

Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ

Аннотация. Институт постоянного представительства используется в налоговом праве довольно давно. При этом в российской налоговой науке ученые редко обращаются к анализу указанной концепции, но непонимание сущности явления приводит к неверному применению (либо неприменению) на практике положений НК РФ о постоянном представительстве. Постоянное представительство является комплексным понятием налогового права. Основной целью этой концепции является установление такого режима налогообложения иностранной организации, при котором учитывались бы интересы и налогоплательщика, и государства — источника дохода, и государства резидентства этой организации. Институт постоянного представительства во многом схож с институтом налогового резидентства, так как характеризует налогоплательщика и отражает его связь с государством, которое имеет право взимать налог. В статье проведен анализ правовой природы постоянного представительства в сравнении со схожими концепциями налогового права.

Ключевые слова: налог, налогообложение, налоговое право, международное налоговое право, постоянное представительство, налоговый суверенитет, налоговое резидентство, налогообложение у источника, Налоговый кодекс РФ, соглашение об избежании двойного налогообложения, налогообложение иностранных организаций, предпринимательская деятельность иностранных организаций в РФ.

DOI: 10.17803/1994-1471.2016.73.12.065-072

В теории государства и права налоги называют в числе признаков государства наряду с суверенитетом, территорией и публичной властью¹.

Государство имеет право устанавливать и взимать на своей территории любые налоги — это одно из проявлений государственного

суверенитета, так называемый налоговый суверенитет². Также выражением налогового суверенитета является правило о том, что обязанность по уплате налога может быть установлена только внутренними законами государства, международные источники права не могут вмешиваться в регулирование этого вопроса.

¹ См., например: *Марченко М. Н.* Теория государства и права : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби; Проспект, 2004. С. 60 ; *Матузов Н. И., Малько А. В.* Теория государства и права : учебник. М. : Юристъ, 2001. С. 52.

² *Погорлецкий А. И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб. : Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. С. 1 ; *Полежарова Л. В.* Механизм устранения международного двойного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования : дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. С. 17.

© Яруллина Г. Р., 2016

* Яруллина Гузаль Рафаэлевна, аспирантка кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
guzalyarullina@yandex.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Так, например, соглашения об избежании двойного налогообложения разграничивают права двух договаривающихся государств по налогообложению определенных видов доходов, но никогда не устанавливают налоги самостоятельно³.

Обязанность уплачивать налоги закреплена в конституциях большинства государств и, как правило, носит всеобщий характер на территории государства, т.е. распространяется на всех лиц, которые каким-либо образом связаны с государством экономически (например, получают дохода от источника на территории государства) и (или) юридически (например, являются гражданами этого государства).

Для определения налоговой юрисдикции государства в науке налогового права принято выделять две концепции налогообложения: всемирное налогообложение (принцип резидентства) и налогообложение у источника (принцип источника)⁴. Концепция всемирного налогообложения предполагает право государства облагать налогами доходы резидента независимо от того, где или откуда такие доходы были получены. Концепция налогообложения у источника позволяет государству облагать налогом доход, заработанный (полученный) на его территории резидентами и нерезидентами. Государства свободны в выборе применяемой концепции — некоторые выбирают только одну из концепций, но большинство стран использует смешанный подход.

В российском налоговом праве используются обе концепции. Так, для целей налога на прибыль статус налогоплательщика закреплен за всеми российскими организациями (п. 1 ст. 246 Налогового кодекса РФ⁵). Также в 2014 г. НК РФ был дополнен концепцией налогового резидентства юридических лиц (ст. 246.2 НК РФ). Теперь для целей применения гл. 25 НК РФ к российским организациям приравниваются

иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ. В отношении этой группы лиц государство имеет право взимать налог со всей прибыли, полученной ими, независимо от места ее получения.

Налоговая юрисдикция государства также может распространяться на иностранные организации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. Государство получает право облагать налогом доходы иностранных организаций, полученные от источников в России. В этом правиле выражена концепция налога у источника.

Третьим случаем, когда государство получает право облагать налогом прибыль иностранной организации-нерезидента, является ведение такой иностранной организацией деятельности через постоянное представительство.

Связь иностранной организации с государством на основании ведения деятельности через постоянное представительство в нем является особенным случаем. На наш взгляд, эта ситуация не вписывается ни в концепцию налогообложения у источника, ни в концепцию резидентства.

