КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ В РОССИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ ДОГОВОРОВ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ЛЕДНЕВА Юлия Викторовна, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: ulivik@yandex.ru

В статье исследуются проблемы, возникающие при реализации соглашений об избежании двойного налогообложения, через призму использования правоприменителями — налоговыми органами и судами — концепции фактического права на доход, разработанной международным сообществом и имплементированной в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах в 2014 г. Основой такого налогового спора является конфликт интересов между государством и налогоплательщиком (налоговым агентом), поскольку государство в лице налоговых органов стремится к максимальному наполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, в том числе за счет налоговых доходов, в то время как налогоплательщик (налоговый агент) преследует частный интерес — минимизацию расходов по уплате налогов и получение прибыли в большем объеме. Выявляется особенность российской правоприменительной практики, заключающаяся в том, что налоговые и судебные органы не устанавливают конечного бенефициара, если у них имеются основания полагать, что иностранная организация — получатель дохода от источника в Российской Федерации не является фактическим собственником дохода. В качестве наиболее острой проблемы, возникающей при применении налоговыми и судебными органами концепции фактического права на доход при рассмотрении спора, связанного с использованием преимуществ международных договоров об избежании двойного налогообложения при определении ставок и суммы налога на прибыль организаций, выделяется проблема установления критериев, на основании которых правоприменители приходят к выводу о том, является или не является лицо фактическим собственником дохода.

Сформулирован вывод о важном практическом значении концепции фактического права на доход для разрешения конфликта интересов между государством в лице налоговых органов и плательщиками налога на прибыль организаций, использующих преимущества соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения.

Ключевые слова: налог на прибыль, соглашение об избежании двойного налогообложения, судебная практика, концепция фактического права на доход, бенефициарный собственник.

CONFLICT OF INTEREST IN THE IMPLEMENTATION OF DOUBLE TAXATION TREATIES IN RUSSIA

Yu. V. LEDNEVA, senior research fellow of the Department of financial, tax and budget legislation of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences, associate professor

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: ulivik@yandex.ru

The article examines the problems arising in the implementation of double taxation treaties, through the prism of the use of law enforcement agencies — tax authorities and courts — the concept of the actual right to income, developed by the international community and implemented in the Russian taxes and fees legislation in 2014. It is noted that the basis of such a tax dispute is a conflict of interest between the state and the taxpayer (tax agent), as the state represented by the tax authorities seeks to maximize funds in the Russian budget system, also on the expense of tax revenues, while the taxpayer (tax agent) pursues a private interest minimizing taxes and increasing profit. The article reveals the peculiarity of the Russian law enforcement practice, which consists in the fact that the tax and judicial authorities do not establish the ultimate beneficiary, if they have reason to believe that a foreign organization — the recipient of income from a source based in the Russian Federation — is not a practical owner of income. As the key problem arises in the applying by tax and judicial authorities the concept of the actual right to income in the consideration of the dispute related to use double taxation treaties advantages for determining the rates and corporate income tax amount, the issue of establishing the criteria — as a basis for law enforcement officers to conclude whether or not a person is the practical owner of income — is highlighted.

According to the results of the study, the conclusion is made about the importance of the actual right to income concept to solve the conflict of interests between the state represented by tax authorities and income tax payers that use the advantages of the double taxation treaties where the Russian Federation is a party.

Keywords: income tax, double taxation treaties, judicial practice, the concept of the actual right to income, beneficiary.

DOI: 10.12737/art.2019.2.7

Договор занимает важное место в системе источников российского права, регулируя главным образом гражданские отношения. Помимо гражданско-правового договора получил распространение публичный договор, заключаемый от имени публично-правового образования для реализации публичного интереса. В последние годы наблюдается тенденция к увеличению доли договорного регулирования публичных отношений, в том числе отношений, возникающих в финансовой, бюджетной, налоговой сфере.

