Подчуфарова Инна Владимировна. Международно-правовое регулирование избежания двойного налогообложения в международном экономическом праве: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.10 / Подчуфарова Инна Владимировна;[Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»], 2018

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В условиях  
глобализации объективно возрастают объемы участия всех государств в  
международном разделении труда и внешнеэкономическом сотрудничестве -  
торговых, производственных, инвестиционных, финансовых и др. связях.  
Наличие отдельных особенностей в национальных системах налогообложения  
различных государств обусловливает как разнообразие возможностей по их  
использованию, так и обострение конкуренции между ними. Учет основных  
тенденций функционирования различных налоговых систем и правопорядков,  
основанных на национальном законодательстве, предоставляющих

соответствующие преимущества, либо наоборот, несущих в себе известные препятствия для экономического оборота с другими странами, – составляет нередко серьезный фактор повышения эффективности внешнеэкономических и конкретно внешнеторговых связей между государствами и их частноправовыми субъектами, ведущими подобную деятельность.

Двадцатый век породил немало явлений, ныне прочно вошедших в  
обычный строй международных экономических обменов. Среди них двойное  
(а иногда и многократное) налогообложение и правомерные способы его  
избежания. Данная тематика в целом и более узкий ее аспект – особенности  
содержания и применения соглашений об избежании двойного

налогообложения – продолжают оставаться недостаточно исследованными, что, образуя пробел в юридической науке, создает многочисленные риски для экономической и особенно предпринимательской деятельности. В частности, при рассмотрении внутригосударственными судами схожих споров, возникающих из налоговых отношений в связи с применением международных соглашений, имеют место значительные расхождения и по существу разрешаемых дел, и в мотивировках решений. В свете этого изучение явления избежания двойного налогообложения, предпосылок и причин его возникновения в правопорядках соответствующих стран, а также

инструментов воздействия на него в международном сотрудничестве, становится актуальным прежде всего в плане совершенствования нормотворчества и практики правоприменения, что служит несомненно предметом научного интереса.

Указанная разновидность международных соглашений, в существенной  
мере послуживших возникновению и укоренению в практике и теории  
международного экономического права (МЭП) категории «международное  
налоговое право», начиная со второй половины ХХ века, составляет его  
«ядро». В немалой степени благодаря им современные реалии отмечены  
тенденцией к формированию в рамках международной экономической  
системы и ее неотъемлемой части – МЭП – принципиально новой модели  
взаимодействия между государствами, их налоговыми органами и  
налогоплательщиками различных стран, целью которой выступает  
реализация справедливого подхода к взиманию государствами налогов,  
обеспечиваемого созданием и нормативным урегулированием

функционирования соответствующего эффективного механизма. С его помощью происходит регламентация не только избежания двойного налогообложения, но и противостояния уклонению от уплаты налогов.

Названный аспект все больше выступает в качестве отдельной

составляющей теории международного права, образуя в нем, по мнению ряда

специалистов, самостоятельное подразделение – «международное налоговое

право». Вместе с тем существует и предположение, что международные

налоговые отношения есть объект международного налогового права как

части так называемого «международного административного права».

Альтернативой упомянутым выше и иным мнениям, высказанным в

отечественной и в иностранной юридической науке, служит представление о

международном налоговом праве как элементе МЭП. Все это делает

необходимым углубленный анализ краеугольных понятий, относящихся к

налогообложению в связи с международной деятельностью физических и

юридических лиц, а, значит, и обусловленного этим межгосударственного

взаимодействия.

Осуществленные в мировой научной литературе разработки в области  
регулирования международных налоговых отношений в целом,

международного налогового права, его соотношения с другими отраслями и  
подотраслями, институтами и подинститутами международного права,

международного экономического права и конкретно норм об избежании двойного налогообложения, в частности, входят в предмет дальнейшего всестороннего анализа процесса международно-правового регулирования избежания двойного налогообложения, его сущности и особенностей как правового явления, а также определения места регулирующих его норм в системе международного права.

