

ПРЕОДОЛЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ НОРМ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ ПОСРЕДСТВОМ ВНУТРИГОСУДАРСТВЕННОГО ПРАВА ОДНОЙ ИЗ СТОРОН (TAX TREATY OVERRIDE)

И.А. Хаванова

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

Информация о статье

Дата поступления –
25 марта 2023 г.
Дата принятия в печать –
20 июня 2023 г.
Дата онлайн-размещения –
20 сентября 2023 г.

Ключевые слова

Налог, закон, преодоление
действия норм международного
налогового договора

Раскрыто авторское представление о существовании такого явления, как tax treaty override, и обозначены дискуссионные аспекты, связанные с ним. Tax treaty override – действие (в ряде случаев – бездействие) по расширению налогообложения за пределы (юрисдикционные ограничения), определенные в соглашениях об избежании двойного налогообложения, которое реализуется, главным образом, посредством целенаправленного изменения внутреннего законодательства. Изменение (расширение) налоговой юрисдикции, влияющее, в том числе, на содержание прав налоговых резидентов одного или обоих договаривающихся государств, – ядро tax treaty override. Главными целями регуляторного воздействия являются: юрисдикционные возможности государств (дистрибутивные правила) и налоговые льготы для резидентов (лиц для целей соглашений об избежании двойного налогообложения).

OVERRIDING THE RULES OF INTERNATIONAL TAX TREATIES BY THE MEANS OF THE NATIONAL LAW OF ONE OF THE PARTIES (“TAX TREATY OVERRIDE”)

Inna A. Khavanova

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

Article info

Received –
2023 March 25
Accepted –
2023 June 20
Available online –
2023 September 20

Keywords

Tax, law, overcoming the rules
of the international tax treaty

Subject of research. The article is dedicated to the “tax treaty override”; it outlines debatable aspects, associated herewith. “Tax treaty override” is an action (in certain cases - omission of action) to expand taxation beyond (jurisdictional boundaries), defined in double taxation agreements which is implemented mainly through the intentional alteration of national legislation. The correlation between national and international legal norms has major impact upon the agreements on double taxation of income taking into account that many states including Russia are participants to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting 2016, which modifies rules of the mentioned agreements and therefore begets a large number of possible collisions.

Goal of the article. The goal of the article is to demonstrate that even if constitutional provisions don't prevent the adoption of legislation on taxes and charges in contradiction with international obligations – that doesn't imply that the latter lack legal significance. The goal also includes revealing specific features of double taxation agreements one of which is deep integration with domestic tax legislation that doesn't stand still, but is evolving constantly. Methods of research. The preparation phase included the following research methods: formal-logical analysis, system-based analysis, description, juxtaposition, synthesis and summarizing.

Basic outcomes. The author draws a conclusion that the alteration (expansion) of tax jurisdiction which impacts i.a. the contents of tax residents' rights of one or both treaty countries (party countries, treaty states) is actually the essence of tax treaty override. The main objectives of regulatory impact are jurisdictional capabilities (distributive rules) of states and tax reliefs for residents (individuals for the tax agreements). The phenomenon under consideration represents an artificially generated collision between the provisions of tax treaties and more recent norms of domestic legislation of one of the countries subject to a tax agreement, while the mentioned issue should be resolved in favor of domestic regula-

tions. The main goals of regulatory impact include: jurisdictional capabilities of states (distributive rules) and tax reliefs or benefits for residents (individuals for the tax agreements). Tax treaty override emerges when a provision of a law prevails and cannot be overridden by the means of tax agreements, including the test of correspondence between a national legal definition and the agreement context. At the same time legal changes that have prevailing power may correspond with international law (reasonable protection of national tax base) since the treaty states seek to eliminate double taxation without creating possibility of taxation freedom or reduction of taxation through tax avoidance and tax evasion.

1. Введение

Соотношение норм внутригосударственного и международного права имеет важные последствия для соглашений об избежании двойного налогообложения доходов (далее – СИДН), тем более что многие государства, включая Россию, являются сторонами многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (2016 г.)¹, положения которой модифицируют нормы СИДН [1, с. 35–40], а значит, число возможных коллизий возросло.

