

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ ИЗБЕЖАНИЮ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ СУДА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

К.А. Тасалов¹, С.Г. Соколова¹, Д.М. Осина²

¹ *Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, г. Москва, Россия*

² *Московский государственный институт международных отношений (университет)*

Министерства иностранных дел Российской Федерации, г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

30 марта 2021 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2021 г.

Ключевые слова

Антиуклонительные меры, налоговое право ЕС, Суд ЕС, Общий суд, Европейский суд, внутренний рынок, защита фискальной базы, злоупотребление правом, избежание налога

Представлен системный анализ правовых подходов Суда ЕС, касающихся мер, направленных на противодействие избежанию налогов. Беспрепятственное осуществление основных свобод внутреннего рынка может ограничивать возможность защиты фискальной базы государств – членов ЕС. С учетом анализа правоприменительной практики Суда ЕС за 15 лет авторы отмечают возрастающий приоритет защиты фискальных интересов. Эта тенденция сопряжена с ограничением и частных интересов, и налоговой политики отдельных государств – членов ЕС, направленной на создание благоприятного налогового режима для привлечения инвестиций. Запрет злоупотребления правом ЕС предписывает государствам – членам ЕС отказываться в предоставлении налоговой выгоды по директивам, а принцип «вытянутой руки» может применяться для определения налогооблагаемой базы компаний в силу права ЕС в отсутствие национальных антиуклонительных правил.

Разделы 1–2 подготовлены С.Г. Соколовой, 3–4.1 – Д.М. Осиной (раздел 4.1 совместно с К.А. Тасаловым), 4.1–7 – К.А. Тасаловым (раздел 4.1. совместно с Д.М. Осиной).

COUNTERING THE CORPORATE TAX AVOIDANCE IN THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION PRACTICE

Kirill A. Tasalov¹, Svetlana G. Sokolova¹, Dina M. Osina²

¹ *Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russia*

² *MGIMO University, Moscow, Russia*

Article info

Received –

2021 March 30

Accepted –

2021 June 20

Available online –

2021 September 20

Keywords

Anti-avoidance measures, EU tax law, CJEU, General Court, European Court of Justice, internal market, protection of fiscal base, abuse of law, tax avoidance

The article contains the analysis of extensive CJEU practice regarding the issues of countering corporate tax avoidance, and legal framework, mostly the provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union and Directives.

The purpose of this paper is to conduct a comprehensive research of the issues of countering the corporate tax avoidance in the CJEU practice. For this reason the authors set the following tasks: (1) to consider the concept of abuse of law, developed by the CJEU practice, with respect to corporate tax avoidance; (2) to identify the interaction between national anti-avoidance rules and fundamental freedoms of the internal market as established by the CJEU practice; (3) to study the CJEU practice concerning the implementation of tax directives and the application of anti-avoidance measures; (4) to identify the main features of the Directives "Anti-Tax Avoidance Directive" (ATAD) in terms of their potential impact on the development of the CJEU practice.

The research methodology includes the application of both general methods of formal logic (including analysis, synthesis, deduction and induction) and special legal methodology (formal legal and comparative legal methods).

The main results of the study. The CJEU has repeatedly considered the problem of conflict of national anti-avoidance rules with the fundamental freedoms of the EU internal market. The conflict between these rules is resolved in different ways depending on the type of anti-avoidance rules: (1) national rules aimed at countering the abuse of law, and (2) national rules developed to counter tax avoidance, which are strictly applied according to formal criteria, without any requirement to prove abuse of law in a particular situation. The appli-

cation of national anti-avoidance rules may provide for the exemptions from the regime of fundamental freedoms of the internal market. Where national anti-avoidance rules are not aimed at combating wholly artificial arrangements, but are applied mechanically, due to formal criteria, such rules should apply subject to the legal regime of fundamental freedoms. The CJEU held that the concept of beneficial owner should be applied not only to interest and royalties, but also to the distribution of profits, despite the fact that the provisions of the Parent-Subsidiary Directive do not contain such a concept. EU law prohibits the granting of state aid. National anti-avoidance rules and law enforcement practice may be subject to such a prohibition in cases where they create positive discrimination.

Conclusions. When implementing the provisions of the ATAD 1-2, the EU Member States committed numerous breaches of the EU law. It therefore can be expected that the CJEU practice regarding the proper implementation of the Directives may appear in the near future. The general prohibition of abuse of EU law shall apply, even in cases where the EU Member State has not implemented the anti-avoidance mechanisms of tax directives into its national law. The general prohibition of abuse of EU law shall apply despite the principle of legal certainty, which precludes directives from being able by themselves to create obligations for individuals, so the directives cannot be relied upon per se by the Member State as against individuals. Sections 1–2 were contributed by S.G. Sokolova, 3–4.1 by D.M. Osina (section 4.1 in collaboration with K.A. Tasalov), 4.1–7 by K.A. Tasalov (section 4.1 in collaboration with D.M. Osina).

1. Введение

Актуальность исследования обусловлена активизацией во всем мире инициатив, направленных на борьбу со злоупотреблениями в налоговой сфере. Опыт институтов Европейского Союза (далее – ЕС) в сфере противодействия избежанию налога на прибыль организаций может быть учтен в российском налоговом праве. Кроме того, опыт этого интеграционного объединения может быть использован при дальнейшем развитии интеграционного проекта на евразийском пространстве с участием России – Евразийского экономического союза [1–4].

Как отмечает Г.П. Толстопятенко, Суд ЕС является основным институтом Европейского Союза, осуществляющим «негативную интеграцию», что означает достижение целей интеграционной налоговой политики путем установления «запретов» на применение норм национального законодательства, противоречащих праву Европейского Союза [5, с. 27].

Условия интеграционного объединения могут значительно ограничивать возможности противодействия избежанию налогов и защиты фискальной базы государств – членов такого объединения.

Внутренний рынок, создание и бесперебойное функционирование которого является важнейшей целью экономической интеграции, может существовать только в условиях гарантий, предоставляемых частным лицам.

Так, внутренний рынок ЕС является экономическим фундаментом, на котором базируется правовая система ЕС [6, с. 167].

В свою очередь, основой функционирования внутреннего рынка выступают четыре основные свободы. В Договоре о функционировании ЕС¹ (далее – ДФЕС) предусмотрены:

- 1) свобода передвижения товаров (ст. 34);
- 2) свобода передвижения лиц (которая, в свою очередь, включает свободу передвижения граждан (ст. 21), работников (ст. 45) и свободу учреждения (ст. 49));
- 3) свобода оказания услуг (ст. 56);
- 4) свобода передвижения капиталов (а также платежей – ст. 63).

Указанные свободы имеют прямое действие, и национальное право не должно препятствовать реализации данных четырех основных свобод. Даже снижение налоговых поступлений в бюджет конкретного государства – члена ЕС не может оправдывать ограничение основных свобод, закрепленных в ДФЕС. Каждая из четырех свобод, которая обеспечивается на внутреннем рынке, выполняет роль нормы-принципа, нарушение которой квалифицируется как создание дискриминации (барьера) на пути экономических отношений, необходимых для функционирования внутреннего рынка ЕС.

¹ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. OJ C 202. 2016.

Механизм противодействия налоговой дискриминации и барьерам предполагает нормоконтроль и контроль за национальной правоприменительной практикой со стороны институтов ЕС – Европейской комиссии (далее – Комиссия) и Суда ЕС. Этот механизм охватывает такие национальные конструкции или национальную правоприменительную практику, которые затрагивают отношения, осложненные иностранным элементом (далее также – трансграничные отношения)². В свою очередь, те национальные нормы и правоприменительная практика, которые охватывают отношения без иностранного элемента – так называемые «исключительно внутренние ситуации» (англ. *purely internal situations*) – не могут становиться предметом контроля с точки зрения четырех свобод.

Свободы передвижения лиц, товаров и услуг распространяются на те трансграничные отношения, в которых иностранный элемент связан именно с другим государством – членом ЕС, и не распространяются на трансграничные отношения с иностранным элементом, связанным с третьей юрисдикцией. Иной подход реализован в отношении свободы передвижения капитала, которая распространяется также на иностранный элемент, связанный с третьими юрисдикциями.

