

На правах рукописи

Еременок Владимир Владимирович

**НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ: ПРАВОВОЕ
РЕГУЛИРОВАНИЕ В ВЕЛИКОБРИТАНИИ И ОПЫТ ОЭСР**

Специальность **12.00.04** –
финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Москва – 2013

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права
ФГБОУ ВПО «Московский государственный институт международных отношений
(Университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Научный руководитель: **ТОЛСТОПЯТЕНКО Геннадий Петрович**
доктор юридических наук, профессор

Официальные оппоненты: **ВИННИЦКИЙ Данил Владимирович**
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Уральская государственная
юридическая академия», заведующий кафедрой
финансового права,
директор Евразийского научно-
исследовательского центра сравнительного и
международного финансового права

МАЧЕХИН Виктор Александрович
кандидат юридических наук,
ФГБОУ ВПО «Московский государственный
юридический университет имени О.Е. Кутафина
(МГЮА)», старший преподаватель кафедры
финансового права,
научный секретарь Российского отделения
Международной налоговой ассоциации
(РОС-ИФА)

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Московский государственный
университет имени М.В. Ломоносова»**

Защита состоится «26» декабря 2013 года в 15:00 часов в ауд. ____ на
заседании диссертационного совета Д 209.002.05 (юридические науки) при
ФГБОУ ВПО «Московский государственный институт международных отношений
(Университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации» по адресу:
119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке имени
И.Г. Тюлина ФГБОУ ВПО «Московский государственный институт
международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел
Российской Федерации» по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76. С
авторефератом диссертации можно ознакомиться на сайте www.mgimo.ru.

Автореферат разослан «__» ноября 2013 года.

**Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент**

МАЛИНОВСКИЙ А.А.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИИ

Актуальность исследования. Международный опыт налогово-правового регулирования экономических отношений между налогоплательщиком и государством базируется на принципе резидентства, или принципе постоянного местопребывания, по которому налогоплательщики подразделяются на резидентов и нерезидентов¹. При этом налоговые резиденты платят налог с так называемого мирового дохода (*англ.* worldwide income), т. е. с доходов, полученных как на территории данного государства, так и за его пределами (несут неограниченную или полную налоговую обязанность), а налоговые нерезиденты – только с доходов, полученных из источников в данном государстве (несут ограниченную налоговую обязанность)².

В налоговом законодательстве и правоприменительной практике зарубежных стран институт налогового резидентства нашел закрепление как в отношении налогоплательщиков – физических лиц, так и в отношении налогоплательщиков – юридических лиц. Исторически развитие резидентского подхода к налогоплательщикам во многом обусловлено их делением на физических и юридических лиц.

В российском законодательстве о налогах и сборах на сегодняшний день понятие «налоговый резидент» закреплено только в отношении физических лиц и уплачиваемого ими налога на доходы физических лиц. В отношении юридических лиц, которые признаются налогоплательщиками налога на прибыль организаций, понятие «налоговый резидент» не установлено. Вместо него для определения налогоплательщиков российского налога на прибыль организаций законодатель использует конструкцию

¹ См. подроб.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. С. 96-98; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001. С. 145-147; Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 117-121; Birk D. Steuerrecht 9. Auflage. Heidelberg. C.F. Müller Verlag, 2006. S. 66-67; Haase F. Internationales und Europäisches Steuerrecht. Heidelberg. C.F. Müller Verlag, 2007. S. 7-8; OECD Glossary of Tax Terms (Residence, Residence Principle of Taxation, Resident) // URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R> (дата обращения: 16.09.2013).

² Налогообложение по принципу резидентства характерно для большинства развитых государств. При этом ряд государств использует так называемую территориальную систему налогообложения, при которой налогообложению подлежит доход только от источников в этих государствах, а доход от иностранных источников освобождается от национального налогообложения. См. подроб.: Arnold B., McIntyre M. International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002. P. 15-16, 33-35; Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien. IBFD, Linde, 2010. P. 23-24.

«российские – иностранные организации»³. Этот механизм фактически соответствует такому критерию определения налогового резидентства юридического лица, как место инкорпорации (учреждения), который используется в ряде зарубежных стран.

Министерство финансов Российской Федерации как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности⁴, неоднократно⁵ ставило задачу в среднесрочной перспективе внести в налоговое законодательство понятие «резидентство юридических лиц» на основе новых критериев⁶. Однако по состоянию на сентябрь 2013 года законопроект с изменениями, вносящими понятие «налоговое резидентство юридических лиц» в российское законодательство о налогах и сборах, не разработан и не принят.

Отсутствие законодательного регулирования определения налогового резидентства юридических лиц в Российской Федерации дает возможность существенно минимизировать российскую налоговую базу по налогу на прибыль организаций при структурировании хозяйственной деятельности через иностранные налоговые юрисдикции. Вышеприведенная инициатива Министерства финансов Российской Федерации как раз и была направлена на пресечение практики избежания российского налогообложения и следует современной зарубежной практике⁷ закрепления в национальном законодательстве мер по предотвращению избежания налогообложения.

³ Абзац 2, п. 2 ст. 11; п. 1 ст. 246 Налогового кодекса РФ. Часть первая принята федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. – № 31. – Ст. 3824. Часть вторая принята федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340.

⁴ См.: Пункт 1 Положения «О Министерстве финансов Российской Федерации»: утв. Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 26.08.2013) // Собрание законодательства РФ. – 02.08.2004. – № 31. – Ст. 3258.

⁵ См.: Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг., на 2013 год и на плановый период 2014-2015 гг., на 2014 год и на плановый период 2015-2016 гг. Документы опубликованы не были. Тексты документов доступны на сайте <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 16.09.2013).

