



Forms of international cooperation in the field of taxation and Russian tax legislation

M. V. Lushnikova¹

¹P. G. Demidov Yaroslavl State University, 14 Sovetskaya str., Yaroslavl 150003, Russian Federation

DOI: 10.18255/1996-5648-2022-2-266-277

Research article
Full text in Russian

The article gives the author's definition of modern forms of international cooperation in the field of taxation. These include: international tax administration; delimitation of the tax jurisdiction of states and the fight against unfair tax competition among states; convergence of the tax systems of states. In relation to each form of international cooperation, the international legal principles underlying them are noted: international tax transparency, tax sovereignty of the state and its tax jurisdiction; prohibition of unfair tax competition. Particular attention is paid to the implementation of these international forms of tax cooperation in Russian legislation.

Keywords: international tax law; international tax treaties for the avoidance of double taxation; the Tax Code of the Russian Federation

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Lushnikova, Marina V.	E-mail: mvlushnikova@mail.ru
	Doc. Sc. (Jurisprudence), Professor, Department of labour law and financial law, Honored Lawyer of the Russian Federation



Формы международного сотрудничества в сфере налогообложения и российское налоговое законодательство

М. В. Лушникова¹

¹Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, ул. Советская, 14,
Ярославль, 150003, Российская Федерация

DOI: 10.18255/1996-5648-2022-2-266-277
УДК 341.24

Научная статья
Полный текст на русском языке

В статье дано авторское определение современных форм международного сотрудничества в сфере налогообложения. К таковым отнесены: международное налоговое администрирование; разграничение налоговой юрисдикции государств и борьба с недобросовестной налоговой конкуренцией государств; сближение налоговых систем государств. В отношении каждой формы международного сотрудничества отмечены международные правовые принципы, положенные в их основу: международная налоговая прозрачность, налоговый суверенитет государства и его налоговая юрисдикция; запрет недобросовестной налоговой конкуренции и др. Особое внимание уделено вопросам имплементации названных международных форм налогового сотрудничества в российское законодательство.

Ключевые слова: международное налоговое право; международные налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения; сближение налоговых систем государств; Налоговый кодекс РФ

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лушникова, Марина Владимировна

E-mail: mvlushnikova@mail.ru

Доктор юридических наук, профессор кафедры
трудового и финансового права, Заслуженный
юрист Российской Федерации

Вопрос о международном налоговом праве как отрасли является довольно дискуссионным как в российской, так и зарубежной юридической науке. Не вдаваясь в существо этой дискуссии, тем более что она не обойдена вниманием исследователей [1, с. 54–145], расставим лишь необходимые

нам акценты в рамках предлагаемой к рассмотрению проблемы форм международного сотрудничества в сфере налогообложения. Начнем с того, что в международном налоговом праве четко прослеживаются две его составные части: международное публичное и международное частное налоговое право. Предметом международного публичного права выступают международные межгосударственные отношения. Под таковыми следует понимать отношения между государствами, международными организациями (глобальными (ОЭСР, ООН, ВТО), региональными (ЕС, ЕАЭС, БРИКС и др.), межрегиональными) по поводу заключения и исполнения международных налоговых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств и обеспечения международного налогового сотрудничества в сфере налогообложения. Нормы международного публичного налогового права – это результат консенсуса, принятие в договорном порядке норм публичными субъектами (государствами, международными организациями). Отметим, что современной тенденцией является повышение роли гибкого налогово- правового регулирования (*soft law*), которое «начинает выполнять роль своеобразного цементирующего начала в условиях многообразия источников и довлеющей регионализации в международном налогово-правовом регулировании» [1, с. 125]. Имеются в виду финансовые правила в форме международных стандартов, основных принципов, кодексов поведения, лучшей практики, о чем речь пойдет ниже. Международное публичное налоговое право носит многоуровневый характер, включая глобальный (всеобщий) (например, международные стандарты в сфере налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)), региональный (межрегиональный) (например, ст. 72; 73 Договора о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС)) и индивидуальный (например, двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения).

Предметом международного частного налогового права выступают отношения с иностранным элементом (иностраный элемент в субъекте или объекте налогообложения), т. е. это отношения по уплате налогов (трансграничное налогообложение). Они возникают между государством и иностранным субъектом и (или) между государством и налоговым резидентом государства в связи с объектами налогообложения за пределами государства.

Прежде чем перейдем к определению форм международного сотрудничества, отметим, что в литературе по международному налоговому праву ряд авторов выделяют среди принципов данной отрасли принцип сотрудничества, который рассматривается в качестве противовеса доминированию принципа налогового суверенитета государств [2, с. 147–216].