Цель обеспечения эффективного действия правовых механизмов, направленных на противодействие избежанию налогов (далее – антиуклонительные меры) в некоторых случаях будет превалировать над целью обеспечения основных свобод внутреннего рынка и обуславливать потребность в изъятии из их режима. Данные антиуклонительные меры могут закрепляться и на уровне интеграционного права, которое является особым уровнем правового регулирования, сочетающим в себе черты как международного, так и национального права [7]. Если говорить о налоговом аспекте, речь может идти об агрессивном налоговом планировании, избежании налогов путем создания так называемых «полностью искусственных конструкций»³ (англ. *wholly artificial arrangements*), существование которых обусловлено получением налоговой выгоды в государствах – членах ЕС.

В свою очередь в тех случаях, когда такое изъятие из режима основных свобод не предоставляется, антиуклонительные меры должны выработаться

национальным законодателем и применяться фискальными органами и судами в соответствии с основными свободами [8].

Существование конкурирующих интересов в обеспечении защиты основных свобод и в обеспечении защиты фискальных баз государств – членов ЕС обуславливает сложный процесс нахождения Судом ЕС баланса между указанными интересами.

Помимо указанного конфликта интересов, следует также отметить и другой конфликт интересов – между государствами – членами ЕС, заинтересованными в защите своих фискальных интересов, и теми государствами – членами ЕС, которые активно участвуют в международной налоговой конкуренции посредством создания наиболее благоприятного налогового режима [9, с. 42]. В некоторых случаях участие в налоговой конкуренции обуславливает содействие государств – членов ЕС трансграничным схемам избежания налогов.

В подобных случаях задача институтов ЕС заключается в том, чтобы противодействовать избежанию налогов в тех ситуациях, когда государство – член ЕС самостоятельно не предпринимает для этого необходимых действий или активно поощряет избежание налогов – как правило, в целях привлечения инвестиций.

Первая правоприменительная практика Суда ЕС по вопросам осуществления антиуклонительных мер в сфере прямого корпоративного налогообложения начала формироваться в 2000-х гг. Впоследствии значительная часть этой практики была учтена при разработке антиуклонительных механизмов налоговых директив. Связь судебной практики Суда ЕС и указанных конструкций будет рассмотрена далее в статье.

Кроме того, вопросы своевременной имплементации антиуклонительных мер указанных директив имеют непосредственное влияние на развитие права ЕС и также будут рассмотрены далее сквозь призму практики Суда ЕС.

Целью исследования является комплексное изучение и всестороннее рассмотрение вопросов противодействия избежанию налога на прибыль организаций в судебной практике ЕС. Цель исследования обусловила необходимость постановки и выполнения следующих задач:

² Order of the ECJ of 12 October 2017. C-192/16. Peter Fisher and Others v Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. Para 34.

³ Judgment of the ECJ of 12 September 2006. Case C-196/04. Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v Commissioners of Inland Revenue. Para. 55.

1) рассмотреть концепцию злоупотребления правом, принятую в правоприменительной практике Суда ЕС, в контексте избежания налога на прибыль;

2) выявить установленное правоприменительной практикой Суда ЕС соотношение национальных антиуклонительных мер с основными свободами внутреннего рынка и механизмом противодействия государственной поддержки;

3) изучить правоприменительную практику Суда ЕС по вопросам имплементации налоговых директив и применения антиуклонительных мер.

В основу настоящего исследования положен обширный нормативный, научный и аналитический материал. Методология исследования включает в себя применение как общих методов формальной логики (включая анализ, синтез, дедукцию и индукцию), так и специально-юридических методов (формально-юридического и сравнительно-правового).

2. Избежание налога: концепция и смежные феномены

Проблема избежания налога напрямую связана с пределами налогового планирования, определения допустимых средств уменьшения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. В теории налогового права данный вопрос породил немало споров. В связи с этим необходимо определить терминологию, применяемую в рамках настоящего исследования, и провести различия между уклонением от уплаты налогов (англ. *tax evasion*), налоговым комплаенсом (англ. *tax compliance*), налоговым планированием (англ. *tax planning*), агрессивным налоговым планированием (англ. *aggressive tax planning*), избежанием налогов (англ. *tax avoidance*) и злоупотреблением налогоплательщиком субъективным правом (англ. *tax abuse*).

Толковый словарь терминов международного налогообложения *IBFD* указывает, что уклонение от уплаты налогов представляет собой умышленное неправомерное поведение лица или поведение, прямо нарушающее налоговое законодательство с целью неуплаты налога⁴.

Противоположными понятиями являются налоговый комплаенс и налоговое планирование, представляющие собой способы правомерного поведения налогоплательщика. Так, под налоговым комплаенсом понимается добросовестное и право-

мерное поведение налогоплательщика, формирующееся под воздействием системы мер, направленных, с одной стороны, на предотвращение совершения налоговых правонарушений и злоупотребления правом и, с другой стороны, на оценку налоговых рисков и управление ими [10, р. 6]. В свою очередь, налоговое планирование представляет собой целенаправленную и законную деятельность лиц по уменьшению налогового обязательства⁵. В контексте международного налогообложения налоговое планирование рассматривается не только как правомерное поведение, но также и как деятельность, совместимая с основными свободами права ЕС, даже если она преследует цель уменьшения налогового бремени [11].

Далее рассмотрим понятие агрессивного налогового планирования, суть которого заключается в использовании особенностей налоговой системы или несоответствий между двумя или более налоговыми системами с целью снижения налоговых обязательств⁶.

Агрессивное налоговое планирование на сегодняшний день осуждается мировым сообществом [12, с. 370], поскольку в данную практику в основном вовлечены транснациональные корпорации [13], которые существенно размывают налоговые базы государств путем использования преимуществ глобализации и различий налоговых систем, создавая конкурентное преимущество по сравнению с субъектами, осуществляющими свою деятельность исключительно внутри национального экономического пространства.

Агрессивное налоговое планирование может осуществляться в различных формах, последствиями которых могут быть двойной вычет расходов и двойное неналогообложение.

При этом в налоговых исследованиях [11] отмечается, что агрессивное налоговое планирование не является правовой категорией, следовательно, отнесение какого-либо явления к категории агрессивного налогового планирования само по себе не означает перекалфикации гражданско-правовой формы сделки или структуры налогоплательщика для целей налогообложения посредством принятия административного или судебного акта. В связи с этим ответом государств могут быть скоординированные дей-

⁴ IBFD International Tax Glossary. URL: <https://research.ibfd.org/#/glossary> (дата обращения: 27.03.2021).

⁵ OECD Glossary of Tax Terms. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 27.03.2021).

⁶ 2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning. OJ L 338.2012.

ствия по разработке и усовершенствованию норм, направленных на противодействие избежанию налога, и принятию соответствующих актов как в рамках ЕС, так и в национальном законодательстве с целью устранения пробелов и несоответствий в праве [11], ужесточение национальной правоприменительной практики.

Теперь обратимся к рассмотрению термина «избежание налога» – им обозначается феномен, который занимает промежуточное место между уклонением от уплаты налогов и налоговым комплаенсом. Избежание налога может рассматриваться как «приемлемая форма поведения налогоплательщика»⁷, например налоговое планирование или воздержание от потребления. Однако чаще всего избежание налога рассматривается как «неприемлемое» или «нелегитимное», но притом легальное поведение, т. е. такое поведение налогоплательщика, которое направлено на снижение налогового обязательства, соответствующее букве закона, но не соответствующее его духу – например, предусматривает фиктивную юридическую форму⁸.

В российской доктрине налогового права понятие *tax avoidance* раскрывается аналогичным образом: как модель поведения налогоплательщика, которая может быть как законной, так и незаконной [14, с. 747; 15, с. 16]. Однако сам термин зачастую переводится как «обход налога» [16], т. е. преобладает негативная оценка поведения налогоплательщика.

Таким образом, избежание налога занимает промежуточное место на «шкале правомерности» поведения налогоплательщика – между полностью противоправным уклонением от уплаты налога и правомерным поведением – налоговым комплаенсом.

Наибольшую проблему представляет разграничение избежания налога и налогового планирования: где проходит та грань, когда налоговое планирование перерастает в избежание налога, какой критерий разграничения лежит в его основе? В результате развития судебной практики подход к определению пределов налогового планирования эволюционировал с Вестминстерского принципа [17, с. 102], обусловливавшего право налогоплательщика уменьшать налоговые обязательства любыми формально разрешенными способами, до принципа Рамзи [18], который ограничивает возможности получения налоговой выгоды за счет создания искус-

ственных гражданско-правовых конструкций, поскольку при оценке поведения налогоплательщика необходимо также учитывать и цель, которую преследует закон.