⁶ См.: Министерство финансов – 2007: Научно-популярное издание / Гл. ред. А.Л. Кудрин. М., 2007. С. 60; Епихин Н.П. Заглянуть в налоговое будущее России: все не так уж плохо! // Российский налоговый курьер. – 2007. – № 23. Доступ из справочной правовой системы «Гарант»; Развитие законодательства о налогах и сборах: Интервью с С.В. Разгулиным, заместителем директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России // Бухгалтерский ежемесячник «БУХ.1С». – 2007. – № 6. Доступ из СПС «Гарант».

⁷ См.: Доклад ОЭСР «Пагубная налоговая конкуренция. Срочный глобальный вопрос» / Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD. 1998. Para. 162-163.

Представляется, что в ожидании закрепления в российском налоговом законодательстве новых правил о налоговом резидентстве юридических лиц большой интерес имеет теоретико-компаративистский анализ данной проблемы. Исходя из этого, изучение зарубежного национального и международного опыта регулирования налогового резидентства юридических лиц является актуальным, оправданным и своевременным для российской юридической науки и практики, а выбранная тема исследования представляет не только теоретический, но и практический интерес.

Выбор в качестве предмета исследования британского опыта правового регулирования налогового резидентства юридических лиц обусловлен тем, что в Великобритании данный институт получил наиболее полное и комплексное развитие. Первые споры о налоговом резидентстве компаний были вынесены на рассмотрение именно британских судов, а сложившийся опыт правоприменения послужил основой для становления так называемого критерия налогового резидентства компаний по общему праву – место центрального управления и контроля, который получил широкое распространение во многих странах англосаксонской правовой семьи.

Британские национальные правила налогового резидентства юридических лиц оказали существенное влияние на выработку модельных правил регулирования налогового резидентства юридических лиц в рамках межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере. В XX веке международные межправительственные организации (Лига Наций, Организация европейского экономического сотрудничества) начали проводить масштабную работу по анализу проблем международного двойного налогообложения в целях поиска оптимальных способов их решения. Существенные результаты в этой сфере были достигнуты Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Эта международная организация продолжает осуществлять работу по мониторингу и анализу международной практики, а также реализует комплекс мер по выработке новых адекватных методов регулирования института налогового резидентства в динамично меняющихся современных условиях ведения трансграничной предпринимательской деятельности.

Степень разработанности темы. В отечественной юридической науке проблема налогового резидентства юридических лиц является недостаточно изученной. Представляется, что такая ситуация, отчасти, объясняется отсутствием определения налогового резидентства юридических лиц в российской налоговой законодательстве.

Следует признать, что в единичных отечественных работах исследуются общетеоретические основы содержания категории «резидентство» в рамках налогово-правового статуса налогоплательщиков⁸. Налоговое резидентство юридических лиц рассматривается, в основном, в информационно-справочном контексте⁹ регулирования данного института в зарубежных странах без изучения механизма, основных методологических подходов и принципов установления резидентства.

В отечественной науке нет монографических и диссертационных исследований, посвященных анализу правового регулирования налогового резидентства юридических лиц в Великобритании. Также отсутствуют комплексные исследования об опыте регулирования данного института в рамках ОЭСР.

Теоретическую основу исследования составили концепции, представленные и обоснованные в трудах российских и зарубежных ученых в области международного налогообложения, налоговой политики Российской Федерации и иностранных государств.

В процессе создания теоретической основы диссертации были исследованы труды отечественных специалистов по налоговому праву: С.А. Баева, Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, Е.Ю. Грачевой, М.А. Денисаева, С.В. Жесткова, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, И.А. Ларютиной, В.А. Мачехина, К.А. Непесова, М.Ю. Орлова,

⁸ См.: Балакина А.П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. – 2004 – № 5. – С. 17-20; Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков организаций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001; Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 117-127; Суворова С.Н. Проблемы налогово-правового статуса российских организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность на территории зарубежных стран: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009; Шахматьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: Монография. М.: Юрлитинформ, 2010. С. 5-32.

⁹ См.: Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. М.: Международные отношения, 1983. С. 31-35; Ларютина И.А. Двойное налогообложение юридических лиц // Хозяйство и право. – 2001. – № 12. – С. 47-54; Хапов А.В. Налоговые резиденты по праву зарубежных стран // Российская юстиция. – 2005. – № 12. Доступ из СПС «Гарант».

С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.Я. Сорокиной, С.Н. Суворовой, Г.П. Толстопятенко, А.В. Фокина, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина и других. Также были изучены работы ученых-экономистов: А.П. Балакиной, В.А. Кашина, А.И. Погорлецкого, Л.В. Полежаровой.

При написании диссертации были изучены труды зарубежных ученых и практиков в области национального и международного налогообложения и налогового права, среди которых Р.С. Ави-Йона (R.S. Avi-Yonah), Б. Арнольд (B.J. Arnold), П. Беренс (P. Behrens), Д. Бирк (D. Birk), Х.К. Ванг (H.K. Wang), Р.Л. Дернберг (R.L. Doernberg), Д.Ф. Эвери Джоунс (J.F. Avery Jones), В. Клуге (V. Kluge), Р. Коузин (R. Couzin), М. Ланг (M. Lang), М. МакИнтайр (M.J. McIntyre), Г. Майсто (G. Maisto), Д. Оливер (D. Oliver), Ф. Оуэн (P. Owen), Ж.М. Ривьер (J.M. Rivier), Т. Риксен (T. Rixen), Ж. Сассвиль (J. Sasseville), К. Фогель (K. Vogel), Ф. Хазе (F. Haase), К. Хаслингер (K. Haslinger), В. Хелерштайн (W. Hellerstein), Л. Хиннекенс (L. Hinnekens), С. Шалхав (S. Shalhav) и другие.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные методы познания, в том числе: диалектический метод, анализ и синтез, дедукция и индукция, структурно-функциональный и системный методы.