На сегодняшний день в рамках международного публичного налогового права сформировались, на наш взгляд, следующие правовые формы сотрудничества государств в сфере налогообложения:

Международное налоговое администрирование:

- а) обмен налоговой информацией;
- б) налоговый контроль;
- в) взаимосогласительные процедуры.

Разграничение налоговой юрисдикции государств:

- а) избежание двойного международного налогообложения;
- б) борьба с недобросовестной налоговой конкуренцией государств.

Сближение налоговых систем государств:

- а) международная налоговая гармонизация;
- б) международная налоговая унификация налоговых систем государств.

В условиях глобализации одной из определяющих тенденций в развитии международного налогового права становится выработка «единых стандартов и требований к механизмам функционирования национальных налоговых систем как в аспекте внутригосударственного, так и трансграничного регулирования в том числе, к транспарентности, обмену налоговой информацией, добросовестной налоговой конкуренции и т. п.» [1, с. 126].

Остановимся на краткой характеристике каждой из названных форм и порядке их имплементации в действующее российское налоговое законодательство. Начнем с международного налогового администрирования. Эта форма сотрудничества государств основана на принципе международной налоговой прозрачности.

До недавнего времени, а именно до ратификации РФ Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым вопросам (1988 г.) (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, ETS № 127) (вступила в силу для РФ с 1 января 2015), эти проблемы решались, как правило, на уровне отдельных индивидуальных международных соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) РФ с конкретным государством и предусматривали довольно сложные формы взаимодействия государств, завязанные на судебные процедуры.

С ратификацией РФ данной многосторонней Конвенции (ФЗ от 04.11.2014 № 325-ФЗ) ситуация принципиально меняется. В настоящее время эту Конвенцию ратифицировали 119 государств. Названная Конвенция предусматривает обмен налоговой информацией государствами, ратифицировавшими Конвенцию, а) по запросу налоговых служб государства; б) в порядке инициативного обмена; в) обмена в автоматическом режиме на основании

дополнительных международных соглашений. Определяются в Конвенции режимы налоговых проверок: а) одновременные совместные проверки с обменом результатами; б) налоговые проверки за границей, но на основании дополнительного международного соглашения. Результатом международного сотрудничества государств в рамках рассматриваемой Конвенции является и взыскание налоговой задолженности: а) взыскание недоимки по налогам с граждан и компаний по запросу другого государства; б) применение обеспечительных мер по запросу другого государства.

Применительно к Российской Федерации эта Конвенция распространяется практически на все виды налогов, за исключением страховых взносов в ПФ, ФСС и ФОМС. Во исполнение международных норм Конвенции внесены дополнения в действующий НК РФ. Появился Раздел VII.1 НК РФ «Выполнение международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам» (ФЗ от 27.11.2017 № 340-ФЗ). Глава 20.1 посвящена автоматическому обмену финансовой информацией с иностранными государствами (территориями). В главе 20.2 устанавливается порядок международного автоматического обмена страновыми отчетами в соответствии с международными договорами Российской Федерации. Определена процедура такого автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств. Агрегаторами информации о налогоплательщиках и лицами, осуществляющими обмен, называются налоговые органы присоединившихся государств. На финансовые организации возложена обязанность по сбору и аккумулированию информации о налогоплательщике и проведению соответствующей проверки указанных сведений. Нельзя не отметить и главу 14.4-1 НК РФ «Представление документации по международным группам компаний», в рамках подзаконного нормотворчества – Постановление Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693 «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)» и Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/788@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией», включающий 79 государств. Кстати, перечень юрисдикций, между которыми происходит автоматический обмен информацией, размещается на официальном сайте ОЭСР.

Между тем рассматриваемая Конвенция была ратифицирована РФ с оговоркой в части взыскания налоговой задолженности и применения обеспечительных мер. РФ полагает, что вопросы оказания помощи по взысканию налоговых платежей иностранным государствам на территории нашего государства должны решаться на уровне двусторонних междуна-

родных договоров государств на основе принципа взаимности. В этой связи в НК РФ никаких дополнений и изменений не вносилось.

Несколько замечаний следует сказать в отношении международных административных взаимных согласительных процедур (mutual agreement procedure), которые предусматриваются СИДН и преследуют цель разрешить вопрос, возникающий в ходе исполнения его обязательств. В литературе отмечается, что в рамках данной согласительной процедуры «налогоплательщику не гарантировано, что налогообложение в нарушение соглашения может быть устранено, несмотря на то, что он может принудить компетентные власти начать эту процедуру [3, с. 228]. В СИДН, заключенных РФ, обычно содержится специальный раздел, посвященный взаимосогласительным процедурам, и практически отсутствует согласие сторон на применение арбитража или процедур по взысканию налогов. Но ратификация РФ Конвенции об административной помощи по налоговым делам в значительной степени «снижает роль двусторонних инструментов в сфере отношений по взысканию трансграничных налоговых платежей» [1, с. 375].