Итак, термин «избежание налога» обычно используется для описания полностью искусственных конструкций [19] налогоплательщика, которые не соответствуют экономическому содержанию отношений и преследуют цель получения налоговой выгоды [20, р. 155–156]. Только при соблюдении указанных двух критериев возможно применение нормы, направленной на противодействие избежанию налога.

Однако в некоторых случаях имеет место фактическое избежание налога в отсутствие полностью искусственных конструкций. Например, такая ситуация может иметь место при применении правил о контролируемых иностранных компаниях: учреждение компании в иностранной юрисдикции может не иметь признаков искусственности, однако такая структура приводит к уменьшению налоговых обязательств в государстве резидентства контролирующего лица – избежанию налога в широком смысле. С целью защиты фискальной базы государства устанавливают правила контролируемых иностранных компаний (далее – КИК), однако в условиях права ЕС в случае, если контролируемая иностранная компания учреждена в другом государстве – члене ЕС, правила КИК могут противоречить принципу свободы учреждения⁹.

Таким образом, избежание налога состоит из двух моделей поведения налогоплательщика: 1) поведение налогоплательщика не искажает экономического существа отношений, однако приводит к уменьшению налогового обязательства, что может приводить к ответной реакции государств по установлению специальных норм против избежания налога для защиты национальной налоговой базы, например правила КИК или недостаточной капитализации; 2) налогоплательщик создает полностью искусственные конструкции, искажающие квалификацию экономических отношений, преследуя цель уменьшения налогового обязательства. Для противодействия такому поведению государства устанавливают общие нормы против избежания налога. Такой вид поведения также называют злоупотреблением или квалифицированным избежанием нало-

⁷ IBD International Tax Glossary.

⁸ Ibid.

⁹ Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalization rules within the European Union. OJ C 156. 2010.

гов, поскольку оно осуществляется посредством полностью искусственных конструкций для ухода от налогов [21].

Под злоупотреблением правом в налоговых отношениях понимается создание искусственной частнопредпринимательской формы экономических отношений, которая позволяет создавать те налоговые последствия, которые не предполагались законодателем. Механизм противодействия злоупотреблению правом позволяет в целях налогообложения игнорировать искусственные формы и заменять их той квалификацией для налоговых целей, которая соответствует фактическим экономическим отношениям.

Подводя итоги анализа, можно сделать главный вывод, что избежание налога – наиболее сложное для правовой оценки поведение налогоплательщика, которое включает в себя как злоупотребление налогоплательщиком своим субъективным правом, так и действия налогоплательщика, приводящие к уменьшению налогового обязательства, но не искажающие экономические отношения. Как правило, государства стремятся ограничить поведение налогоплательщика в форме злоупотребления субъективными правами, в том числе путем применения общих норм против налоговых злоупотреблений. В свою очередь, избежание налога, не подпадающее под понятие злоупотребления, может ограничиваться специальными нормами для защиты фискальных интересов государств.

3. Соотнесение национальных антиуклонительных механизмов с основными свободами внутреннего рынка ЕС

Правовые подходы, направленные на противодействие избежанию налога на прибыль на уровне ЕС, формировались в решениях Суда ЕС, затрагивающих вопросы применения основных свобод внутреннего рынка, во второй половине 2000-х гг.

Контекстом для выработки указанных подходов послужила, в частности, позиция по делу 2006 г., касающаяся вопроса взимания НДС. Тогда Суд ЕС отметил, что законодательство ЕС не может быть использовано для злоупотреблений или в мошеннических целях¹⁰. В другом деле, касающемся корпора-

тивного спора, Суд ЕС подчеркивал, что государство – член интеграционного объединения вправе предпринимать меры по ограничению возможностей обхода национального законодательства лицами, использующими в качестве прикрытия субъективные права, предусмотренные учредительным договором, а также возможности недобросовестного или мошеннического получения выгод, предусмотренных интеграционным правом¹¹.

В решении по делу компании *Cadbury Schweppes* 2006 г. Суд ЕС прямо указал, что возможность ограничения свободы учреждения, гарантируемой на внутреннем рынке интеграционного объединения, возникает тогда, когда целью такого ограничения является «предотвращение злоупотребления данными свободами, а также недопущение создания полностью искусственных конструкций, которые не отражают экономическую реальность и служат для избежания налогообложения прибыли от деятельности, осуществляемой на территории ЕС»¹².

Полностью искусственные конструкции, в свою очередь, – это такие частнопредпринимательские формы, у которых отсутствует экономическое обоснование и которые создаются для избежания налога [20, р. 156].

Для выявления таких конструкций используется два теста – объективный и субъективный [22]. Объективный тест подразумевает, что несмотря на формальное следование норме права, цель этой нормы не достигается. Субъективный тест, в свою очередь, означает намерение лица на совершение определенных действий с исключительной целью получения налоговой выгоды, на которую он в противном случае не мог бы претендовать¹³.

В праве ЕС последовательно складывалась правоприменительная практика, направленная на борьбу с полностью искусственными конструкциями. В 2007 г. Суд ЕС рассмотрел дело, касающееся оспаривания применения национальных норм о недостаточной капитализации, где пришел к выводу, что нормы о недостаточной капитализации специально разработаны для борьбы с искусственными конструкциями, в связи с чем применение данных норм может допускать изъятия из режима основной

¹⁰ Judgment of the ECJ of 21 February 2006. Case C-255/02. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. Para. 68.

¹¹ Judgment of the ECJ of 9 March 1999. Case C-212/97. *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*. Para. 24.

¹² Judgment of the ECJ of 12 September 2006. Case C-196/04. *Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v Commissioners of Inland Revenue*. Para. 55. В указанном деле возможность применения правил КИК была обусловлена существованием полностью искусственной конструкции.

¹³ Judgment of the ECJ of 14 December 2000. Case C-110/99. *Emsland-Stärke*. Paras 52-53.

свободы внутреннего рынка [23, р. 297]. При этом национальные антиуклонительные меры должны быть пропорциональны своей цели [24, с. 119–120].

Таким образом, при применении национальных правовых механизмов противодействия злоупотреблению правом в налоговой сфере те налоговые отношения, которые подпадают под действие таких механизмов, могут изыматься из режима основных свобод, гарантируемых на внутреннем рынке ЕС, чем обеспечивается устранение правовой коллизии между нормами, обеспечивающими защиту фискальной базы государства – члена ЕС, и нормами права ЕС, обеспечивающими недискриминационное участие в трансграничных экономических отношениях на внутреннем рынке.

Феномен избежания налога не всегда возникает в результате намеренного поведения налогоплательщика, направленного на снижение налоговых обязательств. Избежание налога может возникнуть и в отсутствие субъективного критерия: в ходе перемещения постоянного представительства организации в другую юрисдикцию, при предоставлении гибридного займа, при учреждении за рубежом КИК без намерения уклонения от налогов и др. Иными словами, не каждая фактическая экономия на налогах является итогом злоупотребления правом. Подходы ЕС относительно возможности применения мер, направленных на борьбу с избежанием налогов в таких случаях, весьма многогранны, что продиктовано поиском Судом ЕС решения коллизии между национальными антиуклонительными механизмами и основными свободами внутреннего рынка, обеспечивая таким образом баланс различных интересов.

Во-первых, в решении по делу *Marks & Spencer*¹⁴ Суд ЕС по вопросу учета в государстве материнской компании с более высокой налоговой ставкой трансграничных убытков дочерней компании, являющейся резидентом другого государства – члена ЕС, отметил, что уменьшение налоговой базы на величину убытка является допустимым, однако сначала необходимо исчерпать все возможности для учета убытков в той юрисдикции дочерней компании, где эти убытки получены. По мнению Суда ЕС, именно в таком случае будет происходить наиболее сбалансированное распределение налоговых правомочий между соответствующими государствами, а также будет нивелирован риск учета убытка два-

жды: в юрисдикции, где эти убытки понесены, и в государстве резидентства материнской компании [25].

Во-вторых, в ранее упомянутом деле *Cadbury Schweppes* о возможности применения правил КИК Суд ЕС пришел к выводу, что в отсутствие полностью искусственной конструкции применение правил КИК не может быть обосновано исключительно более благоприятным режимом налогообложения в государстве резидентства КИК, а предполагаемые налоговые потери у государства резидентства контролирующего лица не могут сами по себе служить обоснованием применения правил КИК.

