

КАВЕРЗЫ ОТСЫЛОК К ВРЕМЕННО НЕДЕЙСТВУЮЩИМ НОРМАМ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ

И.А. Хаванова

*Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации, г. Москва, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

01 августа 2024 г.

Дата принятия в печать –

20 сентября 2024 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2024 г.

Дается оценка последствий приостановления действия отдельных положений налоговых соглашений Указом Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585, а также эффективности принятых решений о введении компенсационного налогового регулирования. Так, Налоговый кодекс РФ отсылает правоприменителей к показателям налоговых ставок, установленных положениями 38 соглашений об избежании двойного налогообложения, действие которых приостановлено. Эта конструкция не использовалась ранее и попытка ее научного осмысления предпринята в статье.

Ключевые слова

Налог, международный
налоговый договор,
прекращение действия
международных договоров,
приостановление действия
международных договоров,
отсылочная норма

THE COMPLEXITY OF REFERENCES TO THE TEMPORARILY SUSPENDED NORMS OF INTERNATIONAL TAX TREATIES

Inna A. Khavanova

Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

Article info

Received –

2024 August 01

Accepted –

2024 September 20

Available online –

2024 December 20

Subject. The article is devoted to the theoretical aspects of the use in the tax legislation of references to the tax treaties provisions, the effect of which was suspended by Decree of the President of Russia dated August 8, 2023 No. 585.

The purpose of the study. The purpose of the article is to assess the consequences of the suspension of certain provisions of tax agreements by Decree of the President of Russia dated August 8, 2023 No. 585, as well as the effectiveness of the decisions taken on the introduction of compensatory tax regulation. The essence of this regulation consists in the provision from August 8, 2023 by the Russian tax agent to apply reduced tax rates or non-taxation when paying income, if such rules are provided for by tax treaties, the validity of which is partially suspended.

Methodology. The preparation phase included the following research methods: formal-logical analysis, system-based analysis, description, juxtaposition, synthesis and summarizing.

Conclusions. The article concludes that the absence of a suspension procedure in agreements on the avoidance of double taxation (if there are rules on denunciation) is not an unconditional reason to consider it unlawful (in plus stat minus). At the same time, suspension should not be prohibited by the treaty and cannot be incompatible with its object and purposes. With regard to the partial suspension of tax treaties, the content and structure of tax conventions based on the OECD and/or UN model tax conventions allows (subject to certain conditions) the divisibility of contractual provisions according to the criterion of the type of income to which the distributive rules apply. The compensatory legal mechanism laid down in amendments to the Tax Code of the Russian Federation, adopted by Federal Law No. 539-FZ of November 27, 2023, is complex in nature and is aimed at entities that

Keywords

Tax, tax treaty, termination of
international treaties, suspension
of international treaties, reference

were entitled to expect reduced rates or non-taxation in Russia as a source of income, but lost this opportunity due to the suspension of certain provisions of international treaties. A reference norm is a norm, the constructive feature of which is the algorithm for combining normative prescriptions (internal and external in relation to the reference norm). The reference in the Tax Code of the Russian Federation to the norms of Russian tax agreements is a unilateral legislative decision of a Contracting State (Russia), although implemented based on the provisions of an international treaty. The author concluded that tax legislation does not exclude the possibility of using legal structures of a reference nature that require reference to the norms of an international tax treaty, provided that these structures are formulated with a sufficient degree of clarity that allows taxable persons to conform their behavior to them.

1. Введение

Можно было бы не придавать большого значения появлению в Налоговом кодексе (далее – НК) РФ отсылок к нормам соглашений об избежании двойного налогообложения (далее также – СИДН), если бы это не были отсылки к нормам 38 договоров, действие которых приостановлено Указом Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров РФ по вопросам налогообложения» (далее – Указ № 585).

В принципе для НК РФ привычны нормы, действие которых связано с международными договорами. Однако традиционно это не конкретные договоры, а так называемые «соответствующие международные договоры Российской Федерации по вопросам налогообложения». Например, фактически уплаченные физическим лицом – российским налоговым резидентом за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, не засчитываются при уплате налога в России, если иное не предусмотрено соответствующим международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения (п. 1 ст. 232 НК РФ). Данный прием законодателя не вызывал особых проблем. Оживление в пасторальную картину правоприменения внесло приостановление действия СИДН. И мы начнем анализ именно с его оценки, поскольку дискуссия о возможности приостановления действия СИДН в одностороннем порядке, возникшая в 2022 г., продолжается до настоящего времени¹. Для нас же определенность важна уже в силу того, что

формирует опору исследования (исходный пункт): последствия неприменения положений международных договоров вследствие приостановления их действия отличаются от последствий неприменения международно-правовых норм, действие которых формально не приостановлено. И это влияет на юридическую оценку использования приема отсылки к положениям налоговых конвенций.

