

АКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА И СОГЛАШЕНИЯ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ СООТНОШЕНИЯ ПРИ УСТАНОВЛЕНИИ ПРАВИЛ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯМИ*

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

05 июля 2021 г.

Дата принятия в печать –

10 октября 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

24 декабря 2021 г.

Ключевые слова

Налоговое право, соглашения об избежании двойного налогообложения, ОЭСР, план BEPS, Европейский Союз, налогообложение прибыли и доходов, прямое налогообложение, уклонение от налогообложения

Рассматриваются проблемы соотношения принципов действия норм налогового права Европейского Союза и соглашений об избежании двойного налогообложения. Также рассматриваются возможные сценарии, возникающие в результате взаимодействия налоговых соглашений и актов налогового права ЕС. Рассмотрены случаи, когда налоговые соглашения заключены между государствами – членами ЕС, а также между государствами – членами ЕС и третьими странами. Коллизии нередко разрешаются посредством решений Суда справедливости Европейского Союза (Суда ЕС), что показано на примерах из классической практики Суда ЕС, а также на примере «датских дел». Рассматривая проблему соотношения актов налогового права ЕС и международных соглашений, автор отмечает, что установлен приоритет интеграционного наднационального права над соглашениями об избежании двойного налогообложения. Тем не менее государства-члены сохраняют за собой право создавать свои собственные налоговые режимы и вступать в налоговые соглашения, тем самым создавая коллизии в правовом регулировании.

THE ACTS OF THE EU TAX LAW AND DOUBLE TAX TREATIES: THE PROBLEMS OF CORRELATION IN ESTABLISHING ANTI-TAX AVOIDANCE RULES**

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received –

2021 July 05

Accepted –

2021 October 10

Available online –

2021 December 24

Keywords

Tax law, double tax treaties, OECD, BEPS Action Plan, European Union, taxation of profits and income, direct taxation, tax avoidance

The subject. The specifics of the functioning of tax systems and the risk of double taxation require a solution to the issue of whether tax competence can remain only at the national level. Modern cross-border tax relations operate within a multi-level system of legal regulation based on the norms of international, supranational and national law

The difficulties of correlating these levels are rooted in the fact that, in accordance with international law, each State has the right to tax persons or transactions with which it has a sufficient connection. Different situations may occur when both countries believe that the taxpayer is their resident, or when each of them claims that the income was received in this state. States solve this problem both unilaterally with the help of national legislation, and on a bilateral basis with the help of a double tax treaty.

With the adoption of the Action Plan aimed at combating the erosion of the tax base and the withdrawal of profits (hereinafter referred to as the BEPS plan) and the EU Council Directive 2016/1164 (ATAD), tax strategies for using gaps and inconsistencies in tax rules to artificially transfer profits to low-tax jurisdictions were limited.

Purpose of the study. The article discusses possible scenarios arising from the interaction of tax agreements and acts of EU tax law. It is necessary to take into account the obligation of the Member States to eliminate inconsistencies between acts of national legislation and

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-11-00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции».

** The reported study was funded by Russian Foundation for Basic Research (RFBR), project number 20-11-00292 “Legal support of national tax security in international economic integration context”.

acts of EU law. Member States have committed to achieve this goal at the time of EU accession and, therefore, before the adoption of any secondary EU law.

Methodology. The research was carried out with the application of the formally legal interpretation of legal acts as well as the comparative analysis of international and European legal literature. Structural and systemic methods are also the basis of the research.

The main results. Due to the clear coordination between the European Union and the OECD of actions in terms of establishing common measures to combat tax evasion and focusing on the subjective element of assessing potential abuse situations, a new standard for combating tax evasion has been established.

Conclusions. The author comes to the conclusion that the priority of the EU law over DTTs has been established. However, Member States retain the right to establish their own tax regimes and enter into tax treaties, thereby creating conflicts in legal regulation. In order to be directly applicable, the norm of the treaty must be clearly and definitely formulated, as well as be unconditional and independent of any national implementation measures.

