

*На правах рукописи*



**Пекарская Мария Сергеевна**

**МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
СОТРУДНИЧЕСТВА ГОСУДАРСТВ В СФЕРЕ ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ  
ИНФОРМАЦИЕЙ**

Специальность 12.00.10 – Международное право; Европейское право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2019

Работа выполнена на кафедре международного права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации».

**Научный руководитель:** **Шумилов Владимир Михайлович**  
доктор юридических наук, профессор,  
заведующий кафедрой международного права  
ФГБОУ ВО «Всероссийская академия внешней  
торговли Министерства экономического развития  
Российской Федерации»

**Официальные оппоненты:** **Бирюков Павел Николаевич**  
доктор юридических наук, профессор,  
заведующий кафедрой международного и  
евразийского права ФГБОУ ВО «Воронежский  
государственный университет»

**Солнцев Александр Михайлович**  
кандидат юридических наук, доцент, заместитель  
заведующего кафедрой международного права  
юридического факультета ФГАОУ «Российский  
университет дружбы народов»

**Ведущая организация:** **ФГБОУ ВО «Московский государственный  
юридический университет имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА)»**

Защита состоится «20» марта 2020 года в 15.00 ч. на заседании диссертационного совета Д 209.001.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации», по адресу: 119021, г. Москва, ул. Остоженка, 53/2, стр. 1, актовый зал.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации» по адресу: 119021, г. Москва, ул. Остоженка, 53/2, стр. 1, и на официальном сайте <http://www.dipacademy.ru>.

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат юридических наук

И.О. Анисимов

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность диссертационного исследования.** Обращение к исследованию международного обмена налоговой информацией обусловлено тем, что намеренное игнорирование норм налогового права, агрессивная налоговая оптимизация посредством сочетания различных режимов налогообложения на фоне недостаточно полного и оперативного обмена налоговой информацией между государствами приобрели угрожающие для мировой экономики масштабы. Последствия глобального финансово-экономического кризиса 2008-2010 гг. отчетливо обозначили проблему уклонения от уплаты налогов на международном уровне.

Предметом обсуждений на межгосударственных встречах и различных международных конференциях становится не только оценка влияния указанной проблемы на экономическую систему государств, но и разработка и реализация системы мер по предупреждению уклонения от налоговых выплат. Кризисные явления побудили многие государства по-новому взглянуть на проблему уклонения от уплаты налогов и совершения иных нарушений налогового законодательства и рассмотреть возможности глобального сотрудничества в борьбе с подобными проявлениями. Одним из наиболее действенных и эффективных способов воспрепятствования неправомерному уклонению от выполнения требований национальных законодательств в налоговой сфере является международный обмен налоговой информацией.

В период с 2009 года международно-правовые нормы, касающиеся международного обмена налоговой информацией, стали активно развиваться и получили широкое распространение, обретая форму стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией. Снижение вероятности реализации неправомерных налоговых практик самым тесным образом связано с возможностями заинтересованных государственных учреждений получать доступ к актуальной информации о лицах и организациях, осуществляющих экономическую деятельность на территории иных стран. Именно

информационный вакуум в отношении фактов налоговых выплат, а также кажущаяся на первый взгляд правовая и экономическая непротиворечивость последних часто становятся причиной получивших широкое распространение попыток хозяйствующих субъектов уклониться от налоговых платежей.

Отсутствие оперативного обмена налоговой информацией между государствами может иметь (и, как правило, имеет) крайне негативные последствия и для самих государств, и для международного экономического сотрудничества, являясь на этом основании одним из существенных признаков пагубной налоговой конкуренции<sup>1</sup>. Доступ к информации о субъектах экономической деятельности, осуществляющих таковую за пределами региона своего налогового резидентства, может, с одной стороны, детерминировать практическую реализацию официальными органами мероприятий по противодействию обращению схем, применяемых в целях частичного или полного уклонения от уплаты налогов, с другой – стимулировать участников налоговой деятельности к соблюдению требований национального и международного права.

Тем самым изучение международно-правовых аспектов обмена налоговой информацией приобретает большое значение. Актуальность темы диссертационного исследования также предопределена активным участием Российской Федерации в международном сотрудничестве государств по вопросам обмена налоговой информацией, что обуславливает необходимость защиты государственных интересов Российской Федерации в контексте современных тенденций развития международных налоговых отношений.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель исследования заключается в том, чтобы на основе системного подхода к рассмотрению международных договоров и иных международных документов по вопросам обмена налоговой информацией определить предмет и содержание института

---

<sup>1</sup> В литературе используются следующие термины в качестве синонимов для обозначения указанного явления: «нечестная налоговая конкуренция / практика», «пагубная налоговая конкуренция / практика», «вредоносная налоговая конкуренция / практика», «губительная налоговая конкуренция / практика».

международного обмена налоговой информацией, а также выявить общие закономерности и тенденции его развития на современном этапе.

В соответствии с указанной целью в диссертационном исследовании были поставлены и решены следующие задачи:

- конкретизировать основной понятийный аппарат предметной области исследования – международно-правовых норм об обмене налоговой информацией в составе международного налогового права;
- исследовать особенности процесса формирования и развития международно-правового механизма обмена налоговой информацией;
- рассмотреть характерные черты института международного обмена налоговой информацией на современном этапе;
- проанализировать роль ведущих международных организаций, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией;
- провести сравнительно-правовой анализ основных источников правового регулирования международного обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития;
- выявить специфику международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств;
- определить значение двусторонних договоров государств как источников международного обмена налоговой информацией.

**Объект диссертационного исследования** составляют общественные отношения, складывающиеся в сфере международно-правового регулирования обмена налоговой информацией на многостороннем и двустороннем уровнях.

**Предметом диссертационного исследования** являются многосторонние и двусторонние межгосударственные и межправительственные договоры, включающие нормы об обмене налоговой информацией; международные обычаи; нормативно-правовые акты Российской Федерации; акты правоприменительного и разъяснительного характера, касающиеся правового регулирования межгосударственного обмена налоговой информацией.

**Степень научной разработанности темы диссертационного исследования.** В основу диссертационного исследования легли труды ученых в сфере международного права и международного экономического права, в том числе: Л.П. Ануфриевой, М.М. Богуславского, Г.М. Вельяминова, Д.К. Лабина, И.И. Лукашука, Е.А. Ровинского, Н.А. Соколовой, Т.Я. Хабриевой, С.В. Черниченко, В.М. Шумилова.