2. К дискуссии о приостановлении действия СИДН

Всплеск интереса к проблеме приостановления и среди практиков, и в академической среде возник, когда Латвия уведомила о приостановлении с 16 мая 2022 г. действия соглашения с Россией 2010 г.² Россия Указом Президента РФ от 26 сентября 2022 г. № 668 «О приостановлении Российской Федерацией действия Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» также приостановила действие этого договора. Причем была использована чрезвычайная процедура, предусмотренная п. 4 ст. 37 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»: действие международного договора РФ может быть приостановлено Президентом РФ в случаях, требующих принятия безотлагательных мер, с незамедлительным информированием Совета Федерации и Государственной Думы и внесением в Государственную Думу проекта соответствующего федерального закона³. В феврале 2023 г. был принят не только закон о приостановле-

¹ Видмер М. Налоговое соглашение Россия–Швейцария заморожено: каковы последствия? // Швейцария Деловая. 2023. 8 авг. URL: <https://business-swiss.ch/2023/08/nalogovoe-soglashenie-rossija-shveicarija-zamorozhenno/> (дата обращения: 01.08.2024). См. также: [1–6].

² См. письмо Минфина России от 23 августа 2022 г. № 03-08-05/82048.

³ В случае его отклонения Государственной Думой действие международного договора подлежит незамедлительному возобновлению.

нии действия соглашения⁴, но и закон о его денонсации⁵. В результате соглашение с Латвией прекратило действие с 1 января 2024 г.

При денонсации Россия действовала согласно ст. 31 договора: любое Договаривающееся Государство может прекратить действие соглашения, направив по дипломатическим каналам письменное уведомление о прекращении действия не позднее чем за 6 месяцев до окончания любого календарного года после истечения 5 лет с даты вступления соглашения в силу. Такое правило характерно для соглашений, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁶ и/или Модельной налоговой конвенции ООН⁷, а вот правил приостановления действия договоров в них нет, что, впрочем, является «ахиллесовой пятой» и международных договоров в целом [7].

Преобладающей реакцией на латвийскую инициативу было неприятие экспертами самой модели приостановления действия договора, в котором нет правил приостановления. Тем более, что и причина была озвучена Латвией политическая, мало относящаяся к этому договору непосредственно⁸. Указав на то, что договор с Латвией не предусматривает алгоритма приостановления действия в одностороннем порядке, С. Калинин пришел к выводу о том, что «временно прекратить действие соглашения можно лишь по обоюдному согласию, если такого консенсуса нет, то одна из стран может его только денонсировать»⁹.

Интересный ракурс проблемы отражен в статье С.А. Сосновского, разрешавшего исследовательский вопрос: не нарушает ли приостановление действия договора Указом Президента РФ вытекающее из ст. 57 Конституции РФ требование устанавливать налоги законом? Согласно его позиции, «приостановление СИДН исключает из правовой системы нормы, устанавливающие элементы налога», соответственно, есть основания для применения «повышенного стандарта к требованиям о форме акта», которым Россия дает или, напротив, отзывает согласие на включение в правовую систему таких положений [5, с. 32].

Вывод о невозможности приостановления действия СИДН указом Президента РФ ставит под вопрос достижение эффекта приостановления (с 8 августа 2023 г.). Позиция о том, что действие СИДН не приостановлено, была озвучена Великобританией¹⁰, заявившей, что соглашение не предусматривает односторонних действий по приостановлению¹¹. Комментируя британскую позицию, эксперты отметили, что, поскольку Великобритания считает соглашение действующим, она не может ссылаться на ст. 60 Венской конвенции 1969 г. о праве международных договоров для прекращения или приостановления действия договора ввиду запрета, предусмотренного ст. 45 конвенции. Однако у нее есть возможность прекратить действие соглашения с Россией в порядке, установленном ст. 29 данного договора¹².

⁴ Федеральный закон от 28 февраля 2023 г. № 39-ФЗ «О приостановлении Российской Федерацией действия Соглашения между Правительством РФ и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал».

⁵ Федеральный закон от 28 февраля 2023 г. № 40-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством РФ и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал».

⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (дата обращения: 24.06.2024).

