

На правах рукописи

САВИЦКИЙ Андрей Иванович

**РЕЖИМ НЕДИСКРИМИНАЦИИ
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ,
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН
(СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)**

Специальность 12.00.14 – Административное право,
финансовое право, информационное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Екатеринбург 2012

Работа выполнена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Уральская государственная юридическая академия»

Научный руководитель:	доктор юридических наук, профессор Винницкий Данил Владимирович
Официальные оппоненты:	Запольский Сергей Васильевич , заведующий кафедрой финансового права ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия», доктор юридических наук, профессор, Брызгалин Аркадий Викторович , директор ЗАО «Центр экономических экспертиз „Налоги и финансовое право“», кандидат юридических наук
Ведущая организация:	ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова»

Защита состоится 17 мая 2012 г. в 13-00 на заседании диссертационного совета Д 212.282.02 при Уральской государственной юридической академии по адресу: 620066, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, д. 21.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Уральской государственной юридической академии по адресу: г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, д. 21.

Автореферат разослан « ____ » апреля 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор



С. Ю. Головина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Категория равенства имеет непреходящее значение во всей истории человеческого развития и становлении общефилософского, научного и правового мышления. Во все времена она оставалась актуальной для политического и правового устройства общества, а с появлением концепции «налогового государства» стала центральным вопросом организации любой современной налоговой системы. Вопросы равенства и явления дискриминации приобрели особую актуальность при смене политического и экономического строя после распада СССР и не утратили своего значения в ходе проводимых реформ. Непостоянство и непоследовательность общих подходов к равенству и недискриминации создают серьезные препятствия для формирования целостной и непротиворечивой концепции равенства и недискриминации в налоговом праве.

Более того, с усложнением общественных отношений и последующим усложнением системы их правового регулирования обостряются и явления дискриминации, искажая идеальную модель правоотношений, что особенно отчетливо проявляется в сфере налогообложения. Вместе с тем не всегда реакцию права на указанные явления можно охарактеризовать как адекватную, своевременную и эффективную, что справедливо относится и к существующим правовым средствам борьбы с налоговой дискриминацией. В результате нарушаются субъективные права частных лиц, имеющие конкретное материальное выражение, и ставится под сомнение эффективность всей налоговой системы, а также лежащих в ее основе принципов правового и политического устройства государства.

В условиях глобализации мировой экономики и повышения межгосударственной мобильности лиц, товаров, услуг (работ) и капитала проблемы налоговой дискриминации выходят за пределы границ одного отдельного государства и требуют принятия коллективных и согласованных мер. При этом цели экономической интеграции представляются недостижимыми без устранения протекционизма отдельно взятых государств и иных физических и юридических барьеров на общем рынке. Отмеченные обстоя-

тельства потребовали включить в сферу настоящего исследования анализ правового режима недискриминации в трех государствах – Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан, объединенных факторами исторического, географического, культурного характера, а также сходством правовых систем. Об особой актуальности исследования режима недискриминации в налоговом праве именно этих трех юрисдикций свидетельствуют не только сами по себе их внешнеторговые связи, приобретающие весомое значение для национальных экономик государств¹, но, прежде всего, интенсивность развития интеграционных процессов² в рамках Таможенного союза и Единого экономического пространства ЕврАзЭС, что позволяет говорить о формировании особого правового режима недискриминации в интеграционном праве данного межгосударственного образования.

Цель и задачи диссертационной работы. Цель исследования состоит в разработке концепции режима недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, а также в подготовке предложений по совершенствованию действующей интеграционной договорно-правовой базы и внутреннего законодательства в данной сфере; указанная цель обусловила постановку и разрешение следующих *задач*:

проследить историческое, генетическое и лингвистическое развитие категории дискриминации в науке и праве;

исследовать сложившиеся концепции равенства и дискриминации в общей теории права и налоговом праве;

¹ По данным статистики взаимной торговли Таможенного союза ЕврАзЭС, а также данным о внешнеторговом обороте Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан за 2011 г., доля взаимной торговли с государствами-членами Таможенного союза в общем объеме внешнеторгового оборота каждого из государств составила 46–47 % для Беларуси, 18–19 % для Казахстана и 7–8 % для России; общий объем взаимной торговли Таможенного союза составил более 124,5 млрд. долларов США.

² См.: Черепанов С. А. Система объектов обложения косвенными налогами (сравнительно-правовой анализ на примере законодательства Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь): дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2010.; Ярышев С. Н. Международно-правовые вопросы формирования и функционирования Единого экономического пространства: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2012.; Рябинин А. Л. Проблемы углубления интеграционного сотрудничества на постсоветском пространстве: на примере внешнеэкономического взаимодействия России, Украины, Белоруссии и Казахстана: дис. ... канд. эконом. наук. М., 2007; 2004; Троцкий В. А. Правовые аспекты интеграции в рамках ЕврАзЭС и Единого Экономического Пространства Беларуси, Казахстана, России и Украины: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005 и др.

выявить и проанализировать элементы налоговой дискриминации как юридической конструкции и основные звенья режима недискриминации как правового режима;

рассмотреть и проанализировать сложившиеся международно-правовые режимы недискриминации, функционирующие на основе соглашений об избежании двойного налогообложения и интеграционного права ЕврАзЭС, а также отраслевые основы внутригосударственного режима недискриминации;

проанализировать и систематизировать судебную практику применения режимов недискриминации;

проанализировать налоговое законодательство Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан на предмет соблюдения действующих международно-правовых и внутригосударственных режимов недискриминации;

разработать предложения по совершенствованию международно-правовых и внутригосударственных режимов недискриминации.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования выступают явления дискриминации, возникающие в международных и внутригосударственных налоговых отношениях в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан, и способы борьбы с ними. В качестве предмета исследования рассматриваются нормы международного, интеграционного и внутригосударственного налогового права Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, как создающие эффект налоговой дискриминации, так и противодействующие ей, а также правоприменительная практика в указанной сфере.

Степень разработанности темы исследования. Современное состояние изученности явлений налоговой дискриминации и разработанности правовых средств противодействия с трудом можно назвать удовлетворительным как в доктринальном плане, так и в сфере позитивного права и правоприменительной практики. На сегодняшний день в российской, белорусской и казахстанской научной литературе отсутствуют специализированные исследования в данной области, а имеющиеся работы затрагивают проблемы налоговой дискриминации и правовых средств борьбы с ней либо лишь в части общей характеристики (при рассмотрении принципов

налогообложения¹; дискриминации как объекта общетеоретического анализа² или принципа недискриминации личности в международном праве³), либо, напротив, узконаправленно в рамках исследования отдельно взятых смежных вопросов (при рассмотрении налоговых льгот⁴ или соглашений об избежании двойного налогообложения⁵), либо сходных проблем в рамках иных отраслей, в частности, трудового права⁶, уголовного права⁷ и экономической теории⁸.