С принятием Директивы Совета (ЕС) 2016/1164 от 12 июля 2016 г. «Об установлении правил, направленных против практик избежания налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка» (далее – Директива «О противодействии избежанию налогов») имплементация правил КИК была предписана всем государствам – членам ЕС. Важно подчеркнуть, что при разработке правил КИК указанной директивы были учтены позиции Суда ЕС, касавшиеся полностью искусственных конструкций: в указанных правилах содержатся изъятия для КИК, которые демонстрируют отсутствие искусственности, причем эти изъятия применяются именно тогда, когда КИК является резидентом или расположена в государстве – члене ЕС или третьей стране Европейской экономической зоны (далее – ЕЭЗ).

В-третьих, вопрос о соответствии праву ЕС налога на выход из юрисдикции (англ. *exit tax*) также становился предметом рассмотрения со стороны Суда ЕС. Налог на выход из юрисдикции взимается в отношении нереализованного прироста капитала – при смене налогового резидентства, территории ведения деятельности и при перемещении активов [26]. Вместе с тем он не взимается при перемещении внутри одного государства, что создает различные налоговые последствия для трансграничных и внутренних ситуаций.

В 2011 г. в решении по делу *National Grid Indus*¹⁵ Суд ЕС указал, что налог на выход из юрисдикции ограничивает свободу учреждения, однако вместе с тем ограничение основной свободы внутреннего рынка является допустимым при наличии обоснования в виде преобладающего публичного интереса соответствующего государства – члена ЕС. Суд ЕС

¹⁴ Judgment of the ECJ of 13 December 2005. Case C-446/03. *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

¹⁵ Judgment of the ECJ of 29 November 2011. Case C-371/10. *National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*. Para. 42.

признал необходимым сохранение баланса при распределении налоговых правомочий государств – членов ЕС. Суд подчеркнул, что в отсутствие унификации или гармонизации государства – члены ЕС устанавливают условия распределения налоговых правомочий в рамках соглашений или в рамках односторонних мер. Перенос места эффективного управления компании из одного государства – члена ЕС в другое не означает, что исходное государство утрачивает право облагать налогом прирост капитала, возникший под его налоговой юрисдикцией до переноса места эффективного управления¹⁶.

В 2014 г. в решении по делу *DMC*¹⁷, также касающемуся налога на выход из юрисдикции, Суд ЕС указал на возможность ограничения свободы передвижения капитала на основании той же превалярующей цели сбалансированного распределения налоговых правомочий между государствами – членами ЕС, отметив выработанную ранее позицию о праве государства – члена ЕС на налогообложение «экономической стоимости» (англ. *economic value*), возникшей на его территории, причем государство – член ЕС вправе установить объект налога, отличный от юридического факта реализации, и таким образом облагать нереализованный прирост капитала¹⁸.

В рамках анализа на предмет соблюдения принципа пропорциональности суд указал, что данному принципу соответствует наделение налогоплательщика правом на выбор между единовременной уплатой (англ. *immediate payment*) налога и более поздней уплатой суммы налога, под которой понимается рассрочка налога сроком в пять лет. При этом во втором случае суд допускает закрепление условия о выплате процентов в соответствии с национальным законодательством, а также о предоставлении информации о юридической судьбе предмета налога, поскольку факт его реализации в другом государстве означает прекращение периода, на который предоставлялась рассрочка. Возможность выбора между немедленным оттоком денежных средств и рассрочкой, предполагающей административное бремя, связанное с отчетностью о судьбе предмета налога, по мнению Суда ЕС, позволяет в меньшей степени ограничить основную свободу внутреннего рынка.

Более того, государство – член ЕС, в случае предоставления рассрочки, может потребовать предоставления банковской гарантии, поскольку

риск невозможности взыскать (англ. *non-recovery*) налог возрастает с течением времени. Однако такое требование не должно предъявляться автоматически, а должно основываться на предварительном анализе риска невозможности взыскания налога, имеющегося в конкретном случае.

Как отмечает К.А. Пономарева, Суд ЕС установил режим налога на выход из юрисдикции для тех государств-членов, которые его ввели, однако решения Суда ЕС не могли обязать государства-члены устанавливать сам указанный налог [27, с. 41].

Именно поэтому важно отметить, что налог на выход из юрисдикции был закреплен Директивой «О противодействии избежанию налогов». Часть 2 ст. 5 Директивы «О противодействии избежанию налогов» закрепляет право на рассрочку в случаях, когда страной назначения при выходе из юрисдикции является другое государство – член ЕС или третья юрисдикция, являющаяся государством – членом ЕЭЗ. Важно также отметить, что норма Директивы «О противодействии избежанию налогов» в части требования о предоставлении банковской гарантии соответствует правовой позиции Суда ЕС, выраженной в решении по делу *DMC*. Государство – член ЕС может потребовать предоставления гарантии только в том случае, если имеется доказуемый (англ. *demonstrable*) фактический риск невозможности взыскать налог.

Более того, Директива «О противодействии избежанию налогов» запрещает государству – члену ЕС предъявлять требование о предоставлении гарантии даже при наличии такого риска в том случае, если налоговым резидентом государства – члена ЕС, из юрисдикции которого осуществляется выход, является другая компания той же группы, и притом законодательство такого государства – члена ЕС допускает взыскание суммы налоговой задолженности с такой компании.

Таким образом, следует отметить, что на практике именно Суд ЕС путем рассмотрения конкретных дел определяет пределы действия национальных норм, направленных на борьбу с избежанием налогообложения, причем выработанные Судом ЕС позиции впоследствии учитываются при разработке норм директив. Фактически речь идет о том, что государства – члены ЕС могут применять национальное законодательство и бороться с избежанием налогов не только в случаях с исключительно искусственными

¹⁶ Judgment of the ECJ of 29 November 2011. Case C-371/10. Para. 46.

¹⁷ Judgment of the ECJ of 23 January 2014. Case C-164/12. *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v Finanzamt Hamburg-Mitte*.

¹⁸ *Ibid.* Paras 44, 46–47, 52.

конструкциями, однако вопрос возможности применения национальных мер должен всегда анализироваться через призму основных свобод.

Пределы налогового планирования и реальные возможности применения мер, направленных на борьбу с избежанием налогов и защитой фискального суверенитета государств – членов ЕС, по нашему мнению, еще предстоит определить Суду ЕС.

4. Имплементация и применение налоговых директив в практике Суда ЕС

4.1. Антиуклонительные механизмы директив об общих системах налогообложения

В данном разделе исследования мы уделим внимание правоприменительной практике Суда ЕС относительно антиуклонительных механизмов, содержащихся в трех директивах, которые мы обобщенно обозначаем как директивы об общих системах налогообложения:

- Директиве Совета (ЕС) 2011/96/ЕС от 30 ноября 2011 г. «Об общей системе налогообложения, применяемой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»¹⁹ (далее также – Директива «О материнских и дочерних компаниях»).

- Директиве Совета 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. «Об общей системе налогообложения, применяемой к выплатам процентов и роялти между связанными компаниями различных государств – членов ЕС» (далее также – Директива «О процентах и роялти»)²⁰;

- Директиве Совета 2009/133/ЕС от 19 октября 2009 г. «Об общей системе налогообложения, применяемой в отношении слияний, разделений, частичных разделений, передач активов и обменов акциями, затрагивающих компании различных госу-

дарств – членов ЕС, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса европейской компании или европейского кооперативного общества между государствами – членами ЕС» (далее также – Директива «О слияниях»²¹).

Предыдущая Директива «О материнских и дочерних компаниях», принятая в 1990 г., а также предшествующая редакция современной Директивы «О материнских и дочерних компаниях», действовавшая до 2015 г., не содержала собственной общей нормы о противодействии злоупотреблению правом, а предусматривала бланкетную норму о возможности установления антиуклонительных норм в национальном законодательстве и звучала следующим образом: «Директива не препятствует применению национальных норм или норм международных соглашений, необходимых для предотвращения уклонения от уплаты налогов, налогового мошенничества или злоупотреблений»²². Данная бланкетная норма не обязывала государства – члены ЕС отказывать в предоставлении льгот по директиве и не содержала собственного антиуклонительного механизма. Таким образом, если антиуклонительная норма на уровне международных соглашений или национального законодательства отсутствовала, то фактически указанная норма директивы не применялась.