Соответственно нынешним условиям расширения материальной  
основы международного права развивается и международно-правовая наука -  
усложняется ее инструментарий, что влечет за собой различные изменения в  
понятийном аппарате, терминологическом разнообразии и т.п. Актуализация  
проблем двойного налогообложения и взаимодействия государств в области  
правоведения обусловливается, таким образом, постоянным и

непрекращающимся расширением самого экономического сотрудничества  
между различными странами, а также возникновением новых направлений в  
правовом регулировании соответствующих международных отношений.  
Например, в вопросах международного сотрудничества в налоговой сфере  
решение задачи по эффективному устранению двойного налогообложения  
обеспечивается с помощью сближения национального законодательства ряда  
стран, его учета в заключаемых международных соглашениях об избежании  
двойного налогообложения в сочетании с налаживанием

межгосударственного противодействия уклонению от налогообложения и разработкой соответствующих механизмов. В свете этого сложившаяся действительность не позволяет базироваться на узкой трактовке предмета международного налогообложения.

**Цели и задачи диссертационного исследования.**

Цели диссертационного исследования состоят в том, чтобы на основе  
имеющихся теоретических положений науки международного права,  
позитивного права, анализа доктрины и практического опыта других стран в  
сфере международного сотрудничества в области налогообложения  
осуществить специальную разработку международно-правовых проблем  
регулирования избежания двойного налогообложения в ракурсе

международного экономического права, имея в виду совершенствование  
научного подхода к определению характерных черт нормативного  
регулирования избежания двойного налогообложения посредством

заключения специальных межгосударственных соглашений.

Для достижения указанного в диссертационном исследовании сформулированы следующие **задачи**:

1. на основе исследования исторического процесса развития международного сотрудничества в сфере налогообложения проследить характер, особенности и этапы формирования и развития массива норм, регулирующих избежание двойного налогообложения в рамках международного публичного, и именно международного экономического права;
2. уточнить содержание понятия «двойное налогообложение» и сформулировать его определение на основе изучения генезиса, предпосылок возникновения и эволюции с точки зрения теории и практики международного права;

3) выявить характерные особенности юридической природы и  
применения во внутригосударственной сфере положений международно-  
правовых и рекомендательных актов, регламентирующих  
избежание двойного налогообложения;

4) подвергнуть анализу взаимодействие внутригосударственного и

международного – международного экономического – права в области

регулирования избежания двойного налогообложения в целях выявления

факторов и тенденций их взаимного влияния на развитие структуры

международного экономического права, включая обособление части его норм, и конкретно предписаний по избежанию/устранению двойного налогообложения или уклонению от уплаты налогов – и становление в качестве особой их группы (субинститута) международного экономического права;

5) определить систему принципов правового регулирования международных отношений по избежанию двойного налогообложения в рамках анализа источников международного экономического права в целях установления признаков, характеризующих обособление соответствующих норм в структурное подразделение МЭП;

1. исследовать структуру и систему международного экономического права с позиций выявления соотношения друг с другом отдельных составных ее частей, в том числе международного налогового права и конкретно норм, регулирующих двойное налогообложение;
2. на основе выявленных особенностей норм, предназначенных для регулирования избежания двойного налогообложения, осуществить их классификацию с точки зрения определения их места в общей системе международного экономического права.

**Объектом диссертационного исследования** являются общественные  
отношения, возникающие в процессе реализации международной

экономической деятельности, которые связаны с межгосударственным  
урегулированием избежания двойного (или многократного)

налогообложения.

**Предметом исследования** выступают международные и национально-  
правовые нормы, регулирующие общественные отношения в области  
сотрудничества государств и международных организаций в вопросах  
налогообложения: положения современных международных соглашений об  
избежании двойного налогообложения, внутригосударственного

законодательства; доктрина зарубежных и отечественных ученых,

содержащая фундаментальные и прикладные правовые разработки;

правоприменительная и судебная практика России и иностранных государств.