Таким образом, данная диссертационная работа является первым комплексным специализированным исследованием проблем налоговой дискриминации и режима недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан.

Теоретическая и эмпирическая основы работы. Теоретическую базу диссертационного исследования составили монографии и иные научные труды ученых-юристов в области конституционного, финансового, налогового, трудового, международного, международного налогового права и сравнительного правоведения.

К числу российских и зарубежных дореволюционных авторов в области финансового права, работы которых учитывались в ходе

¹ См., напр.: *Смирнов Д. А.* Принципы современного российского налогового права: моног. / под ред. д.ю.н., проф. Н. И. Химичевой. М.: Юрайтинформ, 2009. 312 с. и др.

² См., напр.: *Супрунова М. С.* Дискриминация как объект общеправового анализа: дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2007.

³ См., напр.: *Вашинова О. А.* Принцип недискриминации личности в международном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.

⁴ См., напр.: *Титова М. В.* Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004; *Морозова И. С.* Теория правовых льгот: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2007 и др.

⁵ См., напр.: *Баев С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М.: Волтерс Клувер, 2007. 192 с.

⁶ См., напр.: *Солдаткин Д. В.* Защита от дискриминации в трудовых отношениях. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006, *Митина Н. М.* Запрещение дискриминации в сфере труда как один из основных принципов трудового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006, *Лазарева Н. С.* Теоретические аспекты дискриминации на рынке труда: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2005 и др.

⁷ См., напр.: *Бабиченко К. Н.* Дискриминация и преступления на почве ненависти: квалификация и предупреждение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005.

⁸ *Болочев С. А.* Теория ценовой дискриминации и ее использование в практике анти-монопольного регулирования: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. М. 2010, *Роговичева Л. И.* Дискриминация на рынке труда современной России: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. СПб., 2009, *Медведев М. Ю.* Пути устранения дискриминации России в международной торговле: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. М., 2006 и др.

диссертационного исследования, относятся, в частности: В. А. Лебедев, Н. И. Тургенев, И. И. Янжул, К. Г. Рау, А. Вагнер, Л. Ф. Штейн, А. А. Исаев, А. Вебер, И. Т. Тарасов, Д. Львов, С. И. Иловайский, Ф. Нитти и А. А. Соколов.

Из современных исследователей-финансистов, на труды которых опирается настоящее исследование, необходимо отметить таких, как: С. А. Баев, О. Ю. Бакаева, О. А. Борзунова, А. В. Брызгалин, Г. А. Василевич, Р. Р. Вахитов, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, В. В. Гриценко, А. В. Демин, С. В. Запольский, М. Ф. Ивлиева, А. Н. Козырин, Ю. А. Крохина, В. Е. Кузнечикова, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, И. А. Ларютина, С. К. Лещенко, В. А. Мачехин, С. Г. Пепеляев, Г. П. Толстопятенко, А. В. Фокин, Н. И. Химичева, А. В. Чуркин, А. А. Шахмаметьев, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин и др.

В ходе подготовки диссертации внимание уделялось работам ученых в области общей теории права, конституционного права, международного публичного права, трудового права и других отраслей, в том числе: С. С. Алексеева, С. В. Бахина, Н. С. Бондаря, О. В. Вашановой, Г. А. Гаджиева, С. Ю. Головиной, М. А. Гурвича, Б. Л. Зимненко, Е. О. Капрановой, Г. Н. Комковой, М. А. Кудрявцева, В. В. Лапаевой, В. И. Леушина, И. И. Лукашука, А. В. Малько, Г. В. Мальцева, С. Ю. Марочкина, Н. И. Матузова, В. С. Нерсеянца, Б. И. Осьминина, М. В. Преснякова, В. М. Сырых, А. Ф. Черданцева, Л. М. Энтина и др.

Иностранная специализированная литература, использованная в ходе исследования, представлена, в частности, такими авторами, как: A. Ault, R. Abrams, J. Avery Jones, K. Barnard, G. Davies, M. Dahlberg, D. Ehlers, S. Goldberg, J. Hasnas, L. Hinnekens, P. Kent, M. Knoll, M. Lang, H. Lund, R. Mason, G. Maisto, P. Pistone, B. J. M. Terra, K. van Raad, K. Vogel, P. J. Wattel, D. Weber, L. Woods и др.

В качестве эмпирической базы диссертационного исследования выступают универсальные, региональные и двусторонние международные правовые акты, конституции и законодательство Российской Федерации, Республики Беларусь, Республики Казахстан и иных зарубежных государств, практика международных судов, консти-

туционных судов и иных судебных органов указанных государств, Модельные конвенции ОЭСР, ООН, Российской Федерации, США и официальные комментарии к ним.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы познания (абстрагирование, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование и др.), логические приемы, формально-юридический метод, приемы сравнительного правоведения, а также подходы иных наук и отраслей (статистический, лингвистический и др.).

Научная новизна работы состоит в том, что она представляет собой первое комплексное монографическое исследование проявлений налоговой дискриминации в нормах налогового права Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, а также системы правовых средств противодействия налоговой дискриминации и практики их применения. В диссертации дается доктринальное определение налоговой дискриминации, раскрываются основные составляющие режима недискриминации (который рассматривается на международном, интеграционном и внутригосударственном уровнях), прогнозируются юридические последствия функционирования указанных режимов в рамках внутригосударственного налогово-правового регулирования, а также приводится системный анализ налогового законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан с точки зрения соблюдения режимов недискриминации.

В работе сформулированы следующие основные положения, обладающие научной новизной и выносимые на защиту.

1. На основе проведенного исследования доказывается, что категории «равенство – неравенство» и «дискриминация – недискриминация», с одной стороны, имеют универсальный общеправовой философский и общенаучный характер, с другой стороны – имеют существенную специфику применительно к конкретной сфере человеческой деятельности и отдельным отраслям права. Приводятся дополнительные аргументы в пользу того, что указанные бинарные категории: (1) «равенство – неравенство» и (2) «дискриминация – недискриминация» не являются тождественными. Так, неравенство (вне зависимости от содержательных нюансов той или иной его концепции) еще не означает дискриминацию, поскольку правом

и, в частности, налоговым правом допускается дифференциация или исключение из равенства, а недискриминация не может всегда обеспечить равенство.