При этом европейские исследователи [20, р. 199] со ссылкой на позицию Суда ЕС²³ отмечают, что данная норма отражает важный правовой принцип, в соответствии с которым никто не может получать выгоду, предусмотренную правом ЕС, в случае мошеннических действий и злоупотребления правом. Генеральный адвокат Ю. Кокотт также использовала²⁴ аналогичные доводы со ссылкой на дело *Kofoed* [29].

¹⁹ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. OJ L 345. 2011.

²⁰ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. OJ L 157. 2003.

²¹ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States. OJ L 310. 2009. Данный нормативный правовой акт мы сокращенно именуем Директивой «О слияниях» в силу традиционности такого подхода к переводу в научной литературе. Термин *Merger* на русский язык обычно переводится как «поглощение» [28, с. 100], однако мы не ис-

пользуем данный термин, поскольку директива регулирует налоговые последствия в государстве не поглощаемой компании, а присоединяющейся.

²² Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. OJ L 225. 1990. Art. 1(2).

²³ Judgment of the ECJ of 7 September 2017. Case C-6/16. *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics*. Para. 26.

²⁴ Judgment of the ECJ of 5 July 2007. Case C-321/05. *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet*. В данном деле, касающемся обмена акциями по законодательству Дании, была сделана ссылка (Para. 38) на запрет ненадлежащего или мошеннического использования права ЕС посредством нетипичных коммерческих сделок, осуществляемых исключительно для неправомерного получения выгоды.

Между тем указанное дело касалось применения положений Директивы «О слияниях», содержащей на тот момент принципиально иной антиуклонительный механизм, что вызывает сомнения в такой аргументации Генерального адвоката. Директива «О слияниях» изначально содержала не бланкетную норму, как Директива «О материнских и дочерних компаниях», а собственный антиуклонительный механизм. Общей характеристикой норм этих двух директив было то, что каждая из них представляла лишь дозволение государствам – членам ЕС противодействовать злоупотреблению правом, но не обязывала их.

В 2015 г. в Директиву «О материнских и дочерних компаниях» была внесена общая норма, направленная на борьбу с налоговыми злоупотреблениями (GAAR)²⁵, установившая обязанность государств – членов ЕС по непредоставлению льгот при наличии конструкции или последовательности конструкций, «основной целью или одной из основных целей внедрения которых является получение налогового преимущества, что противоречит целям и смыслу настоящей Директивы, и которые не являются подлинными с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств».

Вместе с тем ограничения должны быть пропорциональны целям их введения и не должны быть обременительнее, чем необходимо [20]: если возникает коллизия и действия государств-членов по предотвращению злоупотреблений представляются чрезмерными (*ultra vires*), разъясняющее решение принимает Суд ЕС [30, с. 209].

Заслуживающим внимания аспектом применения Директивы «О материнских и дочерних компаниях» является то обстоятельство, что на практике возможно использование концепции бенефициарного собственника дохода для целей неприменения освобождения дивидендов от налога у источника, хотя в самой директиве указанное требование не содержится²⁶ эксплицитно. Если получатель дивидендов выступает в качестве кондуита и перечисляет все (или почти все) денежные средства другому лицу незамедлительно (либо вскоре) после их получения,

налицо признаки искусственной конструкции, в связи с чем в применении льготы по директиве должно быть отказано²⁷.

26 февраля 2019 г. Суд ЕС вынес решения по шести датским делам касательно трансграничной выплаты дивидендов и процентов, которые получили название Датских дел о бенефициарном собственнике²⁸. Отметим, что одно из решений Суда ЕС по указанным делам было рассмотрено в письме российского фискального органа [31, р. 538].

Во всех рассматриваемых делах датские налоговые органы оспаривали у непосредственного получателя процентов и дивидендов статус бенефициарного собственника в соответствии с применимым соглашением об избежании двойного налогообложения, Директивой «О материнских и дочерних компаниях» и Директивой «О процентах и роялти». По мнению налогоплательщика, в проверяемых периодах у него отсутствовала обязанность по удержанию налога у источника при выплате дивидендов, поскольку в то время Директива «О материнских и дочерних компаниях» не содержала норм о бенефициарном собственнике, более того антиуклонительные механизмы обеих директив не были имплементированы в национальное законодательство Дании. Национальное законодательство и судебные доктрины Дании также не содержали концепцию бенефициарного собственника или другие антиуклонительные нормы, которые предписывали бы игнорировать для целей налогообложения юридическое лицо, созданное с целью получения налоговых преимуществ при указанных обстоятельствах [32, р. 9].

Перед Судом ЕС встал целый ряд вопросов, требующих решения, в частности вопрос прямого действия директив применительно к налоговому праву Дании, какой источник права должен применяться – директивы, налоговые соглашения или национальные антиуклонительные нормы и судебные доктрины, а также определение понятия бенефициарного собственника.

Решения Суда ЕС уже содержали позицию о наличии в праве ЕС общеправового принципа запрета на злоупотребление правом, например в ра-

²⁵ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. OJ L 345. 2011. Art. 1(2),(3).

²⁶ Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-116/16 and C-117/16. Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps. Paras 97-114.

²⁷ Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16. N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet. Paras. 88-89, 128-132.

²⁸ Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-116/16 and C-117/16. Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps; Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16. N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet.

нее упоминавшемся решении по делу *Kofoed*, где данный вывод был сделан путем толкования Директивы «О слияниях».

Важной особенностью в случае датских дел являлось то, что Дания не имплементировала антиуклонительные нормы в национальное законодательство, что создавало для Суда ЕС трудности в обосновании их применения.

Ранее Суд ЕС в решении *Kofoed* в 2007 г. указал, что принцип правовой определенности не допускает прямого создания директивами обязанностей для частных субъектов, и государство – член ЕС не вправе для этого обращаться напрямую к тексту директив²⁹.

Тем не менее, несмотря на указанную позицию по делу *Kofoed*, Суд ЕС в 2019 г. в решениях по Датским делам о бенефициарном собственнике закрепил вывод о том, что запрет на злоупотребление правом ЕС имеет прямое действие и не требует имплементации директив в национальное законодательство.

Дополнительные вопросы возникали касательно применения концепции бенефициарного собственника, поскольку Директива «О материнских и дочерних компаниях» не содержала такого критерия применительно к получателю дохода, но оно содержалось в Директиве «О процентах и роялти». Соответственно, посредством толкования Директивы «О процентах и роялти» и Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, Суд ЕС пришел к выводу, что концепция бенефициарного собственника должна иметь автономное значение в праве ЕС, не должна отсылать к аналогичным концепциям национального права, и свел ее к понятию злоупотребления правом.

Также Суд ЕС указал, что полностью искусственные конструкции не отражают экономическую реальность, поэтому при разрешении споров требуется экономический анализ деятельности налогоплательщика, включая анализ его функций, рисков и активов.

Примечательным является особое мнение Генерального адвоката Ю. Кокотт касательно Датских дел о бенефициарном собственнике. Ссылаясь на принцип правовой определенности, она указала на невозможность налоговой переквалификации действий налогоплательщика на основании принципа прямого действия директив ЕС или общеправового принципа о запрете злоупотребления правом. В качестве возможного варианта было предложено применять нормы национального законодательства о

приоритете существа над формой, которые позволили бы игнорировать некоторые структуры при наличии злоупотребления. При этом для определения злоупотребления Ю. Кокотт сослалась на Директиву «О противодействии избежанию налогов», которая еще не вступила в силу, что также является противоречивым. Так, поведение налогоплательщика является злоупотреблением, если имеют место не подлинные конструкции, и их основной или одной из основных целей является получение налоговых преимуществ, которые противоречат целям и задачам применимых налоговых норм. Дополнительно Ю. Кокотт рекомендовала придать концепции бенефициарного собственника автономное значение для целей права ЕС, отличное от ОЭСР, поскольку возможны последующие изменения Модельной конвенции ОЭСР, и это создаст трудности в толковании и применении нормы [33].

