

Место норм, регулирующих налогообложение иностранных организаций, не ведущих деятельность в Российской Федерации, в системе финансового права

Аннотация. Российское законодательство устанавливает специальный порядок налогообложения иностранных организаций, которые не осуществляют деятельность на территории РФ, но получают доходы от российских источников. При выплате дохода в адрес иностранных организаций у российских организаций может возникнуть обязанность уплаты как налога на прибыль, так и НДС. Регулирование порядка налогообложения доходов иностранных организаций от российских источников носит комплексный характер и охватывает нормы, содержащиеся как в национальном законодательстве, так и в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения. Несмотря на то что отдельным аспектам взимания налогов с иностранных организаций посвящено значительное количество работ ученых и практиков, в настоящий момент недостаточно внимания уделяется природе и месту норм, устанавливающих режим налогообложения иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ. В то же время непонимание природы и места данных норм в системе налогового права РФ может привести к неверному правоприменению при налогообложении доходов иностранных организаций от российских источников. Автор проводит анализ применимого законодательства и позиций ученых по этому вопросу, на основе чего формирует вывод о составе и месте упомянутых норм в системе налогового права РФ.

Ключевые слова: налоги; налогообложение; налоговое право; налоговое законодательство; международное налоговое право; налогообложение иностранных организаций; налогообложение у источника; налоговый суверенитет; иностранные организации; налоговый контроль.

Для цитирования: Сергеев С. В. Место норм, регулирующих налогообложение иностранных организаций, не ведущих деятельность в Российской Федерации, в системе финансового права // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 2. — С. 54—62. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.111.2.054-062.

© Сергеев С. В., 2020

* Сергеев Сергей Витальевич, аспирант кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
Садовая-Кудринская ул., д. 9, г. Москва, Россия, 125993
sergserg0210@gmail.com

The Place of Norms Regulating Taxation of Foreign Organizations not Operating in the Russian Federation in the System of Financial Law

Sergey V. Sergeev, Postgraduate Student, Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9, Moscow, Russia, 125993
sergserg0210@gmail.com

Abstract. Russian legislation establishes a special procedure for taxation of foreign organizations that do not operate in the territory of the Russian Federation, but receive income from Russian sources. When paying income to foreign organizations, Russian organizations may be obligated to pay both an income tax and VAT. The regulation of a taxation procedure applied to foreign organizations paying taxes from Russian sources is complex and covers the norms contained both in national legislation and in international agreements devoted to avoidance of double taxation. Despite the fact that a considerable number of works written by scholars and practitioners are devoted to certain aspects of taxation of foreign organizations, at present insufficient attention is paid to the nature and place of norms establishing the taxation regime for foreign organizations not operating in the Russian Federation. At the same time, a misunderstanding regarding the nature and place of the norms under consideration in the system of Tax Law of the Russian Federation can lead to incorrect law enforcement in the field of taxation of foreign organizations' income that they receive from Russian sources. The author has analyzed the applicable legislation and viewpoints of scientists on this issue, and on their basis he has made a conclusion about the composition and place of the abovementioned norms in the system of Tax Law of the Russian Federation.

Keywords: taxes; taxation; tax law; tax legislation; international tax law; taxation of foreign organizations; taxation at source; tax sovereignty; foreign organizations; tax control.

Cite as: Sergeev SV. Mesto norm, reguliruyushchikh nalogooblozhenie inostrannykh organizatsiy, ne vedushchikh deyatel'nost v Rossiyskoy Federatsii, v sisteme finansovogo prava [The Place of Norms Regulating Taxation of Foreign Organizations not Operating in the Russian Federation]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(2):54—62. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.111.2.054-062. (In Russ., abstract in Eng.).

Активное развитие экономических отношений открывает организациям возможность осуществлять предпринимательскую деятельность по всему миру. Так, иностранные организации могут получать доходы от российских источников без непосредственного ведения коммерческой деятельности на территории РФ. По этой причине российское законодательство устанавливает особенности взимания налога на прибыль и НДС с иностранных организаций, не только ведущих деятельность в РФ, но и получающих доходы от источников в РФ, в частности, плату за некоторые виды услуг (например, мар-

кетинговые и консультационные услуги), проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Принимая во внимание, что нормы, регулирующие налогообложение иностранных организаций, начали активно развиваться только после распада СССР, научные работы по данной проблематике появились относительно недавно. В настоящее время существует значительное количество диссертаций, статей и иных научных работ, посвященных отдельным практическим аспектам налогообложения иностранных организаций при получении различных видов дохода от российских организаций¹.