⁷ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries [2021]. URL: <https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021> (дата обращения: 24.06.2024).

⁸ Вот как это прокомментировал Б.Я. Брук: «Венская конвенция легитимирует одностороннее приостановление действия международного договора исключительно случаями нарушения самого приостанавливаемого договора,

но не нарушением иных международно-правовых обязательств. Таким образом, действия латвийских властей по приостановлению действия Соглашения не основаны на международном праве и потому не являются легитимными» [1, с. 141].

⁹ Романова Л. Латвия приостановила действие налогового соглашения с Россией // Ведомости. 2022. 20 мая. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/05/19/922798-latviya-priostanovila-nalogovogo> (дата обращения: 01.08.2024).

¹⁰ Russia: tax treaties // UK Government: official site. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/russia-tax-treaties> (дата обращения: 01.08.2024).

¹¹ Великобритания оставляет за собой право принять ответные меры в соответствии с нотой от 15 августа 2023 г. № 097/23, см.: Информация Минфина России о статусе международных договоров об избежании двойного налогообложения (по состоянию на 01.07.2024) // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Goel S., Goel A. Russia's Questionable Unilateral Suspension of Tax Treaties // Tax Notes. September 25, 2023. URL: <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/russias-questionable-unilateral-suspension-tax-treaties/2023/09/22/7h93z> (дата обращения: 01.08.2024).

Отсутствие в соглашениях об избежании двойного налогообложения порядка приостановления действия (при наличии правил о денонсации) не является безусловным основанием считать таковое неправомерным. Это мнение мы высказывали [6, с. 25], опираясь на принцип *in plus stat minus*, который считал уместным применять Э.Х. де Аречага¹³, однако, – и это важно, – приостановление не должно быть запрещено договором и не может быть несовместимо с его объектом и целью. Мы исходим из правомерности приостановления действия СИДН согласно чрезвычайной процедуре (Указом Президента РФ) с последующим принятием Федерального закона от 19 декабря 2023 г. № 598-ФЗ «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения». Что касается частичного приостановления, возможность которого также ставится под сомнение¹⁴, то содержание и структура налоговых конвенций, основанных на модельных налоговых конвенциях ОЭСР и/или ООН, допускает (при соблюдении определенных условий) делимость договорных положений по критерию вида дохода, на который распространяются дистрибутивные правила [8].

Такая конструкция хорошо прослеживается в ст. 28 «Последующие изменения в законодательстве» Модельной налоговой конвенции США (2016 г.)¹⁵. Если после подписания договора в налоговое законодательство государства-партнера вносятся изменения (например, резкое колебание ставок) и консультации, направленные на восстановление надлежащего распределения прав по договору, не достигают успеха, прекращается действие ст. 10 («Дивиденды»), 11 («Проценты»), 12 («Роялти») и 21 («Иные доходы») [9, с. 98–99]. Еще один пример: в налоговом соглашении США с Нидерландскими Антильскими островами (*US-Netherlands Antilles Income Tax Convention, 1987*)¹⁶ было закреплено правило (ст. XXVII), согласно которому каждое из государств могло прекратить дей-

ствие соглашения полностью или в части, направив соответствующее уведомление (*notice of termination of all or part of the Treaty*) [10; 11].

3. Законодатель «оживил» налоговые договоры?

27 ноября 2023 г. был принят Федеральный закон № 539-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее – Закон № 539-ФЗ), направленный на смягчение последствий приостановления, необходимость которого отмечена в п. 3 Указа № 585¹⁷. Статья 310 НК РФ была дополнена пп. 11 п. 2 и п. 3.1, согласно которым до 31 декабря 2025 г. исчисление и удержание суммы налога не производятся или производятся по пониженным налоговым ставкам, если такие условия были предусмотрены нормами соглашений, действие которых приостановлено. Положения новелл применяются в отношении доходов, выплаченных российскими налоговыми агентами начиная с 8 августа 2023 г.¹⁸

Так, согласно пп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ исчисление и удержание суммы налога не осуществляется при выплате налоговым агентом конкретизированных в данной норме «видов доходов, которые не облагались налогом в Российской Федерации согласно международным договорам Российской Федерации по вопросам налогообложения до дня принятия указа» и которые выплачиваются иностранным организациям, расположенным на территориях государств, действие отдельных положений договоров с которыми приостановлено Указом № 585. К доходам предъявляются определенные требования:

– базовое – отсутствие взаимозависимости организаций¹⁹ (доходы от использования и/или предоставления прав использования аудиовизуальных произведений, от реализации морских судов, зарегистрированных в Российском международном ре-

¹³ Extract from the Yearbook of the International Law Commission. 1966. Document A/CN.4/SR.861, vol. I (2). Topic: Law of Treaties. URL: https://legal.un.org/ilc/documentation/english/summary_records/a_cn4_sr861.pdf (дата обращения: 01.08.2023).