При проведении исследования также использовались специальные юридические методы познания: историко-правовой; формально-юридический и сравнительно-правовой.

Применение указанных методов позволяет дополнить теоретическую основу исследования постановкой и изучением сугубо практических задач в области налоговой политики. Решение таких задач с использованием сравнительно-правового метода преследует цель поиска в зарубежном праве и имплементации в российское законодательство и правоприменение оптимальных моделей налогово-правового регулирования.

Цель исследования заключается в анализе нормативно-правового регулирования института налогового резидентства юридических лиц в Великобритании и моделей регулирования данного института, разработанных и модифицируемых в рамках ОЭСР.

Для достижения этой цели требуется решить следующие **задачи**:

- проанализировать институт налогового резидентства в контексте международного многократного (двойного и более) налогообложения и в качестве института налогового права;
- рассмотреть основные этапы, факторы и особенности становления института резидентства юридических лиц в налоговом праве Великобритании;
- проанализировать основные судебные решения в делах об оспаривании налогового резидентства юридических лиц, проследить развитие законодательных подходов к регулированию резидентства, а также рассмотреть практику Службы доходов и таможи Великобритании по спорным вопросам налогового резидентства юридических лиц;
- рассмотреть основные этапы межгосударственного сотрудничества в сфере выработки правил определения налогового резидентства юридических лиц в соглашениях об избежании двойного налогообложения;
- исследовать механизм регулирования налогового резидентства юридических лиц, закрепленный в Модельной конвенции ОЭСР, а также предложения по модификации соответствующих модельных правил;
- установить соотношение между британским национальным критерием места центрального управления и контроля и коллизионным критерием места фактического управления, который используется в международных налоговых соглашениях, построенных на основе Модельной конвенции ОЭСР.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе правового регулирования налогового резидентства юридических лиц в Великобритании и выработки модельного регулирования налогового резидентства юридических лиц в рамках ОЭСР.

Предметом исследования является совокупность правовых норм, регулирующих установление налогового резидентства юридических лиц в Великобритании, материалы британской правоприменительной практики, механизм правового регулирования резидентства юридических лиц,

разработанный и модифицируемый в рамках ОЭСР, а также комплекс теоретических положений по теме исследования.

Источниковедческую базу исследования составляют законодательство, судебная и административная практика в области установления налогового резидентства юридических лиц в Великобритании, исторические документы Лиги Наций и Организации европейского экономического сотрудничества, Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, Комментарии к данной Модельной конвенции и заключенные на ее основе международные договоры, доклады и материалы по вопросам международного и национального налогообложения Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) и Международного бюро налоговой документации (International Bureau of Fiscal Documentation).

Изучение монографических исследований зарубежных авторов, законодательных, судебных и административных актов Великобритании, а также документов международных организаций позволило расширить источниковедческую базу отечественной науки сравнительного налогового права.

Хронологические рамки исследования охватывают период со второй половины XIX века до наших дней. Нижняя граница определяется тем, что в 1874-1876 годы на рассмотрение британских судов были вынесены первые споры о налоговом резидентстве компаний.

На протяжении всего XX века в Великобритании развивалась судебная практика в сфере налогового резидентства компаний, а во второй половине XX века правила о налоговом резидентстве компаний были закреплены в законодательных актах, т.е. инкорпорированы в статутное право. В начале XX века в рамках международных организаций был начат межгосударственный диалог по изучению проблем международного двойного налогообложения. Начиная со второй половины XX века, в рамках ОЭСР стало развиваться сотрудничество в сфере преодоления коллизий национальных налоговых юрисдикций, в том числе – в части решения проблемы двойного резидентства организаций.

Верхняя граница исследования доходит до наших дней и учитывает развитие практики регулирования налогового резидентства юридических лиц в Великобритании и ОЭСР в последние годы.

Научная новизна диссертации заключается в том, что в ней впервые в отечественной науке проводится комплексное исследование законодательства и правоприменительной практики Великобритании в области установления налогового резидентства юридических лиц, а также анализируется опыт ОЭСР в сфере разработки модельных правил регулирования налогового резидентства юридических лиц.

На защиту выносятся следующие положения, которые получены диссертантом в результате проведенного научного исследования и являются новыми или содержат элемент научной новизны:

1. Правила налогового резидентства юридических лиц в Великобритании начали развиваться после принятия законодательства о различных формах организационно-правовой деятельности и выхода хозяйствующих субъектов Великобритании за пределы национальной юрисдикции. Налоговое резидентство стало юридическим обоснованием для распространения фискальных притязаний Великобритании на трансграничные доходы таких хозяйствующих субъектов.

2. Отсутствие законодательного определения налогового резидентства юридических лиц в Великобритании обусловило необходимость выработки и обоснования основных подходов к налогообложению компаний по принципу резидентства судебным правоприменением в рамках толкования действующего налогового закона. Результатом развития судебной практики по спорам о налоговом резидентстве юридических лиц стало установление универсального критерия места центрального управления и контроля как юридической нормы, восполняющей пробел законодательного регулирования. Универсальность критерия заключалась в его применении к компаниям, инкорпорированным как в Великобритании, так и за ее пределами.

3. Критерий центрального управления и контроля является фактическим критерием, поскольку в процессе его применения суды в

первую очередь исследуют фактические, а не юридические обстоятельства дела. Отдавая приоритет фактическим обстоятельствам над юридическими, суды при рассмотрении дел о налоговом резидентстве компаний применяют доктрину преваляирования существа над формой.