¹ См., например: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43—57; Мачехин В. А. Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. 2011. № 7. С. 17—25; Шахматев А. А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011.

В то же время в научной литературе практически не уделяется внимание таким основополагающим вопросам, как состав и место норм, закрепляющих режим налогообложения иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ. В связи с этим целью настоящей статьи является формулирование выводов касательно состава и места данных норм в системе российского налогового права.

Общий порядок налогообложения иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ

Определение места норм, регулирующих налогообложение иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ, не представляется возможным без понимания содержания данных норм. По этой причине ниже мы рассматриваем общий порядок взимания налога на прибыль и НДС с иностранных организаций при получении ими доходов от российских источников.

Взимание налога на прибыль при получении иностранными организациями доходов от источников в РФ

Порядок взимания налога на прибыль с доходов иностранной организации определяется наличием/отсутствием постоянного представительства такой организации на территории РФ. Согласно п. 2 ст. 306 НК РФ, под постоянным представительством иностранной организации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое регулярно ведется коммерческая деятельность на территории РФ. В соответствии с п. 3 ст. 306 НК РФ постоянное представительство создается с момента начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности иностранной организацией. При наличии постоянного представительства иностранная организация рассматривается как самостоятельный налогоплательщик, обязанный уплачивать налог на прибыль в РФ по аналогии с российскими организациями согласно ст. 307 НК РФ.

Если деятельность иностранной организации не приводит к созданию постоянного представи-

тельства, обязанность по исчислению и уплате налога исполняет российская организация — налоговый агент.

Согласно п. 1 ст. 309 НК РФ, следующие доходы иностранных организаций, деятельность которых не приводит к созданию постоянного представительства, подлежат обложению налогом у источника в РФ:

- дивиденды;
- проценты;
- доходы от использования объектов интеллектуальной собственности;
- распределение прибыли или имущества;
- доходы от международных перевозок;
- доходы от аренды или субаренды имущества, используемого в РФ;
- доходы от реализации российского недвижимого имущества;
- доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50 % активов которых прямо/косвенно состоит из недвижимого имущества, расположенного в РФ;
- штрафы и пени.

Российское законодательство также закрепляет перечень доходов иностранных организаций, которые не подлежат обложению налогом у источника, если у таких иностранных организаций отсутствует постоянное представительство в РФ. К таким доходам относятся доходы от продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг российским организациям, если деятельность иностранной организации не приводит к образованию постоянного представительства (п. 2 ст. 309 НК РФ).

По общему правилу, закрепленному в п. 1 ст. 284 НК РФ, доходы иностранных организаций облагаются налогом у источника по ставке 20 %, за некоторыми исключениями (например, дивиденды, выплачиваемые иностранным организациям, подлежат обложению по ставке 15 %). Вышеупомянутые положения российского законодательства отражают концепцию налогообложения у источника, которая позволяет государству взимать налог с дохода, полученного нерезидентами на его территории.

В то же время налог у источника, взимаемый с отдельных доходов иностранных организаций при отсутствии постоянного представительства,

может быть снижен на основании действующих соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН). Например, согласно п. 1 ст. 11 и ст. 12 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», доходы австрийских резидентов в виде процентов и роялти не подлежат налогообложению в РФ.

Налоговые льготы по СИДН распространяются только на организации, являющиеся налоговыми резидентами стран, с которыми РФ заключила СИДН. Если иностранная организация будет признана российским налоговым резидентом, например в силу наличия места управления в РФ согласно пп. 3 п. 1 ст. 246.2 НК РФ, применимы стандартные налоговые ставки, установленные российским законодательством.

Кроме того, российское законодательство закрепляет ряд правовых механизмов, направленных на противодействие неправомерному применению налоговых льгот по СИДН, в частности концепцию фактического получателя дохода, правила недостаточной капитализации, правила трансфертного ценообразования и пределы осуществления прав налогоплательщиками.

Взимание НДС при получении иностранными организациями доходов от источников в РФ

Обязанность самостоятельно уплачивать НДС при оказании услуг / выполнении работ в адрес российских организаций появляется у иностранной организации после постановки на налоговый учет в РФ. Иностранная организация обязана осуществить постановку на налоговый учет, если продолжительность ее деятельности в РФ превышает 30 календарных дней (п. 4 ст. 83 НК РФ).