Нужно отметить, что определение места и значения института постоянного представительства в налоговом праве является важным не только для теории налогового права, но и для правильного применения указанной концепции на практике, что, в свою очередь, непосредственно влияет на привлекательность российской юрисдикции как места ведения предпринимательской деятельности иностранных компаний.

Для определения того, какое место занимает в налоговом праве институт постоянного представительства, необходимо ответить на следующие вопросы: какие категории налогового права являются смежными с понятием постоянного представительства, какие функции

³ Reimer E., Urban N., Schmid S. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Walters Kluwer, 2010. P. 6.

⁴ Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Часть 2. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 186 ; Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология. М. : Магистр; Инфра-М, 2016. С. 34 ; Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. IBFD, 2011. P. 10.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

выполняет эта концепция, как она влияет на порядок налогообложения доходов иностранной организации.

В НК РФ понятию постоянного представительства посвящена ст. 306, где дается определение данного термина. При этом, как отмечают ученые, в законодательстве отсутствует полноценное определение термина, в НК РФ даются лишь критерии, при соответствии которыми деятельность иностранной организации на территории государства может приводить к созданию постоянного представительства⁶. Подход к определению постоянного представительства, содержащийся в ст. 306 НК РФ, соответствует международной практике — Модельной конвенции по налогу на доход и на капитал Организации экономического сотрудничества и развития⁷ (далее — Модельная конвенция ОЭСР)⁸ и международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным Российской Федерацией.

Понятие постоянного представительства упоминается в НК РФ в ст. 246, где перечислены налогоплательщики налога на прибыль, но ранее по тексту НК РФ ни в ст. 9 («Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах»), ни в ст. 11 («Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе») этот термин не встречается.

Из системного анализа ст. 9, 11, 246 и 306 НК РФ можно сделать однозначный вывод: постоянное представительство не является особым видом налогоплательщика или иным участником налоговых правоотношений. Как сформулировано в ст. 246 НК РФ, налогопла-

тельщиками налога на прибыль являются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Постоянное представительство образуется иностранной организацией, а не становится самостоятельным налогоплательщиком — обязанность уплачивать налог возникает у иностранной организации. Но эта концепция тесно связана со статусом налогоплательщика для иностранных организаций.

При определении природы постоянного представительства в заблуждение может ввести концепция «отдельного и независимого предприятия», которая применяется к постоянному представительству для определения налоговой базы⁹. Согласно п. 9 ст. 307 НК РФ, п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР для определения налоговой базы постоянного представительства необходимо проанализировать выполняемые им функции, используемые активы и принимаемые этим постоянным представительством экономические риски. Таким образом, для целей налогообложения иностранной организации, деятельность которой соответствует признакам, перечисленным в ст. 306 НК РФ, постоянное представительство рассматривается как обособленный субъект предпринимательской деятельности¹⁰.

Вместе с тем при анализе правовой природы постоянного представительства нужно учитывать следующее. Во-первых, правила определения налоговой базы постоянного представительства следует отграничивать от правил определения статуса постоянного пред-

⁶ Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология. С. 88.

⁷ Model convention with respect to taxes on income and on capital // URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения: 01.08.2016).

⁸ Как правило, ученые рассматривают Модельную конвенцию ОЭСР как основной документ по вопросам международного налогообложения. См., например: Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Академический правовой университет, 2002. С. 21 ; Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 4 ; Налоговое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачёвой, О. В. Болтиновой. М. : Проспект, 2013. С. 45.

⁹ Подробнее см.: Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 112; Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 139.

¹⁰ Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 464.

ставительства, так как эти положения образуют самостоятельный раздел налогообложения иностранных организаций. Можно сказать, что положения, касающиеся статуса постоянного представительства, отвечают на вопрос, обязана ли иностранная организация уплачивать налог, а правила определения налоговой базы постоянного представительства позволяют установить, как иностранная организация должна исполнять эту обязанность. Таким образом, каждая из указанных групп правил имеет самостоятельный предмет регулирования, что позволяет рассматривать их изолировано друг от друга.

Во-вторых, важно помнить, что для целей налогообложения постоянное представительство является фикцией¹¹. Понимание того, что постоянное представительство является фикцией, позволяет определить его правовую природу. Постоянное представительство не самостоятельный субъект налогового права (как, например, организации и физические лица), а особая характеристика субъекта налогового права, которая позволяет государству облагать налогом деятельность этого субъекта.

