

Хаванова Инна Александровна

**ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И ПРЕДОТВРАЩЕНИЕ
УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В УСЛОВИЯХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ
НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО ПРАВА**

Специальности: 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право;
12.00.10 — Международное право; Европейское право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Москва — 2016

Работа выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный консультант: Кучеров Илья Ильич, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, заместитель директора ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»

Официальные оппоненты: Гриценко Валентина Васильевна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры административного и муниципального права ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»

Шепенко Роман Алексеевич, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры административного и финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Шумилов Владимир Михайлович, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой международного права ФГБОУ ВО «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации»

Ведущая организация: ФГАОУ ВО «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет»

Защита состоится 12 октября 2016 года в 13³⁰ часов на заседании диссертационного совета Д.503.001.04 при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, Б. Черемушkinsкая ул., д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Б. Черемушkinsкая, д. 34 и на сайте Института: <http://www.izak.ru/dissertacii-132>.

Автореферат разослан «_____» _____ 2016 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Н. А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Глобальные внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной активного использования налогоплательщиками различных способов минимизации налоговых обязательств с применением инструментов международного налогообложения. Как отмечается в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, «для России такие внешние вызовы усугубляются введенными санкциями, необходимостью мобилизовать ресурсы для существования в имеющемся экономическом окружении». Вследствие этих вызовов Россия участвует в реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения¹ (далее — План действий по борьбе с размыванием налоговой базы), который был одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» (*G20*) на саммите 2013 г. под председательством Российской Федерации.

Наряду с этим актуальность избранной темы в значительной степени предопределили изменения, происходящие и в самой системе межгосударственных налоговых отношений. В настоящее время сеть двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения от налогообложения, насчитывающая более 3 тыс. соглашений, подвергается наиболее активной критике за недостижение своих целей. Мероприятия вышеуказанного Плана предполагают в том числе создание многостороннего регуляторного инструмента (документа) для модификации системы двусторонних договоров². Все это требует объективной научной оценки имеющегося у Российской Федерации

¹ См.: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD : сайт. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 01.05.2016).

² См.: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties // OECD iLibrary : сайт. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1464613318&id=id&accname=guest&checksum=BE459A70FD57062D024608062A23256A> (дата обращения: 01.05.2016).

правового регуляторного потенциала в контексте взаимодействия национального и международного налогового права.

Одной из задач, также обуславливающих востребованность проблематики диссертационного исследования на современном этапе, является необходимость выработки правовых решений для деофшоризации российской экономики, на необходимость которой обращается внимание в Указе Президента РФ В. В. Путина от 31.12.2015 № 683 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации».

Важным направлением межгосударственного экономического сотрудничества является разграничение налоговых юрисдикций государств, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран³. Как следствие, наука налогового права нуждается в комплексных теоретико-правовых разработках в области налогового суверенитета и разграничения налоговых юрисдикций, в том числе в силу включения в данную сферу новых пространств (континентальный шельф, исключительная экономическая зона и др.). Такие исследования формируют научную повестку как текущего, так и перспективного характера.

Актуальность темы диссертации подтверждают и тенденции судебной практики по спорам, предметом которых является разное представление налогоплательщика и налогового органа о содержании норм международного налогового договора. Начиная с 2010-х гг. наблюдается увеличение количества таких споров в судах, поскольку налоговые органы все активнее оспаривают схемы трансграничного характера, чему способствует интенсификация межгосударственного обмена налоговозначимой информацией⁴. При этом выводы судебных актов часто демонстрируют

³ Такой вывод сделан в Постановлении КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С. П. Лярского».

⁴ С 1 июля 2015 г. для Российской Федерации вступила в силу многосторонняя Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.) (см.: Keepeek : сайт. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1 (дата обращения: 01.04.2016).

недостатки методологии толкования положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) во взаимосвязи с нормами международного права. Рассматривая толкование как стадию, на которой проявляется взаимодействие норм национального и международного налогового права, следует констатировать потребность в разработке проблем интерпретации конвенционных положений с включением специфики толкования многоязычных договоров.

Также отметим постоянное расширение круга входящих в сферу международного публичного права вопросов, которые «нельзя решать лишь с точки зрения одноименной науки. Здесь не только желательны, но и неизбежны “выходы” в различные научные отрасли внутригосударственного права»⁵. Поиск новых регуляторных идей на фоне усиления значения международных договоров, усложнение решаемых с их помощью задач предъявляют все более высокие требования к данным юридическим актам, что придает особую значимость исследованию положений теории международного налогового договора применительно к наиболее важной для реализации налогового суверенитета Российской Федерации сфере отношений — избежание двойного налогообложения доходов и капитала и противодействие уклонению от налогообложения.

Степень научной разработанности темы необходимо оценивать с учетом новизны постановки научной проблемы, поскольку в контексте взаимодействия национального и международного налогового права избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения на монографическом уровне в отечественной юридической литературе ранее не исследовались.

Современная доктрина международного налогового права сформирована в трудах зарубежных (Р. Ави-Йона, М. Авила, Р. Джеффери, М. Лэнг, Д. Ли, Р. Марта, П. Пистоне, Т. Риксен, Д. Ринг, А. Скаар, Б. Терра, Д. Уорд,

⁵ Закон: стабильность и динамика : материалы заседания Международной школы-практикума молодых ученых-юристов / отв. ред. Т. Я. Хабриева. М. : Контракт, 2007. С. XXV.

К. Фогель, В. Хеллерштейн, Ф. Энгелен и др.) и отечественных (И. И. Кучеров, Е. Я. Сорокина, А. А. Шахмаметьев, Р. А. Шепенко и др.) ученых. Наиболее значимым исследованием в области европейского налогового права остается монография Г. П. Толстопятенко.

Общетеоретические аспекты финансового и налогового права разработаны такими учеными, как: Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, С. В. Запольский, Н. М. Казанцев, А. Н. Козырин, В. Е. Кузнеченкова, Н. П. Кучерявенко, Е. В. Порохов, Д. А. Смирнов, А. А. Ялбулганов и др. Вопросам теории международного финансового права, международного экономического права и международного налогового права посвящены работы Д. В. Винницкого, В. И. Лисовского, Г. В. Петровой, В. М. Шумилова и др. В разработке проблем толкования конвенционных норм диссертант опирался на труды В. И. Евинтова, И. С. Перетерского, А. Н. Стоянова, А. Ф. Черданцева и др.

Вопросы правового регулирования в сфере избежания двойного налогообложения нашли отражение в исследованиях С. А. Баева, Е. Д. Кастановой, В. Г. Климентьевой, М. А. Лабоськина, И. А. Ларютиной, А. А. Шакирьянова и др. Отдельные институты международного налогового права рассмотрены в работах следующих правоведов: Б. Я. Брука, К. Е. Викулова, В. В. Еременока, М. Е. Крашенинниковой, К. А. Непесова, А. И. Савицкого, Н. Г. Скачкова, А. В. Фокина и др.

Тем не менее следует отметить, что комплексной разработки проблем, рассматриваемых в диссертации, как самостоятельного объекта изучения в отечественной науке налогового права не предпринималось; ранее обстоятельно не исследовался вопрос о разграничении налогового суверенитета и налоговой юрисдикции, налоговых юрисдикций государств, не разрабатывались проблемы идентификации лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициарных владельцев), не предпринималось системных попыток выработки методологии толкования международных налоговых договоров РФ.

Объектом исследования выступают общественные отношения, связанные с избежанием двойного налогообложения и предотвращением уклонения от

налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного налогового права.

Предмет исследования включает в себя акты законодательства о налогах и сборах, иные нормативные правовые акты по теме исследования, положения международных налоговых договоров, доктринальные источники, материалы судебной и правоприменительной практики, модельные документы.

Целью диссертационного исследования является решение значительной научной проблемы, касающейся всестороннего анализа правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения во взаимодействии национального и международного права. Для достижения сформулированной цели представляется необходимым решение следующих **задач**:

- разработать целостную концепцию правового регулирования избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения во взаимодействии национального и международного права;
- разграничить понятия налогового суверенитета и налоговой юрисдикции (юрисдикции в сфере налогообложения);
- исследовать вопросы избежания и устранения двойного налогообложения в правовом механизме разграничения налоговых юрисдикций;
- определить содержание и основные черты международного договора РФ об избежании двойного налогообложения доходов и капитала и о противодействии уклонению от налогообложения;
- осуществить анализ современных форм регуляторов в сфере налоговых отношений, в том числе в целях разрешения проблем применения модельных документов международных организаций в процессе толкования международных налоговых договоров РФ;
- разработать основы юридической конструкции лица для целей международного налогового договора, включая вопросы идентификации лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициарных владельцев);

- выявить современные правовые средства обеспечения надлежащего применения конвенционных норм и предотвращения уклонения от налогообложения, включая вопросы обмена информацией и сотрудничества государств во взыскании налоговых платежей;

- сформулировать научные положения, применимые при решении проблем толкования норм национального и международного налогового права, в том числе особенности толкования многоязычных международных налоговых договоров.

Методологическая основа исследования включает: общенаучный диалектический метод познания; универсальные методы (формально-логический, системный, сравнение, анализ, синтез, обобщение, сопоставление и др.); специально-юридические методы (юридико-догматический, правового моделирования, структурно-функциональный).

Теоретическую основу исследования составили доктринальные источники по общей теории права, теории международного налогового права, налоговому праву, иным отраслевым юридическим наукам.