Большинство исследователей оценивают взаимосвязь международных налоговых соглашений и внутреннего налогового законодательства как сложную, поскольку законодательство ряда государств допускает фактически неприменение норм СИДН (различие между монистическими и дуалистическими подходами) [2–5]. Основами соотношения международного и внутригосударственного права являются: 1) самостоятельность этих систем права по отношению друг к другу; 2) корреспондирующее взаимное влияние; 3) вертикальные, горизонтальные и иные многоуровневые связи и иерархическое соотношение между нормами международного права и нормами национального законодательства с учетом действующего в государстве механизма согласования международного и национального права [6, с. 7–8]. Что касается международного налогового права, то И.И. Кучеров указывает: соотношение его норм и норм национального налогового права «может варьироваться в разных странах в пределах от приоритета первого над вторым, через их равнозначность, до ситуации, при которой международные нормы превосходят по своей юридической силе национальные» [7, с. 63].

А.И. Ковлер следующим образом разграничивает концепции соотношения международного и

внутригосударственного права: «дуалистическая» (их жесткое различие), «монистическая» (приоритет международного права как высшей ступени права) и другая монистическая концепция о приоритете национального права над международным [8]. При этом в большинстве государств, как отмечает Б.И. Осминин, международные договоры рассматриваются как иерархически более низкие, чем конституции, т. е. конституции должны превалировать в случае коллизии [9].

Оценивая степень научной разработанности вопросов преодоления действия норм СИДН посредством актов национального законодательства, можно заметить, что в российской литературе данная проблематика пока не получила системного изложения, и хотя работ иностранных исследователей существенно больше, безусловным фаворитом авторского интереса и здесь тема не является [10; 11]. Задача данной статьи – по возможности восполнить этот пробел, предложив в том числе авторское представление о существе такого явления, как *tax treaty override*, и обозначив дискуссионные аспекты, связанные с ним.

2. К пониманию содержания *tax treaty override*

В отечественной юридической литературе термин *tax treaty override*, как и более общий термин *treaty override*, не имеют устоявшегося значения. Наиболее жесткая характеристика замечена в алфавитно-предметном указателе к монографии Д.В. Винницкого (*нарушение налогового договора / treaty override*) [12].

Мы бы не поддержали подход «государство-нарушитель», поскольку речь идет об объективных чертах национальных правовых систем, их естественном разнообразии, в том числе в вопросе о соотношении норм международных договоров и внутреннего законодательства. Объективное различие правовых систем не может рассматриваться как нарушение.

¹ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention->

[to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm](https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-beps.htm) (дата обращения: 23.03.2023).

Уместно упомянуть, что и отечественная практика знала разные подходы к данному вопросу. В советской истории, как отмечает Ю.А. Тихомиров, длительное время выдерживалась ориентация на признание приоритета за национальным правом. Новелла о приоритете правил международного договора была введена с принятием Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик. Постепенно она получила распространение и в других отраслях законодательства. Например, ст. 6 Закона СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» предусматривала, что если международным договором СССР установлены иные правила, чем те, которые содержатся в советском законодательстве по налогообложению, то применяются правила международного договора. Конституция РФ 1993 г. «ввела принцип “включенности” международно-правовых актов в правовую систему и признала приоритет правил международных договоров над нормами законов в случае их противоречия» [13]².

В.А. Гидирим определяет *treaty override* как «виды внутренних законодательных норм, юридически либо фактически преваляющих над положениями международного договора», либо, в более общем виде, как «превалирование над международным договором» [14, с. 332]. В налоговом праве термин *treaty override* – на это обоснованно обращает внимание К. Де Пьетро – приобрел специфический смысл, под ним понимается несоблюдение (англ. *breach*) одного или нескольких положений международного договора вследствие принятия последующего национального законодательства, которое противоречит этим положениям [10, р. 7]. Б.И. Осминин, анализируя практику Германии, указывает на *tax treaty override* как на «превосходство последующих законов над противоречащими им предшествующими договорами» [9, с. 167].

В Отчете ОЭСР *Tax Treaty Overrides* 1989 г. (далее – Отчет ОЭСР)³ термин *treaty override* обозначает ситуации, когда внутреннее законодательство государства отменяет положения (англ. *overrides provisions*) одного либо всех СИДН, которые действовали в нем. Это может быть связано с определенными обстоятельствами (например, злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков).

В Отчете ОЭСР отмечается необходимость разграничения *treaty override* от связанных и схожих ситуаций, а также ситуаций с теми же последствиями, например:

1. Государство может посредством законодательства преодолеть действие судебного решения, которое отклоняется от толкования, подразумеваемого – явно или молчаливо – сторонами СИДН. В этом случае ущерб основам международных налоговых отношений не причинен, если компетентные органы государств согласны, что решение противоречит их намерениям при заключении договора.