2. С учетом исследованных концепций дискриминации (нарушение фундаментальных экономических свобод, нарушение принципа нейтральности, нарушение прав человека и гражданина и т. д.) автором обосновывается в качестве базовой концепция дискриминации как нарушения принципа формально-юридического равенства, одновременно аргументируется возможность дополнительной опоры на иные взаимосвязанные концепции, в т.ч. концепцию нарушения фундаментальных экономических свобод в интеграционном праве региональных интеграционных объединений (ЕС, ЕврАзЭС и т. д.).

3. На основе проведенного анализа доктринальных подходов, конституционной и иной судебной практики, а также с учетом различных форм и видов дискриминации как явления правовой действительности автором выводится собственное доктринальное определение *горизонтальной* и *вертикальной* налоговой дискриминации, раскрываются ее основные элементы как юридической конструкции. При этом сферами действия налоговой дискриминации как юридической конструкции являются: *субъектная* и *объектная* сферы, включающие в себя, соответственно, такие элементы, как *дискриминант*, *компаратор*, *дискриминатор* и *основание* дискриминации; *объект* дискриминации и *объективную* сторону дискриминации. Учитывая особенности конструкции налоговой дискриминации *de jure*, выделяются такие виды, как прямая, косвенная и обратная дискриминация; открытая и скрытая дискриминация.

4. На основе принципа равенства и всеобщности налогообложения и разработанной конструкции налоговой дискриминации автором обосновывается существование налогово-правового режима недискриминации, узловыми функциональными элементами которого являются: (1) субъектная сфера действия, (2) предметно-территориальная сфера действия, (3) запрещенные основания дискриминации, (4) защищенные основания правовой дифференциации и (5) механизм защиты от дискриминации. При этом сам налогово-правовой режим недискриминации рассматривается как особая

система регулятивного воздействия на налоговые отношения, направленная на обеспечение принципа равенства и всеобщности налогообложения, которая характеризуется специфическим набором и сочетанием правовых средств с преобладанием запретительного способа правового регулирования и охранительных норм, особым субъектным составом и предметно-территориальной сферой действия, системой правовых средств защиты и юрисдикционных органов.

5. С опорой на разработанную конструкцию налоговой дискриминации и налогово-правового режима недискриминации диссертант раскрывает содержание самостоятельных международно-правовых, интеграционных и внутригосударственных режимов недискриминации.

Обосновывается функционирование международно-правовых и интеграционных режимов недискриминации, действующих на основе: (1) соглашений об избежании двойного налогообложения и (2) интеграционного права ЕврАзЭС (Таможенного союза и Единого экономического пространства), которые имеют специфическое строение и содержание в системе международно-правовых режимов, а также особые способы их реализации. Обосновывается, что такие общепризнанные в международной сфере режимы, как «национальный режим» и «режим наиболее благоприятствуемой нации», являются разновидностями режима недискриминации и различаются по такому структурному элементу режима, как компаратор.

Доказывается, что внутригосударственный режим недискриминации базируется на конституционных и отраслевых (налогово-правовых) основах и в целом опирается на конституционный принцип равенства и отраслевой принцип равенства и всеобщности налогообложения в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан.

6. Анализ судебной практики толкования конституционного принципа равенства в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан выявил отсутствие четкой и целостной концепции налоговой дискриминации, что, по мнению автора, приводило к принятию не согласующихся между собой правовых позиций по конкретным делам в конституционных и общих судах.

На основе анализа международной практики аргументируется следующий алгоритм выявления случаев налоговой дискриминации, представляющий собой ответы на ряд вопросов: (1) существует ли различие в правовом регулировании (равное обращение с неравными субъектами или неравное обращение с равными субъектами) между дискриминантом и компаратором; (2) влечет ли это различие нарушение субъективных прав дискриминанта или нарушение прав неопределенного круга лиц; (3) основано ли различие на использовании запрещенных оснований дискриминации; (4) основано ли различие на использовании защищенных оснований правовой дифференциации; (5) является ли цель, которую преследует норма права, вводящая различие, легитимной; (6) существует ли разумное оправдание различий, отвечающее более значимым целям правового регулирования?

7. На основе проведенного анализа международно-правовой базы и внутригосударственного законодательства предлагается совершенствование существующих международно-правовых и внутригосударственных режимов недискриминации. В частности, разработан проект раздела Основ налогового законодательства ЕврАзЭС, регулирующий вопросы недискриминации применительно к некоторым видам фундаментальных экономических свобод.

С опорой на анализ судебной практики и статистики в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан приводятся аргументы в пользу расширения юрисдикции Суда ЕврАзЭС за счет рассмотрения дел о налоговой дискриминации, по которым Суд ЕврАзЭС может признать акты международных (наднациональных) органов Таможенного союза и ЕврАзЭС и акты внутреннего законодательства государств-членов ЕврАзЭС не соответствующими договорно-правовой базе ЕврАзЭС. При этом доказывається, что заявителями по таким делам должны выступать как государства-члены и международные (наднациональные) органы ЕврАзЭС, так и частные лица через процедуру обращения в Евразийскую экономическую комиссию или через национальный судебный орган.

8. На основе анализа внутригосударственного налогового законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан диссертантом аргументируется вывод о том,

что основными критериями, на базе которых осуществляется дифференциация правового регулирования налоговых отношений, являются гражданство (национальность), налоговое резидентство, организационно-правовая форма, форма (вид) деятельности и собственности и происхождение капитала (товаров, имущества). Автор доказывает на конкретных примерах налогового законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, что использование законодателем указанных критериев в некоторых случаях нарушает международно-правовые и (или) внутригосударственные режимы недискриминации (например, использование резидентского критерия для дифференциации порядка налогообложения плательщиков косвенных налогов).