Значимыми для проведения настоящего исследования стали работы специалистов в области права международных организаций и права международной экономической интеграции, в том числе: А.Х. Абашидзе, К.А. Бекашева, П.Н. Бирюкова, Р.А. Каламкаряна, С.Ю. Кашкина, А.М. Солнцева, А.О. Четверикова, Ю. Чжина.

Вопросы международной налоговой проблематики явились предметом исследований таких российских ученых, как Д.В. Винницкий, Е.Д. Кастанова, В.А. Кашин, И.И. Кучеров, О.Д. Маташева, В.А. Мачехин, С.Г. Пепеляев, А.И. Погорлецкий, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хаванова, А.А. Шахмаматьев, Р.А. Шепенко и других.

Среди работ зарубежных ученых, занимающихся исследованиями в области международных налоговых отношений, следует выделить труды К. Вогеля, С. Гонзалеза, Дж.Дж. Гравелля, Б. Клива, А. Кристианса, М. Леннарда, Д. Лесажа, Д.Дж. Митчелла, С. Панайи, Т. Риксена, Д.М. Ринга, Б.Р. Хартмана, Дж.М. Хобсона и других специалистов.

Вместе с тем, в работах названных авторов содержатся лишь отдельные аспекты, связанные с темой настоящего исследования. Особенности международного обмена налоговой информацией на современном этапе и сложившаяся система международных договоров и актов, содержащих положения об обмене налоговой информацией, до сих пор не подвергались комплексному научному анализу с международно-правовой точки зрения.

**Методологическую основу диссертационного исследования** составляют общенаучные и частнонаучные методы познания общественных отношений, входящих в предмет исследования. Диссертантом использовались логический,

функциональный и системный методы, методы анализа и синтеза, формально-юридический, историко-правовой и сравнительно-правовой методы исследования.

**Теоретической основой диссертационного исследования** стали научные труды российских и иностранных специалистов в области международного права и международного экономического права, в том числе в сфере международно-правового регулирования финансовых, инвестиционных, налоговых отношений. Теоретическую значимость для проведения исследования представляют собой концепции, изложенные в работах по международному праву и праву международной экономической интеграции, а также внутреннему финансовому и налоговому праву государств.

В основу диссертационного исследования положены фундаментальные труды отечественных ученых: А.Х. Абашидзе, Л.П. Ануфриевой, К.А. Бекашева, П.Н. Бирюкова, М.М. Богуславского, К.Г. Борисова, Г.М. Вельяминова, Д.В. Винницкого, А.Д. Винниченко, О.Р. Гусейнова, А.В. Демина, Р.А. Каламкаряна, Е.Д. Кастановой, В.А. Кашина, С.Ю. Кашкина, А.А. Копиной, В.Е. Кузнеченковой, И.И. Кучерова, Д.К. Лабина, И.А. Ларютиной, С.К. Лещенко, И.И. Лукашука, О.Д. Маташевой, В.А. Мачехина, Е.Г. Моисеева, С.Г. Пепеляева, А.И. Погорлецкого, К.А. Пономаревой, Е.В. Пустовалова, Е.А. Ровинского, Н.А. Соколовой, А.М. Солнцева, Е.Я. Сорокиной, Г.П. Толстопятенко, О.А. Фоминой, Т.Я. Хабриевой, И.А. Хавановой, А.М. Черепяхина, С.В. Черниченко, А.О. Четверикова, Ю. Чжина, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, В.М. Шумилова и других.

При написании диссертации также были использованы работы, авторами которых явились следующие зарубежные специалисты: М. Алинк (M. Alink), М. Белгруд (M. Belgrud), К. Вогель (K. Vogel), С. Гонзалез (S. Gonzalez), Дж.Дж. Гравелль (J.G. Gravelle), Дж.К. Джексон (J.K. Jackson), Б. Клив (B. Cleave), М. Коген (M. Cogen), Д.С. Колб (D.C. Kolb), В. Коммер (V. Kommer), А. Кристианс (A. Christians), М. Леннард (M. Lennard), Д. Лесаж (D. Lesage), У. Линдерфалк (U. Linderfalk), Дж.Т. Лумер (G.T. Loomer), Д.Дж. Митчелл (D.J. Mitchell), Дж.Н.М.О. Моррис (G.N.M.O. Morris), С. Панайи (C. Panayi),

Т. Риксен (Т. Rixen), Д.М. Ринг (D.M. Ring), М.А.Дж. Руиз (M.A.G. Ruiz), Л.Б. Самуэльс (L.B. Samuels), Б.Р. Хартман (B.R. Hartman), М. Хиллинг (M. Hilling), Дж.М. Хобсон (J.M. Hobson) и др.

**Нормативную базу диссертационного исследования** составили многосторонние международные договоры и акты Организации экономического сотрудничества и развития, Глобального форума по информационной открытости в налоговых делах и «Большой двадцатки», нормативные акты Европейского союза и Евразийского экономического союза, двусторонние договоры государств по налоговой проблематике, в том числе с участием Российской Федерации, внутреннее законодательство государств, а также практика международных судебных учреждений и российских правоприменительных органов.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в системном и комплексном подходе к международному обмену налоговой информацией в современном международном налоговом праве. Автором обоснован тезис о существовании самостоятельного института международного права – института международного обмена налоговой информацией, а также охарактеризовано его историко-правовое формирование и развитие.

В диссертационном исследовании впервые дана единая классификация международных договоров и актов, регулирующих отношения в сфере обмена налоговой информацией на многостороннем и двустороннем уровнях, а также проведено общее сравнение наиболее существенных международных документов.

В работе исследована роль традиционных и нетрадиционных международных объединений государств, обеспечивающих эффективное внедрение международных норм об обмене налоговой информацией; изложены современные тенденции развития международных правил обмена налоговой информацией.

Проведен анализ участия Российской Федерации в международном обмене налоговой информацией, а также определено соответствие внутреннего законодательства Российской Федерации международным стандартам транспарентности и обмена налоговой информацией. Изучены проблемы

использования норм указанных источников российскими правоприменительными органами, а также сформулированы рекомендации относительно усовершенствования нормативно-правовой базы Российской Федерации.

Научная новизна исследования раскрывается и в следующих **основных положениях, выносимых на защиту.**

1. Установлено, что международное налоговое право активно развивается и претерпевает существенные изменения, позволяющие отнести данное явление к комплексному международно-правовому образованию, следующему по пути перехода от понятия института права к понятию отрасли (подотрасли) права. Определено, что основы международного налогового права как совокупности международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права по налоговым вопросам, обладают своей спецификой в части предмета и источников регулирования, субъектов и специальных принципов и требуют разработки единообразного подхода с учетом современных тенденций развития международных налоговых отношений.