Из текста Налогового кодекса Российской Федерации (как и Модельной конвенции ОЭСР) сложно определить, какое место занимает категория постоянного представительства в налоговом праве и с какой целью используется. В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР¹² (далее — Комментарии ОЭСР) была сделана попытка прояснить этот вопрос — в п. 1 Комментариев ОЭСР к статье о постоянном представительстве указано, что основное назначение понятия постоянного представительства заключается в определении права одного государства облагать налогом прибыль предприятия другого государства.

В российском налоговом праве в ранее действовавших Методических рекомендациях о применении 25 главы НК РФ к иностранным организациям¹³ (далее — Методические рекомендации) было указано, что «термин «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации, с которым связывается возникновение обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации».

Приведенные разъяснения Комментариев ОЭСР и Методических рекомендаций отражают две стороны предназначения концепции постоянного представительства: с одной стороны, она расширяет налоговую юрисдикцию государства, где ведется деятельность иностранной организации-нерезидента, с другой — определяет налоговые обязанности этой иностранной организации.

Полежарова Л. В. также отмечает влияние института постоянного представительства на второе государство, резидентом которого является иностранная организация: «институт постоянного представительства обосновывает право государства-источника облагать налогами доходы иностранных организаций от непосредственной коммерческой деятельности на своей территории и одновременно ограничивает фискальные права государства резидентства»¹⁴.

При этом резидентство отражает более сильную связь организации с государством, чем постоянное представительство. Многие ученые отмечают схожесть этих институтов¹⁵. Как правило, налоговое резидентство устанавливается либо на основании факта регистрации/создания организации в соответствии с законода-

¹¹ Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве. С. 13 ; Викулов К. Е. Указ. соч. С. 28 ; Russo R. The Attribution of Profits to Permanent Establishments : The Taxation of Intra-company Dealings. IBFD, 2005. P. 17.

¹² Commentaries on the articles of the Model tax convention // URL: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата обращения: 1 августа 2016 г.).

¹³ Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Бухгалтерский учет. 2003. № 9 (отменен приказом ФНС России от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980@).

¹⁴ Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология. С. 48.

¹⁵ Викулов К. Е. Указ. соч. С. 3 ; Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 464.

тельством определенного государства, либо на основании места управления. В российском налоговом праве используются оба подхода: российские организации являются резидентами по месту регистрации, иностранные — в случае, если место управления ими находится в Российской Федерации.

Но постоянное представительство также имеет сходство с принципом налогообложения у источника — если иностранная организация имеет постоянное представительство, то государство получает право облагать налогом только часть прибыли, относящейся к этому постоянному представительству. Таким образом, налоговая юрисдикция государства ограничена той частью дохода/прибыли, которая связана с его территорией.

Наиболее точно сущность понятия «постоянное представительство» была определена учеными-экономистами. Так, по мнению Л. В. Полежаровой, данное понятие используется для характеристики степени присутствия иностранных организаций в государстве, налоговыми резидентами которого они не являются, но с территории которого извлекается доход посредством осуществления деятельности¹⁶. О. Ю. Коннов также указывает на использование постоянного представительства «для определения степени присутствия иностранного лица в стране ведения деятельности и, как следствие, его налогового статуса»¹⁷.

Именно определение налогового статуса иностранной компании является целью использования понятия постоянного представительства, так как наличие постоянного представительства влечет целый комплекс налогово-правовых последствий для иностранной организации. Причем такие последствия касаются не только налога на прибыль, но и в целом меняют положение отделения иностранной организации в России. Например, наличие постоянного представительства сказывается при определении места оказания услуг для целей налога на добавленную стоимость (ст. 148 НК РФ), а также в отношении порядка уплаты налога на имущество организаций (п. 3 и 4 ст. 374 НК РФ).

Правильное применение концепции постоянного представительства является важным и для иностранной организации, которая извлекает доход на территории другого государства, и для государства, на территории которого она действует. Важно также учитывать интерес другого государства, для которого иностранная организация является налоговым резидентом (в том числе в котором она инкорпорирована). Нельзя не согласиться с О. Ю. Конновым в том, что использование понятия постоянного представительства позволяет «установить сбалансированный режим налогообложения иностранных лиц», который учитывает интересы всех сторон подобных правоотношений при налогообложении деятельности иностранной организации¹⁸.