9. Доказывается, что налоговые льготы должны находиться в рамках режима недискриминации как допустимое отступление от принципа равенства и всеобщности налогообложения, на которые распространяется не только запрет установления индивидуальных налоговых льгот, но и требования запрещенных оснований дискриминации, а само их предоставление должно отвечать целям налогово-правового регулирования или иным имеющим более высокое конституционное значение целям. Автором приводятся аргументы в пользу более широкого понимания индивидуальных налоговых льгот, к которым необходимо относить не только случаи прямого именованного субъекта, которому они предоставляются, но и случаи такого перечисления признаков субъектов, при котором фактическое их наличие возможно лишь у заранее известного лица или круга лиц.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Сформулированные в работе выводы и разработанные конструкции могут быть использованы при дальнейшем изучении явлений дискриминации и правовых средств ее предотвращения. Материалы диссертации могут быть использованы при подготовке учебно-методической литературы по таким предметам, как «Налоговое право», «Международное налоговое право», «Налоговое право ЕврАзЭС», «Налоговые системы зарубежных государств». Ряд выводов и предложений по совершенствованию законодательства может быть учтен при подготовке и разработке нормативных правовых актов на уровне отдельных государств, при совершенство-

вании договорно-правовой базы Таможенного союза / ЕЭП, а также правоприменительной практики в сфере трансграничного налогообложения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации используются автором при проведении практических занятий и чтении лекций по налоговому праву, международному налоговому праву и налоговым системам зарубежных государств в Уральской государственной юридической академии, нашли отражение в публикациях, а также докладах, представленных в рамках Второй (15–16 мая 2008 г.), Третьей (16–17 мая 2009 г.), Четвертой (19–20 мая 2010 г.) и Пятой (26–27 мая 2011 г.) сессий Европейско-Азиатского правового конгресса, проходивших в г.Екатеринбурге под эгидой Ассоциации юристов России и Межпарламентской Ассамблеи ЕврАзЭС.

Основные положения диссертации нашли частичное отражение в следующих коллективных аналитических работах Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права: (1) «Разработка нормативных правовых аспектов функционирования системы разрешения споров в рамках ЕврАзЭС с учетом международного опыта», выполненной в 2011 г. по заказу Министерства экономического развития России; (2) «Разработка обновленной концепции, структуры и принципиальных положений Основ налогового законодательства ЕврАзЭС», выполненной для Межпарламентской Ассамблеи ЕврАзЭС в декабре 2011 г.; (3) «Анализ действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, выработка рекомендаций по совершенствованию соглашений», выполненной в 2010 г. по заказу Аппарата Правительства и Управления делами Президента Российской Федерации; (4) «Правовые проблемы интеграции евразийского экономического пространства», выполненной в 2009 г. по заказу Аппарата Правительства и Управления делами Президента Российской Федерации.

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, которые разделены на параграфы, заключения, приложения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, определяются его основные задачи и цели, рассматривается степень разработанности темы, дается характеристика теоретической, нормативно-правовой и методологической базы исследования, приводятся основные положения, выносимые на защиту, и сведения об их апробации, внедрении в научную и преподавательскую деятельность.

В первой главе **«Дискриминация как необоснованное отступление от принципа равенства и всеобщности в налоговом праве»** исследуются подходы к равенству как явлению, идеалу и ценности в философском мировоззрении, в правовой доктрине и теории налогового (финансового) права с целью выявления концепций равенства и корреспондирующих им концепций дискриминации.

В первом параграфе **«Дискриминация, принцип равенства и неравенство в праве»** анализируются лингвистический, исторический и генетический подходы к равенству и дискриминации. На основе анализа философских воззрений отмечается, что объединение (идентификация) и разделение (дифференциация) людей, предметов, процессов и явлений (их классификация) по различным признакам как особая форма познания окружающего мира существовали и, по всей видимости, будут существовать всегда. Понимание дискриминации зависит от концептуального подхода к равенству как общеправовому, общенаучному и общеправовому явлению, идеалу и ценности.

В целом в качестве преобладающей в науке концепции равенство рассматривается как логико-математическое понятие, представляющее собой отношение между высказываниями или величинами, которое верно тогда и только тогда, когда оба высказывания (величины) представляют один и тот же объект с точки зрения его внешних аспектов (признаков), абстрагированных от предмета как целого. В работе отмечаются и иные аспекты равенства, в частности, «арифметическое» и «геометрическое», вертикальное и горизонтальное, внутреннее и внешнее равенство, а также иные взаимосвязанные категории.

На основе изучения различных доктринальных подходов автор приходит к выводу о том, что *в области права* ключевым вопросом дискуссий о равенстве, неравенстве и справедливости является вопрос учета фактического неравенства идеально равных субъектов (объектов). Равенство пронизывает всю правовую материю и может быть обнаружено во всевозможных элементах механизма правового регулирования – в юридических нормах, правовых отношениях, актах реализации прав и обязанностей. При этом господствующий подход к равенству в праве заключается в рассмотрении данной категории с точки зрения общеправового принципа *формально-юридического равенства*.

Параграф второй **«Дискриминация и принцип равенства и всеобщности налогообложения»** посвящен исследованию существовавших ранее и современных подходов к равенству и дискриминации в налоговом (финансовом) праве с точки зрения таких принципов (начал) налогообложения, как равномерность, всеобщность, учет фактической способности к уплате налога (налогоспособности) и др.

Как отмечается в работе, большинство авторов конца XIX – начала XX вв. (В. А. Лебедев, Н. И. Тургенев, И. И. Янжул, А. Вагнер, Л. Ф. Штейн, А. А. Исаев, И. Т. Тарасов, С. И. Иловайский, Ф. Нитти, А. А. Соколов и др.) выделяли в качестве основополагающих такие принципы налогообложения, как всеобщность и равномерность. В целом одинаково понимая всеобщность, исследователи различным образом раскрывали содержание равномерности налогообложения, что наиболее наглядно прослеживается на примере того, каким должно быть налогообложение: абсолютно равным, пропорциональным или прогрессивным. Эта проблематика находит свое отражение и в современной правовой и экономической литературе.

В работе также отмечается, что категории «справедливость» и «равенство» в налоговом праве являются разнопорядковыми категориями, которым корреспондируют различные концепции дискриминации. Однако необходимо проводить известную грань между принципом равенства и всеобщности налогообложения, принципом недискриминации и режимом недискриминации, которые не являются взаимозаменяемыми. Так, *принцип равенства и*

всеобщности, являясь нормой-принципом общерегулятивного характера, устанавливает качественное и количественное равенство в юридических правах, обязанностях и ответственности однородных участников налоговых отношений; *принцип недискриминации*, выступая в качестве нормы-принципа запретительного характера, создает правовые препятствия для установления различий между однородными участниками налоговых отношений по тем или иным признакам. В то время как *режим недискриминации*, включая соответствующие общие дозволения и запреты, определяет какой участник налоговых правоотношений подлежит защите, что является объектом данной защиты, на каком основании она осуществляется и какие у него имеются средства правовой защиты.