Среди ученых, заложивших общетеоретическую базу диссертации, следует назвать С. С. Алексеева, А. Б. Венгерова, Н. А. Власенко, В. В. Лазарева, С. В. Липеня, А. С. Пиголкина, Б. И. Пугинского, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриеву, Р. О. Халфину, А. Ф. Черданцева, Л. С. Явича и др.

При подготовке работы использованы труды представителей науки международного права (А. Н. Вылегжанин, А. Я. Капустин, И. И. Лукашук, Т. Н. Нешатаева, Б. И. Осминин, О. И. Тиунов, Г. И. Тункин и др.), международного частного права (Н. Г. Доронина, Л. А. Лунц, И. С. Перетерский, Н. Г. Семилютина, И. О. Хлестова и др.).

Современный подход к раскрытию содержания суверенитета государства наиболее полно изложен в работах С. Н. Бабурина, Б. М. Клименко, Е. Т. Усенко, Н. А. Ушакова, С. В. Черниченко.

Доктринальную основу исследования составили труды таких специалистов финансового и налогового права, как: О. А. Борзунова, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, О. О. Журавлева, С. В. Запольский, М. Ф. Ивлиева,

А. Н. Козырин, В. Е. Кузнеченкова, И. И. Кучеров, В. А. Мачехин, С. Г. Пепеляев, Н. А. Поветкина, В. В. Попов, Е. В. Порохов, И. В. Рукавишникова, Д. А. Смирнов, Э. Д. Соколова, И. Н. Соловьев, А. С. Титов, Г. П. Толстопятенко, Д. В. Тютин, Н. И. Химичева, А. И. Худяков, И. В. Цветков, А. А. Шахмаметьев, Н. А. Шевелева, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, А. А. Ялбулганов и др.

В рассмотрении ряда проблем были полезны работы специалистов в области конституционного права: Н. С. Бондаря, Г. А. Гаджиева, В. Д. Зорькина и др.

При проведении исследования также использованы разработки зарубежных специалистов в области международного экономического права (П. Жюйар, Д. Карро), финансового и налогового права (М. Веральский, П. Годме, А. Раскольников, Д. Ринг, А. ла Скала, В. Туроньи, К. Фогель, Ф. Энгелен и др.), международного права (Э. Х. де Аречага, Я. Броунли, А. Фердросс и др.).

Важное значение для диссертационного исследования имели труды представителей экономической науки: А. В. Аронова, Л. И. Гончаренко, В. А. Кашина, Л. П. Павловой, М. Р. Пинской, А. И. Погорлецкого, Л. В. Полежаровой, Б. А. Хейфеца, Д. Г. Черника, С. Д. Шаталова и др.

Нормативную основу исследования составляют положения Конституции Российской Федерации (далее — Конституция), федеральные законы и иные нормативные правовые акты, в том числе утратившие силу, а также международные налоговые договоры, преимущественно заключенные Российской Федерации и СССР (более 100 соглашений), и иные международные договоры. В ходе работы над диссертацией также анализировались модельные документы ОЭСР и ООН.

Эмпирическая база исследования включает официальные разъяснения Минфина России, материалы судебной практики, проекты нормативных правовых актов по исследуемой теме.

Научная новизна исследования. Анализ наработанных в общей теории права и в отраслевой науке подходов и доктрин позволил, разграничив понятия «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция», сформировать авторскую

концепцию юрисдикции в сфере налогообложения (налоговой юрисдикции). К числу научных достижений может быть отнесена разработка принципов осуществления налоговой юрисдикции на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, в космическом пространстве. Одновременно в работе во многом по-новому представлены проблемы определения налоговой территории.

Впервые в отечественной юридической науке предпринято комплексное монографическое исследование теоретических и практических проблем, порождаемых взаимодействием национального и международного права при регулировании налоговых отношений в сфере избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения. С учетом последних тенденций в сфере противодействия размыванию налоговой базы раскрыты новые грани нормативной регламентации, включая содержащие элементы новизны положения о возможностях и правовых последствиях перехода от действующей системы двусторонних международных договоров к многостороннему документу (соглашению).

Вкладом в отечественную науку налогового права стали комплексный анализ системы международных налоговых договоров РФ (более 100), выявление тенденций ее развития и направлений совершенствования, а также разработка на монографическом уровне конструкции лица для целей указанных договоров.

В диссертации сформулированы понятия «налоговый суверенитет», «налоговая юрисдикция», «международный налоговый договор Российской Федерации». В преломлении к налоговым отношениям обогащается представление о понятии бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход) в контексте взаимодействия положений НК РФ и международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Впервые в отечественной науке налогового права предпринято системное исследование вопросов методологии толкования международных налоговых договоров, включая специфику интерпретации многоязычных соглашений.

На защиту выносятся следующие итоговые выводы и положения:

1. В рамках разработки теоретических основ налогового суверенитета делается вывод о том, что принцип налогового суверенитета лежит в основе международного налогового права. Сформулировав тезис о его отличии от налоговой юрисдикции (юрисдикции в сфере налогообложения), диссертант отмечает, что налоговая юрисдикция может распространяться за пределы государственной территории (пределы территориального верховенства), определяя и обосновывая принципы ее осуществления (персональный, территориальный, функциональный). Тем самым в диссертации выявлены черты общемировой тенденции правового регулирования налоговых отношений.

2. Налоговая юрисдикция (юрисдикция в сфере налогообложения) определяется как основанное на суверенитете полномочие государства по учреждению и изъятию налогов на соответствующей территории в отношении субъектов и объектов, связанных с ней, однако не ограниченных ею. Выявляя природу такой связи, диссертант опирается на принцип экономического основания налога. Применительно к сфере международных отношений налоговая юрисдикция выступает как власть создавать правила налогообложения обязательного для указанных в них субъектов — резидентов и нерезидентов — характера, которые признаются другими государствами как действительные.

3. Определены особенности налогово-правовой трансформации признанных в международном праве персонального и территориального принципов осуществления юрисдикции соответственно в принципы налогового резидентства и государства источника дохода. По результатам анализа законодательства отдельных государств в сфере стимулирования субъектов частного права к добыче ресурсов в космическом пространстве делается вывод об актуальности разработки вопросов осуществления там налоговой юрисдикции с предложением в качестве возможного решения при налогообложении доходов использования принципа налоговозначимого

освоения в сочетании с принципом справедливого распределения доходов (выгоды). Их реализация, по мнению диссертанта, возможна на основе международного соглашения государств.

4. Правила разграничения налоговых юрисдикций государств, содержащиеся в международных договорах об избежании двойного налогообложения, не имеют эффекта ограничения налогового суверенитета. Нормы таких договоров, закрепляющие права налогоплательщиков — резидентов одного или обоих договаривающихся государств, обладают как международно-правовым, так и национально-правовым содержанием. Они не могут быть реализованы в отсутствие национального законодательного регулирования в данной сфере отношений как материальной основы налогообложения в силу конституционного принципа, согласно которому налоги устанавливаются только законом. В своем международно-правовом аспекте нормы обеспечивают разграничение налоговых юрисдикций, их национально-правовое содержание обеспечивает реализацию и защиту прав налогоплательщиков субъектов, признанных лицами для целей договоров.

5. Международный налоговый договор РФ определен как международный договор, который заключен Россией с иностранным государством (государствами) и предметом которого является установление принципов и правил в сфере налогообложения. В работе обосновывается позиция о возможности регулирования при определенных условиях внутригосударственных отношений (между государством и налогоплательщиком) на основе положений международного налогового договора РФ.

6. Анализ современных форм взаимодействия национального и международного права позволил сделать вывод о тенденции к налогово-правовой гармонизации, реализуемой посредством документов модельного типа. Частным случаем таких документов является модельная налоговая конвенция, которая представляет собой юридическую конструкцию, понимаемую как идеальная модель особого построения нормативного материала, отражающая сложную структуру основанных на налоговом

суверенитете отношений государств в следующих областях: разграничение налоговых юрисдикций; создание налогово-правовых механизмов экстерриториального действия; формализация юридических фактов, влекущих спроектированный экономико-правовой эффект в налоговой сфере; формулирование налогово-правовых конструкций. Модельная налоговая конвенция призвана обеспечить действие координационных связей между правовыми системами государств, способствуя оптимальному достижению целей правового регулирования (избежание двойного налогообложения доходов, противодействие уходу от налогообложения и др.).

7. Международные налоговые отношения, имея сложную структуру, охватывают как отношения между физическими и юридическими лицами — резидентами договаривающихся государств и самими договаривающимися государствами, так и между договаривающимися государствами непосредственно. Специфика международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов (с учетом двухаспектного содержания понятия «доход») позволяет выявить в них: отношения первого порядка — между суверенами по вопросам разграничения государственных доходов налоговой природы; отношения второго порядка — между суверенами и налогообязанными лицами — резидентами в отношении их налогооблагаемых доходов. Наряду с этим формируются отношения публично-правовой природы опосредованного характера — между налогоплательщиком и налоговым агентом по удержанию (с учетом содержания конвенционных норм) и перечислению налога в бюджет государства — стороны договора, основанные на властном подчинении налогового агента данному государству.

8. В нормотворческой практике государств отмечена тенденция развития экстерриториального действия налогового законодательства. Одно из главных направлений — завуалированная экстерриториальность, которая создается в том числе за счет расширения привязки для целей налогообложения. К примеру, в отношении территориальной привязки этот правовой эффект

может достигаться в результате изменения объема понятия «место совершения операции», в отношении субъектной — за счет расширения состава налогоплательщиков (введение современных мобильных критериев установления резидентства (место управления), включение новых субъектов в сферу регулирования налоговых отношений (контролируемые иностранные компании). Основным необходимым условием для правомерного достижения данного эффекта является отсутствие прямого противоречия национального законоположения с нормами международного права.