Как отмечалось выше, следующая форма международного сотрудничества нацелена на разграничение налоговой юрисдикции государств, избежание двойного международного налогообложения и принятие международных мер борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией государств. Двойное (множественное) налогообложение является результатом конфликта налоговых юрисдикций государств, и разрешение этого конфликта предполагает совместные международные усилия государств. Эта форма международного сотрудничества основана на международных принципах налогового суверенитета государства и его налоговой юрисдикции, а также принципе запрета недобросовестной налоговой конкуренции с использованием офшорных зон и низконалоговых юрисдикций. Отметим, что в этой части особое место отводится «мягкому» международному праву. Речь идет о Типовых моделях международных налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения: Типовой Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (2011); Типовой Конвенции ОЭСР в отношении налогов и доходов между развитыми странами. Первая основана на принципе территориальности, т. е. преимущественного налогообложения источника дохода, иными словами, налогообложение в странах, где извлекается доход. В качестве метода устранения двойного налогообложения предлагается метод налогового кредита. Вторая типовая Конвенция – Конвенция ОЭСР – имеет в основе принцип резидентства, т. е. преимущественного налогообложения в государстве налогового резидента, и предусматривает

два метода устранения двойного налогообложения: метод освобождения и метод налогового кредита. Значение этих модельных конвенций трудно переоценить, поскольку они являются основой для унификации договорных норм при заключении государствами СИДН.

В настоящее время в РФ заключено 92 соглашения об избежании двойного налогообложения (СИДН), действуют 83. Налоговые соглашения РФ следуют Модели ОЭСР с отдельными элементами использования Модели ООН, что отражено в Типовом соглашении об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (утв. Постановлением Правительства РФ № 84 от 24 февраля 2010 г.). Международные договоры об избежании двойного налогообложения образуют правовую основу межгосударственных отношений в сфере налогообложения доходов, имеющих трансграничную природу, и обеспечивают фискальные интересы государств. Между тем в XXI веке набирает силу и значимость новая тенденция в международном налогово-правовом регулировании, когда формируется многосторонний инструмент (многосторонние договоры), призванные модифицировать систему двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения [7]. Одну из таких многосторонних Конвенций об административной помощи по налоговым делам мы рассмотрели выше, о следующей – пойдет речь далее.

Налоговый суверенитет государств имеет и «свои издержки». Речь идет о недобросовестной налоговой конкуренции государств. Конкуренция имеет место на международном рынке не только товаров, работ, услуг, но и налоговых юрисдикций государств. Межгосударственная налоговая конкуренция заключается в соперничестве налоговых юрисдикций государств за право привлечь максимальное количество налоговых ресурсов под влияние своего национального налогового законодательства, создать такой режим налогообложения, который приведет к перемещению части налоговой базы на другую территорию, что в конечном итоге означает «размывание налоговой базы». В этом ключе представляет несомненный интерес источник «мягкого» международного налогового права – План действий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 15 октября 2015 г. (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)). В рамках этого Плана государствам были предложены рекомендации, подразделенные на три категории: 1) относительно национального законодательства; 2) относительно налоговых соглашений; 3) по фактору развития международного сотрудничества в данной сфере. Все они могут быть квалифицированы как международные рекомендации по разработке антиуклонительных мер, т. е. мер против уклонения от налогообложения: система правил, препятствующих применению низ-

конологовых юрисдикций (anti-haven measures); правил о трансфертном ценообразовании (transfer pricing rules); правила о контролируемых корпорациях (controlled foreign corporation); правила о бенефициарном владельце (beneficial owner) и др.

Значительная часть этих рекомендаций в той или иной мере нашла отражение в изменениях в действующем российском налоговом законодательстве и его дополнениях. Так, в рамках рекомендаций Плана, адресованных национальному законодателю, отмечается, что государства должны принять правовые нормы, регулирующие деятельность контролируемых иностранных компаний (КИК), и применять их с целью противодействия уклонению от уплаты налогов. Соответственно, в НК РФ (ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ) появился новый специальный субъект налогового права – контролируемая иностранная компания (КИК), определен критерий установления статуса налогового резидента для организаций – по месту управления (ст. 246.2 НК РФ); внедрены институт самопризнания обособленного подразделения иностранной организации в России российским налоговым резидентом, понятие «лицо, имеющее фактическое право на доходы».