2. Результатом исследования характерных черт обмена налоговой информацией в рамках международных налоговых отношений стало обоснование тезиса о сформировавшемся самостоятельном институте международного налогового права и предложена следующая дефиниция указанного института – «институт международного обмена налоговой информацией» (сокр. – «ИМОНИ»). Выявлено, что с научной точки зрения ИМОНИ представляет собой совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих взаимоотношения субъектов международного права в части обмена налоговой информацией.

3. Разработана периодизация развития института международного обмена налоговой информацией в зависимости от участников, источников и общих тенденций становления указанного института. В хронологическом развитии международных норм обмена налоговой информацией выделены и охарактеризованы четыре базовых этапа:

1) 1925 – 1995 гг.: обмен налоговой информацией осуществлялся в ограниченных формах и был основан преимущественно на двусторонних международных договорах государств;

2) 1996 – 2000 гг.: ОЭСР<sup>2</sup> были предложены слишком жесткие критерии определения офшорных зон<sup>3</sup> и нормы, дискриминирующие их и идущие вразрез с международным правом;

3) 2001 – 2008 гг.: ОЭСР стал практиковаться более гибкий подход к идентификации офшорных зон, с привлечением последних к разработке международных норм об обмене налоговой информацией;

4) 2009 год – по настоящее время: политическая поддержка со стороны нетрадиционных участников международных отношений<sup>4</sup> активизировала процесс совершенствования международных норм об обмене налоговой информацией.

4. Установлено, что историко-правовое развитие института международного обмена налоговой информацией включает период предложения субъектами международного права нелегитимных мер. В период с 1996 г. по 2000 г. Организацией экономического сотрудничества и развития был разработан комплекс мер, многие из которых противоречили общепризнанным принципам международного права и специальным принципам международного экономического права.

5. Выявлено, что институциональный аспект института международного обмена налоговой информацией включает не только категории «публичных лиц»<sup>5</sup>, задействованных в выработке обязательных международно-правовых норм по

---

<sup>2</sup> Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

<sup>3</sup> Под термином «офшорная зона» в настоящем исследовании понимаются государства и их территории, которые предоставляют льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривают раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций.

<sup>4</sup> Имеются в виду участники международных отношений, такие как параорганизации, международные форумы и иные «неформальные» объединения представителей государств, не являющиеся субъектами международного права.

<sup>5</sup> Под «публичными лицами» в настоящей диссертации имеются в виду государства и международные межправительственные организации, являющиеся субъектами международного права.

обмену налоговой информацией, но и нетрадиционных участников международных отношений, роль которых очень заметна в международной налоговой сфере.

6. В результате исследования деятельности участников международных отношений в части международно-правового регулирования обмена налоговой информацией предложена классификация источников ИМОНИ, основанная на системном подходе к уровням международно-правового регулирования и включающая многосторонний (межрегиональный), региональный и двусторонний уровни.

7. Доказано, что нормативный аспект международного обмена налоговой информацией предполагает наличие не только императивных и диспозитивных норм<sup>6</sup>, содержащихся в источниках международного налогового права, имеющих обязательную юридическую силу, но и значительного объема положений об обмене налоговой информацией, включенных в рекомендательные акты, разрабатываемые международными учреждениями. Доля рекомендательных норм<sup>7</sup>, содержащихся в рекомендательных актах, сопоставима по объему с долей обязательных норм, посвященных международному обмену налоговой информацией.

8. Установлено, что наличие значительного объема норм «мягкого права» по вопросам обмена налоговой информацией влечет проблему неединообразного толкования и применения рекомендательных актов, содержащих указанные нормы, компетентными органами государств. Резюмировано, что в целях обеспечения единообразного понимания и применения актов подобного рода необходимо выработать единую, согласованную на государственном уровне позицию по данному вопросу. Так, например, предложена формулировка соответствующего разъяснения Верховного суда Российской Федерации в части

---

<sup>6</sup> Под императивными нормами в настоящей диссертации имеются в виду нормы, обладающие обязательной юридической силой, отступление от которых недопустимо и влечет недействительность норм, противоречащих им. Под диспозитивными нормами понимаются нормы, которые также обладают обязательной юридической силой, но от которых субъекты международного права могут отступить по взаимному согласию.

<sup>7</sup> Под рекомендательными нормами в настоящей диссертации имеются в виду нормы, содержащиеся в актах «мягкого права», не обладающие обязательной юридической силой и не предписывающие обязательного поведения для субъектов международного права.

применения российскими судами Модельной налоговой конвенции ОЭСР<sup>8</sup> и Комментариев к ней.

9. Обосновано, что на текущем этапе развития международного налогового права происходит универсализация ИМОНИ. О формировании универсального международно-правового режима обмена налоговой информацией свидетельствует «общее ядро» – стандарты информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией.

10. Выявлено, что универсализация ИМОНИ сопровождается дифференциацией правовых режимов, выражающейся в значительном росте количества различных двусторонних договоров об обмене налоговой информацией на основе актов «мягкого права». Наибольшее распространение получает присоединение государств к многосторонним документам с конкретизацией государств-партнеров для взаимного двустороннего обмена налоговой информацией.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** заключается в том, что сформулированные выводы и рекомендации дополняют российскую научную доктрину международного права, в частности, в сфере международно-правового регулирования экономических, финансовых, налоговых отношений, восполняют пробелы в теории международного права в части института международного обмена налоговой информацией. Результаты диссертации могут быть использованы в ходе проведения дальнейших научных исследований, посвященных проблемам и направлениям развития международного налогового права в целом и международного обмена налоговой информацией в частности, а также в научно-педагогической работе.

**Практическая значимость диссертационного исследования** заключается в том, что ее результаты и выводы могут быть использованы: а) при формулировании и уточнении международно-правовой позиции Российской Федерации по вопросам международного налогового права; б) при

---

<sup>8</sup> Имеется в виду Модельная конвенция ОЭСР «О налогах на доход и капитал» (ред. 2014 г.) // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 15, 2014). – Paris: OECD Publishing, 2014.

совершенствовании норм внутреннего законодательства и правоприменительной практики Российской Федерации; в) в теоретических исследованиях проблем международного налогового права в условиях глобализации; г) в процессе преподавания в высших учебных заведениях Российской Федерации, стран Содружества независимых государств, Евразийского экономического союза, при формировании учебных курсов по дисциплинам международно-правового блока, в том числе по международному праву, международному экономическому праву, международному финансовому праву, международному налоговому праву, а также по финансовому праву, налоговому праву и иным связанным с ними дисциплинам внутреннего права государств.