2. Государство может изменить во внутреннем законодательстве содержание термина, который используется в СИДН, но не определен для целей договора. В этом случае *treaty override* не возникает, если СИДН содержит положение, аналогичное п. 2 ст. 3 Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁴, где любой термин, не определенный в конвенции, должен, если контекст не требует иного, иметь значение, которое он имеет в соответствии с законодательством этого государства в отношении налогов, к которым применяется конвенция (подробнее см.: [1, с. 125–128]).

3. Обновленное законодательство одного из договаривающихся государств может быть несовместимо с положениями СИДН без намерения достичь такого эффекта или даже без осознания таких правовых последствий.

Отчет ОЭСР, указывая на недопустимость *treaty override*, разделяет приемлемое и неприемлемое поведение государств, делая акцент на принятие внутреннего законодательства, которое по замыслу законодателя должно иметь последствия, явно противоречащие обязательствам государства по СИДН. *Tax treaty override* имеет место при принятии закона, а не только при применении его положений для урегулирования фактических ситуаций.

3. Подходы международного публичного права

Венская конвенция о праве международных договоров 1969 г. (далее – Венская конвенция) содержит комплекс норм, направленных на выполнение государствами взятых на себя обязательств:

– ст. 26 – принцип *Pacta sunt servanda* (каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться);

² Цит. по СПС «КонсультантПлюс».

³ Tax Treaty Override (adopted by the OECD Council on 2 October 1989) // Model Tax Convention on Income and on Capital

2017 (Full Version) / OECD Committee on Fiscal Affairs. OECD, 2019. R(8). DOI: 10.1787/1c05c36b-en.

⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). DOI: 10.1787/9a5b369e-en.

– согласно ст. 27 участник не может ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения им договора;

– ст. 18 обязывает государства воздерживаться от действий, которые лишили бы международный договор его объекта и цели.

Статья 27 Венской конвенции, не допуская, чтобы положения внутреннего законодательства служили оправданием для несоблюдения конвенционных норм, косвенно признаёт возможность коллизий. Вместе с тем международное право не «диктует» пути и средства достижения эффекта соблюдения договора, формализуя лишь результат («должен добросовестно выполняться»). Выполнение международного обязательства индивидуально для каждого государства в том смысле, что зависит от особенностей его правовой системы, а также характера договора.

Даже если конституционные положения не исключают принятия законодательства, противоречащего международным обязательствам, это не означает, что последние не имеют правового значения. Хотя, конечно, риск *treaty override* с большей вероятностью исключен, если договорному обязательству придается большее значение, чем внутреннему закону, или если государство оценивает конвенционные нормы как *lex specialis*, отдавая им приоритет. Если же договорные обязательства рассматриваются как равнозначные с нормами внутреннего права, на них может распространяться правило *lex posterior degreat legi priori* (т. е. более поздний закон имеет преимущественную силу над предыдущим). Однако и здесь не всё однозначно, учитывая, что принцип ориентирован на несоответствия между новым законом и его предшественником, и суды неохотно толкуют нормы международных договоров как противоречащие нормам внутреннего законодательства.

4. Подходы России и отдельных государств

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы: если международным договором Рос-

сийской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ). Названный подход отражен и в Налоговом кодексе (далее – НК) РФ⁵. Напротив, в ст. 7852(d) Кодекса внутренних доходов США⁶ определено, что ни положения договора, ни положения налогового законодательства не имеют преимущества. Этот подход согласуется с конституционными положениями. Конституция и законы Соединенных Штатов, принимаемые во исполнение ее, и все договоры, которые заключены или будут заключены властью США, становятся верховным правом страны (ст. VI Конституции США)⁷, тем самым устанавливается равная сила законов США и его международных договоров.

Как отмечается в материале исследовательской службы Конгресса США, коллизии между положениями Кодекса внутренних доходов США и налоговыми соглашениями страны обычно разрешаются на основе правила *last in time* (последний по времени) [15]. Непростые взаимоотношения между СИДН и внутренним законодательством, как писал Р. Дернберг, нашли отражение в ст. 894(a) Кодекса внутренних доходов США, предусматривающей, что положения Кодекса должны применяться «с должным уважением к любому договорному обязательству США» [16, с. 98]. Так что не следует абсолютизировать возможности США в области «исправления» конвенционных положений посредством закона, недавняя денонсация соглашения с Венгрией – тому подтверждение. 8 июля 2022 г. Венгрия была уведомлена⁸ о прекращении действия Конвенции между Правительством США и Правительством Венгерской Народной Республики об избежании двойного налогообложения, действовавшей с 1979 г. [17].