9. В результате проведенного анализа договорной системы РФ утверждается, что наиболее распространенными международными налоговыми договорами являются двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы. Координация прав государств в таких договорах предполагает обращение к категориям «государство источника дохода» и «государство резидентства». Любое из государств может выступать как в том, так и в другом качестве, и в этом смысле договор не несет ограничений для конкретного государства, хотя договаривающиеся стороны осознают, какая из них и в отношении каких именно доходов будет наиболее часто выступать в соответствующем качестве (государства источника или государства резидентства).

10. В налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резидентства. Поскольку национальные законы не исключают международное двойное налогообложение, его избежание и устранение достигаются, главным образом, посредством международных налоговых договоров. Признание налогового законодательства государств несостоятельным исключительно в силу способности приводить к международному двойному налогообложению расширяло бы, по мнению диссертанта, возможности для ухода от налогообложения.

11. Разработана конструкция лица для целей международных договоров об избежании двойного налогообложения. Таковыми выступают субъекты, которые признаются налогоплательщиками сразу в нескольких государствах, в силу этого вопросы их налогообложения решаются на международно-правовой основе. Характеризуя статус резидента, наука налогового права конструирует понятие, охватывающее совокупность прав и обязанностей субъекта, подчиняющегося правотворческой власти конкретного государства; международный налогово-правовой статус индивида обусловлен суверенитетом и юрисдикцией в области налогообложения. Лицом для целей международного налогового договора субъект частного права становится не в силу статуса гражданина или резидента либо факта регистрации в договариваемом государстве в качестве юридического лица, а вследствие того, что договорные нормы наделяют его правами (при удовлетворении установленным критериям), создавая тем самым конструкцию лица для целей договора, признаваемого в качестве такового обоими государствами. Каждое из них берет на себя обязанности по отношению к нему в части предоставления льгот, устранения двойного налогообложения и т. д. Права данного лица гарантированы международным налоговым договором.

12. В целях реализации правового принципа защиты национальной налоговой базы государства, в том числе от недобросовестной налоговой конкуренции со стороны офшорных юрисдикций, обосновывается правомерность введения дополнительных критериев при оценке субъекта налоговой выгоды. Обосновано, что в отношении субъекта, признанного лицом для целей международного налогового договора, могут выдвигаться требования, в частности, о наличии фактического права на доход (концепция бенефициарного владельца). Отмечено, что используемые в различных отраслях права подходы к установлению бенефициарного владельца неидентичны, выявлены различия понятий бенефициарного владельца и конечного бенефициара.

13. Одним из принципиальных положений международных налоговых договоров являются нормы, направленные на противодействие их

ненадлежащему применению. С точки зрения специфики ограничения льгот (в самостоятельных статьях) международные договоры РФ об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения разделены на следующие группы: 1) по объему правового воздействия: а) статьи, которые распространяют действие на весь договор; б) статьи, которые распространяют действие на определенные положения (отдельные статьи) договора; 2) по наличию критериев нарушающего поведения: а) без заданных критериев (применение ограничений по итогам взаимосогласительной процедуры компетентных органов); б) с указанием на негативные критерии (например, когда основная или одна из основных целей резидентства в договариваемом государстве — получение выгод договора); в) с указанием критериев, дающих основания для применения льгот, несмотря на иные обстоятельства (позитивные критерии, например, критерий существенной предпринимательской деятельности).

14. Понятийный аппарат международного договора об избежании двойного налогообложения, основанного на принципе налогового суверенитета, не может быть однолинейным и однозначным в отношении содержания терминов, здесь неизбежен ряд параллельных понятийных систем, формируемых в национальном праве. Тем самым обеспечивается развитие предмета договора в рамках изменяющихся временных циклов. Развитие познания и его нормативное оформление достигаются двояким образом: посредством правовых регуляторов модельной природы (изменения в модельной конвенции и официальных комментариях к ней), средствами самого международного налогового договора (допуск обращения к национальному законодательству, толкование в ходе взаимосогласительных процедур).

15. Специфика толкования международных договоров об избежании двойного налогообложения по сравнению с нормами российского налогового законодательства объяснена следующими факторами: 1) указанные договоры — соглашения двух суверенных государств (распространяются на них и на лиц,

признаваемых таковыми для целей договора); 2) исключение в связи с двусторонней природой преобладания толкования одной из сторон вне контекста договора; 3) модельный принцип нормотворчества и, как следствие, более широкое использование внешних материалов, применение международной налоговой терминологии; 4) многоязычность; 5) высокая продолжительность действия норм без изменения текста, что обуславливает потребность в гибкости толкования при верности содержанию, соблюдении баланса интересов сторон договора.

16. Впервые в отечественной науке налогового права предложен сложносоставный подход при определении правовой природы Официального комментария ОЭСР к Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁶ (далее — МК ОЭСР), положения которой взяты за основу при заключении международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения, в качестве одного из основных либо дополнительного средства толкования, определены основания и условия такого разграничения.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Научная значимость диссертации состоит в разработке целостной концепции правового регулирования налоговых отношений в сфере избежания двойного налогообложения и противодействия уклонению от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права, которая может выступить в качестве самостоятельного направления развития научной дисциплины «Налоговое право». Материалы диссертации могут служить доктринальной основой для совершенствования налогового законодательства и системы международных налоговых договоров РФ, выработки отдельных методических рекомендаций участникам налоговых правоотношений.

Результаты исследования могут использоваться в процессе преподавания курсов «Налоговое право», «Международное налоговое право», «Правовое

⁶ См.: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) // OECD iLibrary : сайт. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> (дата обращения: 01.04.2016).

регулирование внешнеэкономической деятельности», специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации, а также в ходе учебной работы с аспирантами отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (далее — ИЗаСП).

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Диссертационное исследование выполнено в ИЗаСП, где проводилось его рецензирование, обсуждение и одобрение на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки России. В 2016 г. диссертантом подготовлена монография «Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения».

Материалы диссертации апробированы автором также в процессе преподавания курсов «Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности», «Налоговые споры», «Арбитражная практика рассмотрения налоговых споров» в Финансовом университете при Правительстве РФ.

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались при подготовке правовых заключений на проекты законов в рамках основной деятельности соискателя ученой степени. Также отдельные результаты работы использованы автором в его экспертной деятельности при подготовке показателей «Уплата налогов» (раздел «Российская Федерация») исследования Всемирного банка (*Doing Business — 2012*).

Основные выводы и результаты исследования были представлены в докладах на различных конференциях и форумах: на Международной научно-практической конференции «V Евразийский антикоррупционный форум» (г. Москва, 20–21 апреля 2016 г.); научно-практической конференции

«Основные тенденции развития российского финансового права», проведенной в рамках III Московского юридического форума (Кутафинских чтений) (г. Москва, 6–9 апреля 2016 г.); Международной научно-практической конференции, посвященной 150-летию со дня рождения профессора Е. В. Васьяковского «Современные проблемы толкования права» (г. Москва, ИЗиСП, 29 февраля 2016 г.); Международной научно-практической конференции «Финансовая деятельность в сфере публичных и частных финансов: современное состояние и перспективы развития» (г. Москва, Российский государственный университет правосудия, 27 ноября 2015 г.); налоговом форуме «Белые ночи — 2015» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 25–26 июня 2015 г.); XII Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ» (г. Москва, 17–18 апреля 2015 г.); круглом столе «Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации», проведенном в рамках X Всероссийского налогового форума «Налоговый маневр — 2014: взгляд бизнеса и власти» (г. Москва, Торгово-промышленная палата РФ, 28 ноября 2014 г.); научной конференции «Правовая политика России и ее влияние на современные экономические отношения» (г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 26 ноября 2014 г.); Международной научно-практической конференции (IX научные чтения, посвященные памяти профессора С. Н. Братуся) «Государство и бизнес в системе координат» (г. Москва, ИЗиСП, 22 октября 2014 г.); форуме «Интеграция финансовых рынков стран ЕЭП: стратегия и тактика» (г. Москва, Евразийская экономическая комиссия, 20 марта 2014 г.); VII Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» (г. Москва, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, 18 октября 2013 г.); Девятом Казахском налоговом форуме (г. Алматы, 29–30 мая 2013 г.) и др.

Кроме того, отдельные выводы исследования были изложены в научных докладах на секции публичного права Ученого совета ИЗиСП по следующим

темам: «Фискальный суверенитет в условиях глобализации» (2013 г.), «Состояния взаимозависимости и подконтрольности лиц как основание для особых режимов налогообложения» (2015 г.), «Международное налоговое право и национальное законодательство о налогах и сборах: проблемы и тенденции взаимодействия» (2016 г.).

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, включающих 19 параграфов, заключения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования, отражается степень ее научной разработанности, определяются объект, предмет, цель и задачи работы, раскрываются ее методологическая, теоретическая, нормативная основы, научная новизна, формулируются положения, выносимые на защиту, освещается теоретическая и практическая значимость, приводятся сведения об апробации результатов исследования и структуре работы.