Если иностранная организация, оказывающая услуги российским заказчикам, не состоит на налоговом учете в РФ, основополагающим является вопрос определения места реализации таких услуг. Согласно общему правилу, закрепленному в пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, территория РФ признается местом реализации работ и услуг, если исполнитель осуществляет

деятельность на территории РФ. Из общего права касательно определения места реализации работ и услуг существует ряд исключений. Например, местом реализации консультационных, юридических, бухгалтерских и инжиниринговых услуг, а также услуг по обработке данных является место нахождения их покупателя. Соответственно, реализация таких услуг российским заказчиком подлежит обложению НДС, который должен уплачиваться заказчиками в качестве налоговых агентов в силу ст. 161 НК РФ. Учитывая, что недобросовестные налогоплательщики могут подменять одни услуги другими, неверно квалифицировать оказываемые услуги в целях избежания уплаты НДС, российское законодательство предусматривает возможность переквалификации оказываемых услуг налоговыми органами с последующим взысканием налоговых недоимок, пеней и штрафов при доказанности факта искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (ст. 54.1 НК РФ).

Отдельные нормы установлены для электронных услуг, к которым, согласно п. 1 ст. 174.2 НК РФ, относятся предоставление программного обеспечения, хостинг, обработка данных, рекламные услуги в сети Интернет и др. При оказании таких услуг российским покупателям у иностранных организаций возникает обязанность встать на налоговый учет в РФ и самостоятельно уплачивать НДС. Российские заказчики в данном случае освобождены от исполнения обязанностей налогового агента по НДС.

В настоящее время у РФ отсутствуют двусторонние международные соглашения, целью которых является избежание обложения косвенными налогами при получении иностранными организациями доходов из РФ. Единообразные правила взимания косвенных налогов могут устанавливаться на уровне объединений государств. Например, Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе²) устанавливает единые правила взима-

² Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 16.01.2015.

ния НДС при осуществлении трансграничных операций в рамках Евразийского экономического союза. Таким образом, двойное обложение косвенными налогами потенциально может возникнуть, если иностранные организации являются налогоплательщиками в государствах, законодательства которых устанавливают различные правила взимания НДС при осуществлении трансграничных операций.

Как отмечают некоторые авторы, механизм налогообложения иностранных организаций в целом соответствует международной практике³.

Место норм, регулирующих налогообложение иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ

Ознакомившись с общим порядком взимания налогов с иностранных организаций при получении ими доходов от российских источников, сделаем вывод о месте данных правовых норм в системе налогового права РФ.

В научной литературе нельзя найти однозначный ответ на данный вопрос. С одной стороны, нормы, регулирующие взимание налогов с иностранных организаций при получении доходов от российских источников, возможно отнести к институту обязанности налоговых агентов, выделяемому в работах отдельных ученых⁴. В то же время необходимо принимать во внимание, что отношения, складывающиеся при выплате доходов в адрес иностранных организаций, отличаются от отношений, возникающих

при выплате доходов российским организациям. Так, первые:

- содержат иностранный элемент в виде получателя доходов от российских источников;
- урегулированы как в российском праве, так и в СИДН.

Принимая во внимание, что налогообложение доходов иностранных организаций от российских источников регулируется как в российском законодательстве, так и в СИДН, отсутствует ясность, относятся ли данные нормы к системе налогового права РФ или же к системе международного налогового права. Разрешить данную неясность невозможно без понимания понятия международного налогового права. Как справедливо отмечено В. А. Гидиримом, в настоящее время отсутствует единство мнений не только касательно содержания международного налогового права, но и касательно его существования⁵. Так, Р. А. Шепенко полагает, что нельзя говорить о существовании отдельной отрасли или подотрасли международного налогового права. В своей работе он использует понятие «международные налоговые правила»⁶.

В научной литературе выражена позиция, что международное налоговое право сводится к положениям внутреннего законодательства отдельной страны, которое регулирует общественные отношения: а) основанные на власти и подчинении и б) отягощенные иностранным элементом⁷.

Противоположная точка зрения предполагает рассмотрение международного налогового права исключительно как некоей совокупности норм и принципов международного публичного права⁸. Такой подход находит отражение

³ Смородина Е. А. Особенности налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации // Journal of new economy. 2013. № 6 (50). С. 39—45.