Соглашение об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) — это разновидность публично-правового договора. Его особенностью является дуализм регулируемых им отношений: с одной стороны, СИДН, являясь источником национально-налогового права, регулирует налоговые отношения; с другой стороны, СИДН, представляя собой международный договор Российской Федерации, регулирует международные отношения¹. Использование договоров об избежании двойного налогообложения в международной практике регулирования налоговых отношений имеет длительную историю: в СССР данный инструмент использовался не менее активно, чем сейчас в Российской Федерации. На сегодняшний день проблемы, связанные с реализацией СИДН, стали вновь весьма актуальными в свете использования правоприменителями концепции фактического права на доход для разрешения возникающего конфликта интересов налогоплательщика и государства в лице налоговых органов в случае неправомерного использования плательщиками налога на прибыль организаций преимуществ, предоставляемых СИДН. Суть конфликта сводится к тому, что налогоплательщик (налоговый агент), неправомерно используя налоговые преференции СИДН в виде применения пониженной ставки налога на прибыль организаций, нарушает фискальные интересы государства, поскольку в этом случае доходы в бюджетную систему поступают не в полном объеме. В связи с этим интерес представляет рассмотрение проблемы реализации СИДН с точки зрения юридической конфликтологии.

Вообще в последние годы в российской правовой науке все больше стало уделяться внимания юридической конфликтологии, частью которой является конфликт интересов². В литературе высказывает-

ся обоснованное мнение, что на сегодняшний день понятие конфликта интересов в основном исследуется с точки зрения противодействия коррупционным правонарушениям и преступлениям коррупционной направленности³. Поддерживая высказанную точку зрения, все же отметим, что конфликт интересов как юридический феномен возникает не только в связи с коррупционными проявлениями, но и в других сферах общественной жизни, в том числе в сфере реализации СИДН.

В Российской Федерации, как и в целом в международной практике, активно используется заключение двусторонних международных договоров, соглашений, конвенций об избежании двойного налогообложения; по количеству они — многочисленны, но по своему содержанию являются однотипными, что обусловлено целью их заключения: «...распределение межнациональной налоговой базы между государством источника дохода и государством резидентства его получателя, чтобы те могли применить национальные правила к ее соответствующей части...»⁴.

Если рассматривать СИДН через призму международных договоров, надо учитывать, что в Российской Федерации действует Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» (далее — Закон № 101-ФЗ), согласно ст. 3 которого международные договоры Российской Федерации делятся на межгосударственные договоры, межправительственные договоры, договоры межведомственного характера.

Анализируя договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, можно обнаружить, что в подавляющем большинстве случаев они заключены между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства, являясь, согласно классификации, закрепленной Законом № 101-ФЗ, межправительственными договорами. При этом только 5 из 80 СИДН, заключенных Российской Федерацией, относятся к разряду межгосударственных международных договоров Российской Федерации, так как заключены от имени Российской Федерации и соответствующего иностранного государства (Германии, Государства Кувейт, Великого Герцогства Люксембург, США и Швейцарской Конфедерации)⁵. Также обращает на

обороте: специфика и тенденции правового регулирования // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 3. С. 71—78.

³ См.: Севальнев В. В., Черепанова Е. В. Конфликт интересов как правовой феномен в публичной сфере // Журнал российского права. 2017. № 10. С. 143—151.

⁴ Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016. С. 17.

⁵ Список заключенных Российской Федерацией договоров (соглашений, конвенций) об избежании двойного налогообло-

¹ Подробнее см.: Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. М., 2014. С. 140—149.

² Подробнее см.: Акопян О. А., Бальхаева С. Б., Головина А. А. и др. Юридический конфликт: монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. М., 2017; Моцная О. В. Конфликт интересов как предпосылка возникновения трудового спора // Журнал российского права. 2017. № 11. С. 87—95; Муратова О. В. Преддоговорные отношения в международном коммерческом

себя внимание разница в наименовании таких договоров: в одних случаях они называются соглашениями, а в других — конвенциями, однако данное обстоятельство не влияет на их юридическую силу и содержание.

Под соглашениями Российской Федерации об избежании двойного налогообложения понимается двусторонний международный договор между Российской Федерацией и иным государством, заключаемый, как правило, в целях поощрения экономического сотрудничества между двумя странами и позволяющий резидентам договаривающихся государств платить налоги на доходы и капитал в одном из государств по нулевой или пониженной ставке. СИДН — это основание для уплаты налогоплательщиком — иностранной организацией налога на прибыль организаций по более низкой ставке по сравнению с общей системой налогообложения прибыли, установленной в гл. 25 НК РФ. Так, в ст. 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16 июня 1995 г. установлено, что «дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогами в этом другом Государстве; однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если фактический владелец дивидендов является резидентом другого Договаривающегося Государства, то взимаемый налог не должен превышать 10% от общей суммы дивидендов».