**Обоснованность и достоверность диссертационного исследования** обеспечивается многообразием используемых методов при его проведении и обусловлена всесторонним и комплексным изучением обширной эмпирической базы, относящейся к теме исследования (более 120 наименований международных договоров и актов, иных нормативно-правовых актов и официальных документов, а также более 110 наименований научных работ российских и зарубежных специалистов по теме исследования); точным цитированием применимых источников; научным построением обобщающих выводов автора.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Диссертационное исследование обсуждено и одобрено на заседании кафедры международного права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации». Результаты проведенного исследования используются в учебном процессе Всероссийской академии внешней торговли на международно-правовом факультете в составе дисциплин «Международное право», «Международное экономическое право», «Международное финансовое право», «Россия в системе международных договоров».

Основные положения и выводы диссертационного исследования нашли отражение в 13 публикациях диссертанта, из них – в 6 (шести) статьях в

журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации: «Евразийский юридический журнал», «Московский журнал международного права», «Российский внешнеэкономический вестник», «Хозяйство и право».

Результаты диссертационного исследования также отражены в выступлениях диссертанта на 8 (восемь) научно-практических конференциях, в числе которых: XIII Международная научно-практическая конференция молодых ученых (Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина, 2014 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Приоритеты развития и регулирования внешней торговли России в условиях санкций» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2015 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Россия в условиях геополитической напряженности» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2016 г.); XIV Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2016 г.); Научно-практическая конференция студентов и аспирантов «Перспективы расширения российского экспорта» (Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России, 2017 г.); XVI Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Территория права – территория жизни» (Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2018 г.); XVII Международный конгресс «Блищенковские чтения» (Российский университет дружбы народов, 2019 г.).

**Личный вклад автора.** Настоящее диссертационное исследование является самостоятельным трудом. Результаты, выводы и теоретические обобщения получены и сформулированы диссертантом лично. Личный вклад автора заключается в непосредственном участии диссертанта на всех этапах проведения исследования и выражается в самостоятельном сборе, систематизации и анализе значительного количества трудов российских и зарубежных ученых,

нормативных актов, в научных публикациях и докладах, а также в положениях, выносимых на защиту.

**Соответствие диссертации паспорту научной специальности.** Научные положения диссертации соответствуют содержанию специальности 12.00.10 «Международное право. Европейское право» и охватывают исследование таких вопросов, как: содержание международного права; применение международно-правовых норм; источники международного права, в том числе международные договоры; международное экономическое право; деятельность международных межгосударственных объединений; функционирование Европейского союза в целом и экономическая проблематика Европейского союза в частности. Результаты проведенного исследования соответствуют областям указанной специальности.

**Структура работы** определяется объектом, целью и задачами диссертационного исследования. Диссертация включает введение, три главы, объединяющие семь параграфов, заключение и список использованной литературы из 262 источников; объем диссертационного исследования составляет 212 страниц.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **Введении** обоснована актуальность темы диссертационного исследования, сформулированы цель и основные задачи исследования, определены его объект и предмет, степень разработанности темы, дано описание теоретической основы и нормативно-правовой базы исследования, обоснованы научная новизна и практическая значимость полученных результатов, сформулированы положения, выносимые на защиту, приведены сведения об апробации результатов исследования.

**Первая глава диссертации «Теоретико-правовые аспекты международно-правового регулирования обмена налоговой информацией»** состоит из трех параграфов и имеет целью конкретизировать понятие международного налогового права, определить место норм об обмене налоговой

информацией в составе международного налогового права и провести историко-правовое исследование особенностей процесса формирования и развития международно-правового механизма обмена налоговой информацией.

**В параграфе 1.1 «Понятие международного налогового права как комплексного международно-правового образования»** исследованы существующие концептуальные подходы к определению «международного налогового права» и его характерных черт, включая определение его места в системе международного права.

Результатом анализа теоретико-правовых аспектов налогообложения на международном уровне стало обобщение и дополнение понятийного аппарата предметной области исследования. Автором сделан вывод о том, что наиболее обоснованным является понимание международного налогового права как комплексного международно-правового образования, относящегося к системе международного права и взаимосвязанного с международным экономическим правом и его подотраслями – международным финансовым правом и международным инвестиционным правом.

В работе предложено авторское определение международного налогового права и обосновано, что на современном этапе развития международных налоговых отношений международное налоговое право следует по пути перехода от понятия института права к понятию отрасли (подотрасли) права, о чем свидетельствует приведенная характеристика ключевых признаков международного налогового права.

С опорой на анализ предмета регулирования, субъектов, источников и специальных принципов международного налогового права автором сделан вывод о том, что основы международного налогового права как совокупности международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права по налоговым вопросам, требуют разработки единообразного подхода с учетом современных тенденций развития международных налоговых отношений.

**В параграфе 1.2 «Основные этапы становления и развития международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве»** диссертантом раскрыт генезис международного обмена налоговой информацией, начиная с первой половины XX века по настоящее время. На основе историко-правового анализа с учетом характеристики источников, участников и общих тенденций международно-правового регулирования рассматриваемых налоговых отношений в конкретный исторический период автором предложена периодизация становления и развития международного обмена налоговой информацией, включающая четыре основных этапа (1925 – 1995 гг.; 1996 – 2000 гг.; 2001 – 2008 гг.; 2009 год – по настоящее время).

Диссертант пришел к выводу о том, что международный обмен налоговой информацией развивался разными темпами на протяжении всей истории существования. Если на первом этапе обмен налоговой информацией носил фрагментарный характер и не был распространенным явлением, то уже на втором этапе международно-правовое регулирование обмена налоговой информацией вышло на новый уровень развития, о чем свидетельствует инициированный в 1996 г. ОЭСР по мандату «Большой семерки» проект против вредной налоговой конкуренции.

Автором выявлено противоречие мер, разрабатываемых международным сообществом для активизации международного обмена налоговой информацией и применяемых в отношении офшорных зон в период 1996 – 2000 гг, общепризнанным принципам международного права и принципам международного экономического права. В числе таких мер особо отмечены предложения не заключать международные договоры с офшорными зонами в будущем, пересмотреть политические, экономические и иные отношения стран с офшорными зонами, отказывать офшорным зонам в предоставлении налоговых освобождений, кредитов по сделкам.

