

## ТРАНСГРАНИЧНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: «ЗОЛУШКА» МЕЖДУНАРОДНОГО ПРАВА, КОТОРАЯ МЕЧТАЕТ СТАТЬ КОРОЛЕВОЙ

ЛИФШИЦ И. М.

Лифшиц Илья Михайлович — доктор юридических наук, профессор кафедры международного права Всероссийской академии внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации, Москва, Россия (i.lifshits@edaslawfirm.ru).  
ORCID: 0000-0002-1228-1183.

### Аннотация

Международно-правовое регулирование налоговых отношений в течение примерно ста лет исчерпывалось соглашениями об избежании двойного налогообложения. В отличие, например, от торгового режима с ГАТТ и ВТО или от режима финансовой стабильности во главе с Международным валютным фондом, в налоговой сфере не существовало ни одного многостороннего договора, объединяющего значительное число юрисдикций. Налоговые меры государств могли оспариваться лишь в органах международного правосудия, обслуживающего другие режимы: торговый (ОРС ВТО), прав человека (ЕСПЧ), инвестиционный (инвестиционные трибуналы). Ситуация начала меняться в процессе разработки мер по преодолению финансового кризиса 2007–2009 годов: в 2013 году под эгидой ОЭСР на саммите «Группы 20» был разработан и одобрен план противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (англ.: Addressing Base Erosion and Profit Shifting), который стал своеобразным «зонтиком», накрывающим все международные инициативы в налоговой сфере. Учрежденная ОЭСР и «Группой 20» Инклюзивная группа, отличающаяся значительным представительством государств, стала значимой площадкой для выработки не только рекомендаций по изменению национального налогового законодательства, но для подготовки проектов международных соглашений. В короткие сроки была разработана и подписана сотней участников Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Оснащенная уникальным международно-правовым инструментарием конвенция внесла изменения в две тысячи двухсторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Присоединение более 140 юрисдикций к разработанной в конце 1980-х годов Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам фактически обеспечило глобальный режим прозрачности финансовых операций для налогового контроля. И, наконец, в 2021 году Инклюзивная группа ОЭСР объявила о достижении согласия о проведении глобальной налоговой реформы, предусматривающей изменение принципа распределения прибыли многонациональных предприятий для целей налогообложения. Существовавший в течение столетия принцип обложения доходов по месту ведения бизнеса, в том числе через постоянное представительство, в связи с широким распространением цифровых услуг заменяется принципом обложения доходов по месту реализации товаров и услуг в так называемой рыночной юрисдикции независимо от фактического присутствия продавца. Предполагается заключение многосторонней конвенции, которая предусмотрит данные изменения, а также введение минимального корпоративного налога (налога на прибыль) в размере 15 %. Все эти новшества позволяют утверждать, что в рамках трансграничного налогообложения проводится серьезная реформа, а присутствие налоговой сферы в системе международного права становится все заметнее.

### Ключевые слова

международное налоговое право, налоговая юрисдикция, избежание двойного налогообложения, BEPS, ОЭСР, противодействие размыванию налоговой базы

**Цитирование:** Лифшиц И. М. Трансграничное налогообложение: «Золушка» международного права, которая мечтает стать королевой // Журнал ВШЭ по международному праву (HSE University Journal of International Law). 2023. Т. 1. № 1. С. 39–52.

<https://doi.org/10.17323/jil.2023.17446>

### Введение

Бенджамин Франклин писал: «В этом мире ничто нельзя признать определенным, кроме смерти и налогов»<sup>1</sup>. Широко известное и часто повторяемое высказывание выдающегося американского политика передает трепетное отношение общества к основному источнику публичных доходов и одновременно к наиболее осязаемому способу вмешательства государства в имущественную сферу частного лица. Очевидно, что развитие международной торговли неизбежно должно было поставить

<sup>1</sup> Из письма Бенджамина Франклина (Benjamin Franklin) Жан-Батисту Леруа (Jean-Baptiste Leroy) от 13 ноября 1789 года: “Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.” Исследователи отмечают, что эта мысль была высказана и ранее двумя авторами — Даниэлем Дефо (Daniel Defoe) в 1726 году и Кристофером Баллокком (Christopher Bullock) в 1716 году. URL: <https://www.adamsmith.org/blog/death-and-taxes> (дата обращения: 16.03.2023).

вопрос о выработке общих принципов налогообложения, о необходимости гармонизации налогообложения в национальных правовых системах, о введении общего стандарта налогообложения иностранных лиц, об учреждении международной организации, к компетенции которой относились бы налоговые вопросы. Однако на протяжении всего XX века международно-правовое нормотворчество фактически ограничивалось заключением двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, а функцию мирового налогового «стандарт-сеттера» весьма неожиданно взяла на себя Организация экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР). Ее исторически региональный характер, весьма ограниченный состав участников, непростая процедура вступления в члены не могли способствовать превращению ОЭСР во «Всемирную налоговую организацию», в которой так нуждалось международное сообщество.

Научные исследования в сфере налогообложения также в значительной степени развивались в рамках «национальных квартир». Налоговое сотрудничество государств нечасто становилось объектом внимания юристов-международников, а монографии, учебники и статьи по международному налоговому праву, как правило, издавались специалистами, в большей степени исследующими национальные правовые системы<sup>2</sup>. Более того, анализируя слабое внимание к налогам со стороны Гаагской академии международного права и Европейского общества международного права, Д. В. Винницкий в своем обстоятельном исследовании даже делает далеко идущий вывод, что международникам налоги не очень интересны<sup>3</sup>. Еще более тридцати лет назад Рутцель Марта писал, что международным налоговым правом занимаются скорее налоговики, чем международники<sup>4</sup>. Действительно, в научной литературе мало работ юристов-международников, посвященных налогообложению<sup>5</sup>, а немногочисленные имеющиеся исследования за редким исключением посвящены договорам об избежании двойного налогообложения или налогообложению в Европейском союзе<sup>6</sup>. Сфера трансграничного налогообложения совершенно незаслуженно была обделена вниманием теоретиков и практиков международного права и, видимо, ждала «фею» и возможности явиться на «бал». Возможно, он уже состоялся или, по крайней мере, назначен на ближайшее время.

Глобальный финансовый кризис 2007–2009 годов, встряхнув финансовую систему государств, заставил переосмыслить как объем, так и глубину международного сотрудничества по финансовым и налоговым вопросам. Под эгидой ОЭСР был разработан проект противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения — Addressing BEPS<sup>7</sup>, который вообрал в себя практически все вопросы международного налогового сотрудничества. Кроме того, в кратчайшие сроки была разработана Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым

<sup>2</sup> Винницкий Д. В. *Международное налоговое право: проблемы теории и практики*. М. : Статут, 2017; Шахмаматьев А. А. *Международное налоговое право*. М. : Международные отношения, 2014; Кучеров И. И. *Международное налоговое право (Академический курс): Учебник*. М. : ЮрИнфоР, 2007; Шепенко Р. А. *Международные налоговые правила*. М. : Юрлитинформ, 2012; Он же. *Международные налоговые правила в систематическом изложении*, М.: Проспект, 2023; Копина А. А. *Международное налоговое право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры* / под ред. А. А. Копина, А. В. Реут, А. О. Якушев ; отв. ред. А. А. Копина, А. В. Реут. Москва : Издательство Юрайт, 2019; Пономарева К. А. *Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование: дис. ... д-ра юрид. наук.*, 2021; Avi-Yonah R. *International Tax as International Law*. Tax L. Rev. 2004. Vol. 57. № 4. P. 483–501.

<sup>3</sup> Винницкий Д. В. *Указ. соч.* С. 97–98.