Аналогичный пример из ст. 10 часто применяемого на практике Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 г.: «1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве. 2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

а) 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму эквивалентную не менее 100 тыс. евро;

б) 10% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях».

Общее правило обложения доходов (прибыли) в виде дивидендов установлено подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ, где сказано, что к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме, применяется налоговая ставка 15%.

Отметим, что СИДН выполняют не только задачу распределения межнациональной налоговой базы между государством источника дохода и государством резидентства его получателя; в СИДН включены и другие разделы, например, о взаимном информировании и об обмене информацией между договаривающимися государствами⁶. Но все же главным привлекательным моментом в СИДН для налогоплательщиков остается возможность уплаты налога на прибыль организаций в меньшем размере по сравнению с общей системой налогообложения прибыли. В связи с этим и возникает конфликт интересов. Как было указано выше, с одной стороны, государство заинтересовано в максимально возможном размере поступления сумм налога на прибыль организаций в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. С другой стороны, частные лица — плательщики налога на прибыль стремятся минимизировать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, что также вполне понятно, поскольку главной целью предпринимательской деятельности является извлечение прибыли (ст. 2 ГК РФ).

Правомерность использования плательщиками налога на прибыль организаций преимуществ СИДН проверяется и оценивается налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля. В случае выявления злоупотреблений со стороны налогоплательщиков (налоговых агентов) налоговые органы по итогам проверки выносят решения о доначислении недоимки по налогу на прибыль организаций, о начислении пеней и штрафов, предусмотренных ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечисле-

жения содержится на официальном сайте Федеральной налоговой службы России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/ (дата обращения: 27.04.2018).

⁶ См., например, ст. 25 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 7 сентября 2000 г.; ст. 26 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 26 июня 2000 г.

нию налогов» НК РФ. Причем проверка проводится в отношении российского налогового резидента — источника выплаты, являющегося налоговым агентом, и все негативные финансовые последствия несет именно налоговый агент — российская организация. В результате налоговыми органами начисляются довольно внушительные суммы, исчисляемые миллионами рублей⁷. В случае несогласия налоговый агент вправе обжаловать решение налогового органа в административном и (или) судебном порядке (п. 1 ст. 138 НК РФ). Поэтому при разрешении конфликта публичных и частных интересов при реализации СИДН важная роль отводится суду как органу, принимающему окончательное решение по существу налогового спора.

В настоящее время главным направлением правоприменительной практики при анализе правомерности использования плательщиками налога на прибыль преимуществ СИДН стало доказывание отсутствия фактического права на доход у иностранных организаций — получателей дохода (прибыли) от источников в Российской Федерации.

Отметим, что концепция фактического права на доход была выработана международным сообществом в 70-е годы прошлого столетия в целях определения лиц, на которых распространяется льготный режим соглашений об избежании двойного налогообложения⁸. Указанная концепция была закреплена в статьях Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале Организации экономического развития и сотрудничества (далее — Модельная конвенция ОЭСР), а в 2014 г. имплементирована в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». В частности, в ст. 7 НК РФ было введено понятие лица, имеющего фактическое право на доход, и дано его определение как лица, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, ли-

бо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, а также лица, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. Также соответствующие изменения были внесены в ст. 309, 310, 312 НК РФ, содержащие положения об особенностях налогообложения иностранных компаний.

Процедура разрешения конфликта между налоговым органом и налогоплательщиком (налоговым агентом) заключается в следующем: в случае несогласия налогового агента с доначисленными налоговым органом суммами налога на прибыль организаций, после обжалования решения в порядке административной преюдиции⁹ налогоплательщик (налоговый агент) может обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Суд рассматривает заявление налогоплательщика и разрешает по существу возникший спор.

