе, подоходный налог в числе прочего взимается с физических лиц. В ситуации наследования дохода по векселю наследник-нерезидент подпадает под действие п. 10 и 10 “прим” ст. 3 данного Закона. Однако действие предыдущей нормы отменяет положение п. 9 ч. 1 ст. 9 Закона. Данная норма гласит, что в “список облагаемых доходов не включены и налогом не облагаются следующие виды доходов: доходы, полученные в результате наследования, кроме авторского вознаграждения, выплачиваемого наследникам. Данная норма права Латвийской Республики, опосредованная формулой римского частного права “*lex specialis derogat legi generali*”⁴⁰, устанавливает для наследника по договору более благоприятный налоговый режим, нежели право Великобритании, так как акт Соединенного Королевства “О налоге на наследство” подобного исключения не знает. Ставки по подоходному налогу также сравнительно невелики – базовая ставка составляет 20%, в свою очередь, ставка на прирост капитала – 15%.

На основании вышеизложенного представляется обоснованным сделать вывод о том, что налоговый режим Латвийской Республики по отношению к наследованию, безусловно, более благоприятен, нежели режим, обеспечиваемый нормативными актами Соединенного Королевства.

Подводя казус с наследованием по договору векселя резидентом либо нерезидентом Латвийской Республики к ситуации, когда налоговое право Соединенного Королевства сочтет себя компетентным в деле взимания налога на наследство

и применит средства, закрепленные в двух упомянутых выше директивах, необходимость применения совокупности норм публичного порядка управомоченными институциями выйдет на передний план. Разница в размере налоговых ставок, установленных в Законе Латвийской Республики “О подоходном налоге” и Акте “О налоге на наследство”, действующем на территории Соединенного Королевства, достаточно велика, и наследник вполне может посчитать, что его права ущемлены. В гражданском праве принято, что доход приравнен к имуществу; в ситуации его уменьшения у лица, полагающего, что его права нарушены, появляется право обратиться в органы судебной власти.

В заключение представляется обоснованным отметить, что место получения дохода (в данном случае с векселя) является весьма важной категорией для налогообложения. Как видно из сказанного выше, домицилий в ситуации налогового права определяется достаточно сложно, и появление конфликтной ситуации более чем вероятно. В ситуации наследования по договору векселя основной формулой прикрепления представляется обоснованным закрепить категорию “место получения дохода”. Безусловно, на правовой карте мира существуют территории со смешанным правовым режимом, однако даже в таком случае нахождение применимого права возможно обусловить категориями более объективного характера, нежели домицилий. В настоящее время законодательством отдельных государств предусмотрен так называемый “электронный вексель”⁴¹ – документ, передающийся с помощью электронных каналов связи. Нахождение применимого права именно к векселю довольно сложно. Безусловно, можно применить право государства – места отправления векселя либо права государства, в пределах которого принят вексель. Однако подобный выбор чреват коллизиями – электронная связь действует практически моментально. В силу данных обстоятельств выбор права государства, в котором получен доход с векселя, представляется весьма удачным. В свою очередь, влияние личного закона наследодателя и его основного института домицилия представляется необходимым минимизировать.

³⁹ См.: On Personal Income Tax. Enacted 11 May 1993. In to force 1 January 1994 (см.: Latvijas Vēstnesis. 01.06.1993; Ziņotājs. 10.06.1993).

⁴⁰ Норма специального характера отменяет общую норму.

⁴¹ См.: Коммерческий кодекс Франции / Пер. с фр.; доп., словарь-справочник и комм. В.Н. Захватаева. М., 2008. С. 879.