4. Закрепление института налогового резидентства юридических лиц на законодательном уровне развивалось в рамках противодействия практике избежания национального налогообложения по принципу резидентства. Установление дополнительного законодательного критерия места инкорпорации к выработанному судебной практикой критерию места центрального управления и контроля имело своим результатом распространение резидентской налоговой юрисдикции Великобритании на максимальное количество компаний и существенное ограничение способов и методов избежания национального налогообложения.

5. Механизм определения налогового резидентства компании в налоговых соглашениях, построенных по Модельной конвенции ОЭСР, заключается в отсылке к национальному праву договаривающегося государства, материально-правовые нормы которого устанавливают критерии признания налогоплательщика налоговым резидентом данного государства, тем самым используется механизм коллизионного регулирования.

6. Для решения проблемы двойного резидентства на межправительственном уровне было достигнуто согласие использовать преимущественный коллизионный критерий (правило), выбор которого осуществлялся из ряда альтернатив. На выбор концептуальной формы модельного коллизионного критерия (место осуществления управления) существенное влияние оказала национальная правоприменительная практика установления налогового резидентства компаний в Великобритании. Однако, его конечная формулировка (место фактического управления) была обусловлена приведением текста Модельной конвенции ОЭСР к единой терминологии. Формула преимущественного критерия прошла эволюцию от реального центра управления (Лига Наций) до места фактического управления (ОЕЭС и ОЭСР).

7. Критерий места фактического управления является только нормой международных соглашений об избежании двойного налогообложения, построенных по Модельной конвенции ОЭСР. В правоприменительной практике критерий места фактического управления подвержен влиянию национальных правовых норм и концепций, не всегда учитывающих его международно-правовую природу. Основная проблема толкования коллизионного критерия места фактического управления заключается в том, что его определение отсутствует в тексте самой Модельной конвенции ОЭСР по аналогии с понятийным аппаратом статьи 3. Общие подходы к толкованию критерия закреплены только в Комментариях к Модельной конвенции, которые трактуются в русле национальных концепций и правил правоприменителями государств-членов ОЭСР.

8. Новым направлением налоговой политики ОЭСР в решении вопроса двойного резидентства компаний стало закрепление в Комментариях к Модельной конвенции альтернативной процедуры взаимного согласия. Данное изменение свидетельствует о том, что место фактического управления не может рассматриваться как единственный коллизионный критерий в современных информационно-технологических условиях ведения трансграничной предпринимательской деятельности.

9. По вопросу соотношения национального и коллизионного критериев в настоящее время в судебной практике Великобритании сформировались две позиции: 1) место центрального управления и контроля и место фактического управления по существу не отличаются друг от друга; 2) национальный и коллизионный критерии принципиально отличаются друг от друга, поскольку служат совершенно разным целям. Первоначальная официальная позиция Великобритании о том, что место центрального управления и контроля означает то же самое, что и место фактического управления (Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР 1977 года), изменилась в Обобщении практики 6/83 «Резидентство компании» 1983 года, которое предусматривало, что фактическое управление в некоторых случаях может находиться в ином месте, чем место центрального управления и контроля.

Теоретическая значимость исследования определяется разработкой обладающих новизной научных положений и выводов, включающих анализ регулирования налогового резидентства юридических лиц в налоговом праве Великобритании и в рамках ОЭСР.

Полученные в ходе исследования теоретические выводы и материалы диссертации могут применяться в учебных целях в рамках подготовки курсов по налоговому праву зарубежных стран и правовому регулированию международного налогообложения, а также использоваться при проведении последующих научных исследований в сфере сравнительного налогового права и международного налогообложения.

Практическая значимость исследования обусловлена необходимостью изучения зарубежного правового опыта в целях дальнейшего развития российского налогового законодательства и правоприменительной практики.

Во-первых, детальный анализ набора правовых инструментов регулирования налогового резидентства юридических лиц в Великобритании может служить ориентиром при выработке российских национальных правил регулирования данного института.

Во-вторых, изучение опыта ОЭСР способствует уяснению основных методов и принципов, лежащих в основе толкования и применения международно-правовых норм соглашений об избежании двойного налогообложения в части установления налогового резидентства юридических лиц.

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена и обсуждена на кафедре административного и финансового права МГИМО (Университет) МИД России. Результаты исследования использовались автором в его педагогической деятельности при проведении семинаров по курсу «Финансовое право», а также докладывались слушателям программы повышения квалификации «Актуальные проблемы российского и зарубежного права» на базе Института дополнительного профессионального образования МГИМО (У) МИД России. Основные выводы диссертационного исследования использовались при подготовке докладов на научно-

практических конференциях: XVII Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2010» (Москва, 12-15 апреля 2010 года, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова), I, II и III международная научно-практическая конференция аспирантов и молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве» (Москва, 26 апреля 2011 года, 20 апреля 2012 года, 12-13 апреля 2013 года, Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)). Основные положения и выводы отражены в научных статьях автора.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, разделенных на восемь параграфов, заключения и библиографии.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **Введении** обоснована актуальность выбранной темы диссертационного исследования, проанализирована степень разработанности темы и новизны работы, изложены теоретическая, методологическая основы и источниковедческая база исследования, определены его цели, задачи, объект и предмет, показаны теоретическая и практическая значимость работы, сформулированы основные положения и выводы, выносимые на защиту, приведена информация об апробации результатов диссертационного исследования и раскрыта его структура.

Первая глава «Теоретические основы налогового резидентства юридических лиц» состоит из трех параграфов и содержит анализ основных понятий и подходов в сфере правового регулирования налогообложения юридических лиц по принципу резидентства.