В 2001-2008 гг. с целью вовлечения офшорных зон в процесс обмена налоговой информацией на международном уровне был применен новый подход,

учитывающий интересы всех стран, независимо от их экономической системы. Резюмировано, что этому способствовала совокупность измененных обстоятельств: а) отрицание трактовки деятельности офшорных зон как априори пагубной и нечестной налоговой практики и признание за ними права самостоятельно определять ключевые принципы внутреннего налогообложения; б) смещение акцента с пониженных налоговых ставок и требований значительного местного присутствия на критерии общей транспарентности налогового режима государства и наличия эффективного механизма обмена налоговой информацией при идентификации офшорных зон, осуществляющих нечестную налоговую конкуренцию; в) привлечение к разработке стандартов обмена налоговой информацией всех заинтересованных стран, в том числе самих офшорных зон. Все перечисленное повлекло активное сотрудничество офшорных зон с другими странами по вопросам международного обмена налоговой информацией.

Автором установлено, что наибольшее ускорение международного сотрудничества в сфере обмена налоговой информацией началось в 2009 г. после глобального финансового кризиса, когда произошло усиление международного институционального и нормативного аспектов обмена налоговой информацией между государствами разных экономических систем. Это реализовалось в изменении статуса Глобального форума и расширении состава государств-участников, модернизации содержания Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, разработке новых международных документов, обеспечивающих эффективное внедрение международных норм об обмене налоговой информацией.

**В параграфе 1.3 «Характерные черты института международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве» обоснован тезис о сформировавшемся институте международного обмена налоговой информацией (сокр. – «ИМОНИ») в современном международном налоговом праве. Автором дана общая характеристика указанного института и определено его значение для международных отношений государств.**

Диссертантом уточнен предмет ИМОНИ, под которым понимаются отношения субъектов международного права по поводу установления и осуществления обмена информацией, относящейся к прямым и косвенным налогам, подлежащим уплате в государствах, являющихся сторонами международных налоговых договоров.

В контексте системного подхода к международному налоговому праву исследовано взаимодействие ИМОНИ с иными институтами, такими как институт избежания двойного налогообложения и институт уклонения от уплаты налогов. Автором дополнительно охарактеризована одна из современных тенденций международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве – борьба с нечестной налоговой конкуренцией, имеющая значение для раскрытия тематики настоящего диссертационного исследования.

Диссертантом изучена и дополнена классификация источников международного обмена налоговой информацией в зависимости от уровня правового регулирования: многостороннего (межрегионального), регионального и двустороннего. На многостороннем (межрегиональном) уровне в части обмена налоговой информацией выделены: Конвенция СЕ/ОЭСР о налоговой помощи; Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН; Модельное налоговое соглашение ОЭСР; План действий ОЭСР «BEPS» и иные акты ОЭСР.

На региональном уровне вопросам обмена налоговой информацией посвящены: Договор о Евразийском экономическом союзе с Приложением 18 к нему и Протоколами, касающимися обмена налоговой информацией; Договор о функционировании Европейского союза и акты вторичного права ЕС в сфере обмена налоговой информацией; Соглашение в рамках СНГ 1999 г. о сотрудничестве по налоговым вопросам и иные региональные документы.

На двустороннем уровне положения об обмене налоговой информацией включены в международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, международные договоры об обмене налоговой информацией, иные двусторонние договоры по сотрудничеству и обмену налоговой информацией с различными формулировками.

**Вторая глава диссертации «Основы многостороннего (межрегионального) правового регулирования международного обмена налоговой информацией»** посвящена определению значения международных организаций и иных объединений государств для развития международного обмена налоговой информацией, а также сравнительно-правовому анализу основных источников правового регулирования международного обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития.

**В параграфе 2.1 «Роль ведущих международных организаций и объединений, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией»** детально изучены основы правосубъектности и деятельность триады наиболее значимых для предмета настоящего исследования международных объединений государств: Организации экономического сотрудничества и развития, Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях, «Большой двадцатки».

В исследовании выявлено, что ОЭСР как классическая международная межправительственная организация обладает всеми характерными признаками, необходимыми для реализации полномочий в международной налоговой сфере, в том числе посредством продвижения предложений в части взаимодействия с офшорными зонами.

В числе предложений, разработанных ОЭСР на разных этапах развития международного обмена налоговой информацией, в качестве наиболее значимых автором выделены, прежде всего, следующие: а) определение критериев отнесения государств к офшорным зонам и последующая модификация этих критериев; б) переход от изоляции офшорных зон к взаимному сотрудничеству с ними со стороны других государств на равноправной основе. В результате активной деятельности ОЭСР за несколько лет все офшорные зоны выразили желание сотрудничать и осуществлять обмен налоговой информацией. Современные направления деятельности ОЭСР в налоговой сфере затрагивают

разработку и обновление международных актов по налоговым вопросам, в том числе по вопросам обмена налоговой информацией.

В работе охарактеризован правовой статус и роль Глобального форума в процессе реформирования институциональной надстройки международного обмена налоговой информацией после 2009 года. Автором обосновано отнесение указанного объединения к параорганизации, близкой по правовому статусу к международным межправительственным организациям, хотя и отличной от них.

Признаками, объединяющими Глобальный форум с традиционными международными организациями, являются: а) наличие государств в составе участников, а также присутствие иных международных организаций и объединений в качестве наблюдателей; б) осуществление сотрудничества в конкретной сфере международных отношений в контексте обеспечения быстрого и эффективного внедрения стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией по всему миру; в) наличие организационной структуры, органов со своей компетенцией.

Вместе с тем, в характере деятельности Глобального форума присутствуют свои особенности: а) создание не на основе международного договора или своего учредительного документа (устава), а на основании решения органа другого межгосударственного объединения; б) временный характер существования организации; в) расположение Секретариата Глобального форума в подразделении Секретариата ОЭСР. Перечисленные черты Глобального форума не позволили отнести данное международное учреждение к традиционной международной межправительственной организации.

Автором выявлено, что эффективность внедрения международных правил обмена налоговой информацией обеспечивается, среди прочего, двухступенчатой оценкой Глобальным форумом соответствия внутреннего налогового законодательства государств международным стандартам информационной открытости и обмена налоговой информацией.

В работе доказано, что роль «Большой двадцатки» как неформального межгосударственного объединения существенна для продвижения правил обмена

налоговой информацией. В результате исследования основных направлений развития международного обмена налоговой информацией в соотношении с предложениями стран «Большой двадцатки», автором сделан вывод о том, что в современных условиях жесткий инструментарий, предлагаемый международными организациями, не дает желаемых результатов, в связи с чем требуется поддержка со стороны неформальных объединений с гибкими инструментами воздействия.

В совокупности мер, поддержанных членами «Большой двадцатки», особое значение для обеспечения эффективности международного обмена налоговой информацией, по мнению автора исследования, имеют рекомендации по присоединению государств к Глобальному форуму и Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, внедрению стандартов информационной открытости и обмена налоговой информацией, а так же иных международных правил обмена налоговой информацией, разработанных ОЭСР.