<sup>4</sup> Martha R. S. J. *The Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer : Kluwer. 1989. P. 1. Приведем эту значимую цитату полностью: «International fiscal law, to the extent that it has been an object of intellectual inquiry, is almost exclusively practiced by fiscalists who usually deny any role to international law, or have not shown any signs of awareness and have displayed even less understanding of the determinative role of the general international law in this area».

<sup>5</sup> См., например: Волова Л. И. *Вклад ООН в разработку метода пресечения «двойного неналогообложения» доходов компаний, осуществляющих деятельность в разных юрисдикциях* // Северо-Кавказский юридический вестник. 2020. № 2. С. 76–83; Волова Л. И. *Особенности правового регулирования международных налоговых отношений* // Финансовое право. 2019. № 7. С. 31–35; Bentil J. *Situating the international tax system within public international law* // Georgetown Journal Of International Law. 2018. Vol. 49. P. 1219–1270.

<sup>6</sup> См., например: Хаванова И. А. *Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дис. ... д-ра юрид. наук.* М., 2016; Она же. *Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография* / под ред. И. И. Кучерова. М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИД «Юриспруденция», 2016; Хаванова И. А. *Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях* // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41–51; Толстопятенко Г. П. *Европейское налоговое право: Проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук.* М., 2001; Захаров А. С. *Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы*. М. : Волтерс Клувер, 2010; Леонова О. А. *Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении: дис. ... канд. юрид. наук.* М., 2016; Агеева А. Д. *Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия: дис. ... канд. юрид.-д. наук.* М., 2017; Sjoerd Douma, Otto Marres, Hein Vermeulen, Dennis Weber *TerraWattel European Tax Law Eighth Edition; Volume I (Full edition)*. WoltersKluwer, 2022.

<sup>7</sup> См. официальный сайт ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744en.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения<sup>8</sup>, которая к настоящему времени подписана сотней юрисдикций<sup>9</sup>. Более 120 государств в течение последнего десятилетия присоединились к другому соглашению — Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам<sup>10</sup> — которое вкупе с двумя модельными двусторонними стандартами обмена информации<sup>11</sup> создало режим глобальной налоговой прозрачности. Под эгидой ОЭСР и «Группы 20» была учреждена Инклюзивная группа разработки мер противодействия BEPS (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS), которая сегодня включает 141 юрисдикцию<sup>12</sup>. И, наконец, в 2021 году эта группа одобрила проект налоговой реформы, предполагающей изменение принятых сто лет назад правил налогообложения многонациональных предприятий в государствах, в которых такие предприятия продают товары и услуги<sup>13</sup>.

Постараемся в данной статье сделать обзор международно-правовых аспектов сотрудничества государств в налоговой сфере (первый раздел), показать, каким образом налоговые меры попадают в сферу внимания органов международного правосудия (второй раздел), а затем подробнее рассмотреть готовящуюся реформу трансграничного налогообложения (третий раздел). В заключении подведем итоги. Основная идея статьи заключается в том, что, несмотря на очевидную осторожность государств в принятии обязательств в сфере налогообложения, ближайшие годы могут ознаменоваться весьма решительным шагом в международном налоговом нормотворчестве, сравнимым с учреждением МВФ<sup>14</sup>, с подписанием ГАТТ<sup>15</sup> или Парижского соглашения по климату<sup>16</sup>.

## 1. Международное сотрудничество в налоговой сфере

Традиционная сфера «введения» международного права — это вопросы территории и общих пространств, внешние сношения государств, включая вопросы войны и мира, а также правовой режим иностранных лиц и товаров. Очевидно, что налогообложение, будучи весьма ощутимым средством публичного воздействия на имущественную сферу частных лиц, в том числе иностранцев, не могло не заставить государства договариваться о налоговом режиме своих лиц в чужой стране. Такой режим определяется самыми распространенными и исторически *первыми* международными налоговыми договорами нового времени — *соглашениями об избежании двойного налогообложения* (далее — СоИДН).

В 20-е годы прошлого века базовые подходы к избежанию двойного налогообложения были выработаны под эгидой Лиги наций<sup>17</sup>, а после Второй мировой войны функции аналитического и методического центра начала выполнять ОЭСР. В рамках этой организации в 1963 году был разработан текст Модельной конвенции о налогообложении дохода и капитала, который дополнялся

<sup>8</sup> Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 16.03.2023); Собрание законодательства РФ. 9 марта 2020 года. № 10. Ст. 1281. Бюллетень международных договоров. 2020. № 5.

<sup>9</sup> См. информацию на официальном сайте ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>10</sup> Многосторонняя конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам. См. официальный сайт ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>11</sup> Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией. См. официальный сайт ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (дата обращения: 16.03.2023). Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами. См. официальный сайт ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>12</sup> См. список членов на сайте ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>13</sup> См.: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — 8 October 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>14</sup> Текст в последней редакции см. на сайте МВФ. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/aa/index.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>15</sup> См.: Текст ГАТТ-47 на сайте ВТО. URL: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm) (дата обращения: 16.03.2023); Текст ГАТТ-47 на русском языке см. в сборнике: Шумилов В. М., Боклан Д. С., Лифшиц И. М., Трунк-Федорова М. П., Лосева А. В., Покатилова Е. В. *Марракешское соглашение об учреждении Всемирной торговой организации*. М., 2018. С. 685–794.

<sup>16</sup> См. текст Парижского соглашения: URL: [https://unfccc.int/sites/default/files/english\\_paris\\_agreement.pdf](https://unfccc.int/sites/default/files/english_paris_agreement.pdf) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>17</sup> League of Nations, Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp. League of Nations document no. E.F.S.73.F.19. (Geneva: League of Nations, 1923) (reproduced in Legislative History of United States Tax Conventions, supra, 4005-55, at 4049). Цит. по: Винницкий Д. В. *Указ. соч.* С. 124.

каждые несколько лет; последняя редакция датируется 2017 годом<sup>18</sup>. Модельная конвенция представляет собой рекомендованный ОЭСР образец двухстороннего соглашения об избежании двойного налогообложения, который используется как государствами — членами ОЭСР, так и всеми другими странами. Конвенция стала основой для заключения более трех тысяч международных соглашений об устранении двойного налогообложения. Российская Федерация участвует в двухсторонних соглашениях с более чем восьмьюдесятью государствами<sup>19</sup>. К полному тексту Модельной конвенции приложен комментарий и различного рода информационные материалы: список всех двухсторонних конвенций между государствами — членами ОЭСР, исторические примечания и доклады, которые стали основой для тех или иных формулировок. Общий объем всех приложений составляет более двух тысяч страниц. Эта публикация ОЭСР остается авторитетным средством толкования международных налоговых соглашений, используется государствами при разработке новых международных соглашений, национальных налоговых актов, а также при рассмотрении споров<sup>20</sup>. Необходимо упомянуть также Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами<sup>21</sup>, которая в значительной степени совпадает с моделью ОЭСР.

Во вступлении к Модельной Конвенции ОЭСР международное двойное налогообложение определяется как «применение к одному объекту налогообложения одного налогоплательщика сравнимых налогов в двух (или более) государствах». Основное содержание Модельной конвенции ОЭСР приводится в главах III–V, которые определяют правила распределения налоговой юрисдикции договаривающихся государств по обложению налогом определенных видов доходов (от недвижимого имущества, от предпринимательской деятельности, дивидендов, процентов, роялти и др.) и методы устранения двойного налогообложения.

Предусмотрено два возможных метода устранения двойного налогообложения в ст. 23А и 23В: метод освобождения (англ.: *exemption method*) и кредитный (зачетный, вычета) метод (англ.: *credit method*). Первый метод предусматривает, что резидент одного договаривающегося государства, получающий доходы, которые облагаются в соответствии с Конвенцией в другом договаривающемся государстве, освобождается от налога в государстве, где он является резидентом.