На наш взгляд, именно государство заинтересовано в существовании налаженного механизма применения понятия постоянного представительства к иностранным организациям, так как для государства налоговые платежи являются основным источником доходов бюджета. Использование концепции постоянного представительства позволяет распространить налоговую юрисдикцию государства на организации, не являющиеся налоговыми резидентами, но при этом осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории иностранного государства.

Существование постоянного представительства является исключением из общего правила, согласно которому одно государство не имеет права облагать налогом прибыль предприятия другого государства. Но в случае ведения предприятием деятельности через постоянное представительство первое государство получает право облагать налогом часть прибыли предприятия, которая относится к этому постоянному представительству. По сути, постоянное представительство является «пороговым значением», при достижении которого государство получает право распространить свою налоговую юрисдикцию на иностранную организацию, а иностранная организация становится обязанной уплачивать налоги и вести налоговый учет по правилам этого государства.

¹⁶ Полежарова Л. В. Механизм устранения международного двойного налогообложения ... С. 46.

¹⁷ Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве. С. 13.

¹⁸ Указ. соч. С. 13.

Как было сказано выше, согласно НК РФ обязанность по уплате налога на прибыль у иностранной организации может возникнуть в трех случаях:

- в случае их признания налоговыми резидентами РФ;
- при осуществлении деятельности через постоянное представительство;
- при получении доходов от источников в Российской Федерации.

Все три ситуации отражают такую экономическую связь иностранной организации с государством, которая является достаточной для взимания налога с доходов/прибыли такой организации. При этом если проанализировать критерии резидентства организации (ст. 246.2 НК РФ), можно сделать вывод, что налоговое резидентство организации отражает наиболее тесную связь организации с государством — в этом государстве должно осуществляться управление организацией либо она должна быть образована в соответствии с законодательством РФ. Третий случай — получение доходов от источников в Российской Федерации — не требует какого-либо присутствия организации на территории страны, иностранная организация выполняет пассивную роль, выступает получателем дохода. В этом случае для обложения дохода налогом достаточно лишь связи дохода (а не самой организации) с государством, т. е. экономическая связь иностранной организации с государством минимальна.

Случай осуществления предпринимательской деятельности через постоянное представительство по степени связанности иностранной организации с государством — источником дохода занимает промежуточное положение между резидентством и случаем получения дохода от источника. С одной стороны, ино-

странная организация не может быть признана резидентом, так как сохраняет место управления в другом государстве, но с другой — организация имеет прочную экономическую связь с другим государством, где ведет предпринимательскую деятельность, а не пассивно получает доходы от источника.

Проанализировав степень связанности иностранной организации и налоговые права государства в отношении ее доходов/прибыли, можно отметить следующую закономерность: чем сильнее связь иностранной организации с государством, тем больше налоговых прав имеет государство (см. таблицу).

Концепция постоянного представительства не является новой категорией для налогового права и занимает одно из центральных мест в системе институтов международного налогообложения. При этом определить ее правовую природу и место в системе налогового права без тщательного анализа невозможно.

Постоянное представительство — это комплексная категория налогового права, целью которой является установление справедливого порядка налогообложения деятельности иностранной организации на территории государства-источника. В системе элементов налога постоянное представительство имеет наиболее тесную связь с налогоплательщиком, так как является одним из условий, при котором иностранная организация становится обязанной уплатить налог. По этой причине концепция постоянного представительства довольно сходна с институтом налогового резидентства юридических лиц. Постоянное представительство отражает такую степень связи иностранной организации с государством — источником дохода, при которой это государство получает право облагать налогом прибыль этого государства.

Таблица

Случаи налогообложения дохода иностранной организации	Резидентство	Наличие постоянного представительства	Получение дохода от источника в государстве
<i>Связь иностранной организации с государством</i>	Место управления иностранной организацией находится в этом государстве	Осуществление предпринимательской деятельности через постоянное представительство	Получение дохода от источника в государстве
<i>Налоговые права государства</i>	Весь доход организации (независимо от места его получения)	Часть прибыли, которая была получена через это постоянное представительство	Доход, полученный от источника

Вопрос о правовой природе постоянного представительства тесно связан с такими категориями, которые недостаточно проработаны в науке российского налогового права (например, понятие налоговой привязки — *nexus* или