В *первом параграфе «Налоговая юрисдикция государства: понятие и принципы построения»* на основе анализа работ зарубежных и российских ученых раскрыто содержание базовых понятий в сфере налогового регулирования внешнеэкономической деятельности: «фискальный (налоговый) суверенитет», «налоговая юрисдикция» и «международное многократное налогообложение». Диссертантом проанализирована теория

экономической связи (доктрина «экономической привязанности»), которая обосновывает распространение налоговой юрисдикции государства на то или иное лицо (субъект налогообложения) или на тот или иной доход (объект налогообложения) в условиях международного налогообложения. Установлено, что в зависимости от критерия экономической связи выделяют два вида налоговых юрисдикций государств: *резидентская налоговая юрисдикция* (связь между государством и субъектом налогообложения) и *налоговая юрисдикция по источнику получения дохода* (связь между государством и объектом налогообложения). Отмечено, что в основе построения национальных систем налогообложения различных государств может лежать принцип резидентства или принцип налогообложения у источника получения дохода, или сочетание обоих принципов. На основании принципа резидентства субъектный состав налогоплательщиков по отношению к налоговой юрисдикции конкретного государства подразделяется на *налоговых резидентов* (платят налог с доходов, полученных как на территории данного государства, так и за его пределами) и *нерезидентов* (платят налог только с тех доходов, которые получены на территории данного конкретного государства).

Во *втором параграфе «Правовое регулирование института налогового резидентства»* проведен анализ основных особенностей правового регулирования налогового резидентства юридических лиц нормами национального и международного права. Отмечено, что установление налогового резидентства осуществляется, прежде всего, нормами национального права посредством определения резидентского статуса налогоплательщика, установления объема и характера его налоговых обязательств перед налоговой юрисдикцией определенного государства. При этом необходимость разграничения фискальных правоприязаний различных государств в условиях международного налогообложения обуславливает установление состава лиц, на которых распространяет действие международно-правовой механизм устранения двойного налогообложения. Таким образом, регулирование резидентского статуса налогоплательщика осуществляется международно-правовыми нормами. Блок международно-

правовых норм, регулирующих резидентский статус налогоплательщиков, сосредоточен в особом виде международных договоров – соглашениях (конвенциях, договорах) об избежании двойного налогообложения.

Далее в параграфе рассмотрено соотношение норм гражданского и налогового права норм в определении правового статуса юридических лиц. Установлено, что юридические лица, участвующие во внешнеэкономической деятельности, подпадают как под действие гражданско-правовых норм (определение личного закона юридического лица), так и под действие налогового права (определение налогового резидентства юридического лица). Диссертантом сделан вывод, что как с практической, так и с теоретической точек зрения крайне важно разграничивать личный закон юридического лица как коллизионную норму международного частного права, отсылающую к праву страны, по которому определяется гражданско-правовой статус юридического лица, и правила определения налогового резидентства юридического лица, которые регулируют налогово-правовой статус того же юридического лица. Несмотря на то, что личный закон и критерий определения налогового резидентства могут в ряде случаев совпадать, говорить об их идентичности не представляется возможным.

В *третьем параграфе «Применение принципа налогового резидентства к юридическим лицам»* представлены подходы российских и зарубежных ученых к вопросу распространения резидентской налоговой юрисдикции на юридических лиц. На основе анализа доктринальных источников¹⁰ диссертантом сделан вывод, что для налогообложения мирового дохода компаний ключевым вопросом является определение их налогового резидентства.

Вторая глава «Правовое регулирование определения налогового резидентства юридических лиц в Великобритании» содержит три

¹⁰ См.: Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. СПб: Изд-во Михайлова В.А., 2006. С. 108-109, 118-120; Полежарова Л.В. Механизм решения проблемы международного двойного налогообложения // Налоговый вестник. – 2007. – № 5. – С. 4-5; Шахматъев А. А. Институт резидентства в правовом регулировании налогообложения // Право и государство: теория и практика. – 2008. – № 8(44). – С. 59-60; Arnold B. A Tax Policy Perspective on Corporate Residence // Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne. Vol. 51, № 4. 2003. P. 1559-1561; Couzin R. Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam. IBFD, 2002. vii; Behrens P. General Principles on Residence of Companies // Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. G. Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 26-27; Rivier J.M. The Fiscal Residence of Companies. General report // Cahiers de droit fiscal international. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987. P. 51-52.

параграфа и посвящена комплексному анализу института налогового резидентства юридических лиц в налоговом праве Великобритании.

В первом параграфе «Историко-правовой аспект развития института налогового резидентства юридических лиц в Великобритании» рассмотрено становление правил налогового резидентства компаний в контексте исторических особенностей англосаксонского права.

В государствах англосаксонской правовой традиции, как и в условиях континентальной системы права, налоги устанавливаются законодательными актами, а не судебной практикой. Во второй половине XIX века английские суды при рассмотрении налоговых споров с участием компаний, занимающихся трансграничной деятельностью, столкнулись с тем, что ни законодательство, ни ранее рассмотренные прецеденты не устанавливали правила, которые определяли бы юридическую связь компании с английской налоговой юрисдикцией, т.е. налоговое резидентство компании в современном доктринальном и практическом понимании. По этой причине при рассмотрении конкретных налоговых споров судам пришлось самим вырабатывать правовой инструментарий определения налогового резидентства компаний.