National legislation provides measures to eliminate the legal multiple taxation only for its residents. On the other hand, with respect to tax agreements concluded with third countries, the predominance of one system over another depends on the specific scenario, and in some cases the result achieved is the result of interpretation of existing provisions. In particular, tax treaties should prevail only when concluded before a state joins the EU.

1. Введение

Особенности функционирования налоговых систем и риск двойного налогообложения требуют решения вопроса о том, могут ли налоговые полномочия оставаться только на национальном уровне. Современные трансграничные налоговые отношения действуют в рамках многоуровневой системы правового регулирования на основе норм международного, наднационального и национального права [1, с. 4].

Сложности соотношения этих уровней коренятся в том факте, что в соответствии с международным правом каждое государство имеет право облагать налогом лиц или операции, с которыми оно имеет достаточную связь. Государства, как правило, облагают налогом компании по критерию резидентства или источника. Двойное налогообложение является вызовом для внутреннего рынка и может иметь место, когда обе страны полагают, что налогоплательщик является их резидентом, либо когда каждая из них утверждает, что доход получен именно в ней [2, с. 21].

Государства решают эту проблему как в одностороннем порядке с помощью национального законодательства, так и на двусторонней основе с помощью соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН). Еще одной проблемой яв-

ляется различие, традиционно проводимое между деловым (активным) и инвестиционным (пассивным) доходом, который ОЭСР определяет как доход, в отношении которого, в широком смысле, получатель не участвует в предпринимательской деятельности, приносящей доход, например дивиденды, проценты, доход от аренды, роялти и т. д.¹

На национальном уровне государства могут облагать налогом определенные формы пассивного дохода, выплачиваемого иностранным компаниям по более низким ставкам или вообще не облагать налогом, например дивиденды, выплачиваемые акционерам, владеющим определенным процентом акций отечественной компании. На двустороннем уровне в СИДН, как правило, распределяются первичные налоговые права по пассивным доходам, таким как дивиденды и проценты, с учетом ограниченного права государства взимать налог у источника. В результате страны-источники теряют право облагать налогом пассивный доход, выплачиваемый нерезидентам, или снижать этот налог. Эта функция обеспечивает основу для многих структур налогового планирования. Европейские директивы, в частности Директива Совета ЕС 2011/96/ЕС «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»² (далее – Директива о материнских и дочерних ком-

¹ OECD: Glossary of Tax Terms. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 01.07.2021).

² Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the Common System of Taxation Applicable in case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States // OJ L 345 of 29 December 2011, p. 8-16.

паниях), Директива Совета ЕС 2003/49/ЕС «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между ассоциированными компаниями разных государств-членов»³ (далее – Директива о процентах и роялти), и практика Суда справедливости Европейского Союза (далее – Суд ЕС) существенно повлияли на законодательство государств-членов и значительно ограничили их свободу в проектировании актов налогового законодательства в отношении трансграничной деятельности.

В то же время интеграционное право, в частности интеграционное налоговое право, по замечанию профессора Г.П. Толстопятенко, направлено на сближение законодательства государств на основе общих правил, создаваемых их интеграционными объединениями [3, с. 24].

Государствами – членами ЕС заключены СИДН как с третьими странами, так и с другими государствами – членами ЕС. Результат соотношения между нормами таких соглашений и нормами права ЕС зависит от статуса стороны СИДН (государство – член ЕС или третья страна), а также от даты заключения соглашения (до или после принятия акта вторичного права ЕС). В настоящей статье рассматривается соотношение норм, содержащихся в актах двух различных систем – СИДН и актах налогового права ЕС. Между этими нормами, безусловно, возникают коллизии.