**В параграфе 2.2 «Сравнительный анализ базовых источников правового регулирования обмена налоговой информацией, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития»** изучены международные основы регулирования обмена налоговой информацией на многостороннем (межрегиональном) уровне в сравнительно-правовом ключе.

Автором охарактеризованы цели, структура и правовой статус Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Модельного соглашения ОЭСР об обмене налоговой информацией. На основе анализа практики применения Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментариев к ней налоговыми и судебными органами Российской Федерации сделан вывод о том, что российской правоприменительной практике недостает единообразия, что влечет необходимость выработки унифицированного подхода на уровне всех российских государственных органов. В этой связи диссертантом предложена формулировка соответствующего разъяснения Верховного суда Российской Федерации в части применения российскими судами Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментариев к ней.

С позиции содержания Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи, Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Модельного налогового соглашения ОЭСР в работе отмечены ключевые общие черты. Во-первых, современные редакции всех трех документов регулируют обмен налоговой информацией в трех формах: а) по запросу иностранного государства; б) в автоматическом режиме; в) спонтанно (инициативно). Во-вторых, перечень исключений из обязательств по предоставлению налоговой информации приблизительно идентичен. В-третьих, все три документа схожим образом регулируют режим конфиденциальности передаваемой информации, строго оговаривая случаи и основания для ее раскрытия.

В части отличий перечисленных международных документов установлено, что, во-первых, только Модельное налоговое соглашение ОЭСР полностью посвящено вопросам обмена налоговой информацией, в то время как в двух других документах вопросы обмена информацией являются вторичными по отношению к основной цели документа или не являются в такой же степени конкретизированными по срокам и отдельным процедурам осуществления обмена налоговой информацией. Второе отличие тесно связано с правовым статусом документов: модельные документы обладают рекомендательным характером и являются примерами актов «мягкого права», в то время как Конвенция СЕ/ОЭСР является международным договором, обязательным для выполнения государствами, присоединившимися к ней. Третье немаловажное отличие связано с исключениями из обязанности предоставлять запрашиваемую информацию: в Конвенции СЕ/ОЭСР присутствуют дополнительные исключения, которые являются существенными для соблюдения интересов запрашиваемого государства и наиболее полно обеспечивающими равновесие между правовым положением двух сторон.

Вместе с тем, несмотря на определенные различия по форме и содержанию, все три указанных документа вводят стандарты информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией.

Автором обосновано, что общее содержание стандартов информационной налоговой прозрачности выражается в следующем: 1) необходимости осуществления обмена информацией, предположительно относящейся к налоговому администрированию и обеспечению исполнения национального законодательства государств; 2) соблюдении принципа субсидиарности (дополнительности), согласно которому запрашивающей стороне надлежит использовать все находящиеся в ее распоряжении возможности получения необходимых сведений до направления своему государству-партнеру запроса об обмене; 3) следовании принципу эквивалентности (равнозначности), означающему, что проведение государством-партнером мероприятий по получению запрашиваемой информации должно проходить на уровне, аналогичном уровню получения указанной информации для собственных целей налогообложения; 4) отказе от практики использования ряда оснований для непредставления запрашиваемой информации, в том числе: по причине незаинтересованности запрашиваемого государства в такой информации для собственных налоговых целей, ввиду наличия норм национального налогового права; вследствие существования принципа сохранения банковской тайны; 5) упрощении процедуры получения информации между уполномоченными органами государств; 6) соблюдении законных прав налогоплательщиков; 7) обеспечении достоверности и конфиденциальности информации, обмениваемой в налоговых целях.

В работе отмечено, что на современном этапе развития норм ИМОНИ в стандарты информационной налоговой прозрачности следует включить не только обмен информацией по запросу иностранного государства или инициативе одного из государств, но и реализацию соответствующего обмена в автоматическом режиме. Автором доказано, что стандарты информационной открытости (транспарентности) и обмена налоговой информацией стали «общим ядром» международно-правового регулирования обмена налоговой информацией, свидетельствующем об универсализации института международного обмена налоговой информацией.

**В третьей главе диссертации «Особенности правового регулирования международного обмена налоговой информацией на региональном и двустороннем уровнях»** рассмотрена специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств, а также определено значение двусторонних договоров государств среди многообразия источников международного обмена налоговой информацией.

**В параграфе 3.1 «Специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств»** изучены основы межгосударственного сотрудничества в международных объединениях государств, расположенных в различных регионах земного шара.

В контексте международно-правового регулирования налоговых вопросов в Европейском союзе отмечены общие положения, касающиеся налогообложения в ЕС. В частности, в исследовании конкретизировано понятие «налогового права ЕС», уточнены положения, относящиеся к различным аспектам налогообложения, в источниках «налогового права ЕС» (как в первичных, так и во вторичных актах права ЕС), выявлены правовые обоснования компетенции институтов ЕС по принятию источников вторичного права ЕС по косвенным и прямым налогам соответственно.

В контексте настоящего исследования диссертантом проанализированы положения актов права ЕС, связанные с международно-правовым регулированием обмена налоговой информацией на пространстве Европейского союза. Особое внимание уделено нововведениям Директивы Совета Европейского союза 2011/16/ЕС в сравнении с ранее действовавшей Директивой 77/799/ЕС и соответствующими международными документами. Исследование показало, что в Директиву Совета ЕС 2011/16/ЕС включены новеллы с учетом эффективности применения актов ОЭСР и Закона США «FATCA», и, следовательно, в региональных актах ЕС транслируется преимущество принципов subsidiarity, эквивалентности и общее следование международным стандартам прозрачности обмена информацией в целях налогообложения. В то же

время в новых правилах Директивы Совета ЕС 2011/16/ЕС, в отличие от международных документов ОЭСР, более точно и последовательно отражены порядок и сроки взаимодействия государств-членов ЕС по поводу обмена налоговой информацией, а также расширены потенциальные возможности государств-членов ЕС в части оснований для реализации обмена.

Автором установлено, что на постсоветском пространстве и в рамках Содружества независимых государств, и в Евразийском экономическом союзе действуют правила обмена налоговой информацией. Так, Соглашение между странами-участниками СНГ 1999 г. затрагивает сведения о соблюдении налогового законодательства налогоплательщиками, включая информацию, связанную с нарушениями налогового законодательства<sup>9</sup>. Обмен налоговой информацией касается регистрации налогоплательщиков, объектов налогообложения и иной информации, доступной компетентным органам стран.