¹⁴ Jerabek R. Russia suspends parts of the double taxation agreement with Austria // PwC Austria. August 16, 2023. URL: <https://steuernachrichten.pwc.at/en/blog/2023/08/16/russia-suspends-parts-of-the-double-taxation-agreement-with-austria/> (дата обращения: 01.08.2024).

¹⁵ United States Model – Tax Treaty (2016). URL: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united->

[states-model-tax-treaty-documents](#) (дата обращения: 01.08.2024).

¹⁶ В настоящее время не действует.

¹⁷ Предписано обеспечить принятие мер, направленных на снижение влияния на экономику Российской Федерации последствий приостановления действия положений международных налоговых договоров Российской Федерации.

¹⁸ Пункт 6 ст. 6 Закона № 539-ФЗ.

¹⁹ Взаимозависимость лиц определяется в соответствии со ст. 105.1 НК РФ.

естре судов и находящихся на территории Российской Федерации и др.);

– дополнительное – заключение договора до дня принятия Указа № 585 (в частности, такое требование предъявляется к процентным доходам, выплачиваемым иностранным экспортно-кредитным агентствам и иностранным организациям, осуществляющим банковскую деятельность в соответствии с их личным законом);

– специальное – для доходов от сдачи в аренду (лизинг) воздушных судов.

4. «Как вы яхту назовете...»

Ситуация не столь проста, учитывая многоуровневую взаимосвязь правил международной и внутренней природы, которая отмечается многими исследователями [12–15].

Компенсаторный налогово-правовой механизм, заложенный в Законе № 539-ФЗ, носит комплексный характер и ориентирован на субъектов, которые были вправе рассчитывать на пониженные ставки или неналогообложение в России как государстве источника дохода, но утратили такую возможность вследствие приостановления действия отдельных положений международных договоров.

Анализируя содержание пп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ, следует обратить внимание на фразу «видов доходов, которые не облагались налогом в Российской Федерации согласно международным договорам Российской Федерации по вопросам налогообложения...», после чего в норме перечисляются наименования доходов, например, «процентный доход». Такой же подход реализован в п. 3.1 ст. 310 НК РФ.

По нашему мнению, идентификация вида дохода, который не облагался бы в России согласно СИДН, **не может быть осуществлена без... СИДН**. На этот счет в соглашениях есть несколько правил – общее определение терминов (п. 1 ст. 3)²⁰, правила раскрытия значения не определенного в СИДН термина (п. 2 ст. 3), определение терминов в статьях, посвященных конкретным видам доходов. Налоговый кодекс РФ и СИДН могут по-разному определять виды доходов. Отсылка в ст. 310 НК РФ к дистрибутивным правилам ст. 11 «Проценты» СИДН как позволяющим не облагать доход или облагать его по пониженной ставке предполагает, что и наполнение понятия «процентный доход» также должно исходить из этой же статьи. Например, согласно ст. 11 «Проценты» соглашения России с Финляндией

1996 г., в которой закреплено исключительное дистрибутивное правило (процентный доход облагается только в государстве резидентства), термин «проценты» при использовании в ст. 11 означает доходы от долговых требований любого вида, вне зависимости от ипотечного обеспечения, от владения правом на участие в прибылях должника, и, в частности, доход от правительственных ценных бумаг, облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по этим ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам.

Указание на «виды доходов» представляется важным с позиции их определения (исходя из положений конкретного договора). В противном случае среди субъектов могут оказаться те, кто при действующих СИДН не имел бы права на низкую ставку или неналогообложение в России как государстве источника дохода, и наоборот – право воспользоваться компенсаторными положениями будет невозможно реализовать тем, чьи налоговые обязанности возросли как следствие принятия Указа № 585.