Зачетный метод подразумевает вычет налога, уплаченного в одном договаривающемся государстве, из налога, который подлежит уплате в другом договаривающемся государстве. В случае применения второго метода налог может уплачиваться в двух государствах, но двойного налогообложения не происходит, поскольку один налог вычитается из другого, то есть происходит своеобразный зачет. В соглашениях Российской Федерации используется зачетный метод, более того, именно такой метод по умолчанию указан в ст. 311 Налогового Кодекса Российской Федерации «Избежание двойного налогообложения». Таким образом, уплаченный в иностранном государстве налог вычитается из российского налога на прибыль независимо от наличия соглашения с таким государством.

Следует отметить, что в рамках проекта BEPS была разработана Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Multilateral Instrument или MLI)<sup>22</sup>. Участниками конвенции в настоящее время являются 100 юрисдикций. Данный документ представляет собой уникальный международный договор, который вносит изменения в тысячи двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения с целью предотвратить

<sup>18</sup> См. полный текст на сайте ОЭСР. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>19</sup> См. список соглашений об избежании двойного налогообложения Российской Федерации на сайте Минфина России. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=124786-spisok\\_mezhdunarodnykh\\_dogovorov\\_ob\\_izbezhanii\\_dvojnogo\\_nalogooblozheniya\\_mezh\\_du\\_rossiiskoi\\_federatsiei\\_i\\_drugimi\\_gosudarstvami\\_list\\_of\\_the\\_tax\\_agreements\\_for\\_the\\_avoidance\\_of\\_double\\_taxation\\_between\\_the\\_russian\\_federation\\_and\\_other\\_states](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=124786-spisok_mezhdunarodnykh_dogovorov_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_mezh_du_rossiiskoi_federatsiei_i_drugimi_gosudarstvami_list_of_the_tax_agreements_for_the_avoidance_of_double_taxation_between_the_russian_federation_and_other_states) (дата обращения: 16.03.2023)

Отметим, что 15 марта было объявлено о намерении денонсировать соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения с «недружественными» странами. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5875604> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>20</sup> Здесь и ниже см.: Шумилов В. М., Лифшиц И. М. *Международное финансовое право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп.* М.: ЮСТИЦИЯ, 2018. С. 229–235.

<sup>21</sup> См. текст Типовой конвенции на сайте ООН. URL: [https://un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](https://un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>22</sup> См. текст Конвенции на сайте ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (дата обращения: 16.03.2023); Российская Федерация присоединилась к Конвенции 7 июня 2017 года, Конвенция ратифицирована Федеральным законом от 1 мая 2019 года № 79-ФЗ с оговорками и заявлениями // Собрание законодательства РФ. 6 мая 2019 года. № 18. Ст. 2203.

злоупотребления положениями данных соглашений. Государства — участники Конвенции указывают, какие из положений Конвенции они собираются использовать в двухсторонних отношениях. В случае совпадения позиций сторон соответствующее двустороннее соглашение считается измененным в редакции MLI.

*Вторая* сфера отношений государств, урегулированная нормами международного права, — это *обмен налоговой информацией*. В рамках ОЭСР и Совета Европы в 1988 году была разработана Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам<sup>23</sup>. Конвенцию на сегодняшний день подписали 146 юрисдикций<sup>24</sup>, в том числе все члены ОЭСР, страны БРИКС<sup>25</sup>, а также практически все государства и территории, предоставлявшие в течение многих лет налоговые убежища для бизнеса, в том числе Белиз, Британские Виргинские острова, Сейшелы и др. Конвенция предусматривает сотрудничество компетентных органов государств-участников в обмене информацией, включая проведение одновременных налоговых проверок и участие в налоговых проверках за границей, помощи во взыскании налогов и в направлении документов (п. 2 ст. 1), предусмотрен не только обмен информацией по запросу (ст. 5), но и автоматический обмен информацией (ст. 6). Для обеспечения автоматического обмена информацией ОЭСР разработала два типовых многосторонних соглашения между компетентными органами по обмену отчетами компаний о деятельности в нескольких странах (англ.: *Country-by-Country Report*)<sup>26</sup> и по обмену информацией о финансовых счетах<sup>27</sup>.

*Третье* направление международного сотрудничества в сфере налогообложения — это *гармонизация национальных правовых систем в части налогообложения* посредством выработки рекомендаций в рамках рабочих групп и комитетов ОЭСР. Такие рекомендации могут подкрепляться резолюциями саммитов «Группы 7» и «Группы 20». Как уже указывалось, сегодня почти все такие рекомендации собраны под «зонтиком» проекта 'Addressing BEPS'. Этот проект оформлен в виде документа ОЭСР, который объединяет пятнадцать направлений сотрудничества (они именуются «Действиями»), в частности цифровые компании, налогообложение контролируемых иностранных компаний, предотвращение злоупотреблений положениями налоговых соглашений, трансфертное ценообразование.

Так, например, в рамках третьего Действия BEPS выработаны рекомендации по гармонизации национальных норм, касающихся контролируемых иностранных компаний (КИК). Эти нормы предусматривают обязанность владеющих зарубежными низконалоговыми компаниями национальных лиц-резидентов уплачивать налог с нераспределенной прибыли таких компаний в стране резидентства. В Российской Федерации в ноябре 2014 года был принят федеральный закон о внесении изменений в Налоговый кодекс, который предусмотрел детальные правила об уведомлении налоговых органов об участии российских резидентов в иностранных компаниях, о порядке исчисления налога с нераспределенной прибыли контролируемых иностранных компаний, о предоставлении в российские налоговые органы отчетности таких компаний и т. д.<sup>28</sup> Таким образом, соответствующие рекомендации ОЭСР были имплементированы в российскую правовую систему.

Рекомендации по трансфертному ценообразованию (Действия 8–10 проекта BEPS) предусматривают порядок применения налоговых правил к операциям внутри многонациональных предприятий для того, чтобы исключить возможное манипулирование ценами для вывода прибыли в низконалоговые юрисдикции. Смысл рекомендаций ОЭСР заключается в том, что для целей

<sup>23</sup> См. текст на сайте ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>24</sup> См. статус Конвенции на сайте ОЭСР. URL: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>25</sup> Российская Федерация подписала Конвенцию 3 ноября 2011 года и ратифицировала ее Федеральным законом от 4 ноября 2014 года № 325-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 10 ноября 2014 года. № 45. Ст. 6135.

<sup>26</sup> Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>27</sup> Multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>28</sup> Федеральный закон от 24 ноября 2014 года № 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)» // Собрание законодательства РФ. 1 декабря 2014 года. № 48. Ст. 6657.

налогообложения цена сделки должна пересчитываться исходя из справедливой рыночной цены<sup>29</sup>. Данные рекомендации были также имплементированы в правовую систему России<sup>30</sup>.

*Четвертое* направление международного сотрудничества в налоговой сфере — это *установление правил налогообложения в интеграционных объединениях государств*. Потребности создания единого рынка в таких объединениях предполагают гармонизацию налоговых законов, а также создание режима недискриминации для лиц, происходящих из государств-участников. Эти цели достигаются посредством принятия правовых актов органами и институтами интеграционных объединений, а также путем толкования норм международных договоров, учреждающих интеграционные объединения, их судами.