В третьем параграфе **«Конструкция дискриминации и режим недискриминации»** на основе проведенного анализа раскрывается выводимая автором конструкция налоговой дискриминации, концептуально понимаемая как нарушение принципа равенства и всеобщности налогообложения, через ряд образующих данную конструкцию элементов.

В частности, к элементам субъектной сферы налоговой дискриминации, по мнению диссертанта, относятся: *дискриминируемый субъект* (дискриминант), *компаратор дискриминанта*, *дискриминирующий субъект* (дискриминатор) и *основание дискриминации*, а к элементам объектной сферы – *объект дискриминации* и *объективная сторона*. Отмечается, что наличие вины дискриминатора в той или иной форме должно презюмироваться, поэтому субъективная сторона в рассматриваемой конструкции, вероятно, не имеет существенного квалифицирующего значения. В работе подробно раскрывается каждый элемент конструкции налоговой дискриминации и приводятся примеры ее применения.

Особенности конструкции налоговой дискриминации позволяют выделить такие ее разновидности, как вертикальная и горизонтальная, прямая, косвенная и обратная, открытая и скрытая дискриминация.

Обосновывается, что *горизонтальная налоговая дискриминация* представляет собой нарушение принципа горизонтального равенства в налоговом праве, выражающееся в различном правовом регулировании налоговых отношений с участием дискрими-

нанта, приводящем к нарушению его субъективных прав, свобод, возложению дополнительных обязанностей или ответственности по сравнению с находящимся в сходных обстоятельствах компаратором, базирующимся на произвольной классификации однородных участников налоговых правоотношений по основанию, не имеющему значения для правового регулирования указанных налоговых отношений, и являющемуся необоснованным и непропорциональным с точки зрения целей правового регулирования данных отношений. При этом *вертикальная налоговая дискриминация* представляет собой нарушение принципа вертикального равенства в налоговом праве, выражающееся в сходном правовом регулировании налоговых отношений с участием дискриминанта по сравнению с находящимся в различных с ним обстоятельствах компаратором, влекущем неблагоприятные последствия для дискриминанта и являющееся необоснованным и непропорциональным с точки зрения целей правового регулирования данных налоговых отношений.

Автор уделяет внимание подходам ученых к категории «правовой (юридический) режим» в теории права, и на основе анализа данных позиций и конструкции налоговой дискриминации выводит содержание правового режима недискриминации в налоговом праве как специального налогово-правового режима, представляющего особую систему регулятивного воздействия на налоговые отношения, направленную на обеспечение принципа равенства и всеобщности налогообложения, которая характеризуется специфическим набором и сочетанием правовых средств с преобладанием запретительного способа правового регулирования и охранительных норм, особым субъектным составом и предметно-территориальной сферой действия, системой правовых средств защиты и юрисдикционных органов.

С опорой на проведенные изыскания в исследовании раскрывается содержание правового режима недискриминации через анализ его базовых элементов, включающих в себя субъектную и предметно-территориальную сферы действия данного режима, запрещенные основания дискриминации, защищенные основания правовой дифференциации и механизм защиты от дискриминации. В зависимости от уровня правового регулирования автором предла-

гается выделять, по крайней мере, международно-правовой, интеграционный и внутригосударственный режимы недискриминации.

Глава вторая **«Содержание режима недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан: международно-правовой и внутригосударственный аспекты»** посвящена детальному изучению международно-правовых и интеграционных режимов недискриминации, действующих на основе: (1) соглашений об избежании двойного налогообложения и (2) интеграционного права ЕврАзЭС (Таможенного союза и ЕЭП), и внутригосударственного режима недискриминации в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Казахстан.

В первом параграфе **«Международно-правовой режим недискриминации: двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан»** изучается структура и содержание специальных положений о недискриминации, содержащихся в статьях соглашений об избежании двойного налогообложения. Автором проводится тщательный анализ положений соглашений с точки зрения их соответствия Модельным конвенциям ОЭСР и ООН по таким элементам режима, как запрещенные основания дискриминация (национальность/гражданство, место деятельности через постоянное представительство, осуществление выплаты в пользу нерезидентов, принадлежность капитала), субъектная сфера действия режима и исключения из него. В исследовании приводится авторская оценка влияния указанных положений на внутригосударственный режим налогообложения в России, Беларуси и Казахстане, а также практика их применения в юрисдикционных органах.

В исследовании обосновывается автономный и «самоисполнимый» характер указанных международных положений, в частности так называемого национального режима или режима наиболее благоприятствуемой нации, не требующих принятия специальных внутригосударственных нормативных актов, что позволяет хозяйствующим субъектам опираться на данный международно-правовой режим при защите своих субъективных прав в национальных и международных юрисдикционных органах.

В параграфе втором «**Международно-правовой режим недискриминации: интеграционное право ЕврАзЭС**» доказываемое существование и функционирование самостоятельного международно-правового режима недискриминации, основанного на интеграционном праве ЕврАзЭС, включающем в себя как учредительные договоры, так и договорно-правовую базу Таможенного союза и ЕЭП. Диссертантом обосновывается, что данный режим построен на концепции дискриминации как нарушения фундаментальных экономических свобод: свободы движения товаров, работ (услуг), капитала, лиц и свободы учреждения. При этом само интеграционное право ЕврАзЭС содержит конкретизированные в достаточной степени положения, позволяющие говорить о самоисполнимости режима недискриминации применительно к свободе движения товаров, а также частично свободе движения услуг, капитала и свободы учреждения. Автором приводятся положения международных договоров, создающих предпосылки для формирования самостоятельного режима недискриминации в интеграционном праве ЕврАзЭС, и анализируется договорно-правовая база ЕврАзЭС с точки зрения функционирования фундаментальных экономических свобод как основы режима недискриминации, а также практика ЕС.