⁴ Бондарь Н. С., Крохина Ю. А., Кучеров И. И. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2008. С. 242.

⁵ Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М. : Шаповалов, Петров, 2017. С. 54—64.

⁶ Шепенко Р. А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила» : учеб. пособие. М. : Изд-во МГИМО, 2011. С. 107—108.

⁷ Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М. : Финансы; Юнити, 1998. С. 47.

⁸ Богуславский М. М. Международное экономическое право. М. : Международные отношения, 1986. С. 44.

в трудах и российских, и зарубежных ученых. Так, И. И. Кучеров выразил мнение, что международное налоговое право состоит из норм, установленных на межгосударственном уровне. Ученый считает, что национальные нормы прилегают к международному налоговому праву, но не включаются в него, поскольку государства вправе изменять свое законодательство в одностороннем порядке⁹. Похожую точку зрения разделяет Е. С. Меркулов, считающий, что нормы национального законодательства направлены на урегулирование отношений государства с налогоплательщиками и не входят в международное право¹⁰.

А. А. Копина считает, что международное налоговое право представляет собой институт в рамках международного финансового права, который направлен на сближение налоговых систем государств и обеспечивает функционирование международного экономического порядка¹¹. В то же время в международное налоговое право не входят нормы, регулирующие отношения по взиманию налогов, которые регулируются национальным законодательством конкретного государства.

Большее распространение получила позиция, согласно которой международное налоговое право представляет собой комплексную отрасль, состоящую как из норм национального, так и международного публичного права.

А. А. Шахматьев полагает, что международное налоговое право является полисистемным образованием, включающим как международные, так и национальные нормы права. Международные и внутригосударственные нормы, входящие в данную систему, одновременно

являются частями (элементами) различных систем. Это означает, что не происходит превращения норм международного налогового права в нормы национального права и наоборот¹². Иными словами, по мнению А. А. Шахматьева, для целостного охвата явления международного налогового права нельзя противопоставлять и изолировать:

- национальное право, устанавливающее регулирование отношений, отягощенных иностранным элементом;
- международное публичное право («международное право», «международное конвенционное налоговое право»), устанавливающее порядок взаимодействия государств по вопросам налогообложения¹³.

И. А. Ларютина понимает под международным налоговым правом образование, включающее международно-правовые нормы, модельные международные правовые нормы и нормы национального законодательства¹⁴. Согласно определению С. П. Полякова и В. В. Котляренко, международное налоговое право представляет собой комплексную отрасль, то есть совокупность норм, относящихся как к внутригосударственному, так и международному праву¹⁵.

По нашему мнению, наиболее предпочтительна точка зрения, в соответствии с которой международное налоговое право представляет собой подотрасль международного финансового права, охватывающую комплекс норм, которые относятся как к международному публичному, так и национальному праву отдельного государства. Таким образом, международное налоговое право включает в себя не только международные нормы, но и положения вну-

⁹ Кучеров И. И. Международное налоговое право : учебник для вузов. М. : ЮрИнфоР, 2007. С. 452.

¹⁰ Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика. 2004. № 4. С. 91—102.

¹¹ Копина А. А. Международное налоговое право // Налоги. 2016. № 4. С. 12—14.

¹² Шахматьев А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. 2006. № 3. С. 24—31.

¹³ Шахматьев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014. С. 173.

¹⁴ Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

¹⁵ Полякова С. П., Котляренко В. В. Понятие международного налогового права // Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : ФБК-Пресс, 2000.

тренного законодательства, регулирующие вопросы налогообложения доходов организаций. При таком понимании международного налогового права принимается во внимание характер общественных отношений, которые возникают при налогообложении иностранных лиц в РФ (данные отношения возникают между РФ, иностранной организацией, источником выплаты и государством иностранной организации).

Д. М. Винницкий при проведении анализа структуры международного налогового права выделяет институт трансграничного налогообложения прямыми налогами. Данный институт, в частности, включает в себя правила налогообложения дивидендов, процентов, лицензионных платежей, доходов от отчуждения имущества (прироста капитала)¹⁶.

Принимая во внимание, что с иностранных организаций при получении доходов от источников в РФ могут взиматься как прямой налог (налог на прибыль организаций), так и косвенный налог (НДС), возможно продолжить идею Д. М. Винницкого и говорить о выделении института трансграничного налогообложения косвенными налогами. Данный институт, по нашему мнению, состоит из норм, которые регулируют механизм уплаты косвенных налогов (НДС и акцизов) в рамках внешнеторговой деятельности.