Призыв Плана (BEPS) к национальному законодателю в отношении трансфертного ценообразования нашел отражение в Разделе V.I НК РФ «Взаимозависимые лица и международные группы компаний. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний» (ФЗ от 18.07.2011 № 227-ФЗ с посл. изм. и доп.) Неслучайно считается, что XXI век – это «налоговая среда распределения дохода транснациональных корпораций между государствами» [3, с. 209].

Особое место в рассматриваемом Плане (BEPS) отведено рекомендациям в отношении международных налоговых соглашений в части включения в них положений, предусматривающих ограничение права получения льгот по данным соглашениям в отношении лиц и доходов, затронутых мерами недобросовестной налоговой конкуренции, а также устранение неопределенностей и неясностей в ключе совместимости национального законодательства и налоговых соглашений. Названные рекомендации впоследствии были «подняты» на уровень международных стандартов в рамках многосторонней «Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (2016).

РФ подписала эту Конвенцию, и она вступила в силу в июле 2018 г. Данная Конвенция имеет «гибкий» механизм ратификации, который допу-

скает ратификацию минимального набора ее статей, с последующим расширением этого перечня. Во исполнение ст. 7 многосторонней Конвенции «Предотвращение злоупотреблений положениями договора» Российской Федерацией был выбран вариант «PPT + SLoB», т. е. тест основной цели (PPT), дополненный упрощенным положением об ограничении льгот (SLoB) [5, с. 36–40]. Применение налоговых льгот, преференций соглашений об избежании двойного налогообложения будет признано налоговым органом неправомерным, если совокупность сделок (операций) свидетельствует о том, что их главной целью являлось выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения и формальное совершение операций для использования преимуществ по этим международным договорам. Анализ судебной практики, проведенной ФНС, показывает, что основной вопрос в спорах о применении норм СИДН, который исследуется судом, – это оценка деловой цели и правильность квалификации существа совершенных сделок (операций) (письмо ФНС от 28.04.2018 № СА-4-9/8285). Налогоплательщики должны обосновывать необходимость совершения сделок и конкретных спорных операций и необходимость привлечения иностранных компаний в структуру бизнеса, а также представлять доказательства обоснованности предпринимательского риска и разумности сделанного выбора, иными словами, бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

Соблюдение принципа запрета злоупотребления международными налоговыми соглашениями связано с легализацией в НК РФ с 1 января 2015 г. концепции лица, имеющего фактическое право на доходы (бенефициарного владельца). Льготные положения, преимущества международных соглашений об избежании двойного налогообложения при выплате доходов иностранному лицу применяются именно к фактическому получателю доходов. В соответствии с международными стандартами применения СИДН в НК РФ (ст.7) были внесены дополнения и определены признаки лица, имеющего фактическое право на доходы (ФПД). Концепция лица ФПД, имеющего фактическое право на доходы, распространена не только на пассивные доходы, но и активные доходы от экономической деятельности. При этом налоговые льготы, предусмотренные СИДН, подразделяются на два типа: а) полное освобождение дохода от удержания у источника выплаты (российского налогового агента); б) удержание налога у источника выплаты (российского налогового агента) по пониженным ставкам.

В Письме ФНС от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 особо подчеркивается, что право на применение льготы напрямую поставлено в зависимость от того, является ли лицо, получающее льготу, фактическим собственником получаемого дохода, а также находится ли реальный центр прибыли в стране, предоставляющей льготы. Фактический получатель дохода

противопоставляется номинальному владельцу дохода (кондуитной компании). Здесь следует также упомянуть довольно информативный обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях (Письмо ФНС от 6 мая 2019 г. № СА-4-7/8448@).

Важно заметить, что в рамках национального контекста российского налогового законодательства концепция лица фактического получателя дохода рассматривается как проявление более общей доктрины необоснованной налоговой выгоды [6, с. 76–77].

Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения стала фактором, определившим не только новации в российском налоговом законодательстве, но и пересмотр системы СИДН РФ (Кипр, Мальта, Нидерланды и др.) в части повышения налоговых ставок на пассивные доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые за рубеж.

Налогообложение трансграничных пассивных доходов регулируются и СИДН, и национальным законодательством. В последнем случае имеются в виду правила тонкой (недостаточной) капитализации. В целях реализации антиуклонительных мер в НК РФ (ст. 269) были внесены изменения и дополнения (ФЗ от 15 февраля 2016 г. № 25-ФЗ), которые направлены на пресечение незаконных налоговых схем. Суть этих схем заключалась в том, что под видом процентов по долговым обязательствам иностранным организациям фактически выплачивались дивиденды.