В **первой главе** «Теоретико-правовые основы регулирования межгосударственных отношений в сфере налогообложения» раскрыто доктринальное понимание государственного суверенитета как основы правового регулирования налоговых отношений на национальном и международном уровнях, исследованы сущностные признаки налогового суверенитета и юрисдикции в налоговой сфере (налоговой юрисдикции), выявлены различия между данными понятиями. Международный налоговый договор как источник регулирования налоговых отношений рассмотрен с позиции его соотношения с нормами законодательства о налогах и сборах. Содержание данной главы служит основой для анализа всего комплекса вопросов, связанных с избежанием двойного налогообложения и предотвращением уклонения от налогообложения. Настоящая глава состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе «Понятие и признаки налогового суверенитета» автор подробно останавливается на понятии налогового суверенитета, отмечая, что в Российской Федерации конституционные основы фискального (налогового) суверенитета получили развитие в практике Конституционного Суда РФ, связывающего с публично-правовым характером налога, государственной казны и фискальным суверенитетом государства законодательную форму учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия. Конституция, закрепляя основы налогового суверенитета Российской Федерации, который заключается в том числе в признании всеми субъектами

международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с лиц, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории, вместе с тем допускает возможность заключения Российской Федерацией международных договоров по вопросам налогообложения, предусматривающих особенности по сравнению с национальным законодательством.

Взимание государствами налогов как с резидентов, так и с нерезидентов, извлекающих доходы на их территориях, породило проблему международного двойного налогообложения. Согласованное разделение налоговых притязаний государств осуществляется главным образом посредством двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения. Автором обозначены наиболее значимые тенденции в налоговой сфере, которые, с одной стороны, побуждают государства к взаимодействию в рамках международных договоров, поскольку национальные законы уже не в полной мере обеспечивают реализацию целей их налоговой политики, с другой — снижают эффективность применения двусторонних договоров. К ним отнесены: универсализация категории «налогоплательщик» в сочетании с развитием концепции дохода «без национальности»; ослабление последовательной юридической связи налогообложения с географическим источником дохода; широкое использование в целях ухода от налогообложения промежуточных (кондуитных) компаний и др.

В рамках разработки теоретических основ налогового суверенитета сформулирован тезис о различии понятий налогового суверенитета и налоговой юрисдикции. Автором утверждается, что правила разграничения налоговых юрисдикций государств, содержащиеся в международных договорах об избежании двойного налогообложения доходов, не имеют эффекта ограничения налогового суверенитета.

Во втором параграфе «Юрисдикция в сфере налогообложения и проблемы разграничения налоговых юрисдикций» налоговая юрисдикция, выступающая

проявлением суверенитета, проанализирована с позиции принципов ее осуществления (оснований юрисдикции) — персонального, территориального, функционального — и в контексте содержания полномочий государства — законодательных, административных, судебных. Диссертантом отмечается возможная неравномерность реализации данных полномочий, а также зависимость эффективного осуществления налоговой юрисдикции от способности государства реализовать меры по взиманию налогов. Согласно авторской позиции международное налоговое право, определяя границы дозволенного вне территориального верховенства государства, может расширять сферу правомерной деятельности налоговых органов. Наиболее явным образом это проявляется в рамках многостороннего международного обмена информацией, взаимной помощи государств при взимании налогов, которые обстоятельно проанализированы в четвертой главе диссертации. Реализация таких прав, обязанных своим появлением международно-правовым нормам, невозможна без взаимодействия с национальным законодательством и, как правило, требует внесения в него соответствующих изменений.

В результате автором, исключаяющим верность подхода о возможности ограничения налогового суверенитета Российской Федерации в результате заключения международных договоров, делается вывод, что иную точку зрения относительно объема понятия и его статико-динамических характеристик следует высказать применительно к налоговой юрисдикции: полнота ее реализации может быть ограничена за пределами территориального верховенства государства. При этом международное право влияет на пространственную сферу действия, расширяя либо ограничивая ее. В обоснование этого тезиса диссертантом систематизированы и развиты подходы к пониманию функционального принципа осуществления налоговой юрисдикции (на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне), а также к определению понятия «налоговая территория» в контексте взаимосвязи национального и международного права. Обоснована позиция об актуальности разработки вопросов налоговой юрисдикции в космическом

пространстве и впервые предложены принципы ее осуществления. Важность научных разработок в этой области объясняется основополагающей ролью Российской Федерации в освоении космического пространства и выявленной тенденцией развития коммерческого использования ресурсов небесных тел Солнечной системы.

В данном параграфе также исследованы особенности налогово-правовой трансформации признанных в международном праве персонального и территориального принципов осуществления юрисдикции соответственно в принципы налогового резидентства и государства источника дохода.

Основная идея третьего параграфа «Взаимодействие национального и международного регулирования налоговых отношений» состоит в том, что в основе международного налогового права — независимость и одновременно объективная взаимозависимость современных государств, которая обуславливает принципиальную однородность правовых механизмов избежания двойного налогообложения доходов (капитала) и предотвращения уклонения от налогообложения. Эта конструктивная целостность с опорой на налоговый суверенитет дает возможность рассматривать и исследовать налоговые правоотношения в избранной для анализа сфере как систему — в контексте взаимодействия национального и международного налогового права.

Диссертант в рамках проводимого исследования исходит из того, что общественные отношения, регулируемые международным налоговым правом, имеют в своей основе межгосударственный характер. При рассмотрении вопросов взаимодействия национального и международного регулирования налоговых отношений автором отмечается, что норма вступившего в силу международного налогового договора РФ становится нормой национальной правовой системы. Отграничение международных налоговых правил от норм российского законодательства о налогах и сборах, как показано в настоящем параграфе, не имеет абсолютного (закрытого) характера. Наличие правовой связи обусловлено конституционным принципом установления налогов только законом.

Основная концепция исследования потребовала анализа современных инструментов нормообразования в налоговой сфере с концентрацией на недостаточно разработанных в доктрине вопросах о месте и значении «мягкого» права (от англ. *soft law*), роли обычая в международном налоговом праве. Автор не исключает правовой обычай из источников международного налогового права, признавая при этом специфический развивающийся характер правил, претендующих на такую роль.

В параграфе также рассмотрены вопросы иерархического соотношения норм международного налогового договора РФ и НК РФ, вопросы расширения сферы экстерриториального действия налогового законодательства как проявления общемировой тенденции и содержательно связанные с ними аспекты взаимодействия национального и международного налогового права при вовлечении в сферу регулирования транснациональных корпораций. Правовое регулирование налоговых отношений в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения, как отмечается диссертантом, предусматривает нормативное воздействие национального и международного характера, согласованность этих правил дает необходимый результат или является одним из условий его достижения.

В четвертом параграфе «Международный договор как источник регулирования налоговых отношений» наряду с исследованием роли и значения международных налоговых договоров проведен комплексный анализ договорной системы РФ (в сфере налогообложения), в составе которой по состоянию на 1 апреля 2016 г. 80 действующих международных соглашений об избежании двойного налогообложения с 81 государством.

Полемизируя с исследователями, утверждающими, что положения международного договора РФ об избежании двойного налогообложения становятся частью национального законодательства о налогах и сборах, диссертант отмечает необходимость разграничения понятий «законодательство» и «правовая система». В параграфе освещены специфические особенности международных договоров об избежании двойного

налогообложения доходов. По общему правилу, как отмечает автор, такие договоры не создают обязанностей по уплате налогов. Они призваны решить проблему распределения налоговых доходов между государствами, основываясь на принципе, согласно которому каждое государство применяет свое национальное право, соотнося его, однако, с положениями заключенного им международного налогового соглашения.

В данном параграфе приводятся сведения о международных налоговых договорах РФ: их численном и видовом составе, содержательной динамике, корректировке договорной позиции. В качестве тенденции отмечено начало процесса заключения новых договоров об избежании двойного налогообложения (перезаключение соглашений): с Мальтой (2013 г.), Китайской Народной Республикой (2014 г.), Королевством Бельгия (2015 г.). В параграфе отражены вопросы правопреемства в отношении международных налоговых договоров СССР, которое наблюдается, как показано в данном параграфе, не во всех странах — бывших советских республиках. Также подробно рассмотрены исторические аспекты заключения международных налоговых соглашений РФ и их ратификации, обращено внимание на договоры, которые не были ратифицированы, описаны юридические последствия данных обстоятельств.

Завершается параграф анализом содержания одного из наиболее важных направлений Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы, касающегося модификации сети двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, основанных на положениях МК ОЭСР, в многосторонний документ (соглашение)⁷. Его задача — обеспечение инновационного подхода в регулировании, позволяющего обратиться к решению актуальных вопросов в сфере налогообложения доходов трансграничной природы с учетом интенсивно развивающихся экономик, исходя из задачи быстрой адаптации к ним действующей договорной системы.

⁷ См.: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 — 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris // OECD iLibrary : сайт. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> (дата обращения: 01.04.2016).

Вторая глава «Избежание и устранение двойного налогообложения в правовом механизме разграничения налоговых юрисдикций» посвящена рассмотрению причин возникновения и современных правовых способов избежания и устранения международного двойного налогообложения. Особое внимание уделено роли модельных конвенций в формировании международных налоговых правил. При оценке их правового эффекта обращается внимание на то, что многие из договоров РФ в значительной степени основаны на МК ОЭСР, часть договоров содержит положения Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами ООН (далее — МК ООН)⁸. Во взаимосвязи с данным обстоятельством проанализированы содержательные особенности международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Данная глава состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе «Международное двойное налогообложение: причины возникновения и правовые способы избежания» раскрыто содержание понятий юридического и экономического двойного налогообложения, проанализированы причины возникновения международного двойного налогообложения, современные подходы к решению этой проблемы, представленные в отечественной и зарубежной юридической литературе.

Диссертантом обоснован вывод о том, что в налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резидентства. При этом отмечается, что признание налогового законодательства государств несостоятельным исключительно в силу способности приводить к международному двойному налогообложению расширяло бы возможности для ухода от налогообложения. Как показано в данном параграфе, устранение двойного (множественного)

⁸ См.: Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries / United Nations. N. Y., 2011 (см.: Организация Объединенных Наций : сайт. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (дата обращения: 01.04.2016).