С принятием Плана действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли⁴ (далее – план *BEPS*), и Директивы Совета ЕС 2016/1164, устанавливающей правила борьбы с уклонением от уплаты налогов, непосредственно влияющим на функционирование внутреннего рынка⁵ (далее – *ATAD*), налоговые стратегии по использованию пробелов и несоответствий в налоговых правилах для искусственного перевода прибыли в низконалоговые юрисдикции были ограничены. Вводя различные формы общих правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов, эти акты обусловили «необходимость как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов овладеть искусством отделе-ния злоупотреблений от реальной экономической деятельности» [4, р. 4].

В статье рассматриваются возможные сценарии, возникающие в результате взаимодействия налоговых соглашений и актов налогового права ЕС, в том числе на примере совместимости режима контролируемых иностранных компаний (далее – КИК), установленного Директивой *ATAD*, с действующими налоговыми соглашениями, включая метод освобождения, закрепленный ст. 23А Модельной Конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал⁶ (далее – МК ОЭСР). В статье рассмотрены случаи, когда налоговые соглашения заключены между государствами – членами ЕС, а также между государствами – членами ЕС и третьими странами.

2. Коллизии между нормами права ЕС и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения

Государства – члены ЕС сохраняют свой налоговый суверенитет в сфере прямого налогообложения, а СИДН не решают всех возникающих проблем двойного налогообложения. Неудивительно, что обозначенная тема вызывает интерес у исследователей по всему миру [5–11]. Государства-члены могут, например, принять решение применять принцип территориальности в целях налогообложения доходов и облагать налогом нерезидентов только в части доходов из источников в соответствующем государстве.

При этом государства – члены ЕС должны соблюдать нормы права ЕС при принятии национальных законов и заключении налоговых соглашений. Это обязательство также распространяется на толкование положений действующих налоговых соглашений [12, р. 33].

Нормы национального права не прекращают действия из-за принципа примата права ЕС; однако они не могут применяться в случае несоответствия праву ЕС (*lex superior derogat legi inferiori*). В противном случае государства – члены ЕС могли бы просто пересмотреть СИДН, чтобы обойти положения права ЕС, подрывая таким образом принцип верховенства права ЕС.

Внутренний рынок требует, помимо прочего, общей экономической политики, системы, удостоверяющей, что конкуренция на внутреннем рынке не

³ 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 of 26 June 2003, p. 49-54.

⁴ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD, 2013. 48 p. URL: DOI: 10.1787/9789264202719-en.

⁵ 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 // OJ L 193 of 19 July 2016, p. 1–14.

⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD, 2017. 656 p. DOI: 10.1787/mtc_cond-2017-en.

искажена, а также сближения национальных законодательств государств-членов, необходимого для функционирования внутреннего рынка. Как отмечает профессор Э. Кеммерен, «важно, чтобы внутренний рынок был аналогичен по своей природе рынку отдельно взятого государства-члена» [13, р. 158]. По сути, СИДН тоже создает общий рынок, но двусторонний, между договаривающимися сторонами, и на более низком уровне, чем внутренний рынок интеграционного объединения [14, с. 57].

Предметом регулирования СИДН являются, как правило, налоги на доходы и капитал. С одной стороны, государства – члены ЕС сохраняют налоговый суверенитет по вопросам прямого налогообложения. С другой стороны, СИДН являются частью международного права. Их статус в национальном налоговом праве определяется конституцией соответствующего государства [15, р. 75].

В то время как целью «права налоговых соглашений» является, прежде всего, регулирование межгосударственных отношений посредством перераспределения полномочий по налогообложению между договаривающимися государствами, налоговое право ЕС служит основным механизмом создания и надлежащего функционирования внутреннего рынка. Суд ЕС отмечал, что если государства-члены в свете СИДН свободны определять связующие факторы в целях распределения полномочий по налогообложению⁷, они тем не менее связаны обязательствами по учредительным договорам ЕС.

Пример. Статья 23А МК ОЭСР предусматривает метод освобождения от двойного налогообложения: если резидент одного договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями конвенции могут облагаться налогами в другом договаривающемся государстве, первое упомянутое государство освобождает такой доход или капитал от налогообложения с учетом следующих положений.