И, наконец, «дошла очередь» до третьей формы международного сотрудничества – сближения налоговых систем государств. Она является «оборотной стороной» медали в отношении налогового суверенитета государства и налоговой юрисдикции государства. В рамках этой формы международного сотрудничества государства в согласительном порядке в определенной ими части ограничивают свой налоговый суверенитет и налоговую юрисдикцию [7, с. 96–103]. Такая форма сотрудничества актуальна и наиболее эффективна в рамках, как правило, международных региональных и межрегиональных организаций, в которых провозглашаются принципы единого (общего) рынка и принципы свободы движения товаров, работ, услуг, капиталов. Сближение налоговых систем государств проводится в двух правовых процедурах: гармонизации и унификации налоговых систем государств. Гармонизация налоговых систем государств – это установление общих подходов, принципов правового регулирования налоговых отношений, чаще всего на основе рекомендательных международных норм. Показательными примерами является ряд соглашений СНГ

о взаимодействии в налоговой сфере (например, Соглашение о взаимодействии государств – участников Содружества Независимых Государств – по сближению механизма налогообложения на железнодорожном транспорте (Москва, 10.03.2000); модельное налоговое законодательство СНГ (например, Модельный Налоговый кодекс СНГ)). Унификация налоговых систем государств – установление единообразных норм и юридических конструкций в регулировании налоговых отношений. При этом разграничивается косвенная унификация, когда государства обязуются ввести в национальное законодательство унифицированные международные нормы, и прямая унификация, т. е. прямое и непосредственное действие унифицированных международных норм на территории государств.

Названная форма международного сотрудничества реализуется государствами – участниками Евразийского экономического союза. В соответствии с Договором о ЕАЭС от 29.05.2014 (п. 2 ст. 5) государства – члены союза – осуществляют скоординированную или согласованную политику в пределах, которые установлены данным Договором и иными договорами Евразийского союза, в иных случаях – в соответствии с п. 3 ст. 5 – государства только стремятся к подобному осуществлению. Очевиден посыл к гармонизации налоговых систем государств, но вместе с тем государства – участники ЕАЭС – ограничивают возможность самостоятельной реализации своих суверенных прав в случаях, которые установлены Договором. В рамках ограничения своего налогового суверенитета и обеспечения гармонизации налоговых систем государства также договорились о признании и соблюдении общих принципов налогообложения. Речь идет в первую очередь о принципе применения национального режима в отношении налогообложения ввоза товаров на территорию государства – члена Союза с территории другого государства – члена Союза. Но при этом каждое государство вправе определять свои ставки косвенных налогов. Договором о ЕАЭС (ст. 73) ограничены суверенные права государств в части налогообложения доходов физических лиц на основе применения унифицированного принципа национального налогового режима места работы. К доходам трудящегося ЕАЭС применяется ставка того государства, в котором он работает.

Во взаимной торговле государства ЕАЭС также договорились о соблюдении принципа единства экономического пространства государств ЕАЭС, т. е. принимаемые государствами меры в сфере налогообложения не должны создавать препятствия свободному перемещению товаров, работ и услуг в границах ЕАЭС и нарушать условия конкуренции.

В отношении сближения налоговых систем в части косвенного налогообложения (НДС, акциз) просматриваются наряду с гармонизацией

и элементы унификации налогового законодательства государств на основе унифицированных международных норм Договора о ЕАЭС. В ст. 72 Договора установлен единый для государств-участников принцип косвенного налогообложения – принцип страны назначения. При этом ограничены суверенные права государств в части взимания и механизма контроля за уплатой, унифицировано определение места реализации товаров, работ, услуг для целей исчисления НДС (Приложение к Договору о ЕАЭС № 18 Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг).

Таким образом, XXI век для России – время активной имплементации международных налоговых стандартов. Если в прошлом веке «правили бал» двусторонние международные налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения, то в настоящее время набирает силу многостороннее международное сотрудничество в направлении принятия как международных стандартов по антиуклонительным мерам, так и международных норм по гармонизации и унификации налоговых систем в рамках международных организаций.

Ссылки

1. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. 463 с.
2. Шахматъев А. А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. 824 с.
3. Шепенко Р. А. Международные налоговые правила в системном изложении. М.: Проспект, 2021. 240 с.
4. Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. 352 с.
5. Хаванова И. А. Диагностика налоговой выгоды в национальном и международном праве (методологические аспекты) // Налоги. 2021. № 1. С. 36–40.
6. Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарного собственника в налоговом праве. М.: Проспект, 2021. 296 с.
7. Актуальные проблемы финансового и налогового права / отв. ред. М. В. Карасева. М.: Проспект, 2020. 272 с.