**Степень** **научной** **разработанности** **темы** **диссертационного**

**исследования.** Международно-правовые проблемы регулирования

избежания двойного налогообложения многогранны. Вычленение в них  
современных аспектов представляет собой внушительный перечень  
фундаментальных и прикладных вопросов. В числе ключевых направлений,  
успехи в реализации которых во многом влияют на поступательность общих  
результатов при проведении исследований в рамках рассматриваемого  
раздела правоведения, выступают: сущность, особенности и предмет  
двойного налогообложения, применение и толкование международных  
соглашений об избежании двойного налогообложения во

внутригосударственной сфере, различия в терминологии и в содержании  
корреспондирующих исследуемому явлению юридических понятий,

следовательно, необходимость установления специфики и параметров

объекта регулирования. В специальной литературе подчеркивается, что в  
современных условиях он не сводится только к вопросам упорядочения  
взимания и уплаты налогов, а требует обязательного включения в сферу  
регламентации трансграничного налогового сотрудничества и

взаимодействия1. Однако подход, связанный с так называемой

«трансграничностью» отношений и заключающийся в уходе от

международно-правовой сущности предмета правового регулирования  
сотрудничества государств в налоговой сфере, а также иные сопоставимые с  
вышеуказанным взгляды не обладают общепризнанностью, что

обусловливает потребность во всестороннем теоретическом рассмотрении этого вопроса, выявлении принципиальных расхождений во мнениях и формулировании общей оценки состояния юридической науки в затронутой

1 См.: Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М.: Волтерс Клувер, 2007.

области.

На протяжении длительного периода в российском (а ранее в  
советском) правоведении одним из мало освещаемых применительно к  
международному сотрудничеству в налоговой сфере аспектов фигурировала  
проблема юридических предпосылок и причин возникновения двойного  
налогообложения. С течением времени обозначилась объективная

потребность в налаживании координации действий государств и международных организаций, способных в большей степени обеспечить международное сотрудничество в затронутой области, что также вошло в предмет международно-правовой науки.

Важной составляющей теоретических и прикладных исследований  
международно-правового сотрудничества в налоговой сфере выступает  
историко-ретроспективный, диалектико-материалистический анализ

отечественной наукой того периода, который определяется как «советский этап», наряду с современными аспектами истории, освещаемыми и сегодня. Примерами служат работы А. И. Погорлецкого, В. К. Кашина, И.В.Русаковой и других.

В настоящее время исследования по проблематике избежания двойного налогообложения в международном праве не столь часты1. Большая часть диссертационных работ сфокусирована преимущественно на отдельных вопросах «международного налогового права». Такова диссертация И.А. Ларютиной «Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве» (М., 2002). Через призму этого направления юридической науки рассматриваются особенности субъектов, способы воздействия на отношения, связанные с «международным налогообложением», различные концепции международного сотрудничества в налогообложении, в том числе касающиеся «международного двойного

1 См., например: Лабоськин М.А. Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере налогообложения: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.10/Лабоськин Михаил Алекссевич. СПб., 2007.

налогообложения» и международного уклонения от уплаты налогов. Исследование А. А. Шакирьянова «Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: на примере России и государств ЕС» касается правовых основ механизма избежания двойного налогообложения, установленных внутренним налоговым законодательством, а также международными налоговыми соглашениями, связывающими страны ЕС и Россию. Таким образом, очевиден охватываемый автором «региональный» подход к отбору проблематики. В исследованиях С.А. Баева, как видно, продолжен анализ в сравнительно-правовом аспекте соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС. Дополнительным ракурсом выступило их освещение в свете положений двух основных универсальных форм налогового соглашения – модельных конвенций ОЭСР и ООН, - а также типового соглашения США, которые послужили базой для заключения конкретных межгосударственных двусторонних соглашений1.

Причины и содержание правового регулирования устранения двойного налогообложения прибыли организаций подверглись осмыслению в работе В.Г. Климентьевой «Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации». Однако, как вытекает из формулировки темы, международные соглашения об устранении двойного налогообложения не являются специальным объектом рассмотрения; кроме того, предметом выступает довольно узкая сфера – устранение двойного налогообложения применительно к конкретному виду доходов. В довершение всего диссертация подготовлена по иному шифру научной специальности, не связанной с международно-правовым циклом наук.

Из числа относительно новых работ можно выделить диссертационное исследование Е.Д. Кастановой «Правовые основы международного

1 Баев С.А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза: дисс. на соиск. уч. степ. канд. юрид. наук: 12.00.14/ Баев Сергей Александрович. М., 2007. -146 с.

сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и

предотвращения уклонения от уплаты налогов», в котором предложена  
система мер по развитию международного сотрудничества в области сбора  
налоговой информации, представлена классификация и характеристика  
методов международного сотрудничества с иностранными налоговыми  
органами, применяемых с целью устранения двойного налогообложения и  
борьбы с международным уклонением от уплаты налогов, определены  
преимущества и недостатки каждого из них, раскрыты актуальные проблемы  
в области международного сотрудничества по налоговым вопросам и  
представлены пути их преодоления. Однако и здесь фокус авторского взгляда  
направлен не на решение задач собственно науки международного права1.  
Таким образом, несмотря на достаточное количество изданных в СССР и  
России публикаций по правовым вопросам, связанным с отдельными  
аспектами двойного налогообложения, специальная его разработка с позиций  
международно-правовой науки и конкретно международного

экономического права еще не состоялась. Этот пробел закономерно требует  
восполнения, на что в известной мере и направлено настоящее исследование.  
Среди заслуживающих внимания работ зарубежных ученых по  
вопросам, входящим в тему данного диссертационного исследования,  
присутствуют труды А.Миллера и Л.Уотса2 по принципам международного  
налогообложения, А.Лаймера и Д.Хасселдайна3, подвергающих

рассмотрению составляющие понятия «международное налогообложение» в их единстве и взаимосвязи при квалификации его как *системы* со всеми присущими характерными признаками, М. М.Лейбрехта и Т.Риксена4,

1 См.: Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области  
избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов:  
дисс. … канд. юрид. наук:12.00.14/ Кастанова Екатерина Дмитриевна. М., 2015. -178 с.

2 Miller A., Oats L. Principles of International taxation. 4th ed. Bloomsbury Professional, 2013.

3 Lymer A., Hasseldine J. The International Taxation system. Kluwer Academic Publishers.  
Boston/Dordrecht/London, 2002.

4 Leibrecht M., Rixen T. Double tax avoidance and tax competition for mobile capital/  
International Tax coordination. An interdisciplinary perspective on virtues and pitfalls. Edited by  
Zagler M.,Routledge Taylor&Francis Group. London and New York. 2010. P. 61-97.

М.Заглера, обратившихся к международной налоговой координации, истории  
налогообложения, избежанию двойного налогообложения в аспекте  
налоговой конкуренции государств с целью максимального привлечения

иностранного капитала и увеличения капиталовложений в их экономику, а  
также С. А-Й. Рьювена как исследователя международного налогового  
права1. Говоря в целом, современная зарубежная литература изобилует  
разнообразными исследованиями2, связанными с международным

сотрудничеством в налоговой сфере3, которые, однако, не ориентированы предметно на анализ избежания двойного налогообложения как части международного экономического права.

Действительность показывает, что правовое регулирование избежания  
двойного налогообложения не однозначно, поскольку соприкасается со  
многими отраслями, подотраслями и институтами различных систем права –  
международного и внутригосударственного, – и прежде всего с  
международным экономическим, международным финансовым,

международным налоговым. Исходя из этого, некоторые авторы полагают, что речь идет о «комплексном» характере явления. Между тем ясно, что необходимость всестороннего подхода к анализу норм, регулирующих избежание двойного налогообложения, не может быть выдана за «комплексность» самих норм и предмета их регулирования. Вряд ли научно состоятелен взгляд на квалификацию норм, регулирующих правовое регулирование избежания двойного налогообложения, оторванную от международного экономического, международного финансового или

1 Reuven S.A-Y. Advanced Introduction to International tax law. Edward Elgar publishing:  
Cheltenham, UK. Northampton, 2015.

2 См.: Gordon Roger H., Hines Jr. James R. International Taxation. NBER Working Paper  
Series. Working Paper 8854. Cambridge, National Bureau of Economic Research,  
2002//; Keen M., Konrad K. The Theory of International Tax  
Competition and Coordination: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. Working  
Paper. 2012, July. No. 06; Srensen P.B. International tax coordination: regionalism versus  
globalism// Journal of Public Economics. 2004. Issue 88, etc.

3 См.: Radu M. E. International double taxation// Procedia - Social and Behavioral Sciences.  
2012, No. 62.

международного налогового права.

В то же время требует определения место правового регулирования

избежания двойного налогообложения в системе международного права.