налогообложения может осуществляться и национальными средствами, и в рамках специальных международных соглашений. Отдельное внимание уделено вопросу о правомерности увеличения налоговой обязанности, иного ухудшения положения налогоплательщика (по сравнению с существующим в рамках национального налогово-правового регулирования) в результате заключения соответствующими государствами международного налогового договора.

К основным задачам договоров РФ об избежании двойного налогообложения доходов отнесены: согласованное разграничение налоговых юрисдикций (в заданной сфере); защита налогоплательщиков от риска двойного налогообложения (установление единых методов и подходов к его устранению); предотвращение некоторых форм налоговой дискриминации; противодействие уклонению от налогообложения; поощрение и поддержка международной торговли и инвестиций; создание условий для обмена информацией между налоговыми органами договаривающихся государств.

Во втором параграфе «Модельные налоговые конвенции и формирование международных налоговых правил» диссертантом освещены вопросы развития модельных принципов и правил в целях выявления причин их существенного влияния на нормотворчество в налоговой сфере (на национальном и международном уровнях). В данном параграфе рассмотрены различные виды модельных налоговых конвенций (соглашений) — ОЭСР, ООН, СНГ, Российской Федерации, США — в сравнительно-правовом аспекте. Влияние модельных подходов на формирование международных налоговых правил раскрыто с учетом того, что модельный налоговый договор не имеет юридической силы, подобной силе действующего международного соглашения, но может приобрести авторитет *de facto* в зависимости от степени совершенства воплощенных в нем экономико-правовых идей, юридических подходов и качества их текстуальной реализации в документе, а также от степени распространенности соглашений, составленных по предложенной форме (модели). В параграфе приведено авторское определение модельной налоговой

конвенции, выявлена и обоснована тенденция к налогово-правовой гармонизации, реализуемой посредством документов модельного типа. В контексте темы исследования анализ правовой природы модельного соглашения оказался востребован не только с позиции рассмотрения режима избежания международного двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения (стадия нормотворчества), но и при выявлении специфики толкования конвенционных норм (стадия правоприменения), которая раскрыта в пятой главе диссертации.

В третьем параграфе «Договоры об избежании двойного налогообложения доходов в механизме разграничения налоговых юрисдикций» исследованы содержательные особенности международных соглашений РФ. Диссертантом отмечается, что международные налоговые отношения предполагают два уровня правоотношений (в зависимости от наличия публичного и частного элементов). В публично-правовом аспекте это отношения в первую очередь между государствами. Именно публично-правовые отношения в налоговой сфере между суверенами регулируются нормами международного налогового права. Второй уровень предполагает взаимоотношения с участием налогообязанных лиц. Как правило, это субъекты частного права, которые признаются «лицами» для целей международных договоров. Не только наличие частного элемента играет роль при выделении второго уровня, но и сам характер правоотношений — закрепление в договоре права на устранение двойного налогообложения доходов (капитала). Конструкция второго уровня также неоднолинейна: субъект — резидент одного или обоих договаривающихся государств — вступает во взаимоотношения с ними обоими, создавая тем самым взаимосвязанные векторы отношений. Наряду с этим формируются отношения публично-правовой природы опосредованного характера — между налогоплательщиком и налоговым агентом по удержанию (с учетом содержания конвенционных норм) и перечислению налога в бюджет государства — стороны договора, основанные на властном подчинении налогового агента данному государству.

Структура международного договора об избежании двойного налогообложения в содержательном аспекте представлена следующим образом: сфера действия (лица и налоги); термины и правила толкования; правила разграничения налоговых юрисдикций по видам доходов (дистрибутивные (*distribuo* — «распределять, разделять») правила); методы устранения двойного налогообложения; специальные положения (о недискриминации, обмене информацией и т. д.); заключительные положения (вступление в силу, прекращение действия). Она отражает организацию системы нормативных положений, которая проявляется в последовательной и необходимой логической связи образующих ее элементов, упорядоченных в правовой механизм избежания и устранения международного двойного налогообложения.

В четвертом параграфе «Правовые методы устранения юридического двойного налогообложения» содержатся классификация методов устранения двойного налогообложения и анализ каждого из них. Диссертантом отмечается, что в научной доктрине достигнут консенсус по поводу того, что потенциальное двойное налогообложение возникает, когда одна страна претендует на право налогообложения на основании факта проживания (или гражданства), другая — на основании места получения дохода.

Координация прав государств в международных договорах об избежании двойного налогообложения предполагает обращение к категориям «государство источника дохода» и «государство резидентства». Любое из государств может выступать как в том, так и в другом качестве, и в этом смысле договор не несет ограничений для конкретного государства, хотя договаривающиеся стороны осознают, какая из них и в отношении каких именно доходов будет наиболее часто выступать в соответствующем качестве. Избежание двойного (множественного) налогообложения может осуществляться как национальными (внутригосударственными) средствами, так и посредством международных соглашений. Диссертантом подробно рассмотрены методы устранения двойного налогообложения: метод освобождения (полное, определенных видов

доходов, с прогрессией) и метод зачета (полный, обычный, с ограничениями (по видам дохода, по юрисдикциям), налогосберегающий), раскрыто их содержание. С позиции используемых методов и оценки их эффективности дается общая характеристика договоров РФ об избежании двойного налогообложения.

В **третьей главе** «Структура и содержание договоров об избежании двойного налогообложения» нашли отражение такие основополагающие для раскрытия темы исследования вопросы, как понятие налога в контексте национального и международного права, действие договоров по кругу лиц и принцип резидентства, актуальные аспекты территориальной сферы действия международных налоговых договоров, содержание конструкции постоянного представительства и особенности правового режима налогообложения ассоциированных предприятий в контексте избежания экономического двойного налогообложения. Данная глава состоит из пяти параграфов.

В первом параграфе «Понятие налога в контексте национального и международного права» рассматривается предметная область договоров, непосредственно зависящая от того, какие именно платежи понимаются как «налоги» для целей международного соглашения, каковы их существенные характеристики. Базовым критерием здесь, как отмечает диссертантом, может служить то, что объектом налогообложения является доход, хотя само это понятие также, как следует из анализа договорной практики, неоднозначно толкуется в различных контекстах применения соглашений. В параграфе изложены основные подходы к идентификации платежей, рассматриваемых в качестве налогов для целей международного налогового соглашения. При этом отмечается, что договоры об избежании двойного налогообложения охватывают налоги как в статике, так и в динамике, распространяя свое действие не только на существующие, но и на будущие налоги.

Подход, используемый в соглашениях РФ, предполагает достаточную гибкость при определении состава налогов (существующих и будущих). Он основан на свободе государств в определении таких понятий, как «налог»,

«налог на доход», «налог на имущество», в закреплении юридической конструкции платежей, элементов дохода, которые могут подвергаться налогообложению, в национальном законодательстве. Соответственно, понятие «налог» в международном договоре может иметь более широкий характер по сравнению с внутригосударственным с позиции платежей, попадающих в сферу действия налогового соглашения. Статьи, не встроенные непосредственно в механизм разграничения налоговых юрисдикций, а, скорее, обеспечивающие его функционирование либо имеющие специфические, обособленные цели (исключение налоговой дискриминации, обмен информацией и т. д.), не обязательно ограничены налогами, на которые распространяется договор в целом.

Во втором параграфе «Действие договоров по кругу лиц и принцип резидентства» диссертант разграничивает субъекты международного договора об избежании двойного налогообложения, которыми являются государства, и лиц, на которых распространяются его положения.

При описании содержания и специфики таких договоров автор приходит к выводу о том, что лица для целей этих договоров выступают в качестве субъектов права на избежание и устранение двойного налогообложения своих доходов (имущества). Юридической предпосылкой такого права является обладание его носителем способностью иметь и реализовывать обязанность по уплате налога в системе правоотношений с государством, чьи требования основаны на налоговом суверенитете. Характеризуя статус резидента, наука налогового права конструирует понятие, охватывающее совокупность прав и обязанностей субъекта, подчиняющегося правотворческой власти конкретного государства. Лицом для целей международного налогового договора субъект становится вследствие того, что договорные нормы наделяют его правами (при удовлетворении установленным критериям), создавая тем самым конструкцию лица для целей договора, признаваемого в качестве такового обоими государствами. В данном параграфе раскрываются критерии установления статуса резидента, правовые основы для разрешения коллизий

двойного резидентства, актуальные вопросы документального подтверждения статуса налогового резидента.

В третьем параграфе «Территориальная сфера действия норм налогового права» выделены две модели действия международного налогового договора в пространстве: первая ограничивается территориальными характеристиками, вторая в качестве непереносимого условия предполагает также действие на соответствующей территории налогового законодательства договаривающегося государства. Важность обозначения географических границ действия международного договора об избежании двойного налогообложения обусловлена тем, что идентификация государства источника дохода, равно как установление статуса резидента конкретного государства, предполагает выявление связи с определенной территорией. Диссертантом отмечается как подвижность пространства осуществления государством власти в налоговой сфере, так и важность согласованного регулирования в сферах, влияющих на пространственную составляющую налоговой юрисдикции, учитывая, что институты, понятия и термины гражданского и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях.

Наряду с существующими подходами к определению территориальной сферы действия соглашений, включая вопросы налогово-правового регулирования в районе континентального шельфа и исключительной экономической зоны, в данном параграфе рассмотрена специфика налогообложения офшорной деятельности (данные правила представлены в нескольких договорах РФ). Диссертантом отмечается, что, вступая в те или иные международные договоры, государство в ряде случаев заметно влияет на фактический объем доступной для налогообложения доходной базы. В связи с этим вопросы территориальной сферы действия налогового законодательства приобретают важный характер, делая актуальным для науки налогового права переход от разработки вопросов налоговой (фискальной) территории к более

масштабной проблематике налогового пространства (проблемы размерности, пределов замкнутости, вопросы статики, динамики и т. д.).