Нередко изменения законодательства, которые влияют на применение СИДН, США оправдывают тем, что эти меры направлены на предотвращение ненадлежащего использования льгот, ссылаясь на ст. 22 своих соглашений, предусматривающую ограничения при предоставлении налоговых пре-

⁵ Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров (ст. 7 НК РФ).

⁶ Treaty obligations (§ 7852(d)). US Internal Revenue Code. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2021->

[title26/pdf/USCODE-2021-title26-subtitleF-chap80-subchapB-sec7852.pdf](https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2021-title26/pdf/USCODE-2021-title26-subtitleF-chap80-subchapB-sec7852.pdf) (дата обращения: 01.04.2023).

⁷ Конституция США // Конституции государств Америки / под ред. Т.Я. Хабриевой. М.: Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве Рос. Федерации, 2006. Т. 1. С. 819.

⁸ Решение расторгнуть СИДН последовало как реакция на несогласие Венгрии с глобальной реформой корпоративного налогообложения (Pillar 2 of the OECD's Pillar Two Model Rules).

имущества (*Limitation of Benefits*). Вероятно, в русле той же логики в Модельную налоговую конвенцию США 2016 г. была включена ст. 28, предусматривающая меры, которые могут быть предприняты, если после подписания СИДН в налоговое законодательство государства-партнера вносятся существенные изменения (чаще всего снижение налоговой ставки)⁹. Так, согласно ст. 28 «Последующие изменения в законодательстве» (*Subsequent changes in law*) Модельной налоговой конвенции США (2016 г.), если в любое время после подписания Конвенции договаривающееся государство снизит общую установленную законом ставку налога на прибыль компаний, которая применяется в отношении практически всех доходов компаний-резидентов, в результате чего она упадет ниже меньшего из (а) 15 % или (б) 60 % от общей установленной законом ставки корпоративного налога, применяемой в другом договаривающемся государстве, или первое упомянутое договаривающееся государство предоставит освобождение от налогообложения компаниям-резидентам в отношении практически всех доходов из иностранных источников (включая проценты и роялти), договаривающиеся государства проводят консультации с целью внесения поправок в Конвенцию для восстановления надлежащего распределения налоговых прав между ними. Если такие консультации не имеют успеха, другое договаривающееся государство может уведомить первое упомянутое договаривающееся государство по дипломатическим каналам о прекращении применения положений ст. 10 («Дивиденды»), 11 («Проценты»), 12 («Роялти») и 21 («Иные доходы»). В таком случае положения указанных статей прекращают действовать в обоих договаривающихся государствах в отношении компаний – налоговых резидентов по истечении 6 месяцев после письменного уведомления о прекращении их применения.

В 2015–2016 гг. научные круги всколыхнула практика Федерального конституционного суда Федеративной Республики Германия (далее – КС ФРГ), касающаяся рассматриваемого нами вопроса. Согласно ст. 25 «Международно-правовое регулирование» Основного закона ФРГ общепризнанные нормы международного права являются составной частью права федерации. Они имеют преимущество перед законами и непосредственно порождают

права и обязанности для жителей федеральной территории. Б.И. Осминин поясняет, что договоры по налоговым вопросам не являются самоисполнимыми в Германии, их положения должны быть преобразованы во внутригосударственное право, поэтому «договорные положения имеют одинаковый статус с ординарными законами и не могут обладать приоритетом перед ними». И поскольку последующие законы могут заменять или отменять предшествующие правовые акты, считается, что и международные договоры могут быть заменены или отменены последующими федеральными законами, устанавливающими иные правила. Исходя из такой логики, как отмечает исследователь, КС ФРГ в решении от 15 декабря 2015 г. (2015 2 BvL 1/12)¹⁰, касающемся соглашения ФРГ и Турции об избежании двойного налогообложения 1985 г. (далее – Постановление КС ФРГ 2015 г.), пришел к выводу о том, что парламенту не запрещено издавать законы, противоречащие предшествующим международным договорам. Хотя принцип *Pacta sunt servanda* устанавливает обязанность (по международному публичному праву) государства в отношении его партнеров по договору, он не регулирует действие международных договоров в национальной правовой системе. Этот принцип, согласно позиции суда, не придает положениям международных договоров статус общепризнанных норм международного публичного права, как они определены в ст. 25 Основного закона ФРГ, которые обладают приоритетом перед законами [9].