Таким образом, данные решения устанавливают новый подход к определению того, какое поведение считается злоупотреблением в контексте прямых налогов в ЕС и устанавливают четыре основных принципа: 1) принцип прямого действия норм против налоговых злоупотреблений в области прямого налогообложения ЕС; 2) разграничение злоупотребления от реальной хозяйственной деятельности осуществляется посредством экономического анализа, а не юридического; 3) устанавливают специальное определение бенефициарного собственника для целей налогового права ЕС; 4) государства – члены ЕС обязаны отказываться в предоставлении налоговых преимуществ при наличии злоупотреблений.

При применении директивы о процентах и роялти необходимо принимать во внимание следующее. Во-первых, ст. 5 директивы содержит норму о том, что директива не препятствует применению национальных антиуклонительных норм, включая положения международных договоров. Также в ст. 5 указывается, что государства-члены могут отказать в применении льгот по директиве, если основной или одной из основных целей конструкции было уклонение от налогов, избежание налогов или злоупотребление правом. На практике это означает возможность государства-члена не предоставлять льготу в случае формирования искусственной конструкции, однако бремя доказывания ненадлежащего поведения налогоплательщика лежит на налоговом органе.

²⁹ Judgment of the ECJ of 5 July 2007. Case C-321/05. Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet. Para. 42.

Борьба со злоупотреблениями при реализации данной директивы осуществляется не только на основе указанных норм ст. 5 директивы; в ст. 1 директивы прямо указано, что освобождение от налога у источника предоставляется, только если получатель процентов / роялти является бенефициарным собственником такого дохода.

4.2. Имплементация и применение Директив «О противодействии избежанию налогов»

Имплементация и применение Директивы «О противодействии избежанию налогов» и Директивы Совета (ЕС) 2017/952 от 29 мая 2017 г. «О внесении изменений в Директиву (ЕС) 2016/1164 в отношении гибридных несопадений с третьими странами»³⁰ (так называемой ATAD 2) может являться предметом судебного контроля.

Хотя на настоящий момент решения Суда ЕС, связанные с нормами указанных директивы, отсутствуют, такие решения могут появиться в будущем.

Так, Комиссия проверяет ход имплементации положений указанных директив. Отдельные государства – члены ЕС нарушают срок имплементации положений директив, а также могут имплементировать их ненадлежащим образом с точки зрения норм материального права – в случае, если национальный нормативный правовой акт, имплементирующий положение директив, в действительности нарушает ее прямовыраженные императивные предписания или препятствует достижению целей директив, искажает предписанные ими конструкции.

Комиссия оценивает, как именно реализована дискреция того или иного государства – члена ЕС и в случае выявления того или иного нарушения предписывает государству – члену ЕС его устранить. Так, в 2020 г. Комиссия представила отчет Европейскому парламенту и Совету ЕС о ходе имплементации рассматриваемых двух директив, в котором содержалась таблица с указанием на значительное число выявленных нарушений, допущенных государствами – членами ЕС в ходе имплементации рассматриваемых директив³¹.

Если нарушение не устранено или устранено ненадлежащим образом, Комиссия вправе обратиться в Суд ЕС.

Более того, в случаях, когда та или иная конструкция национального права прямо не предусмотрена указанными директивами, она рассматривается как негармонизированная и может оцениваться с точки зрения соответствия основным свободам (дискриминация), а также на предмет предоставления государственной поддержки (позитивная дискриминация).

5. Общий принцип недопустимости злоупотребления правом ЕС

Принцип запрета злоупотребления правом ЕС, выработанный в практике Суда ЕС, в настоящее время распространяется на налоговые преимущества по налогу на прибыль, предоставляемые в рамках директив об общих системах налогообложения. Этот принцип позволяет восполнить правовой пробел, который возникает в том случае, если государство – член ЕС не стало имплементировать антиуклонительные механизмы, препятствующие предоставлению налоговой выгоды, предусмотренной правом ЕС, что было подтверждено Судом ЕС в 2019 г. в решениях по Датским делам о бенефициарном собственнике³² (подробнее см. раздел 4.1).

6. Запрет на предоставление государственной поддержки в контексте противодействия избежанию налога на прибыль организаций

В соответствии с ч. 1 ст. 107 ДФЕС, несовместимой с внутренним рынком является «любая поддержка, предоставляемая в любой форме государством – членом ЕС или посредством государственных ресурсов, которая искажает или может исказить конкуренцию, ставя в более благоприятное положение определенные предприятия или производство определенных товаров, в той степени, в которой такая поддержка влияет на торговлю между государствами – членами ЕС»³³.

Правовой институт противодействия государственной поддержке затрагивает, в частности, налоговую сферу и выступает в роли запрета позитивной

³⁰ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries. OJ L 144. 2017.

³¹ Report of 19 August 2020 from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive

(EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries. COM/2020/383 final. P. 10.

³² Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-116/16 and C-117/16. *Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps*; Judgment of the ECJ of 26 February 2019. Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16. *N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet*.

³³ Art. 107 (1). Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. OJ C 202. 2016.

дискриминации – предоставления налоговой выгоды одним лицам при ее непредоставлении другим субъектам, находящимся в сходных условиях, если это искажает или может исказить условия конкуренции и торговли на внутреннем рынке ЕС.

Изъятия из антиуклонительных конструкций или их применение, порождающее позитивную дискриминацию, также может подпадать под запрет государственной поддержки.

Вместе с тем подчеркнем, что в случаях, когда нормы национального права являются имплементацией эксплицитных положений директивы, такие нормы не создают мер государственной поддержки. Феномен государственной поддержки может возникнуть в силу национального права государства – члена ЕС, но не может создаваться самим интеграционным правом³⁴.

Поэтому предметом контроля за государственной поддержкой могут являться такие национальные правовые механизмы, которые не гармонизированы актом ЕС (например, правила тонкой капитализации), которые возникли вследствие пробела директивы или дискреции государства – члена ЕС (изъятия из антиуклонительных правил, прямо не предусмотренные директивой), а также национальная правоприменительная практика (неприменение антиуклонительных правил к некоторым субъектам), однако контроль за государственной поддержкой не сможет затронуть сами нормы директив, содержащие антиуклонительные конструкции, или их точное воспроизведение в национальном праве.

Кроме того, институт государственной поддержки позволил институтам ЕС применить принцип «вытянутой руки» (англ. *arm's length principle*) для того, чтобы установить наличие налоговых преимуществ, предоставляемых посредством налоговых рупингов в ситуации, когда такой принцип не применялся самим государством – членом ЕС³⁵. Так, в решении Общего суда, являющегося первой инстанцией Суда ЕС, от 15 июля 2020 г. по объединенным делам T-778/16 и T-892/16 (Ирландия и другие против Комиссии). Общий суд указал на допустимость использования указанного принципа в силу ч. 1 ст. 107 ДФЕС³⁶, несмотря на то, что в данной норме отсутствует какое-либо эксплицитное указание на использование принципа вытянутой руки, а лишь в

общем виде закреплены критерии государственной поддержки.

7. Заключение

Проанализировав вопросы противодействия избежанию налога на прибыль организаций в правоприменительной практике Суда ЕС, авторы приходят к следующим выводам.

1. Суд ЕС неоднократно рассматривал проблему противоречий, возникающих между национальными антиуклонительными правилами и основными свободами внутреннего рынка ЕС. Между указанными нормами существует правовая коллизия, которая различным образом разрешается для антиуклонительных правил двух видов – национальных правил, направленных против злоупотребления правом, и таких правовых механизмов, которые направлены против избежания налогов и применяются по формальным критериям, без выявления злоупотребления правом в конкретной ситуации.

2. Применение национальных мер, направленных против злоупотребления правом, допускает изъятия из режима основных свобод внутреннего рынка. Суд ЕС таким образом допускает приоритет защиты фискальной базы в случае, когда государство – член ЕС противодействует злоупотреблению правом.

3. В случаях, когда национальные антиуклонительные меры не направлены на выявление полностью искусственных конструкций в конкретных ситуациях, а применяются механически, в силу формальных критериев, – такие правила должны быть адаптированы к правовому режиму основных свобод.

4. Выработанные Судом ЕС позиции, касающиеся разрешения коллизии национальных антиуклонительных правил и правового режима основных свобод, учтены разработчиками Директивы «О противодействии избежанию налогов» в рамках конструкции общего правила против злоупотребления правом. Кроме того, позиции Суда ЕС учтены в виде специальных изъятий и дополнительных гарантий, заложенных в правовой механизм правил КИК и налога на выход из юрисдикции в тех случаях, когда трансграничные отношения охватывают государство – член ЕС или третью страну, состоящую в ЕЭЗ.