Результаты многочисленных исследований демонстрируют стремление

авторов уточнить нахождение лишь некоторых предписаний, являющихся

неотъемлемой составной частью правового регулирования двойного

налогообложения, а именно: статуса «резиденства», постоянного

представительства, ограничений налоговой юрисдикции государств,

принципов правового регулирования избежания двойного налогообложения

(в том числе недискриминации), методов устранения многократного

налогообложения, налогообложения транснациональных компаний,

«налогового планирования», сотрудничества по вопросам налогообложения и

структурировать их. Между тем изложенное требует развернутого и

системного обоснования, что и определило выбор темы диссертационного

исследования.

**Теоретическую основу диссертационного исследования** составили

труды отечественных и зарубежных специалистов по общей теории права,

теории международного права, международному экономическому,

международному финансовому и международному налоговому праву.

Особое внимание в процессе написания диссертации уделялось положениям

теоретических разработок в области международного права и

международного экономического права, которые касаются характеристики

таких правовых категорий, как отрасль права, подотрасль права, правовой

институт, субинститут, раскрывают содержание понятий международного

взаимодействия национально-правовых систем между собой и систем

внутригосударственного и международного права, согласования норм

международного и внутригосударственного права, структуры и механизма

реализации международных договоров как источников международного

права и прежде всего соглашений об избежании двойного налогообложения

и уклонении от уплаты налогов. Среди исследований, составивших

теоретическую базу диссертационной работы, значатся труды С.С.

Алексеева, Л.П. Ануфриевой, С.В. Бахина, М.М. Бирюкова, П.Н.Бирюкова,

Р.Л. Боброва, Г.М. Вельяминова, Л.И. Воловой, А.С. Гавердовского, В.В.

Гаврилова, Б.Л. Зимненко, Г.В. Игнатенко, О.И. Ильинской, А.Я. Капустина,

А.А. Ковалева, О.А.Кудинова, В.В. Лазарева, Д.Б.Левина, М.И. Левиной,

И.И. Лукашука, С.А. Малинина, В.С. Нерсесянца, П.Е. Недбайло, О.И.

Тиунова, Г.И.Тункина, Е.Т. Усенко, Д.И. Фельдмана, С.В.Черниченко, Г.Г.

Шинкарецкой, В.М.Шумилова, Л.М. Энтина и др. Использовались наиболее

значимые достижения, принадлежащие таким представителям

международного экономического, финансового и налогового права, как: В.С.

Белых, А.В. Брызгалин, Н.Г. Викторова, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, А.В.

Демин, М.А. Денисаев, П.В.Евдокимов, Е.Н. Евстигнеев, А.С.Захаров, М.В.

Карасева, В.А. Кашин, В.А. Козлов, А.Н. Козырин, С.П. Котляренко, И.И.

Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Ю.А. Крохина, М.А Лабоськин, И.А. Ларютина,

И.М. Лифшиц, М.В. Лушникова, В.А.Мачехин, С.Г. Пепеляев, А.И.

Погорлецкий, В.В. Полякова, Н.Г.Скачков, Н.А.Соловьева, С.Ф.Сутырин,

К.К.Токарева, Г.П. Толстопятенко, И.З. Фархутдинов, А.В. Шакирьянов, А.А.

Шахмаметьев, Р.А. Шепенко, В.М. Шумилов, В.А. Щегорцов, О.Н. Фомина и

др.

В последнее время в российской юридической литературе появился ряд

специальных публикаций, в которых рассматриваются различные аспекты

проблем двойного налогообложения, в том числе: формы, методы, способы и

механизмы международно-правового регулирования избежания, преодоления

и устранения двойного налогообложения. Кроме того, имеются

исследования, отражающие анализ сущности избежания двойного

налогообложения как сложной междисциплинарной проблемы. В этой связи

следует отметить работы А.А. Аронова, С.А. Баева, С.В. Барулина, И.А.

Ларютиной, И.О. Нестерова, А.В. Перова, А.И. Погорлецкого, Л.В.

Полежаровой, В.М. Пушкаревой, С.Ф. Сутырина, В.А. Таран, А.А.