Четвертый параграф «Юридическая конструкция постоянного представительства» содержит анализ правил налогообложения доходов от предпринимательской деятельности, которые состоят в следующем. В качестве базового подхода в международных договорах об избежании двойного налогообложения закреплён принцип резидентства: прибыль предприятия одного государства от предпринимательской деятельности в другом государстве подлежит налогообложению в государстве резидентства предприятия.

Исключение составляют случаи, когда предприятие осуществляет деятельность в другом государстве через расположенное в нём постоянное представительство. При этих обстоятельствах прибыль также может облагаться налогом и в государстве источника дохода (в части, относящейся к постоянному представительству). Автором рассмотрено понятие постоянного представительства, используемое в международных налоговых договорах РФ и НК РФ, проведена классификация постоянных представительств, описаны их признаки. Отмечается, что доказавшие свою регуляторную состоятельность признанные юридические конструкции обогащают российское налоговое право. Особое внимание в данном параграфе уделено вопросам, недостаточно разработанным в науке налогового права, в частности проблеме установления факта создания постоянного представительства агентского типа, выявлены наиболее существенные признаки зависимых и независимых агентов.

В пятом параграфе «Особенности правового режима налогообложения ассоциированных предприятий» рассмотрены аспекты международно-правового регулирования налогообложения сделок между взаимозависимыми предприятиями, содержание принципа «на расстоянии вытянутой руки» (от англ. *arm's length principle*) в контексте избежания экономического двойного налогообложения.

Цена выступает в качестве основы при определении налоговой базы по налогу на доход. При этом аффилированные (ассоциированные) предприятия имеют возможность определять содержание, порядок и условия проведения финансово-хозяйственных операций между собой, включая установление цен, выгодных с точки зрения формирования налоговой базы для одного из них или группы в целом. В результате компании, являющиеся частью транснациональной группы, осуществляя сделки друг с другом, в ряде случаев устанавливают цены, которые предопределены их зависимостью (связанностью) и имеют одним из последствий занижение налоговой базы за счет манипулирования размерами доходов, расходов или убытков. Регулирующее воздействие в таком случае осуществляется посредством перераспределения дохода внутри группы, в том числе с участием структур в низконалоговых (офшорных) юрисдикциях.

Договоры об избежании двойного налогообложения доходов призваны исключить международное двойное налогообложение. Однако наличие специфических отношений между ассоциированными предприятиями, расположенными в разных государствах, может стать фактором, обеспечивающим им налоговые преимущества, которые недоступны независимым лицам. Это обстоятельство обуславливает обращение к вопросам регулирования цен сделок между ассоциированными предприятиями. В параграфе проведен анализ соответствующих положений международных договоров РФ, выявлена динамика подходов к порядку определения прибыли в МК ОЭСР и МК ООН, российском типовом соглашении, а также в НК РФ.

В **четвертой главе** «Правовые средства обеспечения надлежащего применения конвенционных норм и предотвращения уклонения от налогообложения» правовое регулирование налоговых отношений рассматривается с позиции наиболее важных сфер современного межгосударственного взаимодействия, тесно связанных между собой: обеспечение надлежащего применения норм договоров об избежании двойного налогообложения налогоплательщиками, информационный обмен

и содействие в сборе налогов. В главе рассмотрены современные тенденции противодействия *treaty shopping* (посещение «магазина международных договоров»). Особое внимание уделено рассмотрению юридической конструкции бенефициарного владельца — лица, имеющего фактическое право на доходы. Настоящая глава состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «Юридическая конструкция бенефициарного владельца (лица, имеющего фактическое право на доход) в контексте национального и международного налогового права» нашел отражение один из наиболее актуальных вопросов, связанных с исследованием правового механизма обеспечения надлежащего применения норм международных налоговых договоров РФ. Термин «бенефициарный владелец» (от англ. *beneficial owner*) получил распространение благодаря его включению в МК ОЭСР, найдя отражение в большинстве заключенных на ее основе договоров, в том числе Российской Федерацией. В русскоязычных текстах договоров используется термин «лицо, имеющее фактическое право на доходы» либо близкие по содержанию формулировки. Юридическая конструкция бенефициарного владельца направлена на защиту налоговой базы в наиболее чувствительной для злоупотреблений сфере пассивных доходов (дивиденды, проценты, роялти). Ее применение обусловлено необходимостью идентификации лиц, наделенных правом воспользоваться выгодой договора, которая состоит в исключении обложения дохода в государстве источника либо пониженной налоговой ставке (в зависимости от условий соглашения). Для этого субъекты, помимо соблюдения общих требований, позволяющих считать их лицами для целей международного налогового договора, должны являться бенефициарными владельцами.

В связи с тем что в 2014 г. термин «лицо, имеющее фактическое право на доходы» был введен в часть первую НК РФ⁹, в параграфе проанализированы последствия закрепления рассматриваемой конструкции в нормах

⁹ Соответствующие дополнения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

национального налогового законодательства, включая оценку терминологических расхождений между англоязычными и русскоязычными аутентичными текстами международных договоров РФ.

Диссертантом отмечается, что используемые в различных отраслях права подходы к выявлению бенефициарного владельца неидентичны, равно как сами концепции бенефициарного владельца и конечного бенефициара имеют важные методологические различия, освещенные в данном параграфе. Исходя из этой позиции подход, применяемый в Российской Федерации для противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, по мнению соискателя, не вполне пригоден для целей налогообложения доходов. Кроме того, рассмотрены особенности применения формально-юридического и экономико-правового подходов при выявлении лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициарных владельцев), сформулированы критерии их идентификации, наиболее проблемные аспекты проанализированы на основе положений нескольких международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения.

Во втором параграфе «Проблемы правового обеспечения надлежащего применения договоров об избежании двойного налогообложения налогообязанными лицами» предпринят анализ мер в области обеспечения противодействия получению налоговых выгод лицами, которые лишь формально соответствуют установленным требованиям. Противодействие злоупотреблениям со стороны налогообязанных лиц осуществляется как на национальном, так и на международном уровне. К наиболее распространенным национальным средствам относятся не только способы, имеющие характер противодействия (в частности, доктрины деловой цели, экономического существа), но и меры, обеспечивающие равенство налогового бремени для транснациональных корпораций и независимых компаний.

В данном параграфе показаны актуальные тенденции развития правовых механизмов противодействия необоснованному применению льгот, в частности института «квалифицированных лиц» (от англ. *qualified person*). Диссертантом

сделан вывод, что основной тенденцией современного подхода к выявлению случаев *treaty shopping* (для отказа в предоставлении выгод) является установление цели и мотивов создания в соответствующем государстве юридического лица. Если таковые носят исключительно (или преимущественно) налоговый характер (получение выгод по договору), это может служить причиной для отказа в предоставлении преимуществ. Трудоемкость установления субъективных параметров, таких, например, как цель, которую преследует лицо, сложность доказательственного процесса обусловили разработку в законодательстве и практике некоторых государств ряда критериев (среди них тест на активную (существенную) предпринимательскую деятельность), при соответствии которым презюмируется удовлетворение лица необходимым условиям для получения выгод.

Анализ международных налоговых договоров РФ позволил выявить причины низкой эффективности норм об ограничении налоговых льгот, которые содержатся в ряде соглашений. Отдельное внимание в параграфе уделено вопросам обеспечения надлежащего применения налоговых соглашений в тех случаях, когда субъектами, претендующими на льготы, выступают партнерства (лица, прозрачные для целей налогообложения).

В третьем параграфе «Правовые механизмы межгосударственного обмена информацией и содействия при взимании налогов» рассмотрены положения национального и международного налогового права, касающиеся взаимодействия государств в рамках информационного обмена и помощи в сборе налогов.

Диссертантом отмечается, что институт обмена налоговозначимой информацией получил большое развитие и данная сфера отношений наиболее успешно по сравнению с другими демонстрирует переход от двусторонних регуляторов к созданию многосторонних международных договоров. Одним из важных факторов здесь стало вступление в силу для Российской Федерации с 1 июля 2015 г. многосторонней Конвенции Совета Европы и ОЭСР

о взаимной административной помощи по налоговым делам. В параграфе рассмотрены основные формы информационного обмена, в данном контексте систематизирована договорная практика Российской Федерации: двусторонние соглашения (специальные нормы соглашений об избежании двойного налогообложения и специализированные договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства) и многосторонние соглашения. Сделан вывод, что с некоторыми государствами Российская Федерация взаимодействует в рамках всех трех перечисленных форматов. Автором отмечается, что расширение обмена налоговозначимой информацией между государствами касается сведений о доходах физических лиц, относящихся к чувствительной сфере личной информации. Усилия государств по информационному обмену направлены на достижение полноты сведений о налогоплательщике, сопоставимой с той, которую национальные налоговые органы получают внутри страны. В этих условиях признана актуальной разработка новых подходов к обеспечению режима налоговой тайны для российских налогоплательщиков — физических и юридических лиц.

Пятая глава «Толкование конвенционных норм для целей регулирования налоговых отношений» посвящена методологическим основам толкования международных налоговых договоров РФ во взаимосвязи с нормами ее национального законодательства. Диссертантом выявлены специфические особенности таких договоров, влияющие на правила их толкования, которые отличны, что подтверждено результатами исследования, и от универсальных правил, закрепленных в Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.¹⁰, участником которой является Российская Федерация, и от правил толкования норм национального законодательства о налогах и сборах. Автором изложены особенности понятийного аппарата в контексте взаимодействия национального и международного права, систематизированы правила интерпретации международных договоров об избежании двойного

¹⁰ СССР присоединился к Конвенции Указом Президиума Верховного Совета СССР от 04.04.1986 № 4407-XI.