А. Бланкенагель, комментируя данное постановление, обращает внимание, что дело касалось проблемы *treaty-overriding laws*, т. е. законов, принятых после ратификации международного договора и противоречащих его содержанию. Ситуация возможного нарушения международных договоров законодателем традиционно считалась неудовлетворительной, в результате в доктрине и практике КС ФРГ былработан принцип «благоприятного отношения к международному праву» (*Volkerrechtsfreundlichkeit*). Согласно ему органы государственной власти должны были стремиться оставаться верными международным обязательствам страны. Содержание принципа, однако, оставалось не до конца ясным, и в Постановлении КС ФРГ 2015 г., по выражению ученого, «солнце государственного суверенитета осветило этот прин-

⁹ United States Model – Tax Treaty (2016). URL: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents> (дата обращения: 23.03.2023).

¹⁰ См.: URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2015/12/Is20151215_2bvl000112en.html (дата обращения: 23.03.2023).

цип», точнее – его «скромные размеры», поскольку согласно выработанной позиции «законодатель связан лишь Конституцией, в отличие от исполнительной и судебной властей, которые связаны законами и справедливостью» [18, с. 147].

5. Особенности соглашений об избежании двойного налогообложения

В ряде наших работ мы отмечали, что СИДН не живут самостоятельно – вне опоры на национальное законодательство о налогах. Такова природа этих договоров, не создающих налоговые обязанности, но разграничивающих налоговые юрисдикции [1, с. 128–130; 19, с. 104]. Правило п. 2 ст. 3 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, к которому мы уже обращались, подтверждает: понятийный аппарат соглашения, основанного на принципе налогового суверенитета, не может быть однолинейным, здесь неизбежен ряд параллельных понятийных систем, формируемых в национальном праве. Так, согласно п. 2 ст. 3 Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» при применении договаривающимся государством настоящего соглашения любой не определенный в соглашении термин, если из контекста не вытекает иное, имеет то значение, которое придается ему законодательством этого государства в отношении налогов, на которые распространяется действие настоящего соглашения.

Правило иногда называют техническим *tax treaty override*, что, скорее, стоит воспринимать как метафору, которая подтверждает: изменение законодательства государств при сохраняющемся тексте СИДН может порождать методологические проблемы. Оригинальное значение конвенционного термина – это, безусловно, значение, которое он имеет в момент подписания СИДН. Новое значение (современное понятие) в ряде случаев способно «уничтожить» соглашение. Это вовсе не означает, что содержание терминов должно всегда оставаться статичным, однако развитие содержания уместно лишь в том случае (и в той мере), в какой это совместимо с общими ожиданиями и намерениями сторон (при заключении соглашения), их согласованной волей.

Особенностью СИДН является их глубинная интеграция с внутренним налоговым законодатель-

ством, причем законодательством не статичным, а постоянно развивающимся. Не следует забывать и конкретно-исторический контекст развития регулирования налоговых отношений. Обращение к внутреннему законодательству о налогах, хотя это и не является согласованной позицией в доктрине, вне зависимости от исповедуемых государством принципов соотношения норм внутригосударственных и международно-правовых (СИДН), является приоритетным. Приведем пример особенно тесного взаимодействия конвенционных и внутригосударственных норм из Конвенции об избежании двойного налогообложения между Республикой Беларусь и Королевством Испания 2017 г. Согласно п. 1 Протокола к соглашению «Конвенция не истолковывается как препятствующая... применять внутригосударственные положения по предотвращению уклонения от уплаты налогов или избежания налогообложения». Причем «внутренние правила и процедуры... могут применяться к трактовке таких нарушений...»¹¹.

Феномен специфического приоритета налогового закона – следствие одной из основных целей СИДН (избегание международного двойного налогообложения доходов). Закрепление в СИДН права на налогообложение за государством, когда оно, например, выступает в качестве государства источника дохода, само по себе¹² не создает правовых оснований для налогообложения в нем. А значит, доход должен сначала получить юридическую оценку с позиции внутреннего законодательства (как подлежащий налогообложению) и только после этого сопоставлен с доходами, подпадающими под действие СИДН, правилами их обложения в механизме разграничения налоговых юрисдикций договаривающихся государств.