Если резидент одного договаривающегося государства получает виды дохода, которые в соответствии с положениями ст. 10 и 11 МК ОЭСР могут облагаться налогами в другом договаривающемся государстве, первое упомянутое государство разрешает вычет из налога на доход такого резидента суммы, равной налогу, уплаченному в этом другом

государстве. Такой вычет, однако, не будет превышать ту часть такого налога, исчисленного до предоставления вычета, которая относится к таким видам доходов, получаемых из этого другого государства. Если в соответствии с любым положением конвенции доход, получаемый резидентом одного договаривающегося государства, или капитал, которым он владеет, освобождены от налогообложения в этом государстве, это государство может, тем не менее, при подсчете суммы налога на остающийся доход или капитал такого резидента принять в расчет освобожденные от налогообложения доход или капитал.

Предположим, компания X, резидент государства R, действует через постоянное представительство в государстве S. СИДН между государствами R и S включает статью об устранении двойного налогообложения в соответствии со ст. 23А МК ОЭСР. Согласно налоговому соглашению государству R не разрешается облагать налогом доход, относящийся к постоянному представительству, если такой доход может облагаться налогом в государстве S, поскольку оно будет обязано предоставить вычет. При применении режима КИК в соответствии с АТАД из-за низкого уровня налогообложения в государстве S государство R заявило бы о возможности облагать налогом доход, относящийся к постоянному представительству, игнорируя освобождение, предоставленное в соответствии с налоговым соглашением R – S. Отказ в доступе к государственной помощи по договору в государстве R в соответствии с правилом КИК явно создает коллизию [16, р. 147].

В принципе, любая коллизия между правом ЕС и международным правом должна быть разрешена путем применения коллизионных норм [17, р. 330], в частности на основании ст. 351 Договора о функционировании Европейского Союза⁸ (далее – ДФЕС). В первый пункт этой статьи включена «дедушкина оговорка»: положения договоров не затрагивают права и обязанности, вытекающие из соглашений между одним или несколькими государствами-членами, с одной стороны, и одним или несколькими третьими государствами, с другой стороны, которые были заключены до 1 января 1958 г., или – в отношении присоединяющихся государств – до дня их присоединения.

Второй пункт смягчает первый: в той мере, в какой данные соглашения не соответствуют догово-

⁷ Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, ECJ, 21 September 1999; Case C-336/96 *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur fiscaux du Bas-Rhin*, ECJ, 12 May 1998.

⁸ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. OJ C 326, 26.10.2012, p. 47–390.

рам, заинтересованные государство-член или государства-члены прибегают к любым подходящим средствам, чтобы ликвидировать установленные несоответствия. В случае необходимости государства-члены содействуют друг другу в достижении этой цели и, когда уместно, вырабатывают совместный подход.

3. Особенности применения норм налогового права в зависимости от правового статуса сторон налогового соглашения

3.1. Налоговые соглашения между государствами – членами ЕС

«Защита», предоставляемая в соответствии с п. 1 ст. 351 ДФЕС, не распространяется на налоговые соглашения, заключенные между государствами – членами ЕС. В таких случаях приоритетным действием всегда обладает норма права ЕС.

Положение налогового соглашения не будет иметь приоритета в том случае, если соглашение было заключено после принятия акта вторичного права или после присоединения государства к ЕС, но до принятия акта вторичного права, поскольку государства – члены ЕС связаны приматом права ЕС. Суд ЕС неоднократно высказывался о примате права ЕС, в том числе над национальным правом⁹. Так, в деле *Costa-ENEL* было установлено, что в ЕС системы налогового права государств-членов и налоговое право ЕС образуют два самостоятельных с правовой точки зрения уровня: национальное право находится на более «глубоком» уровне, а право ЕС подлежит приоритетному применению по сравнению с национальным правом¹⁰. Национальная норма, противоречащая норме права ЕС, не должна применяться, а норма права ЕС является частью национального права и не требует специальных мер по имплементации. Суд ЕС разъяснил, что каждый национальный

суд обязан применять право ЕС во всей полноте и защищать права, которые последнее предоставляет гражданам, и уходить от любого положения национального права, которое может противоречить ему, независимо от того, принято оно раньше или позже нормы права Союза¹¹.