В частности, аргументируется, что положения пункта «е» статьи 9 Договора о Таможенном союзе и ЕЭП, абзац 3 статьи 3 Соглашения о принципах взимания косвенных налогов в Таможенном союзе запрещают дискриминационное налогообложение в сфере свободного движения товаров в рамках Таможенного союза. Доказывается, что на основании статьи 37 Договора о Таможенном союзе и ЕЭП, пунктов 1 и 2 статьи 9 Соглашения о торговле услугами и инвестициях *лишь в усеченном виде* функционирует режим недискриминации в сфере движения (поставки) услуг, базирующийся на так называемом «национальном» режиме и «режиме наиболее благоприятствуемой нации», который вместе с тем существенно ограничен по предметной сфере действия национальными перечнями услуг.

Обосновывается, что режим недискриминации в отношении свободы учреждения функционирует на основании пунктов 1 и 2 статьи 3 и статьи 4 Соглашения о торговле услугами и инве-

стициях и также базируется на национальном режиме и режиме наиболее благоприятствуемой нации. Автором доказывается, что режим недискриминации в отношении свободы движения капитала функционирует в усеченном виде на основании статьи 47 Договора о Таможенном союзе и ЕЭП, статьи 17, пункта 1 статьи 21 Соглашения о торговле услугами и инвестициях, пункта 7 статьи 4 Соглашения о согласованных принципах валютной политики и применим лишь к случаям участия в приватизации, свободе переводов и платежей, а также перемещению денег и ценных бумаг в пределах единой таможенной территории.

С учетом существующей договорно-правовой базы в ЕврАзЭС и на основе анализа подходов Суда ЕС к выявлению случаев налоговой дискриминации автор предлагает алгоритм обнаружения налоговой дискриминации, применимый в деятельности Суда ЕврАзЭС и национальных судов государств-членов ЕврАзЭС. Данный алгоритм должен включать ответы на следующие последовательно задаваемые вопросы: (1) существует ли различие в правовом регулировании (равное обращение с неравными субъектами или неравное обращение с равными субъектами) между дискриминантом и компаратором? (2) влечет ли различие нарушение субъективных прав дискриминанта или нарушение прав неопределенного круга лиц? (3) используется ли при установлении различий запрещенные основания дискриминации? (4) используются ли при установлении различий защищенные основания правовой дифференциации? (5) является ли цель, которую преследует норма права, вводящая различие, легитимной? (6) существует ли разумное обоснование установленных различий, отвечающее более значимым целям правового регулирования? В работе рассматриваются исключения из режима недискриминации в интеграционном праве ЕврАзЭС, а также взаимосвязанная практика Суда ЕС по данному вопросу.

На основе проведенного анализа режима недискриминации в интеграционном праве ЕврАзЭС и ЕС автор предлагает его детализировать в Основах налогового законодательства ЕврАзЭС применительно к конкретным экономическим свободам, а также усовершенствовать механизмы защиты от налоговой дискриминации, передав в юрисдикцию Суда ЕврАзЭС рассмотрение нало-

говых споров, связанных с признанием национальных правовых актов не соответствующими интеграционному праву ЕврАзЭС, и наделив при этом частных субъектов правом на обращение в Суд Сообщества.

Параграф третий **«Конституционные основы режима недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан»** посвящен исследованию конституционных основ внутригосударственного режима недискриминации в Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, в том числе положений конституций указанных государств, носящих как универсальный характер, так и отраслевое значение, и практики их толкования конституционными судами.

Так, исследование практики Конституционного Суда Российской Федерации позволило выявить правовые позиции, раскрывающие содержание принципа равенства и всеобщности налогообложения, а анализ подходов Суда к запрещенным основаниям дискриминации и защищенным основаниям правовой дифференциации – сделать вывод о том, что в российской конституционной практике отсутствует единая и непротиворечивая концепция налоговой дискриминации/недискриминации, а существующие подходы к дискриминации постоянно сужают данную концепцию за счет исключения из сферы конституционного нормоконтроля налоговых льгот.

Изучение практики Конституционного Суда Республики Беларусь позволило выявить как схожие с российской практикой подходы, так и отличные от нее позиции по вопросам равенства и всеобщности налогообложения. Подходы данного Суда к дискриминации представляются более целостными, они опираются на разграничение дискриминации и допустимой правовой дифференциации, а также на принцип пропорциональности и разумности применительно к дискриминационным мерам. Позиция Конституционного Совета Республики Казахстан по вопросам налоговой дискриминации оценена, исходя из подходов к дискриминации в других отраслях, и представляется в целом соответствующей общему направлению развития практики конституционных судов Российской Федерации и Республики Беларусь.

В четвертом параграфе **«Отраслевые основы режима недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан»** внимание автора сфокусировано на анализе положений налогового законодательства отмеченных государств и недостатков в правовом регулировании режима недискриминации на национальном уровне. Автор отстаивает позицию, согласно которой налоговые льготы должны находиться в рамках режима недискриминации и выступать лишь как допустимые законом исключения из принципа равенства и всеобщности, преследующие более значимые конституционные цели правового регулирования.

На основе анализа национального законодательства и судебной статистики рассматриваемых государств автор доказывает, что наиболее эффективным механизмом защиты от налоговой дискриминации на основе внутригосударственного режима недискриминации является судебный нормоконтроль, осуществляемый конституционными и общими судами. При этом обосновывается, что ограничение возможностей частных субъектов в Республике Беларусь и Республике Казахстан в части их прав оспорить и признать в суде нормативный правовой акт нарушающим запрет налоговой дискриминации и недействующим свидетельствует об отсутствии пока реально функционирующего внутригосударственного режима недискриминации. Отмеченное рассматривается автором в качестве дополнительного аргумента в пользу наделения Суда ЕврАзЭС юрисдикцией по разрешению обращений частных субъектов о признании национальных правовых актов не соответствующими интеграционному праву ЕврАзЭС.

В третьей главе **«Анализ налогового законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан с точки зрения соблюдения внутригосударственного и международно-правовых режимов недискриминации»** автор исследует налоговое законодательство государств на предмет соблюдения в нем рассмотренных ранее режимов недискриминации с применением разработанной конструкции налоговой дискриминации и режима недискриминации.

Первый параграф **«Общие подходы к анализу налогового законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь**

и Республики Казахстан с точки зрения соблюдения режима недискриминации» посвящен изучению состава налогового законодательства России, Беларуси и Казахстана с точки зрения определения сферы выявления потенциальных случаев налоговой дискриминации *de jure*.