Шакирьянова, А.А. Шахмаметьева и др. Исследованию основ двойного

налогообложения и вопросов международного налогового права уделено  
внимание в зарубежных изданиях таких ученых, как: Ж-П. Боден, С.  
Бланкарт, Р.Гриффит, В. Джансен, М. Девирье, Р. Дернберг, К. Джордан, К.  
Дэйвис, М. Заглер, П.Жюийар, Д.Карро, М.Кин, К.Коттке, А Клемм,

А.Лаймер, М.Лейбрехт, Дж. Маджнони, А. Миллер, Л. Оутс, М. Портер, С.А-Й. Рьювен, Г.Райнер, Т.Риксен, В. Саммерс, Д.Хассендин, Х.Хамакерс, Р. Хуммель, Л. Эбрил. Значительное количество публикаций западных специалистов (Э. Форта, А. Раста, M. Руиса, Дж. Шварца, А. Смита, В. Танзи, Дж.М. Вебера и др.) посвящено вопросам международного сотрудничества налоговых органов и так называемого «налогового администрирования», в том числе обмену информацией.

**Нормативную основу диссертационного исследования** составили двусторонние межгосударственные соглашения об избежании двойного налогообложения и иные международные договоры и протоколы к ним, содержащие положения по вопросам налогообложения; документы ОЭСР, ООН, СЭВ, ЕС, СНГ, ЕАЭС, в том числе типовые конвенции ОЭСР, ООН и официальные комментарии к ним; нормативно-правовые акты Российской Федерации и США, законодательные акты других стран, материалы судебной практики России, иностранных государств и международных судебных учреждений.

**Методологическая основа диссертационного исследования.**

При проведении исследования применялись общие методы научного познания: анализ, синтез, дедукция, индукция, метод материалистической диалектики, системный подход, а также формально-юридический, сравнительно-правовой методы как специальные методы исследования. Историко-ретроспективный анализ и лингвистические средства исследования обеспечили выявление адекватности научным разработкам применяемой в области избежания двойного налогообложения терминологии. Сравнительно-правовой анализ актов международного регулирования и национального

законодательства различных стран заложен в фундамент изучения

особенностей норм, регламентирующих избежание двойного

налогообложения. Методологической основой для уточнения содержания ключевых научных понятий и их определений, используемых в избежании двойного налогообложения, послужили законы формальной логики.

**Научная новизна диссертационного исследования.** Международно-правовое сотрудничество государств по вопросам регулирования избежания двойного налогообложения впервые исследуется в диссертации как система, включающая в себя конвенционный и институционный механизмы, причем всесторонний анализ указанной сферы проводится с позиций науки международного экономического права. Нормативная и институционная основы такого сотрудничества рассматриваются с учетом взаимосвязи и взаимодействия составляющих их элементов.

Новым является исследование понятий «двойного налогообложения», «международного двойного налогообложения» на базе международно-правового подхода к имеющейся терминологии. В работе дана критическая оценка существующих в науке и нормативной практике концепций двойного налогообложения, форм его проявления и признаков, с точки зрения международного права вообще и места двойного налогообложения в международном экономическом праве.

В работе выделяется круг основных особенностей содержания  
международно-правового регулирования избежания двойного

налогообложения. В ходе исследования темы выявляются критерии международно-правового понятия «избежание двойного налогообложения» в рамках подходов, свойственных науке международного экономического права, а также очерчиваются тенденции развития национального законодательства различных государств в вопросах избежания двойного налогообложения, к которым, прежде всего относятся гармонизация и унификация национально-правовых норм.

При анализе применения в современных экономических реалиях

существующих соглашений об избежании двойного налогообложения

краеугольной является необходимость соотнесения их с нормами типовых конвенций ООН, ОЭСР, моделей, принятых в некоторых интеграционных объединениях, а также США, Российской Федерации и ряде других стран, как воспринявших вышеуказанные модели в своих международных связях с иностранными государствами, так и демонстрирующих отход от них.