Статья 30 Венской конвенции о праве международных договоров¹² (далее – Венская конвенция), устанавливающая принцип *lex posterior*, становится актуальной в тех случаях, когда налоговые соглашения были заключены до вступления государств в ЕС или после вступления в ЕС, но до принятия акта вторичного права ЕС. Согласно п. 3 ст. 30 Венской конвенции если все участники предыдущего договора являются также участниками последующего договора, но действие предыдущего договора не прекращено или не приостановлено в соответствии со ст. 59 Конвенции, предыдущий договор применяется только в той мере, в какой его положения совместимы с положениями последующего договора.

Таким образом, учитывая, что стороны предыдущего СИДН – государства – члены ЕС также являются сторонами, участвовавшими в принятии акта вторичного права ЕС (так, для принятия директивы необходимо единогласное решение всех государств – членов ЕС), норма вторичного права ЕС будет обладать высшей юридической силой, нежели норма СИДН¹³.

Европейские исследователи отмечают, что в результате государства – члены ЕС должны соблюдать право ЕС, даже если это приведет к результату, противоречащему договорным обязательствам [18, p. 782].

Таким образом, право ЕС всегда должно иметь преимущественную силу над налоговыми соглашениями, даже принятыми позднее [18, p. 782].

⁹ Case C-270/83 *Commission v France* [1986] ECR 273, judgement of 28 January 1986; Case C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, ECJ, judgement of the Court of 15 May 1997; Case C-446/03 *Marks & Spencer Pic v David Halsey* (HM Inspector of Taxes), ECJ, judgement of 13 December 2005; Case C-80/94 *G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, ECJ, judgement of 11 August 1995; Case C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio* (Greek State), ECJ, judgement of 29 April 1999; Case C-330/91 *The Queen v Inland Revenue Commissioners*, ex parte *Commerzbank AG*, ECJ, 13 July 1993; Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* [2000] STC 854, ECJ, 21 September 1999; C-196/04 *Cadbury Schweppes Plc, Cadbury*

Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue, ECR, 12 September 2006; Case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, ECJ, judgement of 14 February 1995.

¹⁰ Case 6/64, *Flaminio Costa v E.n.E.L.* [1964] ECR 585, judgement 15 July 1964.

¹¹ Case 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA* // ECR 629, para. 21, judgement 9 March 1978.

¹² Венская Конвенция о праве международных договоров (заключена в Вене 23 мая 1969 г.) // Сборник международных договоров СССР, выпуск XLII, 1988.

¹³ Case 278/82, *Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH and Rewe-Markt Herbert Kureit v. Hauptzollämter Flensburg, Itzehoe and Lübeck-West*, judgement of 14 February 1984.

3.2. Налоговые соглашения государств – членов ЕС с третьими странами

Соблюдение принципа примата права ЕС в отношении налоговых соглашений, заключенных с третьими странами, может быть более сложным для государств – членов ЕС, учитывая, что согласно ст. 34 Венской конвенции договор не создает обязательств или прав для третьего государства без его на то согласия (*pacta tertiis*).

Примером сценария, который можно рассматривать как «серую зону» из-за возможности для государств – членов ЕС продолжать применять положения налоговых соглашений, является случай заключения СИДН после вступления государства в ЕС, но до принятия акта вторичного права ЕС. Такой сценарий имеет особое значение, например, при оценке совместимости режима КИК, установленного Директивой 2016/1164 (ATAD), с налоговыми соглашениями, поскольку большинство налоговых соглашений, действующих между государствами – членами ЕС и третьими странами, были заключены до принятия ATAD (подробнее об этом: [19–21]).