В настоящее время Евразийским экономическим союзом определены правовые основания для обмена налоговой информацией в отношении косвенных налогов, а именно: акцизов и налога на добавленную стоимость. Раздел XVII Договора о ЕАЭС 2014 г. и Приложение 18 к нему содержат основные принципы формирования и реализации взаимодействия государств, входящих в ЕАЭС, в вопросах налогообложения, в том числе в отношении обмена налоговой информацией. Осуществление обмена налоговой информацией, необходимой для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов, происходит в соответствии с отдельным международным межведомственным договором – Протоколом 2009 г.<sup>10</sup>, которым устанавливаются порядок обмена информацией, форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и требования к формату обмена.

---

<sup>9</sup> Соглашение Правительств государств-участников стран СНГ от 04.06.1999 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере».

<sup>10</sup> Протокол «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» от 11.12.2009.

Значимым нововведением с систему обмена налоговой информацией между государствами-членами ЕАЭС, отражающим установление предмета обмена, содержания и структуры передаваемой информации, стала разработка Проекта Протокола 2015 г.<sup>11</sup>. Указанным документом категоризирована подлежащая обмену налоговая информация, определены сроки обмена названной информацией и основные принципы обмена налоговой информацией, соответствующие стандартам информационной налоговой прозрачности.

Отдельное внимание в работе уделено степени участия государств-членов ЕАЭС в многосторонних механизмах обмена налоговой информацией. Диссертантом обоснован тезис о лидирующей роли Российской Федерации среди государств-членов ЕАЭС в области внедрения современных норм, касающихся стандартов информационной налоговой прозрачности. Выявлено, что в направлении имплементации названных стандартов движется и Республика Казахстан, что, в свою очередь, предполагает внесение значительных изменений в национальное законодательство.

В работе дана общая характеристика иных межгосударственных региональных организаций и форумов, дополняющих деятельность ОЭСР и Глобального форума и способствующих распространению международных норм об обмене налоговой информацией в пределах своего региона.

**В параграфе 3.2 «Значение двусторонних договоров государств как источников международного обмена налоговой информацией»** определена роль двусторонних договоров в многообразии источников ИМОНИ посредством анализа содержания двусторонних договоров различного предмета регулирования. Выявлено, что положения об обмене налоговой информацией содержатся в трех группах двусторонних договоров между государствами.

Первыми с точки зрения хронологического порядка соглашениями, содержащими правовые основания для осуществления межгосударственного

---

<sup>11</sup> Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 03.11.2015 № 142 «О проекте Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза для осуществления налогового администрирования».

обмена налоговой информацией, стали заключенные на двусторонней основе договоры об избежании двойного налогообложения. Установлено, что стандартным образцом, по аналогии с которым сформулированы основные положения подавляющего большинства подобных соглашений, является Модельная налоговая конвенция ОЭСР. Автором обоснована взаимосвязь Модельной налоговой конвенции ОЭСР с Типовым соглашением Российской Федерации «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» 2010 г., ставшим основой для заключения двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения.

Анализ новелл действующего российского Типового соглашения 2010 г. в сравнении с ранее действующим Типовым соглашением 1992 г. положен в основу вывода о том, что действующее Типовое соглашение 2010 г. было изменено в целях приведения в соответствие внутреннего налогового законодательства РФ к активно развивающимся международным стандартам в указанной сфере. Автором доказано, что подавляющее большинство двусторонних договоров Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения имеют своим основанием устаревшие редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР (1963 г., 1977 г. или 2005 г.).

В этой связи представляется целесообразным привести в указанные двусторонние соглашения новеллы, включенные в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР в 2010 г. и в 2014 г.

Во вторую группу двусторонних договоров, относящихся к обмену налоговой информацией, включены двусторонние специализированные соглашения, предметом которых стали собственно обмен налоговой информацией и правила реализации последнего, в отличие от двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения, в которых обмену налоговой информацией посвящена лишь часть предмета. В основу таких специализированных двусторонних договоров положено Модельное налоговое

соглашение ОЭСР, и заключаются указанные договоры в основном с офшорными зонами.

Выявлено, что существует группа офшорных зон, которые являются инициаторами множества специализированных двусторонних договоров об обмене налоговой информацией<sup>12</sup>, активно заключая подобные соглашения как между собой, так и с государствами, не являющимися офшорными. Установлено, что Российская Федерация на текущий момент не является участником соглашений подобного рода, даже несмотря на то, что в России утверждено соответствующее Типовое соглашение «Об обмене информацией по налоговым делам» 2014 г. В связи с этим рассмотренные в работе двусторонние договоры с участием офшорных зон рекомендуются к заключению с участием Российской Федерации.

Еще одной разновидностью договоров, отнесенных к третьей группе и предусматривающих возможность обмена налоговой информацией на двусторонней основе, рассматриваются различные варианты межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере (что отражается уже в названиях этих договоров<sup>13</sup>). На основании анализа международно-правовой базы Российской Федерации автором выявлено, что соглашения указанной группы в целом ориентированы на предотвращение нарушений внутреннего налогового законодательства договаривающихся государств, содержат близкие положения об обмене налоговой информацией и представляют собой наиболее действенные и результативные способы двигаться в заданном направлении.

Вместе с тем, проведенное исследование двусторонних международных договоров Российской Федерации демонстрирует предпочтительную готовность России предусматривать в подобных договорах вариант обмена информацией

---

<sup>12</sup> Речь идет, прежде всего, о таких офшорных зонах, как Багамские, Бермудские, Британские Виргинские, Нидерландские Антильские и Фарерские острова.

<sup>13</sup> Формулировки названий данных соглашений включают: «сотрудничество и взаимная помощь по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен информацией по налоговым вопросам», «сотрудничество и обмен информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства», «сотрудничество и обмен информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства».

только на основании запроса. При этом влияние соответствующей статьи не распространяется на обмен налоговой информацией в автоматическом режиме, что справедливо как в отношении действующих двусторонних договоров в области избежания двойного налогообложения, так и в отношении соглашений об обмене информацией по налоговым делам, планируемых в перспективе к согласованию с офшорными зонами.

В исследовании отдельное внимание обращено на корреляцию договоров об обмене налоговой информацией, заключенных Российской Федерацией на двусторонней и многосторонней основе. Обосновано, что двусторонние договоры, содержащие положения об обмене налоговой информацией, имеют существенное значение для реализации межгосударственного обмена информацией по поводу величины и фактов уплаты налогов в том случае, если государства не присоединились к многостороннему договору по рассматриваемому вопросу. В то же время установление взаимоотношений по обмену налоговой информацией может осуществляться на основе многостороннего международного договора при отсутствии соответствующего двустороннего договора между двумя государствами.