Одним из основополагающих для анализа в диссертационной работе стал вопрос об определении места норм, регулирующих избежание двойного налогообложения, в системе предписаний международного экономического права на основе выработки критериев для образования отдельных нормативных подразделений в рамках этой отрасли в качестве ее подотраслей и институтов. В результате анализа теоретических и прикладных разработок в указанной области науки была обоснована позиция относительно возможности выделения предписаний по регулированию избежания двойного налогообложения в отдельную нормативную структуру – субинститут международного экономического права.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

1. Сопоставление существующих в международно-правовой науке  
взглядов на этапы становления международного экономического права с  
анализом его источников как позитивного права позволяет прийти к выводу,  
что правовое регулирование избежания двойного налогообложения и  
становление международного экономического права в качестве отрасли  
международного права происходили в непосредственной взаимосвязи друг с  
другом. Более того, – именно нормы соглашений об избежании двойного  
налогообложения составили стержень международного экономического  
права на определенном этапе его развития, так что правовое регулирование  
налогового сотрудничества государств хронологически совпадает с  
периодом, современным формированию самого международного  
экономического права.

2. В доктрине международного экономического права наблюдаются

различные подходы к понятию «двойное налогообложение» и его

регламентации. С учетом имеющегося нормативного материала и  
содержания научных разработок представляется оправданным следующее  
определение для обозначения двойного (многократного) налогообложения с  
точки зрения науки международного экономического права: это взимание с  
одного и того же налогоплательщика в результате осуществления им  
международной экономической деятельности сопоставимых налогов в двух и  
более государствах в отношении одного и того же объекта за один и тот же  
период времени, которое возникает вследствие несовпадения подходов и  
принципов регулирования, особенностей норм и структур налоговых систем,  
а также правопорядков в целом двух и более стран. Такое определение  
конкретизирует, во-первых, причины, порождающие данное явление, во-  
вторых, отражает наличие различных стадий его развития, а, в-третьих,  
указывает на векторы решения проблемы двойного налогообложения,  
избираемого государствами, в том числе с помощью сближения и/или  
унификации норм национального права посредством заключения

международных договоров об избежании двойного налогообложения.

3. По результатам проведенного юридического и лингвистического исследования терминологических аспектов понятия «международное двойное (многократное) налогообложение» и обобщения имеющихся в науке мнений обоснована позиция, которая отрицает оправданность использования термина «международное двойное налогообложение» как противоречащего существу предмета и могущего ввести в заблуждение, относительно того, имеются ли в международной сфере особые органы, инструменты и процедуры налогообложения, обеспечивающие «повторное» и/или большее взимание налогов, чего в действительности, разумеется, нет. Хотя материальной основой феномена двойного налогообложения, несомненно, являются международная экономическая деятельность субъектов права и действие других факторов, связанных с наличием множества правовых систем в мире, двойное налогообложение присуще не международной, а

внутригосударственной сфере.

4. Анализ регламентации налоговых отношений в международном

экономическом праве свидетельствует о полном соответствии источников,

составляющих международно-правовое регулирование избежания двойного

налогообложения, существующим в теории международного права

критериям источников права. Международные договоры об избежании

двойного налогообложения, являясь принципиальным источником,

регулирующим межгосударственные отношения в области налогообложения,

входят неотъемлемой составляющей в общую систему договорных

источников международного экономического права. При этом

международные многосторонние и двусторонние соглашения об избежании

двойного налогообложения в большей мере приемлемы как форма

выражения вовне норм, заключаемых для целей избежания двойного

налогообложения, которое возникает в результате осуществления

международной экономической деятельности. В то же время полное

отрицание международно-правового обычая, а также актов международных

организаций было бы ошибочным, ввиду косвенного (опосредствованного)

их применения в рассматриваемой области.

5. Принципы международного экономического права как категория

отраслевых (специальных) принципов сформированы на основе

общепризнанных принципов и норм международного публичного права,

которыми обязаны руководствоваться субъекты международных

экономических отношений. При рассмотрении принципов, положенных в

основу регулирования избежания двойного налогообложения, важно

подчеркнуть специфическую их особенность, заключающуюся в следующем:

с одной стороны, они вмещают в себя сущностные признаки принципов

международного экономического права как руководящих норм,

действующих в межгосударственном сотрудничестве, а, с другой, – учитывая

предмет правового регулирования (налоговую сферу), отражают общие

характерные черты, свойственные национально-правовым системам

налогового права различных государств. В известной степени это указывает

не только на их принадлежность международному праву в качестве неотъемлемой составляющей системы общих и отраслевых его принципов, но и на особое их место в рамках МЭП, обусловленное упомянутой спецификой.