Во втором параграфе **«Критерий гражданства (национальности) и режим недискриминации»** налоговое законодательство рассматриваемых государств анализируется с позиций использования для целей налогово-правового регулирования критерия гражданства (национальности), а выявленные случаи оцениваются с точки зрения соответствия режиму недискриминации. Доказывается, что критерий гражданства (национальности) не может использоваться в целях налогово-правового регулирования, поскольку налогообложение затрагивает, в первую очередь, права человека (право собственности и иные экономические права), а не гражданина, и использование данного критерия противоречит внутреннему законодательству государств и их международным обязательствам. Данный подход должен быть распространен, по мнению автора, и на организации.

Автор приводит конкретные примеры из национального налогового законодательства, которые входят в конфликт с тем или иным режимом недискриминации. Например, спорным представляется случай скрытой налоговой дискриминации при повышенном обложении в России акцизами легковых автомобилей с мощностью двигателя более 150 л. с., что в итоге ведет к повышенному (почти в 10 раз) налогообложению ввоза в Россию автомобилей в подавляющем большинстве иностранного производства. В качестве примера открытой дискриминации по признаку гражданства (национальности) в Республике Казахстан автор приводит положения статьи 280 НК РФ, согласно которой коньячный спирт «отечественного производства» облагается акцизом почти в два раза ниже, чем остальные коньячные спирты (иностранного производства). Пример скрытой дискриминации по признаку гражданства (национальности) содержится в налоговом законодательстве Республики Беларусь, где алкогольные напитки с объемной долей этилового спирта 28 % и более, произведенные с применением «народных рецептов» «в целях воссоздания полноты белорусских традиций», также облагаются в два раза ниже, чем их аналоги.

В сфере прямого налогообложения автор приводит пример так называемой «обратной дискриминации», обязанной положениям российского налогового законодательства (статья 227.1, пункт 3 статьи 224 НК РФ), в силу которых, *российские граждане – нерезиденты* облагаются в отношении доходов от трудовой деятельности по налоговой ставке 30%, в то время как *иностранные граждане – нерезиденты* облагаются по аналогичным доходам по ставке 13 %, что противоречит внутрисоюзному режиму недискриминации (статье 19 Конституции РФ, пункту 2 статьи 3 НК РФ).

Отдельное внимание в работе уделено потенциальному нарушению свободы движения товаров в Таможенном союзе ЕврАзЭС положениями налогового законодательства Республики Беларусь и Республики Казахстан, в которых действуют специальные сборы за проезд (въезд/выезд) автотранспортных средств, размер которых зависит от «национальности» транспортных средств (по существу – владельцев) и является более высоким для иностранцев.

В третьем параграфе **«Критерий резидентства (места жительства/места нахождения) и режим недискриминации»** автор анализирует национальное законодательство на предмет корректности использования критерия налогового резидентства и близких к нему критериев (места жительства и места нахождения налогоплательщиков). Обосновывается, что в России формально отсутствует институт налогового резидентства организаций, который по факту базируется на «национальности» (гражданстве) организации и определяется по месту ее государственной регистрации. Такое положение *a priori* ограничивает возможность для иностранных организаций (их филиалов, представительств и постоянных представительств) рассчитывать на налоговые преимущества, доступные российским организациям, несмотря на то, что они могут находиться в одних и тех же фактических (экономических) обстоятельствах. К таким преимуществам относится освобождение от обложения налогом на прибыль организаций безвозмездных имущественных трансфертов между российскими организациями (подпункт 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ); освобождение транзитной выплаты дивидендов от налога на прибыль (пункт 2 ста-

тьи 275 НК РФ); порядок налогообложения процентов по долговым обязательствам (пункт 1 статьи 269 НК РФ); 0 % ставка по налогу на прибыль в отношении дивидендов (подпункт 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ) и др. Обосновывается, что приведенные положения входят в конфликт с режимом недискриминации, основанном на соглашениях об избежании двойного налогообложения применительно к постоянным представительствам иностранных организаций – ст. 24(3).

Автор обращает внимание на то обстоятельство, что налоговое законодательство Республики Беларусь с позиций рассматриваемого критерия является более нейтральным, в то время как налоговое законодательство Республики Казахстан эксплуатирует критерий налогового резидентства в целях дифференциации налогово-правового регулирования, в том числе вводит дополнительный объект обложения корпоративным налогом для юридических лиц – нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное учреждение, в виде *чистого дохода*; устанавливает так называемое правило CFC (controlling foreign corporation) и «правило силы притяжения» (force of attraction rule).

Кроме того, автором на примере белорусского и казахстанского налогового законодательства доказывается, что критерий налогового резидентства некорректно применять в сфере косвенного налогообложения, основанного на принципе территориальности.

Параграф четвертый **«Критерии организационно-правовой формы, формы (вида) деятельности, формы собственности и режим недискриминации»** посвящен анализу национального налогового законодательства с точки зрения использования в нем для целей правовой дифференциации критериев организационно-правовой формы, формы собственности и формы (вида) деятельности. Обосновывается, что сами по себе указанные критерии не учитывают налоговоспособности лица и не должны эксплуатироваться в налоговом законодательстве в чистом виде, если их использование не преследует более значимые с точки зрения конституционно-правового регулирования цели. Автор доказывает, что отсутствие четкой правовой регламентации и судебной доктрины относительно использования данных критериев в россий-

ском налоговом законодательстве ведет к противоречивой правоприменительной практике.

Аргументируется, что использование формы собственности в целях дифференциации налогообложения предпринимательской деятельности, в частности, налогом на прибыль и НДС, и организационно-правовой формы в целях дифференциации любого налогообложения является некорректным. В то же время автор выступает за освобождение в России бюджетных и казенных учреждений от налогообложения в отношении их уставной деятельности, не связанной с предпринимательской (экономической) деятельностью, как это сделано в Республике Беларусь и Республике Казахстан. Подобное освобождение обосновано конституционно-значимыми целями правового регулирования деятельности бюджетных (казенных) учреждений и принципом разумности и не нарушает внутригосударственный режим недискриминации.

В пятом параграфе **«Критерий происхождения капитала (товара, имущества) и режим недискриминации»** российское, белорусское и казахстанское налоговое законодательство исследуется с точки зрения использования для целей дифференциации налогово-правового регулирования критерия происхождения капитала (товара или имущества). Автор приводит убедительные примеры налоговой дискриминации, когда размер налоговой ставки или иное преимущество зависит от происхождения («отечественного» или «инострannого») объекта налогообложения (имущества) или предмета налога (например, простого векселя).