Наиболее важным, значимым судебным решением, повлиявшим на всю последующую правоприменительную деятельность по разрешению конфликтов, возникающих при использовании налогоплательщиками предоставленных СИДН преимуществ, стало постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу «ОАО Угольная компания “Северный Кузбасс”», которым Президиум ВАС РФ легализовал использование судами Модельной конвенции ОЭСР при установлении бенефициарного собственника, указав, что Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения является рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения, которым предусмотрена возможность применения положений статей соглашений не только для определения конкурентности рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет собой платеж, например вклад в акционерный капитал. И далее в процессе рассуждения Президиум ВАС РФ сформулировал вывод, что статьи СИДН не только позволяют, но и указывают на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности, в связи с чем положения СИДН, устанавливающие опре-

⁷ Например, с ООО «Капитал» было взыскано: 214 068 945 руб. налога на доходы иностранных организаций, а также пени в сумме 104 060 698 руб. (решение Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области от 1 ноября 2013 г. № 06-21/19 было оставлено в силе судом); с ООО «Олекминский рудник» было взыскано: 133 278 314 руб. налога на прибыль организаций, а также штраф в сумме 13 327 831,40 руб., пени в сумме 55 699 553,04 руб. (решение Межрайонной инспекции ФНС России № 7 по Амурской области от 31 марта 2015 г. № 07-09/11 было оставлено в силе судом).

⁸ Подробнее см.: *Хаванова И. А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50—60.

⁹ В соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

деленные гарантии резидентам договаривающихся государств по применению вычетов при определении налогооблагаемой прибыли, не распространяются на резидентов, обладающих признаками ассоциированного предприятия.

В дальнейшем судебная практика пошла по пути применения при разрешении налоговых конфликтов положений Модельной конвенции ОЭСР, в которых закреплена концепция бенефициарного собственника¹⁰, что является спорным в силу того, что Россия не является членом Организации экономического сотрудничества и развития, Модельная конвенция ОЭСР — это ненормативный правовой акт, Российской Федерацией не ратифицирована и, соответственно, не обязательна для применения на территории РФ.

В связи с включением концепции фактического права на доход в российское законодательство у судов исчезла необходимость при ее применении ссылаться на Модельную конвенцию ОЭСР; теперь суды в своих решениях все чаще стали ссылаться на соответствующие нормы Налогового кодекса, содержащиеся в ст. 7, 310—312 НК РФ¹¹.

Следует обратить внимание на особенность применения на практике концепции бенефициарного собственника: налоговые органы не устанавливают конечного бенефициара, если у них имеются основания полагать, что иностранная организация — получатель дохода от источника в Российской Федерации не является фактическим собственником дохода. Определение критериев, по которым налоговые органы и далее судебные органы приходят к выводам о том, является или не является лицо фактическим собственником дохода, — наиболее острая проблема¹². Дело в том, что в НК РФ не закреплены четкие критерии, которым должен отвечать фактический собственник (бенефициарный владелец). Наиболее используемыми налоговыми и судебными органа-

ми критериями для определения, является ли лицо бенефициарным собственником, являются следующие: отражение спорных денежных средств за балансом как размещение депозитов от своего имени, но в интересах других юридических и физических лиц, когда в качестве собственного дохода признается только агентское вознаграждение; осуществление посреднических функций в интересах иного лица при наличии юридических обязательств по передаче, распределению полученных доходов в пользу иного лица; ограниченность полномочий получателя дохода, номинальность директора или ограниченность компетенции совета директоров по распоряжению полученными доходами; точно соответствующее, так называемое зеркальное, перечисление полученного иностранной организацией от источника выплат в Российской Федерации дохода третьему лицу, когда непосредственно после получения дохода иностранная организация совершает перечисление денежных средств на аналогичных или схожих условиях третьему лицу; выплата дохода такому третьему лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение льгот и преференций по СИДН и др. При этом на практике в качестве доказательства отсутствия у лица фактического права на доход оказывается достаточным соответствие лица хотя бы одному из вышеперечисленных критериев.

Применение некоторых критериев налоговыми и судебными органами является, на наш взгляд, недостаточно обоснованным. Так, в связи с цифровизацией экономики и использованием предпринимателями в их деятельности новых информационных технологий, делающих возможным в том числе работу компании без организации фактического рабочего места с кабинетом, мебелью и т. д., такой критерий, как реальное присутствие иностранной организации (наличие сотрудников и офиса) — получателя дохода от источника в Российской Федерации, не вполне объективен.