6. Выводы

Tax treaty override – действие (в ряде случаев – бездействие) по расширению налогообложения за пределы (юрисдикционные ограничения), согласованные в СИДН, которое реализуется, главным образом, посредством целенаправленного изменения внутреннего законодательства. Изменение (расширение) налоговой юрисдикции, влияющее, в том числе, на содержание прав налоговых резидентов одного или обоих договаривающихся государств, – вот ядро *tax treaty override*. Анализируемый феномен представляет собой искусственно созданную

¹¹ См.: URL: <https://zakonrb.com/npa/konvenciya-mezhdu-respublikoy-belarus-i-korolevstvom> (дата обращения: 01.03.2023).

¹² За крайне редким исключением.

коллизии между нормами СИДН и более поздними нормами внутреннего законодательства одной из сторон СИДН, разрешение которой при формальном подходе должно осуществляться в пользу норм внутренней природы. Главными целями регуляторного воздействия являются: юрисдикционные возможности государств (дистрибутивные правила) и налоговые льготы резидентов (лиц для целей СИДН).

Можно согласиться с утверждением К. Де Кок, что *tax treaty override* подразумевает принятие внутренней нормы, которая явно противоречит положениям СИДН [20, р. 21], однако не ограничиться этим. Важно оценить содержание и характер изменения законодательства, ведь опасность представляет преодоление действия основных (материальных) положений СИДН, т. е. тех норм, без которых невозможна реализация объекта и/или цели соглашения.

Не убеждает нас и позиция, согласно которой основными «нарушителями» будут являться государства, где не признаётся приоритет за нормами международных договоров. В научной литературе справедливо отмечается, что нарушение основных положений договора может стать результатом и принятия ретроспективных поправок к законам, которые, среди прочего, затрагивают вопросы, урегулированные в СИДН, при этом изменения применяются к будущим последствиям событий, произошедших до их принятия [21].

Л. Оппенгейм отмечал, что даже в государствах, которые «склонны принять так называемую дуалистическую точку зрения», имеются презумпции отсутствия противоречий между международным и внутригосударственным правом. Поскольку международное право основывается на общем согласии государств, предполагается, что государство не может намеренно создать норму, противоречащую международному праву. Поэтому норма внутригосударственного права, которая кажется противоречащей международному праву, должна, если возможно, всегда быть истолкована так, чтобы устранить это противоречие [22, с. 62]. Как указывал О.И. Тиунов, «принцип *pacta sunt servanda* невозможно отменить или заменить каким-либо другим – противоположным по значению принципом, иначе будет уничтожено само международное право» [23, с. 126–127].

Tax treaty override возникает в случаях, когда положение закона имеет преимущественную силу, не преодолеваемую средствами СИДН, среди которых,

например, тест на соответствие значения термина в национальном законодательстве контексту соглашения. Заметим, что взаимосогласительная процедура, проводимая компетентными органами согласно положениям СИДН, пригодна не только для разрешения конкретных ситуаций, но и для устранения любых трудностей или сомнений, возникающих при толковании и применении норм. Вместе с тем изменения законодательства, имеющие преимущественную силу, могут соответствовать международному праву (разумная защита национальной налоговой базы), поскольку договаривающиеся государства реализуют цели устранения двойного налогообложения, не создавая возможности для необложения налогами или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов.

Подобно налогоплательщикам, которые находят «лазейки» в конвенционных положениях, государства порой используют «пробелы» в СИДН, чтобы посредством изменения внутреннего законодательства корректировать результаты применения соглашений в свою пользу [24]. В результате законодательных и исполнительных действий или бездействия они могут искусственно изменять баланс в договорном распределении налоговых прав [25].

Нам представляется неверной позиция, согласно которой соглашения, коль скоро речь идет о разграничении налоговых юрисдикций, направлены на то, чтобы очертить контуры, в которых налоговому законодателю разрешено действовать [24]. Возможно, данный подход и имел бы право на жизнь, будь у государства одно налоговое соглашение, но таких соглашений, с различающимися условиями, пусть даже они опираются на Модельную налоговую конвенцию ОЭСР, может быть несколько десятков. И что же – тестировать любое изменение закона на соответствие каждому СИДН? Законодатель, «скованный» каждым договором, представлял бы грустную номинальную фигуру.