Отмечено, что законодательство о подоходном налогообложении изначально применяло категорию «резидентство» именно к физическим лицам. Поэтому в отношении юридических лиц суды стремились установить их резидентство по аналогии с физическими лицами, поскольку, как представлялось судам, этого и требовал от них закон. Применение резидентства к юридическим лицам рассматривалось судами как искусственная конструкция, поскольку изначально не предусматривалось, что такое свойство может распространяться на эту категорию лиц.

Далее диссертантом на основе анализа судебных решений¹¹ второй половины XIX века показано, что при рассмотрении первых споров о налоговом резидентстве компаний в судебной практике только начало

¹¹ Royal Mail Steam Packet Company v. Braham (1877) 2 Appeal Cases 381 (PC); Calcutta Jute Mills, Limited, Cesena Sulphur Company, Limited v. Nicholson (Surveyor of Taxes) (1876) 1 Exchequer Division 428; Aron Salomon (Pauper) v. A. Salomon and Company, Limited [1897] Appeal Cases 22 (House of Lords). Доступ из справочной правовой системы Westlaw // Режим доступа URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

складываться понимание, что компания является самостоятельным и отдельным от своих учредителей субъектом правоотношений, а полученный от хозяйственной деятельности доход причитается именно компании. Признание компании самостоятельным лицом повлекло необходимость учета действий компании для определения ее резидентства.

Далее диссертантом проанализирована процессуальная проблема юрисдикции судов графств, которая в налоговых спорах решалась по аналогии с делами о железнодорожных компаниях. На такую компанию можно было подать в суд только в одном месте – по месту нахождения ее головного офиса, месторасположение которого признавалось судами местом осуществления всей хозяйственной деятельности компании.

Во втором параграфе «Становление критерия налогового резидентства юридических лиц в практике судов Великобритании» прослежена роль судебной практики в эволюции правил налогового резидентства компаний и в формулировании критерия места центрального управления и контроля.

Диссертантом подробно рассмотрены основополагающие судебные решения в области установления налогового резидентства юридических лиц: *Calcutta Jute Mills, Limited v. Nicholson (Surveyor of Taxes)* и *Cesena Sulphur Company, Limited v. Nicholson (Surveyor of Taxes)*¹², *De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)*¹³, *Swedish Central Railway Company, Limited v. Thomson*¹⁴, *Egyptian Delta Land and Investment Company, Limited Appellants v. Todd Respondent*¹⁵, *Unit Construction Co. Ltd. Appellant; v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent*¹⁶, *Wood v. Holden (Inspector of Taxes)*¹⁷, *Laerstate BV v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*¹⁸.

Анализ судебных решений, наиболее часто цитируемых при разрешении налоговых споров о резидентстве компаний, позволяет сделать

¹² (1876) 1 Exchequer Division 428. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹³ [1906] Appeal Cases 455-460. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹⁴ [1925] Appeal Cases 495-520. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹⁵ [1929] Appeal Cases 1-43. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹⁶ [1960] Appeal Cases 351-375. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹⁷ [2006] Court of Appeal Civil Division 26. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

¹⁸ [2009] UK First-Tier Tribunal 209 (TC); [2009] SFTD 551 TC. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

вывод о том, что в практике судов Великобритании был выработан и обоснован универсальный критерий места центрального управления и контроля как юридическая норма, восполняющая пробел законодательного регулирования. Универсальность критерия заключалась в его применении к компаниям, инкорпорированным как в Великобритании, так и за ее пределами.

Диссертантом сделан вывод, что при выработке подходов к определению налогового резидентства юридических лиц судебной практикой использовался механизм юридической фикции. В частности, устанавливалось, что резидентство компании в налоговых целях должно определяться по аналогии с физическим лицом, а местом реальной хозяйственной деятельности компании признается место принятия важнейших управленческих решений.

Отмечено, что критерий центрального управления и контроля является фактическим, поскольку в процессе его применения суды в первую очередь исследуют фактические, а не юридические обстоятельства дела. Судебная практика в разное время принимала во внимание различные фактические обстоятельства: от реальной хозяйственной деятельности компаний-налогоплательщиков в Великобритании и за ее пределами до использования компаний, имеющих статус налогового резидента в определенной юрисдикции, в целях оптимизации национального налогообложения с применением методов международного налогового планирования.

Приоритет фактических обстоятельств дела над юридическими позволяет прийти к выводу, что суды при рассмотрении дел о налоговом резидентстве компаний применяют доктрину преобладания существа над формой.

В *третьем параграфе «Законодательное регулирование института налогового резидентства юридических лиц и практика его применения налоговыми органами Великобритании»* исследованы нормы статутного права о налоговом резидентстве компаний, а также правоприменительная практика британских налоговых органов.

Диссертант подчеркивает, что до законодательного регулирования достаточно долго единственной юридической нормой определения налогового резидентства компаний оставался выработанный судами критерий центрального управления и контроля.

Отмечено, что регулирование налогового резидентства компаний на законодательном уровне стало развиваться в рамках противодействия практике избежания национального британского налогообложения по принципу резидентства, которую налогоплательщики стали более активно использовать посредством перевода центрального управления и контроля компаний за рубеж. Первоначально (Закон «О финансах» 1951 года) законодатель подтвердил, что выработанный судебной практикой критерий центрального управления и контроля является единственной действующей юридической нормой для определения налогового резидентства компаний, но ограничил сферу ее применения посредством установления процедуры получения согласия Казначейства для изменения налогового резидентства британских налогоплательщиков.

Со временем, однако, стало очевидно, что дальнейшее использование единственного критерия определения налогового резидентства все меньше отвечает фискальным интересам Великобритании как страны инкорпорации компаний. Выходом из этой ситуации стало включение в налоговое законодательство (Закон «О финансах» 1988 года) места инкорпорации компании как дополнительного критерия определения налогового резидентства. При закреплении критерия инкорпорации были установлены переходный период и ряд исключений из этого правила.