Полагаем, что именно судебная практика будет способствовать выработке единых критериев отношения или неотнесения лица к бенефициарному собственнику и даст импульс для развития законодательства о налогах и сборах Российской Федерации в этом направлении.

Таким образом, можно утверждать, что при использовании преимуществ СИДН плательщиками налога на прибыль неизбежно возникает конфликт между частными интересами налогоплательщиков (налоговыми агентами) и публичными интересами государства в лице налоговых органов. При установлении неправомерного использования налоговых преференций, предоставляемых СИДН, и разрешении возникающих в дальнейшем налоговых споров правоприменителями активно используется концепция фактического права на доход. В этом заключает-

¹⁰ См., например, постановление Девятого апелляционного арбитражного суда от 7 февраля 2017 г. по делу № 09АП-63463/2016 (дело ПАО «Северсталь»); постановление Первого апелляционного арбитражного суда от 15 мая 2017 г. по делу № А11-6602/2016 (дело ПАО «Владимирская энергосбытовая компания») и др.

¹¹ См., например, определение Верховного Суда РФ от 5 августа 2016 г. № 307-КГ16-7111 по делу ООО «Капитал»; постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 г. по делу ПАО «МДМ Банк»; постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. по делу ЗАО «Кредит Европа Банк» и др.

¹² О попытках определения таких критериев см., например: *Хаванова И. А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве; *Аракелов С. А.* Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // Закон. 2017. № 5. С. 45—56.

ся важное практическое значение указанной концепции для разрешения конфликта интересов между государством в лице налоговых органов и плательщи-

ками налога на прибыль организаций, использующих преимущества соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Акопян О. А., Бальхаева С. Б., Головина А. А. и др. Юридический конфликт: монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. М., 2017.
- Аракелов С. А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // Закон. 2017. № 5.
- Мощная О. В. Конфликт интересов как предпосылка возникновения трудового спора // Журнал российского права. 2017. № 11.
- Муратова О. В. Преддоговорные отношения в международном коммерческом обороте: специфика и тенденции правового регулирования // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 3.
- Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. М., 2014.
- Севальнев В. В., Черепанова Е. В. Конфликт интересов как правовой феномен в публичной сфере // Журнал российского права. 2017. № 10.
- Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12.
- Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016.

REFERENCES

- Akopyan O. A., Balkhaeva S. B., Golovina A. A. et al. Yuridicheskiy konflikt [Legal Conflict]. Ed. by Yu. A. Tikhomirov. Moscow, 2017. 312 p.
- Arakelov S. A. Razvitie kontseptsii fakticheskogo prava na dokhod: podkhody FNS Rossii s uchetom sformirovavsheysya sudebnoy praktiki [Developing the concept of beneficial ownership for income: approaches of federal tax service considering relevant court decisions]. *Zakon*, 2017, no. 5, pp. 45—56.
- Khavanova I. A. Kontseptsiya benefitsiarnogo vladelttsa (sobstvennika) v nalogovom prave [Concept of beneficiary owner (proprietor) in tax law]. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2014, no. 12, pp. 50—60.
- Khavanova I. A. Mezhdunarodnye dogovory Rossiyskoy Federatsii ob izbezhanii dvoynogo nalogoblozheniya [Russia's double taxation prevention treaties]. Ed. by I. I. Kucherov. Moscow, 2016. 352 p.
- Motsnaya O. V. Konflikt interesov kak predposylka vzniknoveniya trudovogo spora [Conflict of interest as a prerequisite for a labor dispute]. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2017, no. 11, pp. 87—95.
- Muratova O. V. Preddogovornye otnosheniya v mezhdunarodnom kommercheskom oborote: spetsifika i tendentsii pravovogo regulirovaniya [Pre-contractual relations in international commercial turnover: specificity and tendencies of legal regulation]. *Zhurnal zarubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya = Journal of Foreign Legislation and Comparative Law*, 2017, no. 3, pp. 71—78.
- Nalogovoe pravo. Obshchaya chast [Tax law. The general part]. Ed by I. I. Kucherov. Moscow, 2014. 760 p.
- Sevalnev V. V., Cherepanova E. V. Konflikt interesov kak pravovoy fenomen v publichnoy sfere [Conflict of interest as a legal phenomenon in the public sphere]. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2017, no. 10, pp. 143—151.