5. Теория отсылки

С.Н. Болдырев характеризует отсылочные нормы как нормы, формулируемые с использованием отсылочного приема юридической техники [16, с. 27]. В.М. Баранов определяет ссылку (отсылку) в законодательстве как «техничко-юридическое средство закрепления нормативного единства, регулятивной взаимосвязи структурных элементов законодательных предписаний посредством указания адресного расположения каждой взаимодействующей части (единицы), а также условий, форм и следствий их реализации» [17]²¹. Есть и другой подход: «отсылочные (отдельные элементы нормы права изложены в других статьях нормативного правового акта), бланкетные (отсылки в нормативных правовых актах к нормам иных нормативных правовых актов)» [18, с. 90]. По нашему мнению, сводить содержание отсылочных норм к изложению отдельных элементов нормы в других статьях того же нормативного правового акта, значит существенно обеднять данный прием юридической техники. Не вызывает сомнений, что, введенные в НК РФ Законом № 539-ФЗ нормы – отсылочного характера.

Вопрос о возможности отсылки к нормам, действие которых приостановлено, не так прост, и в научной литературе уже обозначен ряд проблемных вопросов в связи с этим. Так, по мнению С.А. Соснов-

²⁰ Здесь и далее нумерация статей приводится по Модельной конвенции ОЭСР.

²¹ Цит. по СПС «КонсультантПлюс».

ского, Указ № 585 «исключил из отечественной правовой системы ряд норм приостановленных СИДН». На вопрос, каким источником права теперь установлен налог, исследователь отвечает: «перед нами крайне необычный прием юридической техники: законодатель, вместо того чтобы привести норму целиком в тексте НК РФ, отсылает к другому документу (но не источнику права!)» [4, с. 35, 40, 41]. С автором мы согласны в том, что отсылочный прием возможен, несмотря на необычность конструкции. Вместе с тем представляется дискуссионным тезис о том, что соглашения, действие отдельных положений которых приостановлено, не являются источником права, что данные положения «исключены из отечественной правовой системы», а также его изначальной оценкой взаимодействия норм СИДН и НК РФ: «элемент налога (ставка) установлен системой из норм двух источников» [4, с. 35].

Налоги устанавливаются законом²², данный принцип затрагивает все основные составляющие юридической конструкции налога (элементы налогообложения), а налоговая ставка относится к таковым [19, с. 383]. Убедительной методологии, обосновывающей возможность отступления от этого правила, в текущей академической дискуссии пока найти не удалось. Разграничение налоговых юрисдикций с применением исключительного²³ или «параллельного» дистрибутивного правила, когда имеет место ограничение ставок, не тождественно их установлению. Также отметим, что СИДН, действие отдельных положений которых приостановлено Указом № 585, остаются международными договорами Российской Федерации, составной частью ее правовой системы²⁴. Они не выведены из национальной правовой системы, где нет «скамейки запасных» для такого рода ситуаций.

6. Если договоры будут денонсированы

Налоговый кодекс РФ не «замораживает» отношения между государствами и, разумеется, не ограничивает их в возможности денонсации СИДН, что само по себе может иметь последствия, которые нельзя игнорировать. Вопрос, впрочем, пока в большей степени теоретический. На момент написания

статьи известно только о литовской инициативе: 26 июня 2024 г. Правительство Литвы приняло решение о расторжении соглашения с Россией 1999 г.²⁵ Так что, учитывая «июньскую» оговорку в правилах прекращения действия, кажется, встретим 2025 год без денонсированных налоговых договоров. Тем не менее...

Отсылочная норма – норма, конструктивной особенностью которой является заложенный в ней алгоритм соединения нормативных предписаний (внутренних и внешних по отношению к отсылочной норме). При отсылке «действие» одних норм может быть не обусловлено «действием» других. В данном случае мы имеем дело с национальной нормой, которая содержит отсылку на конвенционную норму, действие которой приостановлено. Отсылка в НК РФ к нормам налоговых соглашений России – одностороннее законодательное решение Договаривающегося Государства (Россия), хотя и реализуемое с опорой на положения международного договора. Денонсация СИДН, вне зависимости от того, кто именно будет ее инициатором, не должна иметь последствия в виде невозможности применения компенсаторных норм (пп. 11 п. 2 и п. 3.1 ст. 310 НК РФ). В течение установленного срока (до 31 декабря 2025 г.) налоговый агент защищен налогово-правовыми принципами и нормами, независимо от специфики изложения последних.

7. Датская дилемма

Несколько особняком в этой истории стоит датский вопрос. Дело в том, что еще до Указа № 585 Дания нотой от 19 июня 2023 г. № 27/23 официально уведомила Россию о денонсации СИДН 1996 г. (согласно ст. 29 договора). Соглашение прекратило действие с 1 января 2024 г. Однако из-за включения в Указ № 585 его отдельные положения не действовали уже с 8 августа 2023 г.²⁶ Вызывает сомнения возможность применения положений данного договора после прекращения его действия, поскольку внесение изменений в НК РФ было обусловлено снижением негативных последствий от приостановления действия отдельных положений соглашений Указом № 585. В отношении рассматриваемого

²² Постановление Конституционного Суда РФ от 19 марта 1993 г. № 5-П.