5. При имплементации положений Директив «О противодействии избежанию налогов» государства – члены ЕС допустили многочисленные наруше-

³⁴ Judgment of the General Court of 5 April 2006. Case T-351/02. *Deutsche Bahn v Commission*. Para. 101.

³⁵ Judgment of the General Court of 15 July 2020. Cases T-778/16 and T-892/16. *Ireland and Others v European Commission*. Para. 170.

³⁶ *Ibid.* Para. 214.

ния, выявленные Комиссией. В дальнейшем в связи с такими нарушениями может быть выработана практика Суда ЕС, затрагивающая имплементацию, а также применение указанных директив.

6. Общий запрет злоупотребления правом ЕС применяется в рамках директив об общих системах налогообложения даже в тех случаях, когда государство – член ЕС не имплементировало антиуклонительные механизмы таких директив в национальное право и не имеет иных антиуклонительных правил. Общий запрет злоупотребления правом ЕС применяется несмотря на принцип правовой определенности, не допускающий прямое действие директивы для создания обязанностей для налогоплательщика в случаях, если государство – член ЕС ее не имплементировало.

7. Суд ЕС указывает на необходимость применения концепции бенефициарного собственника не только к процентам и роялти, но и к распределению прибыли, несмотря на то, что положения Директивы

«О материнских и дочерних компаниях» не содержат такой концепции. Для применения этой концепции Суд ЕС считает достаточным общего запрета злоупотребления правом ЕС.

8. Право ЕС содержит запрет предоставления государственной поддержки. Под действие такого запрета могут подпадать национальные антиуклонительные правила и правоприменительная практика в тех случаях, когда они создают позитивную дискриминацию. В то же время государственная поддержка не может создаваться самим правом ЕС – антиуклонительными конструкциями директив и правовыми позициями Суда ЕС, а также такими механизмами национального права, которые созданы и применяются в строгом соответствии с ними.

9. В рамках института противодействия государственной поддержки Суд ЕС в лице Общего суда допустил применение принципа «вытянутой руки» в силу ч. 1 ст. 107 ДФЕС в тех случаях, когда право государства – члена ЕС не содержит такого правового механизма.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Butler W. Guest Editor's Note – Some Reflections on Integration in Eurasia / W. Butler // *Russian Law Journal*. – 2019. – Vol. 7, iss. 3. – P. 5–11. – DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-3-5-11.
2. Entin M. Institutional and Legal Development of EAEU and EU in Comparative Perspective / M. Entin, V. Voynikov // *Russian Law Journal*. – 2019. – Vol. 7, iss. 3. – P. 155–168. – DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-3-155-168.
3. Komarova T. The Court of Justice of the European Union and International Legal Order / T. Komarova // *Russian Law Journal*. – 2017. – Vol. 5, iss. 3. – P. 140–167. – DOI: 10.17589/2309-8678-2017-5-3-140-167.
4. Karliuk M. Russian Legal Order and the Legal Order of the Eurasian Economic Union: An Uneasy Relationship / M. Karliuk // *Russian Law Journal*. – 2017. – Vol. 5, iss. 2. – P. 33–52. – DOI: 10.17589/2309-8678-2017-5-2-33-52.
5. Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок / Г. П. Толстопятенко // *Актуальные проблемы российского права*. – 2020. – № 11 (120). – С. 23–35.
6. *Право Европейского Союза : учеб. для бакалавров* / ред. С. Ю. Кашкин. – М., 2015. – 318 с.
7. Винницкий Д. В. *Международное налоговое право: проблемы теории и практики*. – М. : Статут, 2017. – 463 с.
8. Zalasinski A. The ECJ's Decisions in the Danish "Beneficial Ownership" Cases: Impact on the Reaction to Tax Avoidance in the European Union / A. Zalasinski // *International Tax Studies*. – 2019. – Vol. 2, no. 4. – P. 1–26.
9. Энтин М. Л. Сегодня и завтра ЕС сквозь призму правового инструментария углубления интеграции. Часть II / М. Л. Энтин, Е. Г. Энтина, Е. А. Торкунова // *Современная Европа*. – 2019. – № 2. – С. 39–49. – DOI: 10.15211/soveurope220193949.
10. Ovcharova E. Tax Compliance in the Russian Federation, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and the United States of America: Forcing and Encouraging Lawful Conduct of Taxpayers / E. Ovcharova, K. Tasalov, D. Osina // *Russian Law Journal*. – 2019. – Vol. 7, iss. 1. – P. 4–54. – DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-1-4-54.
11. Dourado A. P. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6 / A. P. Dourado // *Intertax*. – 2015. – Vol. 43, iss. 1. – P. 42–57.
12. Осина Д. М. Пределы налогового планирования и ответственность за нарушение налогового законодательства по праву США / Д. М. Осина // *Границы прав и свобод личности с точки зрения либертарно-правовой теории : к 80-летию акад. РАН В.С. Нерсисянца : сб. тр. междунар. науч. конф. (Воронеж, 1–2 июня)*. – Воронеж, 2018. – С. 368–375.

13. Thomsen M. Tax avoidance over time: A comparison of European and U.S. firms / M. Thomsen, C. Watrin // *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. – 2018. – Vol. 33. – P. 40–63. – DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2018.11.002.
14. Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2015. – 796 с.
15. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) : учеб. пособие / С. В. Жестков ; ред. С. Г. Пепеляев. – М., 2002. – 141 с.
16. Соколова С. Г. Обход налога / С. Г. Соколова // *Законодательство*. – 2019. – № 4. – С. 22–29.
17. Осина Д. М. Правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства в США : дис. ... канд. юрид. наук / Д. М. Осина. – М., 2021. – 244 с.
18. Freedman J. The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons / J. Freedman // *Bulletin for International Taxation*. – 2019. – Vol. 73, no. 6/7. – P. 332–338.
19. Cotrut M. International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures / M. Cotrut. – IBFD, 2015. – 344 p. – (IBFD Tax Research Series; Vol. 2).
20. Helminen M. EU Tax Law – Direct Taxation / M. Helminen. – 2020 edition. – IBFD, 2020. – 600 p.
21. Kuźniacki B. The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.) / B. Kuźniacki // *University of Bologna Law Review*. – 2019. – Vol. 4, iss. 2. – P. 261–282. – DOI: 10.6092/issn.2531-6133/10023.
22. Пономарева К. А. Общие правила борьбы с уклонением от налогообложения в ЕС: регулирование директивы ATAD / К. А. Пономарева // *Налоговед*. – 2019. – № 4. – С. 81–88.
23. Hilling M. Justifications and proportionality: An analysis of the ECJ’s assessment of national rules for the prevention of tax avoidance / M. Hilling // *Intertax*. – 2013. – Vol. 41, iss. 5. – P. 294–307.
24. Захаров А. С. Становление системы налогового права ЕС : дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Захаров. – М., 2010. – 201 с.
25. Пономарева К. А. Трансграничный учет убытков: новое Решение Суда ЕС / К. А. Пономарева // *Налоговед*. – 2015. – № 5. – С. 66–73.
26. Peeters S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool / S. Peeters // *EC Tax Review*. – 2017. – Vol. 26, iss. 3. – P. 122–132.
27. Пономарева К. А. Правовое регулирование борьбы с уклонением от налогообложения: аналитический обзор практик Европейского союза и Российской Федерации / К. А. Пономарева. – М., 2021. – 96 с.
28. Федотова И. Г. Юридические понятия и категории в английском языке : толковый слов. // И. Г. Федотова, Г. П. Толстопятенко. – М., 2016. – 360 с.
29. Завязочникова М. В. Концепция злоупотребления правом в решениях Европейского Суда по налоговым спорам / М. В. Завязочникова // *Налоговед*. – 2008. – № 12. – С. 58–63.
30. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право : дис. ... д-ра юрид. наук / Г. П. Толстопятенко. – М., 2001. – 317 с.
31. Tasalov K. Identifying Conduit Companies: A Russian Perspective on the Beneficial Ownership / K. Tasalov // *European Taxation*. – 2020. – Vol. 60, no. 12. – P. 536–545.
32. Bærentzen S. Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity? / S. Bærentzen // *World Tax Journal*. – 2020. – Vol. 12, no. 1. – P. 3–52.
33. Lazarov I. (Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in N Luxembourg / I. Lazarov // *Intertax*. – 2018. – Vol. 46, iss. 11. – P. 873–884.