налогообложения, на основе анализа судебной практики выявлены недостатки методологии толкования многоязычных налоговых договоров. В заключительном разделе главы раскрыты природа и значение модельных документов при толковании договоров РФ. Данная глава состоит из трех параграфов.

Первый параграф «Конвенционная терминология и теоретические основы толкования международных налоговых договоров Российской Федерации» начинается с обоснования того, что применение единой терминологии призвано исключить возможность двойственного толкования положений таких договоров. В МК ОЭСР и основанных на ней соглашениях в связи с этим выявлены следующие основные приемы: введение конвенционной терминологии; отсылки к национальному законодательству; допуск толкования в рамках взаимосогласительных процедур компетентных органов; официальное комментирование статей модельной конвенции.

Специфика толкования международных налоговых договоров объяснена в первую очередь тем, что договор есть соглашение юридически не подчиненных друг другу субъектов права (суверенных государств) и в договоре выражена их общая воля. Характерные черты договоров об избежании двойного налогообложения определены также объектом регулирования — особая разновидность общественных отношений (отношения суверенных государств в области налогообложения), равно как и назначением таких договоров — разграничение налоговых юрисдикций для достижения эффекта избежания международного двойного налогообложения. Как следствие, при установлении налогообязанных лиц и основных элементов юридической конструкции налогов само существо соглашения, основанного на принципе налогового суверенитета, требует обращения к положениям внутреннего законодательства договаривающихся государств, при этом в международных договорах сформирован и собственный (автономный) понятийный аппарат, а модельный принцип нормотворчества обуславливает применение международной налоговой терминологии. Эти и другие факторы,

предопределяющие специфику толкования международных налоговых договоров, в том числе по сравнению с положениями НК РФ, подробно освещены в данном параграфе.

Во втором параграфе «Многоязычные налоговые договоры и правила их толкования» раскрыта методология толкования многоязычных налоговых договоров. Автором на основе анализа договорной практики Российской Федерации выявлены существующие решения при определении языков двустороннего налогового соглашения (аутентичные тексты): использование государственных (официальных) языков договаривающихся государств; применение государственного (официального языка) одной из сторон как единственного языка договора; выбор «нейтрального» языка (третьего языка, не являющегося государственным (официальным) ни для одной из сторон); комбинация подходов. Так, например, возможно использование государственных языков и «нейтрального» языка (обычно сопровождается правилом о преимущественности одного из текстов при расхождении в толковании). С опорой на полученные результаты сделан вывод, что у Российской Федерации нет действующих договоров об избежании двойного налогообложения, составленных на одном языке, и всегда есть текст договора на русском языке.

Аутентичность текстов означает, что они в равной мере отражают содержание соглашения. В Российской Федерации естественным является использование при толковании русскоязычного текста, поскольку тексты имеют одинаковую юридическую силу (равный авторитет), русский язык — государственный язык РФ, удобный для восприятия содержания норм российскими правоприменителями, это язык судопроизводства и делопроизводства в российских судах. В данном параграфе рассмотрены ситуации, когда тем не менее возникает необходимость обращения к текстам международного налогового договора РФ на другом языке (или языках). Прежде всего это случаи несоответствия текстов договора.

Автор исходит из того, что при толковании договоров, составленных на нескольких языках, важно учитывать формулу триединства: единство текста, единство смысла, единство договора. Мультилингвистическое толкование предполагает исследование содержания каждого аутентичного текста с последующим сопоставлением выявленного смысла нормативных предписаний. Данный тезис проиллюстрирован диссертантом на примере толкования расхождений между англоязычным и русскоязычным текстами договоров РФ об избежании двойного налогообложения, предложено решение вопроса применения аутентичного текста на иностранном языке в отсутствие официального опубликования данного текста в Российской Федерации.

В третьем параграфе «Особенности применения модельных документов международных организаций при толковании договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения» рассмотрены природа и правовые основы для применения положений Официального комментария к МК ОЭСР при толковании международных договоров РФ. Несмотря на то что Россия не является членом ОЭСР, тем не менее положения данной Конвенции нашли отражение в ее соглашениях с другими государствами.

Диссертант анализирует существующие в научной литературе подходы к разрешению данного вопроса. Высказываются аргументы против придания модельным документам статуса общеобязательных. Существо «мягкого» права позволяет, по мнению автора, как полностью игнорировать модельные подходы, так и добровольно следовать им (полностью или в части), в том числе при заключении международных договоров, вне зависимости от членства государства в соответствующей международной организации. Диссертант также указывает на отсутствие оснований оценивать документ модельной природы наравне с международным договором (в качестве источника международного налогового права). Анализ договорной практики Российской Федерации и иностранных государств позволил выявить тенденцию закрепления значения Официального комментария к МК ОЭСР непосредственно в тексте международных соглашений — для целей толкования

всего договора либо его отдельных положений. Этот подход позволяет преобразовать юридически необязательный (модельный) документ в документ обязательного для договаривающихся государств характера, обусловив применение конвенционных норм толкованием в соответствии с ним. В данном контексте исследованы соответствующие нормы соглашений РФ об избежании двойного налогообложения с Мексиканскими Соединенными Штатами (2004 г.) и Королевством Бельгия (2015 г.). В параграфе также рассмотрены вопросы применения статического и динамического подходов при толковании международных налоговых договоров с учетом периодического (нерегулярного) изменения положений Официального комментария к МК ОЭСР.

Отмечается, что если модельное соглашение существует в правовом пространстве в союзе с официальным комментарием (объективные текстовые связи), то нет причин отказывать последнему в юридическом эффекте при толковании договоров, основанных на модельных принципах и положениях (материальная связь международного договора и модельной конвенции). По мнению диссертанта, уместно воспользоваться терминологией Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. и определить Официальный комментарий к МК ОЭСР в качестве средства толкования, которое в зависимости от конкретной ситуации и содержания договора может иметь статус основного либо дополнительного. При этом, давая юридическую оценку данному документу, уместно говорить о его положениях, а не о документе в целом.

В заключении подведены итоги научного исследования, сформулированы обобщающие выводы.

В общей сложности по теме исследования его автором опубликовано более 70 научных работ (объемом свыше 90 п. л.).

Основные положения работы отражены в следующих публикациях:

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых журналах и изданиях, указанных в перечне ВАК**

Минобрнауки России

1. Разграничение налоговых юрисдикций (космос, шельф, территориальное море) / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2016. — № 2. — 0,7 п. л.
2. Многоязычные налоговые договоры и особенности их толкования / И. А. Хаванова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2016. — № 2 (57). — 0,55 п. л.
3. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2016. — № 5. — 0,45 п. л.
4. Особенности толкования международных налоговых договоров / И. А. Хаванова // Законодательство и экономика. — 2016. — № 2. — 0,4 п. л.
5. О перспективах трансформации двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения в многосторонний инструмент / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2016. — № 3. — 0,4 п. л.
6. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) / И. А. Хаванова // Журнал российского права. — 2015. — № 5. — 1,1 п. л.
7. Международные налоговые договоры в правовой системе Российской Федерации / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2015. — № 12. — 0,6 п. л.
8. Многоязычные договоры в международном налоговом праве / И. А. Хаванова // Налоги (журнал). — 2015. — № 6. — 0,7 п. л.
9. К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2015. — № 9. — 0,7 п. л.

10. Налоговые правонарушения и преступления: модели возбуждения преследования и особенности производства / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2015. — № 2. — 0,65 п. л.
11. Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2015. — № 10. — 0,7 п. л.
12. Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации. Материалы круглого стола в рамках X Всероссийского налогового форума ТПП РФ «Налоговый маневр — 2014: взгляд бизнеса и власти» 26–28 ноября 2014 г., г. Москва / В. В. Бациев [и др.] // Налоговед. — 2015. — № 2. — 0,85 п. л. / 0,02 п. л.
13. Об экономическом анализе в налоговом праве / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2015. — № 3. — 0,85 п. л.
14. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве / И. А. Хаванова // Журнал российского права. — 2014. — № 12. — 0,95 п. л.
15. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2014. — № 11. — 0,7 п. л.
16. Налоговые агенты: о трансформации статуса в современной модели взимания налогов / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2014. — № 4. — 0,4 п. л.
17. Неустановленные лица и последствия их действий в налоговом праве / И. А. Хаванова // Налоговед. — 2014. — № 6. — 0,45 п. л.
18. Гражданско-правовой институт недействительности сделок и проблемы налогового права / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2014. — № 2. — 0,5 п. л.
19. Об участии Института в Восьмом Казахстанском налоговом форуме / Н. А. Поветкина, И. А. Хаванова // Журнал российского права. — 2014. — № 2 (206). — 0,1 п. л. / 0,05 п. л.