Так, в ЕС вопросы налоговой проблематики отражены в ст. 110–113 Договора о функционировании Европейского союза<sup>31</sup> (далее — ДФЕС), в ряде директив и регламентов<sup>32</sup>. Ст. 110 ДФЕС запрещает государствам-членам «облагать *прямо или косвенно* продукцию других государств-членов *любыми* внутренними налогами *любого вида*, которые бы превышали налоги, которыми *прямо или косвенно* облагается *сходная* национальная продукция» (курсив мой. — *И. Л.*). Вторая часть ст. 110 касается цели введения внутренних налогов: государства-члены не могут «облагать *любыми* продукцию других государств-членов внутренними налогами, которые по своей природе могут обеспечивать косвенную защиту другой (то есть отечественной) продукции». Формулировки этой статьи, в частности два раза употребленные в одном предложении слова «прямо или косвенно» и «любой», ярко демонстрируют намерение авторов текста ДФЕС исключить возможность использования всякого обязательного платежа, в том числе прямых и косвенных налогов, для дискриминации продукции других государств-членов. Очевидна рецепция подхода использованного ст. III ГАТТ-47, которая указывает, что «внутренние налоги и другие внутренние сборы... не должны применяться к импортированным или отечественным товарам таким образом, чтобы создавать защиту для отечественного производства». Заметим, что формулировки ГАТТ-47 шире, поскольку говорят не только о введении, но и о применении налогов, а также не только об обложении импортируемых, но и отечественных товаров. Заметим, что целью введения норм о налогообложении в ДФЕС является создание внутреннего (единого, общего) рынка на территории европейского интеграционного образования, поэтому соответствующие нормы справедливо рассматривать и в рамках права внутреннего рынка ЕС.

Договор о Евразийском экономическом союзе<sup>33</sup> содержит три статьи (71–73), предусматривающие принципы налогового взаимодействия государств-членов, принципы взимания косвенных налогов и порядок налогообложения доходов физических лиц. Кроме того, к Договору приложен Протокол № 18 о порядке взимания косвенных налогов. В отличие от ЕС товары, ввозимые с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена ЕАЭС, облагаются косвенными налогами по принципу страны назначения (п. 1 ст. 71 Договора). Это значит, что продажа товаров в другую страну — член Союза не облагается НДС и акцизами у продавца (по НДС применяется нулевая ставка), а покупатель при получении товара платит НДС и акцизы в бюджет своего государства. Вместе с тем в качестве общего правила устанавливается национальный режим в отношении реализации аналогичных товаров других государств-членов при тех же обстоятельствах. В части налогообложения физических лиц Договор устанавливает норму прямого действия, предусматривающую возможность применения одним государством-членом к доходам резидентов другого государства-члена, работающего по найму, налоговую ставку, предусмотренную для налоговых резидентов первого государства-члена. Так, например, в Российской Федерации для резидентов по налогу на доходы физических лиц установлена ставка в размере 13 % (15 % для доходов, превышающих 5 млн рублей в год), а не для нерезидентов — ставка 30 %. Однако в силу

<sup>29</sup> См. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций: URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>30</sup> Федеральный закон от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 25 июля 2011 года. № 30 (ч. 1). Ст. 4575. В Налоговый кодекс введен Раздел VI, посвященный налоговому контролю в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

<sup>31</sup> The Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. Consolidated versions 2016 // OJ C 202, 7.6.2016. P. 1–388.

<sup>32</sup> Здесь и далее см.: Лифшиц И. М. *Международное финансовое право и право Европейского союза: взаимодействие и взаимовлияние: монография*. М.: Юстицинформ, 2020. С. 271–278.

<sup>33</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29 мая 2014 года). URL: <https://docs.eaeunion.org/ru-ru>.

указанной нормы Договора для резидентов государств — членов ЕАЭС, работающих в Российской Федерации, с первого дня будет действовать ставка в размере 13 (15), а не 30 %.

Вернемся к рассмотрению налоговых положений правовой системы ЕС. Ст. 113 ДФЕС позволяет Совету единогласным решением гармонизировать оборотные налоги, акцизы и другие виды косвенных налогов, но устанавливает пределы такой гармонизации: «...насколько это необходимо для обеспечения создания и функционирования внутреннего рынка и с целью избежать искажений конкуренции». Таким образом, прямо предусмотрено право ЕС гармонизировать (то есть издавать директивы) только законодательство государств-членов о косвенном налогообложении. Это право было реализовано в нескольких директивах, в частности в Директиве Совета 2006/112/ЕС об общей системе налогообложения НДС<sup>34</sup>. Европейский Совет может принять решение, уполномочивающее Совет действовать в данном случае квалифицированным большинством голосов на основании нормы ст. 48 (7) ДФЕС, являющейся «мостиком» (фр.: *passerelle clause*). Возможность использования данной нормы в сфере налогообложения была подчеркнута в докладе Комиссии от 2018 года<sup>35</sup>. В Евразийском экономическом союзе Договор прямо не предусматривает компетенции органов Союза в сфере налогообложения, однако необходимость гармонизации законодательства в отношении налогов, оказывающих влияние на взаимную торговлю, подчеркнута в Договоре (п. 2 ст. 71).

Прямое налогообложение в ЕС в основном продолжает осуществляться на уровне государств-членов. Тем не менее в случаях, когда прямое налогообложение влияет на эффективное функционирование внутреннего рынка, ЕС закрепил за собой право заниматься законотворчеством в форме принятия директив в соответствующих сферах, коих на сегодняшний день три:

1) налогообложение операций между материнскими и дочерними компаниями (Директива 2011/96/EU в редакции от 2014 года)<sup>36</sup>;

2) налогообложение слияний и разделений (Директива 2009/133/ЕС в редакции от 2013 года)<sup>37</sup>;

3) налогообложения процентов и роялти между зависимыми компаниями (Директива 2003/49/ЕС)<sup>38</sup>.

Целью первой директивы является освобождение от налогообложения дивидендов, распределяемых от дочерней к материнской компании, и устранение двойного налогообложения на уровне материнской компании. Цель второй и третьей — устранение препятствий для свободного движения капитала. В ЕАЭС прямое налогообложение полностью находится в компетенции государств-членов, за рамками системы права Союза действуют несколько двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения между государствами-членами<sup>39</sup>.

Особого внимания заслуживает проблематика административного сотрудничества налоговых органов при проведении проверок в ЕС (Регламент 1798/2003<sup>40</sup> и действующий в настоящее время Регламент 904/2010<sup>41</sup>), в обмене информацией (Директива 2011/16/EU в редакции 2016 года<sup>42</sup>)

<sup>34</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // OJ L 347, 11.12.2006. P. 1–118.

<sup>35</sup> См. сайт Комиссии. URL: [https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches/state-union-2018\\_en](https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches/state-union-2018_en) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>36</sup> Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // OJ L 345, 29.12.2011. P. 8–16.

<sup>37</sup> Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States // OJ L 310, 25.11.2009. P. 34–46.

<sup>38</sup> Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // OJ L 157, 26.6.2003. P. 49–54.

<sup>39</sup> В частности, Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения от 28 декабря 1996 года (ред. от 24 октября 2011 года) «Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество»; Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21 апреля 1995 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество»; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 года «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал»; Соглашение между Правительством РФ и Правительством Киргизской Республики от 13 января 1999 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы».

См. тексты соглашений на сайте Минфина России. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=124786-spisok\\_mezhdunarodnykh\\_dogovorov\\_ob\\_izbezhanii\\_dvoynogo\\_nalogooblozheniya\\_mezhdu\\_rossiiskoi\\_federatsiei\\_i\\_drugimi\\_gosudarstvami\\_list\\_of\\_the\\_tax\\_agreements\\_for\\_the\\_avoidance\\_of\\_double\\_taxation\\_between\\_the\\_russian\\_federation\\_and\\_other\\_states](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=124786-spisok_mezhdunarodnykh_dogovorov_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_mezhdu_rossiiskoi_federatsiei_i_drugimi_gosudarstvami_list_of_the_tax_agreements_for_the_avoidance_of_double_taxation_between_the_russian_federation_and_other_states) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>40</sup> Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92 // OJ L 264, 15.10.2003. P. 1–11.