Диссертантом сделан вывод, что судебная практика и законодательство Великобритании пошли по пути распространения резидентской налоговой юрисдикции на максимальное количество компаний, имеющих с Великобританией ту (место центрального управления и контроля в отношении инкорпорированных за границей компаний) или иную (место инкорпорации в отношении инкорпорированных в Великобритании компаний) связь.

Третий параграф заканчивается анализом разъяснений Службы доходов и таможи Великобритании¹⁹ по спорным вопросам налогового резидентства компаний. Рассмотрены примеры, когда налоговые органы будут или не будут ставить под сомнение резидентство компании. Отмечено, что практика дел о налоговом резидентстве компаний регулярно систематизируется путем публикации соответствующих обобщений практики (Statement of Practice²⁰) и руководств (Manual²¹). Это позволяет налогоплательщикам существенно снизить риски возникновения споров с налоговыми органами.

Третья глава «Международное сотрудничество государств в сфере регулирования налогового резидентства юридических лиц: опыт ОЭСР» содержит два параграфа и рассматривает механизмы межгосударственного сотрудничества по вопросам избежания двойного налогообложения в части выработки модельных правил налогового резидентства юридических лиц. К возникновению проблемы двойного налогообложения приводит ситуация так называемого двойного резидентства, когда два государства используют различные критерии для обоснования того, что налогоплательщик является налоговым резидентом в каждом из государств.

В первом параграфе «Развитие института налогового резидентства юридических лиц в рамках ОЭСР» диссертантом рассмотрены юридические средства решения проблемы двойного резидентства юридических лиц через призму становления и развития таких международных договоров, как соглашения об избежании двойного налогообложения.

Диссертантом отмечено, что в рамках Лиги Нации было выработано предложение обосновывать связь между налоговой юрисдикцией отдельного государства и налогоплательщиком через понятие «налоговый домициль» (*fiscal domicile*), а также принять международные конвенции по налоговым вопросам. Налоговый домициль юридического лица в рамках этой

¹⁹ В 2005 году на базе Службы внутренних доходов (Inland Revenue) и Службы таможи и акцизов (Her Majesty's Customs and Excise) было образовано объединенное ведомство – Служба доходов и таможи (Her Majesty's Revenue and Customs).

²⁰ См.: Statement of Practice - «Company Residence», SP 1/90. UK Inland Revenue. // URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm120200.htm> (дата обращения: 16.09.2013).

²¹ См.: International Manual 120000 – Company residence. HM Revenue & Customs. // URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120000.htm> (дата обращения: 16.09.2013).

организации различные документы и эксперты предлагали определять по месту нахождения фактического центра предприятия, реального центра управления производством и государства учреждения.

Далее исследован этап разработки Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала в рамках Организации европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС), эксперты которой предложили вместо термина «домициль», которому государства придавали разное значение, использовать общий термин «резидент» для обозначения лиц, несущих полную налоговую обязанность. Отмечено, что в рамках ОЕЭС для решения проблемы двойного резидентства юридических лиц было достигнуто согласие использовать преимущественный критерий (*preference criterion*), разработка и выбор которого осуществлялись под влиянием национальных доктрин о домициле (резидентстве) из ряда альтернатив, в том числе учитывая британский опыт.

Анализ Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал между государствами-членами ОЭСР (Модельная конвенция ОЭСР) показал, что механизм определения налогового резидентства юридических лиц, закрепленный в построенных по Модельной конвенции ОЭСР налоговых соглашениях, заключается в отсылке к национальному праву договаривающегося государства, материально-правовые нормы которого устанавливают критерии признания налогоплательщика налоговым резидентом данного государства, тем самым используется механизм коллизионного регулирования.

В Модельной конвенции ОЭСР закреплено правило для разрешения ситуации двойного резидентства лиц, не являющихся физическими лицами: такое лицо считается резидентом только того государства, в котором находится *место его фактического управления*. Диссертантом отмечено, что данная норма в международной практике получила название *коллизионное правило (критерий) установления резидентства (residence tie-breaker rule/criterion)*²².

²² См.: Shalhav S. The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 32, Issue 10, 2004. P. 460-476; Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-

Диссертантом рассмотрены основные подходы к толкованию критерия места фактического управления и сделан вывод, что в правоприменительной практике различных государств критерий места фактического управления подвержен влиянию национальных правовых норм и концепций, не всегда учитывающих его международно-правовую природу. При толковании коллизионного критерия национальные правоприменители налоговых соглашений сталкиваются с проблемой отсутствия его определения в тексте самих соглашений по аналогии с понятийным аппаратом статьи 3 Модельной конвенции ОЭСР. Общие подходы к толкованию критерия закреплены только в Комментариях к Модельной конвенции, которые трактуются в русле национальных концепций и правил правоприменителями государств-членов ОЭСР.

Далее показано, что современные телекоммуникационные технологии и широкая транспортная доступность выявили ряд правоприменительных ограничений разработанного в первой половине XX века коллизионного критерия места фактического управления. К таким ограничениям, в частности, относятся возможность нахождения места фактического управления в нескольких юрисдикциях, мобильность в перемещении лиц, осуществляющих фактическое управление, и треугольные ситуации (нахождение места фактического управления компании, признаваемой резидентом двух стран, в третьей стране).