Наконец, нужно учитывать, что из обязанности по предоставлению информации по Конвенции СЕ/ОЭСР о налоговой помощи исключается противоречие налогообложения в запрашивающем государстве положениям любого двустороннего договора (конвенции), заключенного между запрашиваемым и запрашивающим государствами, включая договор об избежании двойного налогообложения прибыли и дохода. Иными словами, приоритет отдается положениям именно двустороннего соглашения между указанными государствами, что немаловажно при наличии многообразия международных документов, регулирующих обмен налоговой информацией.

В **Заключении** приведены завершающие диссертацию положения, суммированы основные выводы и предложения, сформулированные в результате всестороннего и системного исследования международного обмена налоговой информацией.

## **ОПУБЛИКОВАННЫЕ НАУЧНЫЕ РАБОТЫ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**I. В изданиях, рецензируемых Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации:**

1. Пекарская М.С. Обзор российской правоприменительной практики в части толкования Модельной налоговой конвенции ОЭСР / М.С. Пекарская // Московский журнал международного права. – 2016. – № 2. – С. 214-221.

2. Пекарская М.С. Обмен налоговой информацией в Европейском союзе: правовые новеллы и особенности / М.С. Пекарская // Московский журнал международного права. – 2017. – № 3. – С. 82-91.

3. Пекарская М.С. Особенности международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза / М.С. Пекарская // Хозяйство и право. – 2017. – № 9. – С. 119-128.

4. Пекарская М.С. Двусторонние договоры в части обмена налоговой информацией: разграничение по содержанию и предмету регулирования / М.С. Пекарская // Российский внешнеэкономический вестник. – 2018. – № 4. – С. 119-132.

5. Пекарская М.С. О роли «Большой двадцатки» в международно-правовом регулировании обмена налоговой информацией / М.С. Пекарская // Хозяйство и право. – 2018. – № 7. – С. 122-128.

6. Пекарская М.С. Международное налоговое право как отрасль права: общая характеристика и проблемные аспекты / М.С. Пекарская // Евразийский юридический журнал. – 2019. – № 7. – С. 33-36.

### **II. В иных научных изданиях:**

7. Пекарская М.С. Воздействие актов ОЭСР на законодательство РФ / М.С. Пекарская // Традиции и новации в системе современного российского права: сб. тезисов XIII Международной научно-практической конференции молодых ученых. – М.: МГЮА, 2014. – С. 277-278.

8. Пекарская М.С. Правовые аспекты мер воздействия в рамках Организации экономического сотрудничества и развития / М.С. Пекарская // Приоритеты развития и регулирования внешней торговли России в условиях

санкций: материалы научно-практической конференции студентов и аспирантов ВАВТ. – М.: ВАВТ, 2015. – Вып. 59. – С. 233-238.

9. Пекарская М.С. Соглашение между Российской Федерацией и иностранным государством об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество 2010 г. / М.С. Пекарская // Актуальные проблемы современного международного права: материалы XIV Международного конгресса «Блищенковские чтения»: в 2 ч. Ч. II / отв. ред. А. Х. Абашидзе. – М.: РУДН, 2016. – С. 431-438.

10. Пекарская М.С. К вопросу о переходе Российской Федерации на процедуру автоматического обмена налоговой информацией по правилам ОЭСР / М.С. Пекарская // Россия в условиях геополитической напряженности: материалы научно-практической конференции студентов и аспирантов ВАВТ. – М.: ВАВТ, 2016. – Вып. 62. – С. 232-240.

11. Пекарская М.С. Международно-правовые основы регулирования обмена налоговой информацией в рамках Евразийского экономического союза / М.С. Пекарская // Перспективы расширения российского экспорта: материалы научно-практической конференции студентов и аспирантов ВАВТ. – М.: ВАВТ, 2017. – Вып. 63. – С. 148-154.

12. Пекарская М.С. Анализ двусторонних договоров Российской Федерации в части обмена налоговой информацией / М.С. Пекарская // Право, экономика, финансы в контексте мировых глобализационных процессов: сборник научных трудов бакалавров, магистрантов, аспирантов, преподавателей, юристов-практиков по итогам международной научно-практической конференции «Территория права – территория жизни», посвященной 20-летию Юридического факультета Финансового университета при Правительстве Российской Федерации: в 2 т. Т. 2 / отв. ред. О.Н. Петюкова. – М.: КНОРУС, 2018. – С. 22-27.

13. Пекарская М.С. Международно-правовые основы обмена налоговой информацией Российской Федерации с другими государствами / М.С. Пекарская // Актуальные проблемы современного международного права: материалы XVI Международного конгресса «Блищенковские чтения»: в 3 ч. Ч. I / отв. ред. А.Х. Абашидзе, Н.Н. Емельянова, А.М. Солнцев. – М.: РУДН, 2019. – С. 444-450.

**ПЕКАРСКАЯ МАРИЯ СЕРГЕЕВНА**  
**(Российская Федерация)**

**МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
СОТРУДНИЧЕСТВА ГОСУДАРСТВ В СФЕРЕ ОБМЕНА НАЛОГОВОЙ  
ИНФОРМАЦИЕЙ**

В диссертационном исследовании анализируются международные налоговые договоры и акты в части обмена налоговой информацией. Автор исследует положения указанных источников в рамках многостороннего (межрегионального), регионального и двустороннего уровней международно-правового регулирования. Автор обосновывает существование института международного обмена налоговой информацией (сокр. – «ИМОНИ») в международном налоговом праве и определяет роль международных организаций и учреждений в регулировании обмена налоговой информацией. Отдельный блок вопросов посвящен исследованию системы международных договоров в части обмена налоговой информацией в Европейском союзе, Евразийском экономическом союзе и иных интеграционных объединениях государств. Особое внимание уделяется международной нормативно-правовой базе Российской Федерации, касающейся межгосударственного обмена налоговой информацией.

**PEKARSKAYA MARIA SERGEEVNA**  
**(the Russian Federation)**

**INTERNATIONAL LEGAL REGULATION OF COOPERATION AMONG  
STATES IN THE CONTEXT OF TAX INFORMATION EXCHANGE**

The dissertation analyses the content of international tax agreements and instruments in relation to tax information exchange. The author examines provisions of above mentioned documents at the multilateral (interregional), regional and bilateral levels of international legal regulation. The author claims that the institute of international tax information exchange (abbrev. – «IMONI») has been created in international tax law and determines the role of international organizations and institutions in the context of regulation of tax information exchange. A separate set of questions is devoted to investigation of the system of international agreements in terms of tax information exchange in the European Union, the Eurasian Economic Union and in other integration associations of states. Special attention is paid to the international regulatory framework of the Russian Federation with respect to intergovernmental tax information exchange.