4. Дискуссии о соотношении налоговых соглашений и актов вторичного права ЕС

В европейской литературе высказываются аргументы как за, так и против тезиса о приоритете налоговых соглашений перед вторичным правом ЕС. Рассмотрим их более подробно.

4.1. Аргументы против приоритета налоговых соглашений перед вторичным правом ЕС

1. Передача государствами – членами ЕС полномочий в той или иной сфере Европейскому Союзу запрещает государствам-членам принимать меры в этой сфере. Другими словами, как только государства – члены ЕС наделяют Союз компетенцией, они отказываются от своего суверенитета в отношении принятия норм права в этой области. Исходя из этой интерпретации, передача полномочий Европейскому Союзу (создание внутреннего рынка) не позволяет государствам – членам ЕС в соответствии со ст. 46 Венской конвенции заключать налоговое соглашение с третьей страной, поскольку это будет рассматриваться как нарушение компетенции государства – члена ЕС. Такое нарушение аннулировало бы согласие, данное государствами – членами ЕС на международном уровне, тем самым разрешив «конфликт между международными обязательствами этого государства-члена по договору и его обязательствами по законодательству ЕС. Такой результат узаконил бы отмену действия договора, препятствуя гарантии любого рода защиты прав и экономических

интересов третьих стран, и поэтому нежелателен» [22, p. 94].

2. Рассмотрение п. 1 ст. 351 ДФЕС в качестве *lex specialis* сузило бы ее применение на основе буквального толкования. Не следует принимать более широкое толкование этой статьи, которое распространяло бы ее защиту на СИДН, заключенные до принятия вторичного законодательства в этой области.

3. Даже в тех случаях, когда конфликт разрешается в пользу налоговых соглашений, п. 2 ст. 351 ДФЕС требует, чтобы государство – член ЕС прибегло к любым подходящим средствам, чтобы ликвидировать установленные несоответствия. Из формулировки этого пункта можно сделать вывод о том, что ДФЕС предоставляет только временную защиту действующим налоговым соглашениям, подразумевая принцип права ЕС по устранению любых несоответствий, вытекающих из таких договоров [17, p. 335].

Некоторые европейские исследователи делают вывод о том, что п. 2 ст. 351 ДФЕС принцип примата права ЕС переносится на договоры государств – членов ЕС с третьими странами. Это подчеркивает несоответствие между двумя пунктами, которое может привести к выводу о том, что п. 1 ст. 351 ДФЕС является «компетенцией государств – членов ЕС на определенный срок» и предоставляет полномочия отступить от соблюдения актов права ЕС; продолжительность такого промежуточного периода, а также последствия для государств – членов ЕС, которые не соблюдают ст. 351 ДФЕС, не определены. Таким образом, делается вывод о том, что, поскольку защита, предоставляемая ст. 351(1) ДФЕС, является лишь временной, государства – члены ЕС обязаны изменить свои обязательства, вытекающие из действующих налоговых соглашений, чтобы они были совместимы с правом ЕС. Возможно, что это требование фактически вытекает из общего принципа сотрудничества [23].

4.2. Аргументы в пользу приоритета налоговых соглашений над вторичным правом ЕС

1. Согласно п. (2)(а) ст. 4 ДФЕС вопросы прямого налогообложения входят в сферу совместной компетенции государств – членов ЕС и Союза. Согласно ст. 115 ДФЕС Совет ЕС может издавать директивы, постановления и административные положения, которые непосредственно влияют на реализацию внутреннего рынка. Однако Совет ЕС не слишком широко использовал эти полномочия. Поэтому СИДН, заключенное до принятия акта вторичного права, не следует рассматривать как противоречащее этому акту, поскольку государства – члены ЕС сохраняют свой су-

веренитет в той мере, в какой Европейский Союз не воспользовался предоставленными ему полномочиями [16, р. 151]. Вывод об обратном значительно ограничил бы государства – члены ЕС, основываясь лишь на отдаленной возможности принятия Европейским Союзом нового акта вторичного права ЕС в этой области.