порогового значения — *threshold*). По этой причине вопросы регулирования налоговых правоотношений с участием иностранного элемента в Российской Федерации требуют дальнейшего изучения и разработки.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2011. — 260 с.
2. Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Академический правовой университет, 2002. — 152 с.
3. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2001. — 185 с.
4. Марченко М. Н. Теория государства и права : учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ТК Велби; Проспект, 2004. — 640 с.
5. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. — М. : Юристъ, 2001. — 512 с.
6. Налоговое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. — М. : Проспект, 2013. — 384 с.
7. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.
8. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. — СПб. : Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. — 386 с.
9. Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология. — М. : Магистр; Инфра-М, 2016. — 416 с.
10. Полежарова Л. В. Механизм устранения международного двойного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования : дис. ... канд. экон. наук. — М., 2006. — 163 с.
11. Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Ч. 2. — М. : Юрлитинформ, 2012. — 528 с.
12. Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. — IBFD, 2011. — 396 p.
13. Reimer E., Urban N., Schmid S. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. — Walters Kluwer, 2010—2011. — 738 p.
14. Russo R. The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-company Dealings. — IBFD, 2005. — 480 p.

Материал поступил в редакцию 4 августа 2016 г.

THE INSTITUTE OF PERMANENT REPRESENTATION IN TAX LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

YARULLINA Guzal Rafaelevna — Post-graduate Student of the Department of Financial Law at the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
guzalyarullina@yandex.ru
125993, Russia, Moscow, ul.Sadovaya-Kudrinskaya, d.9

Review. *The Institute of Permanent Representation has been used in tax law for quite a long time. Meanwhile, Russian tax science representatives rarely turn to the analysis of the concept, but misunderstanding of the essence of the phenomenon leads to incorrect application (or non-application) of the provisions of the RF Tax Code concerning permanent representation.*

Permanent Representation is a complex concept of tax law. The main purpose of this concept is to establish such a regime of taxation of a foreign organization that takes into account the interests of a taxpayer, interests of a state

that is a source of income, and interests of a state of residency of the organization. The institute of permanent representation in many ways is similar to the institute of tax residency, as it characterizes a taxpayer and reflects his connection with a state that has the right to charge a tax.

The paper carries out the analysis of a legal nature of Permanent Representation and compares it with similar concepts of tax law.

Keywords: *tax, taxation, tax law, international tax law, Permanent Representation, tax sovereignty, tax residence, taxation of a source, Tax Code of the Russian Federation, an agreement on avoidance of double taxation, taxation of foreign organizations, business activities of foreign organizations in Russia*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Vikulov K. E. Pravila nalogooblozhenija inostrannyh organizacij, dejstvujushhih cherez postojannoe predstavitel'stvo: opyt OJeSR i pravovoe regulirovanie v Rossii : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2011. — 260 s.*
2. *Konnov O. Ju. Institut postojannogo predstavitel'stva v nalogovom prave : ucheb. posobie / pod red. S. G. Pepeljaeva. — M. : Akademicheskij pravovoj universitet, 2002. — 152 s.*
3. *Konnov O. Ju. Ponjatie postojannogo predstavitel'stva v nalogovom prave : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2001. — 185 s.*
4. *Marchenko M. N. Teorija gosudarstva i prava : uchebnik. — 2-e izd., pererab. i dop. — M. : TK Velbi; Prospekt, 2004. — 640 s.*
5. *Matuzov N. I., Mal'ko A. V. Teorija gosudarstva i prava : uchebnik. — M. : Jurist#, 2001. — 512 s.*
6. *Nalogovoe pravo : uchebnik / pod red. E. Ju. Grachevoj, O. V. Boltinovej. — M. : Prospekt, 2013. — 384 s.*
7. *Nalogovoe pravo : uchebnik / pod red. S. G. Pepeljaeva. — M. : Al'pina Pabliher, 2015. — 796 s.*
8. *Pogorleckij A. I. Principy mezhdunarodnogo nalogooblozhenija i mezhdunarodnogo nalogovogo planirovanija. — SPb. : Izd-vo S.-Peterb. gos. un-ta, 2005. — 386 s.*
9. *Polezharova L. V. Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie: sovremennaja teorija i metodologija. — M. : Magistr; Infra-M, 2016. — 416 s.*
10. *Polezharova L. V. Mehanizm ustraneniya mezhdunarodnogo dvojnogo nalogooblozhenija organizacij v Rossijskoj Federacii i puti ego sovershenstvovanija : dis. ... kand. jekon. nauk. — M., 2006. — 163 s.*
11. *Shepenko R. A. Mezhdunarodnye nalogovyje pravila. Ch. 2. — M. : Jurlitinform, 2012. — 528 s.*