<sup>41</sup> Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax // OJ L 268, 12.10.2010. P. 1–18.

<sup>42</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // OJ L 64, 11.3.2011. P. 1–12.

и взыскании налогов (Директива 2010/24/EU<sup>43</sup>). Директива об обмене информацией была призвана обеспечить единообразное участие государств — членов ЕС в обмене информацией, предусмотренной Многосторонней конвенцией ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам<sup>44</sup>.

В сфере избежания двойного налогообложения отсутствует правовой акт ЕС или многосторонний договор, налагающий на государства-члены общее обязательство устранять двойное налогообложение, а соответствующее предложение Комиссии 1976 года не было принято<sup>45</sup>. Не был принят и некий общий для ЕС аналог Модельной конвенции ОЭСР о налогах на доход и капитал, несмотря на то что Комиссия прилагала соответствующие усилия, отмечая в рабочих документах различающиеся положения конвенций (в 2005 году эксперты Комиссии более 300 действующих конвенций<sup>46</sup>) и вред, который они наносят функционированию внутреннего рынка, а также противоречие положений этих конвенций праву Союза<sup>47</sup>.

Взаимодействие СоИДН и права ЕС не раз рассматривалось Комиссией и Судом Европейского союза (далее — Суд). С одной стороны, СоИДН распространяются на прямое налогообложение, возможность гармонизации которого явно не закреплена за институтами ЕС, с другой стороны, различия в режимах налогообложения в зависимости от гражданства или резидентства национальных лиц является очевидным препятствием для функционирования внутреннего рынка<sup>48</sup>. Эта базовая проблема двойного налогообложения в ЕС была частично решена Судом со ссылкой на обязанность государств-членов осуществлять свои полномочия в соответствии с правом Сообщества<sup>49</sup>. В случаях если вследствие применения СоИДН или имплементирующих их национальных правовых актов нарушаются принципы Учредительных договоров, то такие Соглашения и акты должны быть изменены<sup>50</sup>.

Следует признать, что в сфере прямого налогообложения наднациональный правопорядок в настоящее время не создан, соответствующие вопросы регулируются на уровне государств-членов, а устранение двойного налогообложения в ЕС урегулировано двухсторонними конвенциями, которые дополняет Налоговая Арбитражная конвенция 1990 года<sup>51</sup>, подписанная всеми членами ЕС и вступившая в силу в 1995 году.

Отдельного упоминания заслуживает такая сфера налоговой компетенции ЕС, как борьба с применением схем по законному уходу от уплаты налогов. Для таких действий применяется термин «избежание налогов» (англ.: *tax avoidance*) в то время как противоправное уменьшение налоговой базы или суммы налога описывается термином «уклонение от уплаты налогов» (англ.: *tax evasion*). В сфере *tax avoidance* действует Директива Совета 2016/1164 от 12 июля 2016 года «Об установлении

<sup>43</sup> Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures // OJ L 84, 31.3.2010. P. 1–12.

<sup>44</sup> URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>45</sup> URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>46</sup> Отчет о встрече экспертов «Право ЕС и налоговые договоры» — EC Law and Tax Treaties. Workshop of experts. Working document. 5 July 2005. Ref.: TAXUD E1/FR DOC(05)2306, para 2. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties_en.pdf) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>47</sup> EC Law and Tax Treaties. Workshop of experts. Working document. 5 July 2005, para 10. См. также: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee 'Removing cross-border tax obstacles for EU citizens'. COM(2010) 762 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0769> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>48</sup> EC Law and Tax Treaties. Workshop of experts. Working document. 5 July 2005. Paras. 1–2.

<sup>49</sup> В докладе цитируются следующие решения Суда: Judgment of the Court of 14 February 1995, Case C-279/93 (Schumacker), point 21; Judgment of 11 August 1995, Case C-80/94 (Wielockx), point 16; Judgment of 27 June 1996, Case C-107/94; (Asscher), point 36; Judgment of 15 May 1997, Case C-250/95 (Futura), point 19; Judgment of 28 April 1998, Case C-118/96 (Safir), point 21; Judgment of 16 July 1998, Case C-264/96 (I.C.I.), point 19. Полную коллекцию подобных решений см. в: Ilaria Panzeri Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail? European Taxation April 2021, note 8 at 148.

<sup>50</sup> В докладе цитируются следующие решения Суда: Judgment of 23 September 2003, Case C-58/01 (*Océ Van der Grinten*), point 54; Judgment of 12 December 2002, Case C-385/00 (*F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financiën*), points 84, 94, 99 et seq; Judgment of 8 March 2001, Case C-397/98 (*Metallgesellschaft*), points 71 et seq; Judgment of 18 November 1999, Case C-200/98 (X AB et Y AB), points 10 and 31. См. более подробно: Захаров А. С. Указ. соч. С. 52–75. Последняя практика Суда по вопросам взаимодействия права Союза и СоИДН: Case C-403/19, *Société Générale SA v Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2021:136, URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=238169&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15027312>; Case C-572/20, *ACC Silicones Ltd. v Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2022:469, URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=260988&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15027312>, C-538/20, W (Deductibilité des pertes définitives d'un établissement stable non-résident), ECLI:EU:C:2022:717, URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=266103&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15027312> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>51</sup> Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC) // OJ L 225, 20.8.1990. P. 10.

правил в отношении практик уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка»<sup>52</sup> (действует в редакции Директивы 2017/952<sup>53</sup>). Ссылка на внутренний рынок в названии директивы не случайна. Основанием для ее издания стали не налоговые положения ДФЕС, а общая ст. 115 о сближении законодательства, наделяющая Совет правом принимать директивы именно для обеспечения создания и функционирования внутреннего рынка.

Суд ЕАЭС с момента своего учреждения отмечал в своих решениях, что налоговая сфера находится вне компетенции органов Союза. Так, например, в решении по делу Тарасика от 28 декабря 2015 года (акциз в связи с ввозом грузового автомобиля) Суд указал, что установление перечня подакцизных товаров не входило в компетенцию Таможенного союза, в настоящее время не входит в компетенцию Союза и является исключительным правом государства-члена<sup>54</sup>. Как указал Суд в деле ООО «Севлад», решение по которому было принято 7 апреля 2016 года (НДС в связи с ввозом кормовой добавки), порядок реализации национального нормативно-правового акта о предоставлении льготы находится в безусловной компетенции государства, реализующего этот акт, поэтому права, предоставленные национальным законодательством, не могут быть защищены наднациональным интеграционным правом<sup>55</sup>. Однако в октябре 2022 года было принято первое консультативное заключение, полностью посвященное налогам. Суд истолковал положение Договора об освобождении от НДС товаров, ввозимых для нужд постоянных представительств как охватывающее и те случаи, когда товар ввозится для перепродажи<sup>56</sup>. Суд сделал важный вывод о том, что хотя вопросы налогообложения и отнесены к компетенции государств-членов, их полномочия в этой сфере ограничены правом Союза, в частности принципом недискриминации. Этот принцип недискриминации исходит из необходимости создания равных условий для свободной конкуренции товаров и услуг независимо от страны производства, закрепляет основы справедливой торговли и находится во взаимосвязи с принципом добросовестной конкуренции<sup>57</sup>. Таким образом, Суд ЕАЭС впервые реализовал свою консультативную юрисдикцию в налоговой сфере и сделал вывод о наличии у Союза компетенции в налоговой сфере.