²³ Например, налогообложение только в государстве резидентства.

²⁴ Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ).

²⁵ Законопроект должен быть представлен в парламент, см.: Lithuania approves termination of tax treaty with Russia // Regfollower Newsletters. July 2, 2024. URL: <https://regfollower.com/lithuania-approves-termination-of-tax-treaty-with-russia/> (дата обращения: 01.08.2024).

²⁶ Это единственное соглашение, которое в стадии реализации инициативы по денонсации, было включено в Указ № 585.

СИДН процесс денонсации уже был запущен датской стороной, соответственно, было известно, что по условиям договора с 1 января 2024 г. он прекратит свое действие. Таким образом, объективно негативные последствия возникли в промежутке с 8 августа до 31 декабря 2023 г., поскольку в этот период, если бы не приостановление согласно Указу № 585, договор действовал в полном объеме.

8. Особенности анализируемых отсылочных норм

По мнению Д.А. Керимова, «любая отсылочная статья может быть превращена в определенную путем включения в ее текст содержания тех частей других статей, к которым делается отсылка» [20, с. 47]. Рассматриваемый нами случай не подпадает под это правило. И хотя вроде бы на поверхности лежит решение просто перечислить налоговые ставки в НК РФ с указанием на конкретные СИДН, при таком подходе не была бы реализована задача, поставленная в Указе № 585 (смягчение последствий от его принятия). Ведь каждое соглашение уникально (определение лиц²⁷, содержание терминов, наличие дополнительных требований, например инвестиционный критерий). Поэтому «механическое» решение (указание на размеры налоговых ставок) здесь было бы неидеальным. Можно ли вместить богатство содержания договора в конкретную цифру? Ответ очевиден.

Механизм соотношения международно-правовых и национальных норм связан со стадией приме-

нения (это правоприменительный приоритет)²⁸. Компенсаторные нормы, введенные Законом № 539-ФЗ, не результат согласованного волеизъявления Договаривающихся Государств. В силу отсылочной нормы субъекты внутригосударственного права (российские налоговые агенты) уполномочиваются государством на применение правил международного договора для регулирования отношений в рамках российского законодательства о налогах и сборах.

9. Выводы

«В реальной действительности, – пишет И.И. Кучеров, – существуют две системы права – право внутригосударственное как совокупность национальных прав отдельных государств и право международное – со своими специфическими объектами и субъектами правового регулирования» [22]²⁹. Единство логической и технико-юридической структуры правовой нормы традиционно приветствуется в доктрине, однако подход, избранный законодателем в рассматриваемом случае, позволил не только избежать перегрузки НК РФ, но и отчетливо обозначить сущностную связь между законодательством о налогах и сборах, положениями налоговых соглашений России, а также непосредственно Указом № 585. Эта связь обррамлена в границах юридического времени (новеллы начали действовать с 8 августа 2023 г. и прекратят свое действие 31 декабря 2025 г.).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Брук Б. Я. Приостановление действия международных договоров по вопросам налогообложения: российский опыт / Б. Я. Брук // Закон. – 2022. – № 10. – С. 139–141.
2. Килинкова Е. В. Устранение двойного налогообложения после частичного приостановления Россией международных налоговых соглашений / Е. В. Килинкова // Налоговед. – 2024. – № 1. – С. 21–29.
3. Никифоров А. Чего ожидать бизнесу от приостановления действия соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН)? / А. Никифоров, С. Червоная // ЭЖ-Бухгалтер. – 2023. – № 34. – С. 5–6.
4. Сосновский С. А. Каким источником установлены налоги после приостановления СИДН? / С. А. Сосновский // Налоговед. – 2024. – № 3. – С. 35–41.
5. Сосновский С. А. Прекращение и приостановление СИДН: порядок и последствия / С. А. Сосновский // Налоговед. – 2023. – № 6. – С. 31–34.
6. Хаванова И. А. Денонсация и приостановление действия соглашений об избежании двойного налогообложения (теория и практика) / И. А. Хаванова // Финансовое право. – 2023. – № 1. – С. 22–25. – DOI: 10.18572/1813-1220-2023-1-22-25.

²⁷ Например, соглашение с Великобританией исключает из перечня лиц, на которые распространяется его действие, партнерства.