6. Специфика норм, регулирующих двойное налогообложение,  
которые сформулированы в международных договорах, проявляется в их  
содержании, характере устанавливаемых предписаний, а также в способах  
защиты прав участников правоотношений. Отличительными чертами  
указанных норм выступает высокий уровень использования сравнительно-  
правовых приемов формулировании предписаний, что обусловлено  
объективностью стоящих целей – адаптировать соглашение к задачам  
разграничения налоговых правовых систем и юрисдикций по крайней мере  
двух (в многосторонних соглашениях – большего числа) государств.  
Закономерно, что юридическое содержание положений международных  
соглашений об избежании двойного налогообложения оперирует  
результатами сопоставления правил национального законодательства  
участвующих в договоре сторон. При этом совокупность рассматриваемых  
правовых норм обладает системностью, общим объектом регулирования,  
собственным кругом субъектов и форм реализации.

7. Функциональной особенностью нормы права как элемента

системы права является регулирование конкретного общественного

отношения, а функциональной особенностью соответствующего

объединения правовых норм (подотрасли, института) –

регулирование определенного вида/подвида общественных отношений.

При этом, выступая неотъемлемой частью международного экономического

права, регулирующего в целом международные экономические отношения,

разнообразные нормы по избежанию двойного налогообложения в результате

достижения адекватного согласия государств друг с другом предназначены

для упорядочения межгосударственных отношений в части разграничения

налоговой юрисдикции и компетенции (установления круга полномочий)

договаривающихся сторон. Данные нормы действуют в совокупности и сочетании друг с другом, образуя соответствующую подсистему – субинститут – в рамках международного экономического права. В этом заключается их функциональная особенность как группы норм, имеющих в качестве своего предмета специфическую разновидность общественных отношений (избежание двойного налогообложения).

8. Для определения места норм, регулирующих избежание двойного налогообложения в системе международного экономического права, важно наличие ряда признаков, которые и обусловливают выделение норм в субинститут: собственный объект регулирования – особая разновидность общественных отношений; обширный нормативный массив – специальные юридические предписания, закрепленные в договорах об избежании двойного налогообложения (и/или уклонения от уплаты налогов), которые характеризуется единством функциональных особенностей; специальные приемы и/или средства, свойственные данной сфере регулирования международного сотрудничества; адекватные формы выражения вовне (источники в формально-юридическом смысле), включающие в себя закрепление как отраслевых принципов международного экономического права, так и конкретных принципов регулирования, свойственных именно избежанию двойного налогообложения, которые в свою очередь базируются на основных (общепризнанных) принципах и нормах международного права; располагает собственной внутренней структурой и иерархией норм. С учетом этого субинститут избежания двойного налогообложения выступает неотъемлемой частью института международного налогового права, включаемого в международное финансовое право как подотрасль международного экономического права.

**Научная и практическая значимость исследования.** Результаты и

выводы исследования могут быть применены при проведении дальнейших

научных исследований правового регулирования международного

сотрудничества в налоговой сфере и иных связанных с этим аспектов

международного экономического права.

Практическая значимость состоит в том, что результаты исследования  
могут быть положены в основу предложений российским компетентным  
органам по совершенствованию разработки политико-правовых концепций  
международного сотрудничества в области избежания двойного

налогообложения.

Настоящее исследование может быть использовано при преподавании  
учебных дисциплин "Международное право" и "Международное

экономическое право», «Международное налоговое право", при подготовке учебных пособий для студентов бакалавриата и магистратуры юридических факультетов и вузов, а также в системе функционирования и повышения квалификации работников государственной службы сферы налогообложения.

**Апробация результатов исследования**

Диссертация выполнена на кафедре международного права

Московского государственного юридического университета имени

О.Е.Кутафина (МГЮА). Выводы и практические предложения,

содержащиеся в ней, были предметом рассмотрения в порядке научного обсуждения на заседаниях кафедры, а также апробированы при проведения практических и консультационных занятий со студентами по дисциплине международного экономического права в ходе учебного процесса. Материалы диссертационного исследования опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ

**Структура диссертации** обусловлена ее целями и задачами и состоит из введения, трех глав, включающих 8 параграфов, заключения и списка использованных источников.