## 2. Рассмотрение международных налоговых споров

Отдельной сферой межгосударственных налоговых отношений является разрешение международных налоговых споров. Модельная Конвенция ОЭСР (ст. 25) предусматривает специфическую систему рассмотрения споров. Налогоплательщик вправе путем подачи заявления инициировать процесс рассмотрения предполагаемого нарушения соглашения об избежании двойного налогообложения. Компетентный орган договаривающегося государства может сам удовлетворить заявление налогоплательщика или вступить в переговоры с компетентным органом другого договаривающегося государства для решения вопроса. Для рассмотрения предполагаемого нарушения соглашения может быть создана совместная комиссия. Предусматривается также (п. 5 ст. 25), что налогоплательщик может требовать рассмотрения нарушения соглашения в арбитраже, если договаривающиеся государства не смогли прийти к соглашению в течение двух лет со дня предоставления необходимых документов. Однако договорная практика Российской Федерации не восприняла положения Модельной конвенции об арбитраже<sup>58</sup>. В 2019 году в Налоговый кодекс Российской Федерации

<sup>52</sup> Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // OJ L 193, 19.7.2016. P. 1–14.

<sup>53</sup> Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries // OJ L 144, 7.6.2017. P. 1–11.

<sup>54</sup> Решение Коллегии Суда ЕАЭС от 28 декабря 2015 года по делу Тарасика К. П., номер дела С-4/15. С. 22. URL: [https://courteurasian.org/court\\_cases/eaau/C-4.15/](https://courteurasian.org/court_cases/eaau/C-4.15/) (дата обращения: 16.03.2022).

<sup>55</sup> Решение Коллегии Суда ЕАЭС от 7 апреля 2016 года по делу ООО «Севлад», номер дела С-5-15. С. 26. URL: [https://courteurasian.org/court\\_cases/eaau/C-5.15/](https://courteurasian.org/court_cases/eaau/C-5.15/) (дата обращения: 16.03.2022).

<sup>56</sup> Консультативное заключение Большой коллегии Суда ЕАЭС от 12.10.2022 по запросу Министерства экономики и коммерции Кыргызской республики, номер дела Р-2/22. С. 8. URL: [https://courteurasian.org/court\\_cases/eaau/P.2-22/](https://courteurasian.org/court_cases/eaau/P.2-22/) (дата обращения: 16.03.2022).

<sup>57</sup> Консультативное заключение Большой коллегии Суда ЕАЭС от 12 октября 2022 года по запросу Министерства экономики и коммерции Кыргызской республики, номер дела Р-2/22. С. 4.

<sup>58</sup> Хаванова И. А. *Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография* / под ред. И. И. Кучерова. М. : ИЗИСП, Юриспруденция, 2016. С. 251.

внесена глава 20.3 о взаимосогласительной процедуре<sup>59</sup>, порядок и сроки ее проведения определяются в нормативном акте Министерства финансов<sup>60</sup>.

Налоговая практика государств может оспариваться также в органах международного правосудия, рассматривающих споры по защите прав человека<sup>61</sup>, а также арбитражными трибуналами в спорах между инвесторами и государством о взыскании компенсации за экспроприацию инвестиций путем применения налоговых мер<sup>62</sup>.

Среди норм международных договоров, затрагивающих вопросы налогообложения, необходимо назвать положения ст. III ГАТТ, в частности, предусматривающие, что внутренние налоги «не должны применяться к импортированным или отечественным товарам таким образом, чтобы создавать защиту для отечественного производства». Таким образом, государства-члены ВТО взяли на себя обязательство предусмотреть национальный режим в сфере налогообложения в отношении движения импортных товаров на внутреннем рынке. Статья III ГАТТ в части налогообложения применялась и толковалась ОРС ВТО в двух спорах: *Таиланд — Сигареты*<sup>63</sup> и *Бразилия — Налогообложение*<sup>64</sup>.

### 3. Глобальная налоговая реформа

Налогообложение международных цифровых компаний представляет собой значительную проблему современной финансовой системы. Для реализации цифрового продукта (например, программного обеспечения, компьютерных игр и др.) международным цифровым компаниям не нужно в рамках обычной процедуры создавать филиал или дочернюю компанию в государствах, где потребляется их продукция. Такие компании физически не присутствуют в данных государствах и, казалось бы, могут избежать налогообложения с их стороны. Вместе с тем источником дохода международных цифровых компаний являются потребители в определенной стране, поэтому, исходя из современных представлений о справедливости и из требований конкурентного равенства с национальными поставщиками, определенное налоговое бремя все же должно быть возложено на поставщиков цифровых продуктов. Соответственно, необходим новый подход к распределению прав государств по налогообложению как прямыми, так и косвенными налогами<sup>65</sup>.

Этот новый подход в настоящее время обсуждается в рамках первого мероприятия BEPS. Летом 2021 года по итогам встречи министров финансов и управляющих центральными банками «Группы 7»<sup>66</sup> было впервые объявлено о необходимости введения так называемого «глобального корпоративного налога» в размере не менее 15 % прибыли. Затем на встрече рабочей группы ОЭСР (BEPS Inclusive Framework) в составе 130 стран и юрисдикций было объявлено об одобрении плана реформы международного налогообложения; предполагается, что более справедливое

<sup>59</sup> Федеральный закон от 29 сентября 2019 года № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 30 сентября 2019 года. № 39. Ст. 5375.

<sup>60</sup> Приказ Минфина России от 11 июня 2020 года № 102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.09.2020 № 59747) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>61</sup> См., например: *Intersplav v. Ukraine*. Application no. 803/02. Judgment of 09 January 2007. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%5B%22001-78872%22%5D>; *Bulves AD v. Bulgaria*. Application no. 3991/03. Judgment of 22 January 2009. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%5B%22001-90792%22%5D>; *EKO-ELDA AVEE v. Greece*. Application no. 10162/02. Judgment of 09 March 2009. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%5B%22001-72757%22%5D>; *N.K.M. v. Hungary*. Application no. 66529/11. Judgment of 14 May 2013. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%5B%22001-119704%22%5D> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>62</sup> См., например: *Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation*. URL: <https://pca-cpa.org/en/cases/61/>; *Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation*. URL: <https://pca-cpa.org/en/cases/60/>; *Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation*. URL: <https://pca-cpa.org/en/cases/62/>; *Vodafone International Holdings BV v. Government of India*. URL: <https://www.italaw.com/cases/2544/>; *Burlington Resources Inc. v. Republic of Ecuador*. URL: <https://www.italaw.com/cases/181/>; *EnCana Corporation v. Republic of Ecuador*. URL: <https://www.italaw.com/cases/393/>; *Corn Products International, Inc. v. United Mexican States*. URL: <https://www.italaw.com/cases/345/>; *Cargill, Incorporated v. United Mexican States*. URL: <https://www.italaw.com/cases/223/> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>63</sup> *DS 371 Thailand — Cigarettes (Philippines)*. URL: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds371\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.htm) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>64</sup> *DS 497 Brazil — Taxation (Japan)*. URL: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds497\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds497_e.htm) (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>65</sup> В 2017 году в Налоговый кодекс РФ была введена ст. 174-2, которая предусмотрела обязанность иностранных организаций при реализации услуг в электронной форме, местом реализации которых является Российская Федерация, уплачивать налог на добавленную стоимость. См.: Федеральный закон от 3 июля 2016 года № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 4 июля 2016. № 27 (ч. 1). Ст. 4177.

<sup>66</sup> См. Коммюнике встречи министров финансов и управляющих центральных банков Группы-7 от 5 июня 2021 года, пар. 16. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/g7-finance-ministers-meeting-june-2021-communique/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communique> (дата обращения: 16.03.2023).