²⁸ Н.В. Миронов, признававший несостоятельной теорию примата международного права, писал, что «будучи само-

стоятельными и независимыми правовыми категориями, национальное и международное право и их нормы не могут находиться в иерархической зависимости друг от друга» [21, с. 40].

²⁹ Цит. по СПС «КонсультантПлюс».

7. Осминин Б. И. Правовые модели прекращения и приостановления государствами действия международных договоров / Б. И. Осминин // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2019. – № 4. – С. 116–133.
8. Хаванова И. А. Правовая модель частичного приостановления действия международных налоговых договоров России / И. А. Хаванова // Финансовое право. – 2023. – № 10. – С. 20–25.
9. Хаванова И. А. Преодоление действия норм международных налоговых договоров посредством внутрисударственного права одной из сторон (tax treaty override) / И. А. Хаванова // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 3. – С. 95–104. – DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(3).95-104.
10. Crandall F. The Termination of the United States-Netherlands Antilles Tax Treaty: What Were the Costs of Ending Treaty Shopping / F. Crandall // Northwestern Journal of International Law & Business. – 1988. – Vol. 9, iss. 2. – P. 355–381.
11. Schoeller M. B. The Termination of the United States--Netherlands Antilles Income Tax Convention: A Failure of U.S. Tax Policy / M. B. Schoeller // University of Pennsylvania Journal of International Law. – 1988. – Vol. 10, iss. 3. – P. 493–515.
12. Хабриева Т. Я. Основы взаимодействия международного и национального права / Т. Я. Хабриева // Влияние международного права на национальное законодательство : материалы заседания Междунар. shk.-практикума молодых ученых-юристов (Москва, 24–26 мая 2007 г.) / отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. – М., 2007. – С. 3–16.
13. Кучеров И. И. Трансформация международного налогового-правового регулирования и национальные интересы / И. И. Кучеров, И. А. Хаванова // Журнал российского права. – 2024. – № 4. – С. 103–118.
14. Осминин Б. И. Приоритетное применение международных договоров в национальной правовой системе: условия и последствия / Б. И. Осминин // Журнал российского права. – 2017. – № 12. – С. 160–173. – DOI: 10.12737/article_5a2005088782b0.46114176.
15. Пономарева К. А. Акты налогового права Европейского Союза и соглашения об избежании двойного налогообложения: проблемы соотношения при установлении правил борьбы с налоговыми злоупотреблениями / К. А. Пономарева // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 4. – С. 175–186. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).175-186.
16. Болдырев С. Н. Отсылка как прием юридической техники / С. Н. Болдырев // Философия права. – 2014. – № 5 (66). – С. 27–30.
17. Баранов В. М. Ссылки (отсылки) в актах правотворчества: технико-юридические дефекты и пути преодоления их вредных последствий / В. М. Баранов // Журнал российского права. – 2022. – № 3. – С. 5–21.
18. Черногор Н. Н. Актуальные проблемы правотворчества / Н. Н. Черногор, М. В. Залоило. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения, 2018. – 144 с.
19. Судебная практика в современной правовой системе России : моногр. / под ред. Т. Я. Хабриевой, В. В. Лазарева. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения : НОРМА : ИНФРА-М, 2017. – 432 с.
20. Керимов Д. А. Законодательная техника : науч.-метод. и учеб. пособие / Д. А. Керимов. – М. : Норма, 2000. – 127 с.
21. Миронов Н. В. Международное право: нормы и их юридическая сила / Н. В. Миронов. – М. : Юридическая литература, 1980. – 160 с.
22. Кучеров И. И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2006. – № 1. – С. 44–48.

REFERENCES

1. Bruk B.Ya. Suspension of international treaties on taxation: Russian experience. *Zakon = Law*, 2022, no. 10, pp. 139–141. (In Russ.).
2. Kilinkarova E.V. Avoidance of double taxation after Russia partially suspended international double tax treaties. *Nalogoved*, 2024, no. 1, pp. 21–29. (In Russ.).
3. Nikiforov A., Chervonnaya S. What can businesses expect from the suspension of double taxation agreements?. *EZH-Bukhgalter*, 2023, no. 34, pp. 5–6. (In Russ.).