REFERENCES

1. Butler W. Guest Editor’s Note – Some Reflections on Integration in Eurasia. *Russian Law Journal*, 2019, vol. 7, iss. 3, pp. 5–11. DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-3-5-11.
2. Entin M., Voynikov V. Institutional and Legal Development of EAEU and EU in Comparative Perspective. *Russian Law Journal*, 2019, vol. 7, iss. 3, pp. 155–168. DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-3-155-168.
3. Komarova T. The Court of Justice of the European Union and International Legal Order. *Russian Law Journal*, 2017, vol. 5, iss. 3, pp. 140–167. DOI: 10.17589/2309-8678-2017-5-3-140-167.

4. Karliuk M. Russian Legal Order and the Legal Order of the Eurasian Economic Union: An Uneasy Relationship. *Russian Law Journal*, 2017, vol. 5, iss. 2, pp. 33–52. DOI: 10.17589/2309-8678-2017-5-2-33-52.
5. Tolstopyatenko G.P. Integration Tax Law and the New World Order. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2020, vol. 15, iss. 11, pp. 23–35. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035. (In Russ.).
6. Kashkin S.Yu. (ed.). *European Union Law*, A Textbook for Bachelors. Moscow, 2015. 318 p. (In Russ.).
7. Vinnitsky D.V. *International tax law: problems of theory and practice*. Moscow, Statut Publ., 2017. 463 p. (In Russ.).
8. Zalasiński A. The ECJ's Decisions in the Danish "Beneficial Ownership" Cases: Impact on the Reaction to Tax Avoidance in the European Union. *International Tax Studies*, 2019, vol. 2, no. 4, pp. 1–26
9. Entin M.L., Entin E.G., Torkunova E.A. Today and Tomorrow of the EU through the Prism of Legal Instruments in Deepening Integration. Part II. *Sovremennaya Evropa = Modern Europe*, 2019, no. 2, pp. 39–49. DOI: 10.15211/soveurope220193949. (In Russ.).
10. Ovcharova E., Tasalov K., Osina D. Tax Compliance in the Russian Federation, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and the United States of America: Forcing and Encouraging Lawful Conduct of Taxpayers. *Russian Law Journal*, 2019, vol. 7, iss. 1, pp. 4–54. DOI: 10.17589/2309-8678-2019-7-1-4-54.
11. Durado A.P. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, 2015, vol. 43, iss. 1, pp. 42–57.
12. Osina D.M. The Limits of Tax Planning and Responsibility for Violation of Tax Legislation under US law, in: *Granitsy prav i svobod lichnosti s tochki zreniya libertarno-ptavovoi teorii*, to the 80th anniversary of Academician V.S. Nersesyants, Proceedings of the International Scientific Conference (Voronezh, June 1–2), Voronezh, 2018, pp. 368–375. (In Russ.).
13. Thomsen M., Watrin C. Tax avoidance over time: A comparison of European and U.S. firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2018, vol. 33, pp. 40–63. DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2018.11.002.
14. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax Law*, Textbook for Universities. Moscow, 2015. 796 p. (In Russ.).
15. Zhestkov S.V. *Legal fundamentals of tax planning (on the example of groups of enterprises)*, textbook, ed. by S.G. Pepelyaev. Moscow, 2002. 141 p. (In Russ.).
16. Sokolova S.G. Tax avoidance. *Zakonodatel'stvo*, 2019, no. 4, pp. 22–29. (In Russ.).
17. Osina D.M. *Legal regulation of liability for violation of tax laws in the United States*, Cand. Diss. Moscow, 2021. 244 p. (In Russ.).
18. Freedman J. The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons. *Bulletin for International Taxation*, 2019, vol. 73, no. 6/7, pp. 332–338.
19. Cotrut M. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, IBFD Tax Research Series, vol. 2. IBFD, 2015. 344 p.
20. Helminen M. *EU Tax Law - Direct Taxation*, 2020 edition. IBFD, 2020. 600 p.
21. Kuźniacki B. The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.). *University of Bologna Law Review*, 2019, vol. 4, iss. 2, pp. 261–282. DOI: 10.6092/issn.2531-6133/10023.
22. Ponomareva K.A. General rules for prevention of tax evasion in the EU: regulation of the ATAD directive. *Nalogoved*, 2019, no. 4, pp. 81–88. (In Russ.).
23. Hilling M. Justifications and proportionality: An analysis of the ECJ's assessment of national rules for the prevention of tax avoidance. *Intertax*, 2013, vol. 41, iss. 5, pp. 294–307.
24. Zakharov A.S. *Formation of the EU tax law system*, Cand. Diss. Moscow, 2010. 201 p. (In Russ.).
25. Ponomareva K.A. Cross-border accounting of losses: a new Decision by the European Union's Court of Justice. *Nalogoved*, 2015, no. 5, pp. 66–73. (In Russ.).
26. Peeters S. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 2017, vol. 26, iss. 3, pp. 122–132.
27. Ponomareva K.A. *Legal regulation of wrestling anti-tax evasion: an analytical review of the practices of the European Union and the Russian Federation*. Moscow, 2021. 96 p. (In Russ.).
28. Fedotova I.G., Tolstopyatenko G.P. *Legal concepts and categories in the English language*, Explanatory dictionary. Moscow, 2016. 360 p. (In Russ.).

29. Zavyazochnikova M.V. The concept of abuse of law in the decisions of the European Union's Court of Justice on tax matters. *Nalogoved*, 2008, no. 12, pp. 58–63. (In Russ.).
30. Tolstopyatenko G.P. *European tax law*, Doct. Diss. Moscow, 2001. 317 p. (In Russ.).
31. Tasalov K. Identifying Conduit Companies: A Russian Perspective on the Beneficial Ownership. *European Taxation*, 2020, vol. 60, no. 12. pp. 536–545.
32. Bærentzen S. Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity? *World Tax Journal*, 2020, vol. 12, no. 1, pp. 3–52.
33. Lazarov I. (Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in N Luxembourg. *Intertax*, 2018, vol. 46, iss. 11, pp. 873–884.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Тасалов Кирилл Артемьевич – аспирант кафедры финансового права
Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова
119991, Россия, г. Москва, Ленинские горы, 1
E-mail: kirilltasalov@gmail.com
ORCID: 0000-0003-0819-3110
ResearcherID: AAZ-7640-2020
SPIN-код РИНЦ: 3010-3298

Соколова Светлана Геннадьевна – аспирант кафедры финансового права
Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова
119991, Россия, г. Москва, Ленинские горы, 1
E-mail: sokolova.legal@gmail.com

Осина Дина Матвеевна – кандидат юридических наук, доцент кафедры теории права и сравнительного правоведения
Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации
119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76
E-mail: Osina.dina@yandex.ru
ORCID: 0000-0003-2383-6903
ResearcherID: T-3090-2019
SPIN-код РИНЦ: 4773-9912

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Тасалов К.А. Противодействие избежанию налога на прибыль организаций в правоприменительной практике Суда Европейского Союза / К.А. Тасалов, С.Г. Соколова, Д.М. Осина // *Правоприменение*. – 2021. – Т. 5, № 3. – С. 178–194. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).178-194.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Kirill A. Tasalov – PhD student, Department of Financial Law
Lomonosov Moscow State University
1, Leninskie Gory, Moscow, 119991, Russia
E-mail: kirilltasalov@gmail.com
ORCID: 0000-0003-0819-3110
ResearcherID: AAZ-7640-2020
RSCI SPIN-code: 3010-3298

Svetlana G. Sokolova – PhD student, Department of Financial Law
Lomonosov Moscow State University
1, Leninskie Gory, Moscow, 119991, Russia
E-mail: sokolova.legal@gmail.com

Dina M. Osina – PhD in Law, Associate Professor, Department of Legal Theory and Comparative Law
MGIMO University
76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russia
E-mail: Osina.dina@yandex.ru
ORCID: 0000-0003-2383-6903
ResearcherID: T-3090-2019
RSCI SPIN-code: 4773-9912

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Tasalov K.A., Sokolova S.G., Osina D.M. Countering the corporate tax avoidance in the Court of Justice of the European Union practice. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 3, pp. 178–194. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).178-194. (In Russ.).