распределение налоговой нагрузки на многонациональные предприятия и минимальная ставка глобального корпоративного налога в размере 15 % принесут бюджетам более 150 млрд долларов дополнительного налога<sup>67</sup>. План рабочей группы ОЭСР был одобрен на финансовой встрече в рамках «Группы 20» под итальянским председательством<sup>68</sup>.

В 2021–2022 Рабочая группа ОЭСР продолжала обсуждение глобальной налоговой реформы, которая включает два основополагающих элемента (англ.: *pillars*). Согласно первому элементу для многонациональных предприятий (далее — МНП) с глобальным оборотом свыше 20 млрд евро и рентабельностью свыше 10 % будет определяться размер прибыли (так называемая Сумма «А»), относящейся к юрисдикции, в которой такое предприятие получает доход в сумме более 1 млн евро. Часть (25 %) такой прибыли будет облагаться налогом в юрисдикции, в которой осуществляется рыночная деятельность МНП. Запланировано заключение Многостороннего соглашения, которое определит порядок расчета Суммы «А» и предусмотрит обязательство государств-участников отменить введенные налоги на цифровые услуги и обязательство не вводить их в будущем<sup>69</sup>. Таким образом в представительной Инклюзивной рабочей группе под эгидой ОЭСР и Группы 20 (137 юрисдикций) разработан проект налоговой реформы, предполагающей реализацию принципа обложения налогом МНП по месту извлечения дохода, который заменяет действовавший в течение полутора веков принцип обложения налогом доходов МНП по месту ведения предпринимательской деятельности или нахождения постоянного представительства компании.

Второй основополагающий элемент международной налоговой реформы распространяется на МНП с пороговым показателем дохода, превышающим 750 млн евро, то есть эти правила охватывают значительно большее количество МНП, чем первый элемент. Суть разрабатываемого подхода состоит в установлении минимального корпоративного налога в размере 15 % от прибыли. Если же прибыль МНП фактически облагается в одной из юрисдикций по ставке ниже данного предела, то юрисдикция материнской компании группы МНП вправе ввести «дополняющий налог» на сумму разницы между фактической и минимальной ставкой<sup>70</sup>. Это правило направлено на устранение налоговой конкуренции между юрисдикциями: практически сводится на нет возможность привлекать компании низкими или нулевыми налоговыми ставками.

В Типовую конвенцию ООН в 2021 года были также внесены изменения в части цифровых услуг (статья 12B «Income from automated digital services»)<sup>71</sup>, предусматривающие: 1) обложение налогом доходов от реализации автоматизированных цифровых услуг по месту резидентства бенефициарного владельца такого дохода; 2) возможность установления налога у источника дохода по ставке, установленной по соглашению сторон договора об избежании двойного налогообложения (например, 3 или 4 % валовой суммы дохода); 3) право бенефициарного владельца дохода потребовать от государства-источника дохода обложения своей скорректированной (англ.: *qualified*) прибыли по национальной ставке, при этом скорректированная прибыль определяется как 30 % от годовой прибыли, полученной от реализации цифровых услуг исходя ставки прибыльности владельца дохода. Таким образом, следует признать, что подходы ОЭСР и ООН к обложению цифровых услуг различаются<sup>72</sup>.

<sup>67</sup> Новость на сайте ОЭСР от 1 июля 2021 года. URL: <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>68</sup> См. Группа 20, Коммюнике третьей встречи министров финансов и управляющих центральными банками 9–10 июля 2021 года. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2021/210710-finance.html> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>69</sup> OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021. P. 1–4. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (дата обращения: 16.03.2023); разработка такого соглашения будет завершена в середине 2023 года. См. пресс-релиз ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/international-tax-reform-multilateral-convention-to-implement-pillar-one-on-track-for-delivery-by-mid-2023.htm> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>70</sup> OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021. P. 4–7. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>71</sup> URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/article-12b-un-model-tax-convention-agreed-committee-its-22nd-session> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>72</sup> См. сравнение инициатив ОЭСР и ООН: Пономарева К. А. *Налогообложение цифровых услуг в контексте международных налоговых соглашений* // Актуальные проблемы российского права. 2022. Т. 17. № 8. С. 20–31; см. также информационное сообщение с конкретным примером компании PwC. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-tax-committee-adopts-article-12b.pdf> (дата обращения: 16.03.2023).

## Заключение

Налоговые поступления являются основным источником доходов практически любого государства и составляют основу его финансового суверенитета. Поэтому государства крайне неохотно принимали на себя обязательства в сфере налогообложения, а международные договоры в налоговой сфере в значительной степени ограничивались соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Вместе с тем совместные усилия государств по преодолению последствий глобального финансового кризиса 2007–2009 годов предопределили запуск проекта по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (Addressing BEPS — Base Erosion and Profit Shifting)<sup>73</sup>. Эта инициатива, реализуемая под эгидой ОЭСР, вывела международное сотрудничество в сфере налогообложения на принципиально новый уровень. Суть проекта BEPS состоит в том, чтобы совместно выработать правовые средства, которые предоставят государству возможность в полном объеме облагать налоговую базу, формирующуюся от определенной экономической деятельности на его территории. Соответственно, любые способы уменьшения налоговой базы путем использования различных приемов уклонения от уплаты налогов<sup>74</sup> фактически объявляются проблемой общего интереса. В рамках проекта BEPS была подписана международная конвенция, участниками которой являются в настоящее время 100 государств, а также обеспечено еще более представительное участие в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам. Объявленная в 2021 году глобальная налоговая реформа призвана изменить правила распределения налоговой базы многонациональными компаниями, она предполагает введение минимального корпоративного налога в размере 15 % и подписание соответствующей многосторонней конвенции. Все это позволяет исследователям утверждать, что формируется новый международный налоговый режим<sup>75</sup> и даже более того — создается глобальное международное налоговое право<sup>76</sup>. Словом, есть все основания надеяться на то, что «Золушка» международного права станет королевой.

---

## TRANSBOUNDARY TAXATION: 'CINDERELLA' OF INTERNATIONAL LAW WHO DREAMS TO BECOME A QUEEN

LIFSHITS I. M.

Iliya Lifshits — Doctor of Sciences in Law, Professor, International Law Department, Law Faculty, Russian Foreign Trade Academy, Moscow, Russia (i.lifshits@edaslawfirm.ru).  
ORCID: 0000-0002-1228-1183.

### Abstract

Over the century international law presence in the tax field has been limited by double taxation conventions only. In contrary with the international trade regime embracing the GATT and the WTO or with the financial stability regime led by the IMF, in the tax sphere there was no multilateral treaty between a substantial number of jurisdictions. State tax measures could be challenged only in international courts belonging to the other regimes: trade (WTO DSB), human rights (ECtHR), investment protection (investment tribunals). The case began to change in the wake of the financial crisis 2007–2009: in 2014 the OECD plan on addressing tax base erosion and taxable base shifting was approved (Addressing BEPS). It has been serving as an 'umbrella' which covers almost all international tax initiatives. Established by OECD and G-20 Inclusive Framework with the substantial number of participating jurisdictions has become a site not only for elaborating soft law recommendations on the amendment of the national legal orders but also as a body for treaty drafting. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting has been elaborated and signed in short terms by 100 jurisdictions. The unique international law mechanism of this convention ensured amendment of 2000 double taxation agreements. More than 140 jurisdictions signed the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters which in fact created a global tax transparency regime. And at last Inclusive Framework on BEPS in 2021 announced that an agreement on the global tax reform was reached. Due to widely promoted digital services this reform changed the century based approach of the taxation of multinational enterprises in the places where they carry on business including permanent establishment. This approach is substituted by taxation of incomes derived from the marketing jurisdiction irrelative to factual presence. These changes as well as introducing the minimum corporate tax rate of 15 % shall be included in the new multilateral convention. All these novels prove a launch of the major reform in the transboundary taxation which will bring it to greater engagement with international law.