Как институт трансграничного налогообложения прямыми налогами, так и институт трансграничного налогообложения косвенными налогами включают в себя нормы, не относящиеся к рассматриваемой тематике. Например, в институте трансграничного налогообложения прямыми налогами присутствуют нормы, которые регулируют формирование налоговой базы иностранной организации при наличии постоянного представительства (в частности, порядок признания расходов постоянного представительства,

а также порядок отнесения доходов к постоянному представительству). Институт трансграничного налогообложения косвенными налогами включает в себя нормы, регулирующие вопросы взимания НДС и акцизов при импорте товаров в РФ, а также нормы, устанавливающие порядок уплаты НДС иностранными организациями после постановки их на учет в РФ.

Поскольку исследуемые нормы образуют только часть норм институтов трансграничного налогообложения прямыми налогами и косвенными налогами, мы полагаем, что нормы, регулирующие налогообложение иностранных организаций при получении доходов от российских источников, целесообразно объединить в отдельный субинститут (подынститут).

Обратимся к определению понятия и признакам субинститута права. Согласно позиции С. С. Алексеева, отдельное звено в системе права может быть выделено только при наличии особого вида общественных отношений, требующих упорядочивания при помощи специального метода и механизма. Особенности предмета регулирования могут выражаться в условиях возникновения и функционирования отношений и характере поведения субъектов, объектах правоотношения и т.д.¹⁷

По мнению И. В. Орехова и Е. А. Киримовой, субинститут права является выраженной совокупностью правовых норм в правовом институте, направленной на регулирование видовых общественных отношений¹⁸. На основании этого понятия выделены отличительные признаки субинститута права¹⁹:

- взаимосвязь с элементами системы права;
- обособленность, то есть возможность отделения других элементов;
- наличие специфики регулируемых отношений;

¹⁶ Винницкий Д. В. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата. М. : Юрайт, 2016. С. 296—297.

¹⁷ Алексеев С. С. Структура советского права // Собр. соч. : в 10 т. М. : Статут, 2010. Т. 2 : Специальные вопросы правоведения. С. 45.

¹⁸ Орехов И. В. Проблемы классификации субинститутов права // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2016. № 1 ; Киримова Е. А. Правовой институт : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 86.

¹⁹ Орехов И. В. Понятие и признаки субинститута права: настоящее и будущее // Вестник ОмГУ. Серия : Право. 2016. № 3 (48).

- функционирование в рамках определенного правового института;
- расширенное регулирования правоотношений.

При выделении субинститута используются такие критерии, как предмет и метод регулирования, внешнее закрепление, характер состава регулируемых отношений функциональная направленность субинститута²⁰. По нашему мнению, субинститут налогообложения иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ, удовлетворяет данным критериям.

На основании проведенного анализа мы полагаем, что данный субинститут должен включать следующие нормы институтов обложения прямыми и косвенными налогами:

- нормы национального налогового права, устанавливающие, в каких случаях с иностранных организаций при получении доходов от источников в РФ взимается налог на прибыль и НДС. Кроме того, к этой части относятся также нормы, направленные на противодействие злоупотреблениям при выплатах доходов иностранным организациям;
- нормы СИДН, предусматривающие льготы при выплате доходов в адрес иностранным организациям, являющимися резидентами государств, заключивших СИДН с РФ, а также ограничения для их применения.

Выделение отдельного субинститута налогообложения иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ, при получении доходов от российских источников обусловлено тем, что данные нормы играют важную роль, устанавливая механизм и ограничения налогообложения РФ как государством-источником иностранных лиц, которые не ведут деятельность на его территории. Это означает, что данный субинститут закрепляет разграничения налоговых юрисдикций РФ и государств инкорпорации (резидентства) иностранных организаций. Выделенный субинститут представляет ценность с общетеоретической точки зрения также и потому, что имеет признаки отдельного элемента в системе права и позволяет сформировать понимание системы норм, устанавливающих налогообложение иностранных организаций в РФ. В свою очередь, понимание данной системы, по нашему мнению, будет способствовать эффективному правоприменению и правильному определению налоговых последствий для иностранных организаций, не ведущих деятельность в РФ.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Богуславский М. М. Международное экономическое право. — М. : Международные отношения, 1986. — 304 с.
2. Бондарь Н. С., Крохина Ю. А., Кучеров И. И. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2008. — 528 с.
3. Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. — 2014. — № 8. — С. 43—57.
4. Винницкий Д. В. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата. — М. : Юрайт, 2016. — 360 с.
5. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. — М. : Шаповалов, Петров, 2017. — 1088 с.
6. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. — М. : Финансы; Юнити, 1998. — 384 с.
7. Копина А. А. Международное налоговое право // Налоги. — 2016. — № 4. — С. 12—14.
8. Кучеров И. И. Международное налоговое право : учебник для вузов. — М. : ЮрИнфоР, 2007. — 452 с.
9. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном праве : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2002.