Шестой параграф **«Индивидуальные налоговые льготы и режим недискриминации»** посвящен оценке российского, белорусского и казахстанского налогового законодательства с позиций соблюдения запрета на установление индивидуальных налоговых льгот, которые рассматриваются автором в качестве частного проявления налоговой дискриминации *de jure*.

Обосновывается, что указанный запрет не всегда соблюдается в Российской Федерации и Республике Беларусь, когда льготы предоставляются конкретным налогоплательщикам либо сформулированы таким образом, что применить их может только заведомо известный налогоплательщик, как, например, в случае с льготой

по налогу на имущество организаций для международных аэропортов, расположенных на территории субъекта Российской Федерации, или с льготой по земельному налогу для градообразующих предприятий в соответствующем муниципальном образовании.

В **заключении** формулируются основные положения, раскрывающие содержание проведенного исследования, демонстрирующие научную новизну сделанных выводов, а также содержащие прогноз и основные направления развития избранной темы.

Приложение включает проект раздела Основ налогового законодательства ЕврАзЭС, посвященного режиму недискриминации в сфере налогообложения.

По теме диссертации опубликованы следующие работы

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных изданиях, указанных в перечне ВАК

1. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* Практические проблемы применения международных соглашений Республики Беларусь и Российской Федерации по налоговым вопросам // Закон. – 2009. – № 1 – С. 190–195 (0,45 п. л.) (соавт. неразд.).

2. *Савицкий А. И.* Проблемы налогообложения зарубежной недвижимости в России и Белоруссии // Закон. – 2008. – № 12 – С. 184–188 (0,4 п. л.).

3. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* «Экономическая обоснованность» и «экономическая целесообразность» в российском налоговом праве. Комментарий к постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.11.2008 №7419/07 // Вестн. Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2009. – № 6 – С. 80–89 (0,4 п. л.) (соавт. неразд.).

4. *Савицкий А. И.* Незаконные валютные операции // Экономика и право. – 2008. – № 9 – С. 62–67 (0,5 п. л.).

5. *Савицкий А. И.* Применение результатов оперативно-розыскной деятельности в налоговых спорах // Законодательство. – 2009. – № 4. – С. 80–85 (0,5 п. л.).

Монографии (разделы в монографических работах)

6. *Савицкий А. И.* Налоговое право ЕврАзЭС и объекты сравнительно-правового анализа; Конституционно-правовые предпосылки сближения (гармонизации, унификации) законодательства государств-членов ЕврАзЭС; Налогоплательщики налога на добавленную стоимость; Налоговые ставки по налогу на добавленную стоимость; Налоговый период и налоговая отчетность по налогу на добавленную стоимость; Налоговые льготы по налогу на добавленную стоимость. Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. Д. В. Винницкого. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – С. 13–

18, 27–69, 141–150 (3,2 п. л.) (в соавт. с Д. В. Винницким, соавт. неразд).

7. *Савицкий А. И.* Налоговое законодательство Республики Беларусь и России о трансграничном налогообложении: сравнительный анализ // Российский ежегодник международного налогового права и региональной экономической интеграции / под ред. Д. В. Винницкого. – СПб.: ООО «Университетский издательский консорциум „Юридическая книга“», 2009 – № 1. – С.200–214 (0,85 п. л.).

8. *Савицкий А. И.* Налоговое регулирование в Союзном государстве России и Белоруссии в контексте экономической интеграции в ЕврАзЭС // Российский ежегодник международного налогового права и региональной экономической интеграции / под ред. Д. В. Винницкого. – СПб.: ООО «Университетский издательский консорциум „Юридическая книга“», 2009. – № 1. – С. 321–332 (0,8 п. л.).

Иные статьи и научные публикации

9. *Винницкий Д. В., Савицкий А.И.* Сравнительный анализ двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных между государствами-членами ЕврАзЭС // Приоритетные правовые проекты содействия эффективности Евразийского Экономического Сообщества, Шанхайской Организации Сотрудничества и реализации соглашений о партнерстве с ЕС. Колл. авторов. Екатеринбург. – 2008. – С. 21–34 (1,2 п. л.) (соавт. неразд);

10. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* От государственного контроля к саморегулированию. Последние тенденции развития законодательства об аудиторской деятельности в России // Рос. право. – 2009. – № 2 (0,3 п. л.) (соавт. неразд);

11. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* Гармонизация законодательства о налоге на добавленную стоимость в Евразийском Экономическом Сообществе // Проблемы и перспективы развития правового сотрудничества в рамках ШОС, ЕврАзЭС и партнерских отношений с ЕС. – Екатеринбург: Издательский дом «УрГЮА», 2009. – С. 7–22 (0,8 п.л.) (соавт. неразд);

12. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* Правовые проблемы формирования общего рынка и выполнения международных договоров, направленных на интеграцию Евразийского экономического пространства // Правовое обеспечение экономической интеграции в Европейско-Азиатском пространстве: доклады исполнительного комитета к Четвертой сессии конгресса. – Екатеринбург: Издательский дом «УрГЮА», 2010. – С. 32–45 (0,8 п. л.) (соавт. неразд);

13. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* Проблемы модернизации системы налоговых соглашений Российской Федерации и основные проблемы трансграничного налогообложения в Европейско-Азиатском пространстве // Право и модернизация: приоритеты и стратегия, доклады исполнительного комитета Европейско-Азиатского правового конгресса к Пятой сессии конгресса. – Екатеринбург: Издательский дом «УрГЮА». – 2011. – С. 7–14 (0,7 п.л.) (соавт. неразд);

14. *Винницкий Д. В., Савицкий А. И.* Что изменяют положения закона о внесении изменений, если их место в системе российского законодательства не определено? // Вестн. ФАС Уральского округа. – № 3 (19). – 2011. – С.54–65 (0,8 п.л.) (соавт. неразд);

15. *Савицкий А. И.* Проблемы модернизации юридического образования в Российской Федерации и роль Международного налогового права в формировании профессиональных компетенций юриста // Сборник материалов Всерос. учеб.-метод. конф. «Проблемы реализации уровневой системы юридического образования». – Екатеринбург: Издательский дом «УрГЮА», 2011(0,4 п. л.).

Подписано в печать 13.04.12.
Бумага писчая. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 1,50. Уч.-изд. л. 1,48.
Тираж 120 экз. Заказ № 21

Отдел дизайна и полиграфии
Издательского дома
«Уральская государственная юридическая академия».
620137, Екатеринбург, ул. Комсомольская, 23



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
«Уральская государственная юридическая академия»