---

<sup>73</sup> См. соответствующий раздел официального сайта ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 16.03.2023).

<sup>74</sup> Речь идет не о криминальном уклонении от уплаты налогов (англ.: *tax evasion*) путем, например, внесения налоговую декларацию заведомо ложных сведений (см. ст. 199 УК РФ), а о так называемом обходе налоговых законов (англ.: *tax avoidance*).

<sup>75</sup> Avi-Yonah R. *International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide II* Journal of International Economic Law. 2023. P. 26, 101–109.

<sup>76</sup> Pistone P (ed.). *Building Global International Tax Law - Essays in Honour of Guglielmo Maisto*. IFBD : Amsterdam, 2022.

**Citation:** Lifshits I. Transgranichoe nalogooblozhenie: "Zolushka" mezhdunarodnogo prava, kotoraya mechtaet stat' korolevoi [Transboundary Taxation: "Cinderella" of International Law Who Dreams to Become a Queen] // Zhurnal VSHÉ po Mezhdunarodnomu Pravu (HSE University Journal of International Law). 2023. Vol. 1. No. 1. P. 39–52.

## Keywords

international tax law, jurisdiction to tax, double taxation, BEPS, OECD, addressing base erosion

<https://doi.org/10.17323/jil.2023.17446>

## References / Список источников

- Ageeva A. D. (2017) *Pravovoy mekhanizm implementatsii nalogovogo prava ES v Federativanoy Respublike Germaniya*: diss. ... kand. yur. nauk [Legal mechanism for implantation of EU tax law in the Federative Republic of Germany: Cand. of law sci. dis.], Moscow. (In Russian).
- Avi-Yonah R. S. J. (2004) *International Tax as International Law*. *Tax L. Rev.*, vol. 57, no. 4, pp. 483–501.
- Bentil J. (2018) *Situating the international tax system within public international law*. *Georgetown Journal Of International Law*, vol. 49, pp. 1219–1270.
- Douma S., Marres O., Vermeulen H., Weber D. (2022) *Terra/Wattel European Tax Law Eights Edition; Volume I (Full edition)*, WoltersKluwer.
- Khavanova I. A. (2013) *Fiskal'nyy (nalogovyy) suverenitet i ego granitsy v integratsionnykh obrazovaniyakh* [Fiscal (tax) sovereignty and its limits in integration formations]. *Zhurnal rossiyskogo prava*, no. 11, pp. 41–51. (In Russian).
- Khavanova I. A. (2016) *Izbezhanie dvoynogo nalogooblozheniya v usloviyakh vzaimodeystviya natsional'nogo i mezhdunarodnogo prava*: diss. ... d-ra. yurid. nauk [Avoidance of double taxation and prevention of tax evasion in the context of the interaction of national and international law: Doc. of law sci. dis.], Moscow. (In Russian).
- Khavanova I. A. (2016) *Mezhdunarodnye dogovory Rossiyskoy Federatsii ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya*: monografiya [International treaties of the Russian Federation on the avoidance of double taxation: monograph], Moscow: In-t zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya pri Pravitel'stve RF: ID «Yurisprudentsiya». (In Russian).
- Kopina A. A., Reut A. V., Yakushev A. O. (2019) *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: uchebnik i praktikum dlya studentov bakalavriata i magistratury* [Internatitaonal tax law: textbook and case-study examples for students of bachelor's and master's programmes], Moscow: Izdatel'stvo Yurayt. (In Russian).
- Kucherov I. I. (2007) *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo (Akademicheskij kurs): uchebnik* [International tax law (for university students): Textbook], Moscow: YurInfoR. (In Russian).
- Leonova O. A. (2016) *Osobennosti implementatsii prava ES o pryamom nalogooblozhenii*: diss. ... kand. yurid. nauk [Features of the implementation of the EU law on direct taxation: Cand. of law sci. dis.], Moscow.
- Lifshits I. M. (2020) *Mezhdunarodnoe finansovoe pravo i pravo Evropeiskogo soyuza: vzaimodeistvie i vzaimovliyanie*: monografiya [International financial law and EU law: interaction and mutual influence], Moscow: Yustitsinform.
- Martha R. S. J. (1989) *The Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer: Kluwer.
- Panzeri I. (2021) *Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?* *IBFD: European Taxation* (April), pp. 147–155.
- Pistone P. (ed.) (2022) *Building Global International Tax Law — Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, IFBD: Amsterdam.
- Ponomareva K. A. (2021) *Pravovoy rezhim nalogooblozheniya pribyli yuridicheskikh lits i dokhodov fizicheskikh lits v Rossiyskoy Federatsii i Evropeiskom Souze: sravnitel'no-pravovoe issledovanie*: diss. ... d-ra yurid. nauk [The legal regime of taxation of profits of legal entities and income of individuals in the Russian Federation and the European Union: a comparative legal study: Doc. of law sci. dis.], Moscow. (In Russian).

- Ponomareva K. A. (2022) Nalogooblozhenie tsifrovyykh uslug v kontekste mezhdunarodnykh nalogovykh soglasheniy [Taxation of digital services in the context of international tax treaties]. Aktual'nye problemy rossiyskogo prava, vol. 17. no. 8. pp. 20–31. (In Russian).
- Shakhmamet'ev A. A. (2014) Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo [International tax law]. Moscow: Mezhdunarodnye otnosheniya. (In Russian).
- Shepenko R. A. (2012) Mezhdunarodnye nalogovye pravila [International taxation rules], Moscow: Urlitinform. (In Russian).
- Shepenko R. A. (2023) Mezhdunarodnye nalogovye pravila v sistematicheskom izlozhenii [International taxation rule: consistent approach]. M.: Prospect. (In Russian).
- Shumilov V. M., Boklan D. S., Lifshits I. M., Trunk-Fyodorova M. P., Pokatilova E. V. (2018) Marrakeshskoe soglasenie ob uchrezhdenii Vsemirnoy torgovoy organizatsii: sbornik [Marrakesh agreement establishing the World Trade Organisation], Moscow: Yustitsinform. (In Russian).
- Shumilov V. M., Lifshits I. M. (2018) Mezhdunarodnoe finansovoe pravo: uchebnik. 3-e izd., pererab. i dop. [International financial law: textbook. 3<sup>rd</sup> ed., updated and revised], Moscow: Yustitsiya. (In Russian).
- Tolstopyatenko G. P. (2001) Evropeyskoe nalogovoe pravo: Problemy teorii i praktiki: diss. ... d-ra. jurid. nauk [EU tax law: theoretical and practical issues: Doc. of law sci. dis.], Moscow. (In Russian).
- Vinnitskiy D. V. (2017) Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki [International tax law: practical and theoretical issues], Moscow: Statut. (In Russian).
- Volova L. I. (2019) Osobennosti pravovogo regulirovaniya mezhdunarodnykh nalogovykh otnosheniy [Specific aspects of legal regulation of international tax relations]. Finansovoe pravo, no. 7, pp. 31–35. (In Russian).
- Volova L. I. (2020) Vklad OON v razrabotku metoda presecheniya «dvoynogo nenalogooblozheniya» dokhodov kompaniy, osushchestvlyayushsikh deyatelnost' v raznykh yurisdiktsiyakh [UN contribution to the development of a method to prevent "double non-taxation" of income of companies operating in different jurisdictions]. Severo-Kavkazskiy yuridicheskiy vestnik, no. 2, pp. 76–73. (In Russian).
- Zakharov A. S. (2010) Nalogovoe pravo ES: aktual'nye problemy funktsionirovaniya edinoy sistemy [EU tax law: current problems of the unified system], Moscow: Wolters Kluwer.