20. Экономическое основание налога, или *Ното economicus* в налоговом праве? / И. А. Хаванова // Налоговед. — 2013. — № 9. — 0,45 п. л.
21. Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2013. — № 3. — 0,45 п. л.
22. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях / И. А. Хаванова // Журнал российского права. — 2013. — № 11. — 1 п. л.
23. Налоговое стимулирование инвестиций в энергосбережение / И. А. Хаванова // Экономика. Налоги. Право. — 2013. — № 3. — 0,4 п. л.
24. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения / И. А. Хаванова // Налоги (журнал). — 2013. — № 5. — 0,5 п. л.
25. Досудебный аудит в деятельности налоговых органов: практические вопросы и направления совершенствования / И. А. Хаванова // Государственный аудит. Право. Экономика. — 2012. — № 1. — 0,4 п. л.
26. Организационно-правовые модели досудебного обжалования актов налоговых органов в России и зарубежных странах. Структура налоговой жалобы / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2012. — № 10. — 0,6 п. л.
27. Особенности производства по налоговым спорам в арбитражных судах — актуальные вопросы теории и практики / И. А. Хаванова // Налоги (журнал). — 2010. — № 5. — 0,9 п. л.
28. Право налоговой (административной) жалобы: отдельные вопросы теории и практики / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2010. — № 7. — 0,65 п. л.
29. Эксперты в области налогообложения отвечают на вопросы редакции / Г. В. Баландина, С. В. Савсерис, И. А. Хаванова // Налоговед. — 2010. — № 12. — 0,07 п. л. / 0,02 п. л.
30. Налоговое судопроизводство: особенности процессуального порядка рассмотрения налоговых споров в зарубежной практике / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2010. — № 9. — 0,85 п. л.

**Монографии, учебники,
научно-практические и учебные пособия**

31. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИД «Юриспруденция», 2016. — 22 п. л.

32. Концепция развития финансового законодательства / Н. А. Поветкина [и др.] // Научные концепции развития российского законодательства : монография / С. Е. Нарышкин [и др.] ; отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. — 7-е изд., доп. и перераб. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2015. — 1,2 п. л. / 0,2 п. л.

33. Понятие лица, имеющего «фактическое право» на доход, в международных налоговых договорах России / И. А. Хаванова // Право и экономическая деятельность: современные вызовы : монография / отв. ред. А. В. Габов. — М., 2015. — 0,4 п. л.

34. Развитие бюджетной и налоговой системы / Н. А. Поветкина [и др.] // Концепция развития российского законодательства / Л. В. Андриченко [и др.] ; отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИД «Юриспруденция», 2014. — 0,1 п. л.

35. Финансово-правовые средства / Н. А. Поветкина, И. А. Хаванова // Реформа науки и образования: сравнительно-правовой и экономико-правовой анализ : монография / Н. Г. Доронина [и др.] ; под ред. Т. Я. Хабриевой. — М. : Российская академия наук : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ ; СПб. : Нестор-История, 2014. — 0,5 п. л.

36. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах / И. А. Хаванова // Налоговое право: Общая часть : учебник и практикум для акад. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Изд-во «Юрайт», 2014. — (Сер. «Бакалавр. Академический курс»). — Гл. 17 (кроме § 17.2). — 0,85 п. л.

37. Налоговые агенты: динамика статуса в контексте трансформации модели взимания налогов / И. А. Хаванова // Государство и бизнес в системе координат : монография / отв. ред. А. В. Габов. — М., 2014. — 0,3 п. л.

38. Трансфертные цены в налоговом праве / И. А. Хаванова // Экономико-правовой бюллетень. — 2014. — № 7. — 10 п. л.

39. Производство по делу о налоговом правонарушении: общетеоретические и прикладные вопросы / И. А. Хаванова // Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов [и др.] ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИНФРА-М, 2014. — 1,4 п. л.

40. Развитие бюджетной и налоговой системы / Н. А. Поветкина [и др.] // Концепция развития российского законодательства / Л. В. Андриченко [и др.] ; отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИД «Юриспруденция», 2013. — 0,1 п. л.

41. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование : монография / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : ИД «Юриспруденция», 2013. — 11,5 п. л.

42. Налоговые соглашения России / И. А. Хаванова // Экономико-правовой бюллетень. — 2013. — № 9. — 10 п. л.

43. Обжалование решений налоговых органов в досудебном и судебном порядке / И. А. Хаванова // Экономико-правовой бюллетень. — 2013. — № 3. — 10 п. л.

Другие публикации

44. Международные налоговые договоры РФ (достижение определенности толкования и роль судебной практики) / И. А. Хаванова // Шестой Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 16–17 октября 2015 г.) :

избр. материалы / отв. ред. В. Г. Голубцов, О. А. Кузнецова. — М. : Статут, 2016. — 0,6 п. л.

45. Фискальный суверенитет и налоговое соревнование государств / И. А. Хаванова // Правовое развитие России: принципы, стратегии, механизмы : материалы Всерос. науч.-практ. конф. «Правовые чтения на Большом Каретном — 2014» (30 октября 2014 г.) / под ред. О. Ю. Рыбакова ; ВГУЮ (РПА Минюста России). — М. : ВГУЮ (РПА Минюста России), 2015. — 0,5 п. л.

46. Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР: основы для применения и правовое значение при толковании соглашений России / И. А. Хаванова // Налоги и финансы. — 2014. — № 4 (77). — 0,4 п. л.

47. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2014. — № 3. — 0,7 п. л.

48. Институт налоговых агентов: актуальные вопросы теории и правоприменительной практики России / И. А. Хаванова // Налоги и финансы. — 2013. — № 11. — 0,3 п. л.

49. Переквалификация сделок: «игры разума» на поле судебных доктрин / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2013. — № 2. — 0,65 п. л.

50. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении (ч. 1) / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2013. — № 6. — 0,65 п. л.

51. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении (ч. 2) / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2013. — № 7. — 0,45 п. л.

52. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении (ч. 3) / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2013. — № 8. — 0,8 п. л.

53. Производство по делу о налоговом правонарушении: актуальные вопросы структуры и содержания / И. А. Хаванова // Сборник материалов 2-й Международной научно-практической конференции «Современная

налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт)» (Москва, 30 ноября 2012 г.). — М. : Финуниверситет, 2012. — 0,3 п. л.

54. Экономическое основание налога, или *Ното есепотісис* в налоговом праве? / И. А. Хаванова // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2012 года: По материалам X Международной научно-практической конференции (20–21 апреля 2013 г.). — М. : Норма, 2014. — 0,5 п. л.

55. Некоторые аспекты досудебного и судебного разрешения налоговых споров в России и Бельгии / К. Демейер, И. А. Хаванова // Финансовая система и финансовое право современной России : сб. науч. ст. / ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ». — Ч. 2. — М., 2010. — 0,4 п. л. / 0,2 п. л.

56. Неустановленные лица и последствия их действий в налоговом праве / И. А. Хаванова // Налоговые споры: опыт России и других стран : материалы VII науч.-практ. конф. (18 октября 2013 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2014. — 0,45 п. л.

57. Фискальный (налоговый) суверенитет: современные черты / И. А. Хаванова // Налоги и финансы. — 2014. — № 11. — 0,6 п. л.

58. Налоговые преступления: две модели возбуждения дел (российский опыт) / И. А. Хаванова // Налоги и финансы. — 2014. — № 12. — 0,5 п. л.

59. Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2014. — № 8. — 0,75 п. л.

60. Налоговые преступления: новый порядок возбуждения дел / И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2014. — № 12. — 0,5 п. л.

61. Налоговые агенты на службе Ее Величества Казны / Е. Тянь, И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2014. — № 6. — 0,4 п. л. / 0,2 п. л.

62. Досудебное обжалование актов налоговых органов: опыт России и зарубежных стран / И. А. Хаванова // Сборник Международной научно-практической конференции «Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт)». — М., 2012. — 0,3 п. л.

63. Допустимость обратной силы Постановлений ВАС РФ в свете Постановления КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П / Т. К. Андреева [и др.] // Налоговые споры: опыт России и других стран : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. (12–13 ноября 2010 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2011. — 0,75 п. л. / 0,05 п. л.

64. Актуальные проблемы правовой регламентации досудебного обжалования решений налоговых органов / И. А. Хаванова // Налоговая политика РФ: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса : сб. науч. тр. — М. : Финансовый ун-т, 2011. — 0,3 п. л.

65. Некоторые аспекты досудебного разрешения налоговых споров в России и Бельгии / К. Демейер, И. А. Хаванова // Налоговый вестник. — 2010. — № 3. — 0,4 п. л. / 0,2 п. л.

66. Разрешение налоговых споров в досудебном и судебном порядке: некоторые тенденции правоприменения / И. А. Хаванова // Налоговые споры. Прил. «Вестник Палаты налоговых консультантов». — 2010. — № 4. — 0,45 п. л.

67. О практике рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке / И. А. Хаванова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 8. — 0,4 п. л.

68. Дискуссионные вопросы досудебного обжалования в налоговых спорах / И. А. Хаванова // Налоговые споры: теория и практика. — 2009. — № 6. — 0,75 п. л.

69. Совершенствование правил досудебного разрешения налоговых споров / И. А. Хаванова // Налоговая политика и пути выхода из кризиса : сборник / под науч. рук. В. Б. Исакова, Д. Г. Черника, И. И. Кучерова. — М., 2009. — 0,35 п. л.

70. Налоговые споры: вопросы обязательного досудебного обжалования / И. А. Хаванова // Нефть. Газ. Право. — 2009. — № 2. — 0,8 п. л.

71. Обязательный досудебный порядок урегулирования налогового спора: краткая инструкция по применению / И. А. Хаванова // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 8. — 0,55 п. л.

72. О внесудебном урегулировании налоговых споров с участием субъектов малого бизнеса / И. А. Хаванова // Финансы. — 2008. — № 12. — 0,4 п. л.

73. 12-й критерий — заявление о неосмотрительности / И. А. Хаванова // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 12. — 0,5 п. л.

74. Анализ и использование материалов судебной практики в работе по совершенствованию налогового администрирования / И. А. Хаванова // Повышение качества прогнозирования и эффективности администрирования нефтегазовых доходов в РФ : сб. материалов Комитета Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету. — Калининград, 2008. — 0,25 п. л.