4. Sosnovsky S.A. What is the source of taxes established after the suspension of double taxation agreements?. *Nalogoved*, 2024, no. 3, pp. 35–41. (In Russ.).
5. Sosnovsky S.A. Termination and suspension of tax agreements: procedure and consequences. *Nalogoved*, 2023, no. 6, pp. 31–34. (In Russ.).
6. Khavanova I.A. Denunciation and suspension of double taxation avoidance agreements (theory and practice). *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2023, no. 1, pp. 22–25. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-1-22-25. (In Russ.).
7. Osminin B.I. Legal models of termination and suspension of international treaties by States. *Zhurnal za-rubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya = Journal of Foreign Legislation and Comparative Law*, 2019, no. 4, pp. 116–133. (In Russ.).
8. Khavanova I.A. The Legal Model of Partial Suspension of International Tax Treaties of Russia. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2023, no. 10, pp. 20–25. (In Russ.).
9. Khavanova I.A. Overriding the rules of international tax treaties by the means of the national law of one of the parties (“Tax treaty override”). *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2023, vol. 7, no. 3, pp. 95–104. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(3).95-104.
10. Crandall F. The Termination of the United States-Netherlands Antilles Tax Treaty: What Were the Costs of Ending Treaty Shopping. *Northwestern Journal of International Law & Business*, 1988, vol. 9, iss. 2, pp. 355–381.
11. Schoeller M.B. The Termination of the United States–Netherlands Antilles Income Tax Convention: A Failure of U.S. Tax Policy. *University of Pennsylvania Journal of International Law*, 1988, Vol. 10, iss. 3, pp. 493–515.
12. Khabrieva T.Ya. Fundamentals of interaction between international and national law, in: Khabrieva T.Ya., Tikhomirov Yu.A. (eds.). *Vliyaniye mezhdunarodnogo prava na natsional'noye zakonodatel'stvo*, Proceedings of the meeting of the International School-Workshop of Young Legal Scholars (Moscow, May 24-26, 2007), Moscow, 2007, pp. 3–16. (In Russ.).
13. Kucherov I.I., Khavanova I.A. Transformation of International Tax Regulation and National Interests. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2024, no. 4, pp. 103–118. (In Russ.).
14. Osminin B.I. Priority application of international treaties in the national legal system: conditions and consequences. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2017, no. 12, pp. 160–173. DOI: 10.12737/article_5a2005088782b0.46114176. (In Russ.).
15. Ponomareva K.A. The acts of the EU tax law and double tax treaties: the problems of correlation in establishing anti-tax avoidance rules. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 4, pp. 175–186. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).175-186.
16. Boldyrev S.N. Reference as a method of legal technique. *Filosofiya prava = Philosophy of law*, 2014, vol. 5 (66), pp. 27–30. (In Russ.).
17. Baranov V.M. References in Law-Making Acts: Technical and Legal Defects and Ways to Overcome Their Harmful Consequences. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2022, no. 3, pp. 5–21. (In Russ.).
18. Chernogor N.N., Zaloilo M.V. *Actual problems of lawmaking*. Moscow, Institute of legislation and comparative law Publ., 2018. 144 p. (In Russ.).
19. Khabrieva T.Ya., Lazarev V.V. (eds.). *Judicial practice in the modern legal system of Russia*, Monograph. Moscow, Institute of legislation and comparative law Publ., NORMA Publ., INFRA-M Publ., 2017. 432 p. (In Russ.).
20. Kerimov D.A. *Legislative technique*, Scientific and methodological and educational manual. Moscow, NORMA Publ., 2000. 127 p. (In Russ.).
21. Mironov N.V. *International law: norms and their legal force*. Moscow, 1980. 160 p. (In Russ.).
22. Kucherov I.I. Theoretical issues of international tax law and its place in the system of tax regulation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2006, no. 1, pp. 44–48. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Хаванова Инна Александровна – доктор юридических наук, главный научный сотрудник
Институт законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве Российской
Федерации
117218, Россия, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, 34

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Inna A. Khavanova – Doctor of Law, Chief researcher
Institute of Legislation and Comparative Law under
the Government of the Russian Federation
34, B. Cheremushkinskaya ul., Moscow, 117218, Russia
E-mail: fin@izak.ru
ORCID: 0000-0003-3722-5089

E-mail: fin@izak.ru
ORCID: 0000-0003-3722-5089

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Хаванова И.А. Каверзы отсылок к временно недействующим нормам международных налоговых договоров / И.А. Хаванова // Правоприменение. – 2024. – Т. 8, № 4. – С. 133–142. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(4).133-142.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Khavanova I.A. The complexity of references to the temporarily suspended norms of international tax treaties. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 4, pp. 133–142. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(4).133-142. (In Russ.).