В целях закрепления резидентства только за одним государством при возникновении любых коллизионных ситуаций в рамках ОЭСР были выработаны альтернативные варианты коллизионного правила, нашедшие отражение в предложениях Технической консультативной группы по мониторингу применения существующих договорных норм о налогообложении доходов от предпринимательской деятельности 2001-2003

Breaker Criterion // Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by M. Hofstätter, P. Plansky. Linde Verlag Wien, 2009. P. 81-99; Burgstaller E., Haslinger K. Place of Effective Management as Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects // Intertax, Vol. 32, Issue 8/9, 2004. P. 376-387; Hinnekens L. Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule // Intertax, Vol. 31, Issue 10, 2003. P. 314-319; Arnold B., McIntyre M. International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002. P. 20, 28; Haslinger K. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen // Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Hrsg. von M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. Wien. Linde, 2008. S. 191-205.

годов²³. Предложенные альтернативы не были закреплены ни в последующей редакции Модельной конвенции ОЭСР, ни в Комментариях к ней.

Первый параграф заканчивается анализом изменений и дополнений в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в редакции 2008 года. Первым нововведением стало исключение ссылки на совет директоров при применении коллизионного критерия, что предполагает осуществление фактического управления как высшими исполнительными руководителями, так и самим советом директоров. Вторым – закрепление альтернативной коллизионной процедуры взаимного согласия. Данное изменение свидетельствует о том, что место фактического управления не может рассматриваться как единственный и оптимальный коллизионный критерий в современных условиях ведения трансграничной предпринимательской деятельности.

Во втором параграфе «Формирование и толкование коллизионного критерия места фактического управления в контексте правового опыта Великобритании» проведен анализ влияния практики применения национального критерия центрального управления и контроля на закрепление коллизионного критерия места фактического управления в налоговых соглашениях, а также проанализировано соотношение этих критериев.

Диссертантом сделан вывод, что существенное влияние на формулировки и толкование коллизионного критерия в налоговых соглашениях Великобритании оказывала судебная практика.

В отношении разработки модельного коллизионного критерия в рамках ОЕЭС и ОЭСР сделан вывод, что правоприменительная практика Великобритании повлияла на выбор концептуальной формы (место осуществления управления). Однако конечная формулировка критерия

²³ OECD Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits.

A Discussion Paper «The impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule». February 2001. // URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923328.pdf> (дата обращения: 16.09.2013).

A Discussion Paper «Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention». 27 May 2003. // URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf> (дата обращения: 16.09.2013).

(место фактического управления) была обусловлена приведением текста Модельной конвенции ОЭСР к единой терминологии.

Анализ судебных решений о соотношении национального и коллизионного критериев выявил две позиции: 1) место центрального управления и контроля и место фактического управления по существу не отличаются друг от друга (дело *Wood v. Holden*²⁴); 2) национальный и коллизионный критерий принципиально отличаются друг от друга, поскольку служат совершенно разным целям (дело *Smallwood v. Revenue and Customs Commissioners*²⁵). Также изменилась и первоначальная официальная позиция Великобритании о том, что место центрального управления и контроля означает то же самое, что и место фактического управления (Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР 1977 года). Обобщение практики 6/83 «Резидентство компании» 1983 года²⁶ предусматривало, что фактическое управление в некоторых случаях может находиться в ином месте, чем место центрального управления и контроля.

В **Заключении** подведены итоги диссертационного исследования, обобщены его основные результаты, представлены перспективы установления правил налогового резидентства юридических лиц в Российской Федерации в контексте изучения и учета зарубежного правового опыта.

²⁴ [2006] Court of Appeal Civil Division 26. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

²⁵ [2008] STC (Special Commissioners) 629. СПС Westlaw // URL: www.westlaw.co.uk (дата обращения: 16.09.2013).

²⁶ См.: Statement of Practice - «Company Residence», SP 1/90. UK Inland Revenue. Para. 22. // URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm120200.htm> (дата обращения: 16.09.2013). Обобщение практики 6/83 «Резидентство компании» 1983 года заменено на Обобщение практики 1/90 «Резидентство компании» 1990 года.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора, в том числе в изданиях, рекомендованных перечнем ВАК:

1. Еременок В.В. Критерий места фактического управления в соглашениях об избежании двойного налогообложения: история формирования и толкование // *Налоги и налогообложение*. – 2013. – №4 (106) – 1,1 п.л.

2. Еременок В.В. Налоговое резидентство компаний в Великобритании: подходы судебной практики // *Налоговед*. – 2013. – № 12 – 0,5 п.л.

3. Еременок В.В. Налоговое резидентство юридических лиц: каким ему быть в России? // *Право и управление. XXI век*. – 2013. – № 4 – 0,45 п.л.

4. Еременок В.В. Место фактического управления как критерий разрешения проблемы двойного резидентства юридических лиц в соглашениях об избежании двойного налогообложения // *Сборник материалов III международной научно-практической конференции молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве»* / Отв. ред. Е.Ю. Грачева и др. – М.: МГЮА, 2013. – 1 п.л.

5. Еременок В.В. Механизм определения налогового резидентства компаний в соглашениях об избежании двойного налогообложения // *Сборник материалов II международной научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве»* / Отв. ред. Е.Ю. Грачева и др. – М.: МГЮА, ОнтоПринт, 2012. – 0,3 п.л.

6. Еременок В.В. Правовое регулирование определения налогового резидентства компаний в Великобритании // *Сборник докладов участников научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве»* / Отв. ред. Е.Ю. Грачева и др. – М.: МГЮА, ОнтоПринт, 2011. – 0,3 п.л.

7. Еременок В.В. Правовое регулирование налогового резидентства юридических лиц в РФ: проблемы и перспективы // *Материалы Международного молодежного научного форума «Ломоносов-2010»* / Отв. ред. И.А. Алешковский и др. [Электронный ресурс] – М.: МАКС Пресс, 2010. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – 0,2 п.л.