В заключение отметим, что наметилась тенденция преодолевать «коллизийное» представление о *treaty override*, рассматривая данный феномен как вопрос, касающийся юрисдикции и соблюдения принципов международного права, а не как проблему иерархии или «*lex specialis*». Отход от увлечения формулами, применимыми для типовых проблем разрешения коллизий, обусловлен тем, что связь СИДН и внутреннего законодательства о налогах более сложная и многоуровневая.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Хаванова И. А. Толкование и применение соглашений об избежании двойного налогообложения в условиях действия многосторонней Конвенции (язык договоров и право) : моногр. / И. А. Хаванова. – М. : Прометей, 2022. – 340 с.
2. Арнолд Б. Дж. Введение в налоговые договоры / Б. Дж. Арнолд. – 24 июня 2020. – 19 с. – URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2020-06/TT_Introduction_Ru.pdf (дата обращения: 01.03.2023).
3. Desai P. Tax Treaty Overrides – A Global Perspective / P. Desai // *Academike*. – Feb. 14, 2015. – URL: <https://www.lawctopus.com/academike/tax-treaty-overrides-a-global-perspective/> (дата обращения: 01.03.2023).
4. 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.
5. Sung-Soo H. The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law / H. Sung-Soo // *Brigham Young University International Law & Management Review*. – 2011. – Vol. 7, iss. 2. – P. 29–50.
6. 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.
7. Кучеров И. И. Международное налоговое право : акад. курс : учеб. / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2007. – 452 с.
8. Ковлер А. И. Европейская конвенция в международной системе защиты прав человека : моногр. / А. И. Ковлер. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ : Норма : ИНФРА-М, 2019. – 304 с.
9. 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.
10. De Pietro C. Tax Treaty Override : Dissertation thesis / C. De Pietro. – 2012. – 277 p. – DOI: 10.6092/unibo/amsdottorato/5140.
11. Avi-Yonah R. S. Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of U.S. Practice / R. S. Avi-Yonah // *Tax Treaties and Domestic Law* / ed. by G. Maisto. – Amsterdam : IBFD Publ., 2006. – P. 65–80. – (EC and International Tax Law Series; vol. 2).
12. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – М. : Статут, 2017. – 463 с.
13. Тихомиров Ю. А. Реализация международно-правовых актов в российской правовой системе / Ю. А. Тихомиров // *Журнал российского права*. – 1999. – № 3–4. – С. 87–96.
14. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим. – М. : Шаповалов Петров, 2017. – 1690 с.
15. Lunder E. K. What Happens if H.R. 1 Conflicts with U.S. Tax Treaties? / E. K. Lunder // *Congressional Research Service*. – December 19, 2017. – URL: <https://sgp.fas.org/crs/misc/LSB10047.pdf> (дата обращения: 12.04.2023).
16. Дернберг Р. Международное налогообложение / Р. Дернберг. – М., 1997. – 400 с.
17. 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.
18. Бланкенгель А. «Прощай, Совет Европы!» или «Совет Европы, давай поговорим!»? Комментарий к Постановлению Конституционного Суда России от 19 апреля 2016 года об исполнимости Постановления ЕСПЧ по делу Анчугова и Гладкова от 4 июля 2013 года / А. Бланкенгель // *Сравнительное конституционное обозрение*. – 2016. – № 6. – С. 135–150.
19. Хаванова И. А. Оговорки и заявления в практике международных налоговых договоров / И. А. Хаванова // *Правоприменение*. – 2021. – Т. 5, № 2. – С. 99–108. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(2).99-108.

20. Kock K. de. Treaty Override in German Domestic Law – In Line with the Constitution? : Master Thesis. – 2015. – 36 p. – URL: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=5435305&fileId=5435312> (дата обращения: 12.04.2023).
21. Dkhar B. T. Tax Treaty Override: A Comprehensive Analysis with Special Reference to India / B. T. Dkhar, T. Agarwal. – 2015. – 41 p. – URL: http://www.krrtaxmoot.law/2013/docs/taxtreaty_override_researchpaper.pdf (дата обращения: 12.04.2023).
22. Оппенгейм Л. Международное право. Т. I. Полумом 1 / Л. Оппенгейм. – М., 1948. – 384 с.
23. Тиунов О. И. Принцип соблюдения международных договоров: коллизии международного и национального права / О. И. Тиунов, Б. Г. Манов // Журнал российского права. – 2008. – № 6. – С. 124–142.
24. Schoueri L. E. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach / L. E. Schoueri // Intertax. – 2014. – Vol. 42. – P. 682–683.
25. Ferreira Arruda V. The improper use of tax treaties by contracting states: Tax treaty dodging : Thesis / V. Ferreira Arruda. – Universiteit van Amsterdam, 2021. – 301 p.