²⁰ Орехов И. В. Проблемы классификации субинститутов права.

10. Мачехин В. А. Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. — 2011. — № 7. — С. 17—25.
11. Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика. — 2004. — № 4. — С. 91—102.
12. Полякова С. П., Котляренко В. В. Понятие международного налогового права // Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : ФБК-Пресс, 2000. — 608 с.
13. Смородина Е. А. Особенности налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации // Journal of new economy. — 2013. — № 6 (50). — С. 39—45.
14. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. — М. : Международные отношения, 2014. — 824 с.
15. Шахмаметьев А. А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2011.
16. Шепенко Р. А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила» : учеб. пособие. — М. : Изд-во МГИМО, 2011. — 120 с.

Материал поступил в редакцию 10 декабря 2019 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Boguslavskij M. M. Mezhdunarodnoe ekonomicheskoe pravo. — M. : Mezhdunarodnye otnosheniya, 1986. — 304 s.
2. Bondar' N. S., Krohina Yu. A., Kucherov I. I. Nalogovoe pravo Rossii : uchebnyk / otv. red. Yu. A. Krohina. — M., 2008. — 528 s.
3. Bruk V. Ya. Perspektivy kodifikatsii koncepcii beneficiarnogo sobstvennika v rossijskom nalogovom zakonodatel'stve // Zakon. — 2014. — № 8. — S. 43—57.
4. Vinnickij D. V. Nalogovoe pravo : uchebnyk dlya akademicheskogo bakalavriata. — M. : Yurajt, 2016. — 360 s.
5. Gidirim V. A. Osnovy mezhdunarodnogo korporativnogo nalogoblozheniya. — M. : Shapovalov, Petrov, 2017. — 1088 s.
6. Kashin V. A. Nalogovye soglasheniya Rossii. Mezhdunarodnoe nalogovoe planirovanie dlya predpriyatij. — M. : Finansy; Yuniti, 1998. — 384 s.
7. Kopina A. A. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo // Nalogi. — 2016. — № 4. — S. 12—14.
8. Kucherov I. I. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo : uchebnyk dlya vuzov. — M. : YurInfoR, 2007. — 452 s.
9. Laryutina I. A. Izbezhaniye dvojnogo nalogoblozheniya i uklozenie ot uplaty nalogov v mezhdunarodnom prave : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2002.
10. Machekhin V. A. Problemy primeneniya i tolkovaniya nalogovykh dogovorov RF v celyah nalogovogo planirovaniya // Yurist. — 2011. — № 7. — S. 17—25.
11. Merkulov E. S. Ponyatie i predmet mezhdunarodnogo nalogovogo prava: spornye voprosy // Pravo i politika. — 2004. — № 4. — S. 91—102.
12. Polyakova S. P., Kotlyarenko V. V. Ponyatie mezhdunarodnogo nalogovogo prava // Nalogovoe pravo : uchebnoe posobie / pod red. S. G. Pepelyaeva. — M. : FBK-Press, 2000. — 608 s.
13. Smorodina E. A. Osobennosti nalogoblozheniya inostrannykh organizacij v Rossijskoj Federacii // Journal of new economy. — 2013. — № 6 (50). — С. 39—45
14. Shahmamet'ev A. A. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo. — M. : Mezhdunarodnye otnosheniya, 2014. — 824 s.
15. Shahmamet'ev A. A. Pravovoj rezhim nalogoblozheniya nerezidentov v Rossijskoj Federacii : dis. ... d-ra yurid. nauk. — M., 2011.
16. Shepenko R. A. Konspekt lekciy po kursu «Mezhdunarodnye nalogovye pravila» : ucheb. posobie. — M. : Izd-vo MGIMO, 2011. — 120 s.