REFERENCES

1. Khavanova I.A. *Interpretation and application of double taxation avoidance agreements under the terms of a multilateral Convention (contract language and law)*, Monograph. Moscow, Prometei Publ., 2022. 340 p. (In Russ.).
2. Arnold B.J. *An introduction to tax treaties*. June 24, 2020. 19 p. Available at: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/TT_Introduction_Eng.pdf (accessed March 1, 2023).
3. Desai P. Tax Treaty Overrides – A Global Perspective. *Academike*, Feb. 14, 2015. Available at: <https://www.lawctopus.com/academike/tax-treaty-overrides-a-global-perspective/> (accessed March 1, 2023).
4. 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. (In Russ.).
5. Sung-Soo H. The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law. *Brigham Young University International Law & Management Review*, 2011, vol. 7, iss. 2, pp. 29–50.
6. 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.).
7. Kuchero I.I. *International tax law*, Academic course. Moscow, YurInfoR Publ., 2007. 452 p. (In Russ.).
8. Kovler A.I. *The European Convention in the international system of human rights protection*, Monograph. Moscow, Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation Publ., Norma Publ., INFRA-M Publ., 2019. 304 p. (In Russ.).
9. 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.).
10. De Pietro C. *Tax Treaty Override*, Dissertation thesis. 2012. 277 p. DOI: 10.6092/unibo/amsdottorato/5140.
11. Avi-Yonah R.S. Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of U.S. Practice, in: Maisto G. (ed.). *Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Law Series; vol. 2, Amsterdam, IBFD Publ., 2006, pp. 65–80.
12. Vinnitskii D.V. *International tax law: problems of theory and practice*. Moscow, Statut Publ., 2017. 463 p. (In Russ.).
13. Tikhomirov Yu.A. Implementation of international legal acts in the Russian legal system. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 1999, no. 3–4, pp. 87–96. (In Russ.).
14. Gidirim V.A. *Fundamentals of International Corporate Taxation*. Moscow, Shapovalov Petrov Publ., 2017. 1690 p. (In Russ.).
15. Lunder E.K. What Happens if H.R. 1 Conflicts with U.S. Tax Treaties?. *Congressional Research Service*, Dec. 19, 2017. Available at: <https://sgp.fas.org/crs/misc/LSB10047.pdf> (accessed April 12, 2023).
16. Dernberg R. *International Taxation*. Moscow, 1997. 400 p. (In Russ.).

17. 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.).
18. Blankenagel A. «Good-bye, Council of Europe!» or «Council of Europe, we got to talk!». A commentary to the Russian Constitutional Court Judgment of 19 April 2016 on the implementation of the *Anchugov and Gladkov* Judgment of the European Court of Human Rights of 4 July 2013. *Sravnitel'noe konstitutsionnoe obozrenie = Comparative Constitutional Review*, 2016, no. 6, pp. 135–150. (In Russ.).
19. Khavanova I.A. Reservations and declarations to tax treaties. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 2, pp. 99–108. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(2).99-108. (In Russ.).
20. Kock K. de. *Treaty Override in German Domestic Law – In Line with the Constitution?*, Master Thesis. 2015. 36 p. Available at: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=5435305&fileId=5435312> (accessed April 12, 2023).
21. Dkhar B.T., Agarwal T. *Tax Treaty Override: A Comprehensive Analysis with Special Reference to India*. 2015. 48 p. Available at: http://www.krrtaxmoot.law/2013/docs/taxtreaty_override_researchpaper.pdf (accessed April 12, 2023).
22. Oppenheim L. *International Law*, vol. I, pt. 1. Moscow, 1948. 384 p. (In Russ.).
23. Tiunov O.I., Manov B.G. The principle of compliance with international treaties: conflicts of international and national law. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2008, no. 6, pp. 124–142. (In Russ.).
24. Schoueri L.E. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. *Intertax*, 2014, vol. 42, pp. 682–683.
25. Ferreira Arruda V. *The improper use of tax treaties by contracting states: Tax treaty dodging*, Thesis. Universiteit van Amsterdam, 2021. 301 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Хаванова Инна Александровна – доктор юридических наук, главный научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации
117218, Россия, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, 34
E-mail: fin@izak.ru
ORCID: 0000-0003-3722-5089

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

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Хаванова И.А. Преодоление действия норм международных налоговых договоров посредством внутригосударственного 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.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

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. (In Russ.).