2. Хотя существует судебная практика, поддерживающая принцип прямого действия права ЕС, нельзя сказать того же в отношении принципа «обратного прямого действия», в соответствии с которым право ЕС может непосредственно применяться в отношении частных субъектов даже в отсутствие имплементации права ЕС в национальное право. Отсутствие «обратного прямого действия» вытекает из решений Суда ЕС, в которых делается вывод о том, что «директива сама по себе не может налагать обязательства на физическое лицо и что на положение директивы как таковой нельзя полагаться в отношении такого лица»¹⁴.

Этот принцип был раскрыт в решении по делу *Kofoed*, в котором Суд ЕС 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 директив¹⁵. Кроме того, это решение раскрывало общеправовой принцип запрета на злоупотребление правом.

26 февраля 2019 г. Суд ЕС вынес решения по шести делам, касающимся трансграничных дивидендов и процентов, которые получили название «датских дел о бенефициарном собственнике»¹⁶. В этих делах датские налоговые органы оспаривали у непосредственного получателя процентов и дивидендов статус бенефициарного собственника в соответствии с применимым СИДН, Директивой о материнских и дочерних компаниях и Директивой о процентах и роялти [24, с. 187]. Важной особенностью

датских дел было то, что Дания не имплементировала нормы, закреплявшие правила борьбы с налоговыми злоупотреблениями, в национальное законодательство.

Несмотря на указанную позицию по делу *Kofoed*, Суд ЕС 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 [24, с. 187].

Вопреки тому, что было предложено Генеральным адвокатом Суда ЕС Ю. Кокотт¹⁷, в этих делах был сделан вывод о том, что общий принцип права ЕС, согласно которому на право ЕС нельзя ссылаться в злоупотребительных или мошеннических целях, следует толковать как означающий, что в случае мошеннической или неправомерной практики национальные органы власти и суды должны отказать налогоплательщику в освобождении, даже если нет внутренних или основанных на соглашении положений, предусматривающих такой отказ.

Эти решения создали новые инструменты для отделения неправомерного поведения от реальной экономической деятельности. С одной стороны, «Суд ЕС предоставил налоговым органам мощное оружие для определения злоупотреблений и борьбы с ними. С другой стороны, Суд ЕС дал определение понятию налогового злоупотребления путем разъяснения того, что субъективным элементом теста на злоупотребление является экономическая оценка деятельности» [4, р. 5].

Суд ЕС заключил следующее:

(i) положение о борьбе со злоупотреблениями в директиве, если оно не применяется в соответствии с внутренним законодательством, не может быть применено против отдельного лица из-за отсутствия «прямого обратного действия»;

¹⁴ Case 152/84, M. H. Marshall v. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority, judgement of 26 February 1986; Case 80/86, Criminal proceedings against Kolpinghuis Nijmegen BV, judgement of 8 October 1987.

¹⁵ Case C-321/05 Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, ECJ, judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007.

¹⁶ 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.

¹⁷ Ю. Кокотт рекомендовала Суду ЕС сохранить принцип, признанный в деле *Kofoed*, согласно которому прямое

применение Директивы или общего принципа борьбы со злоупотреблениями в ущерб налогоплательщикам не должно быть возможным для Дании, но в то же время оставить открытым вариант, согласно которому конкретная датская доктрина реальности экономической деятельности может обеспечить правовую основу для игнорирования определенных структур в случае злоупотреблений. Opinions of AG Kokott of 1 Mar. 2018 in Cases C-115/16 (N Luxembourg 1, EU:C:2018:143), C-118/16 (X Denmark A/S, EU:C:2018:146), C-119/16 (C Danmark I, EU:C:2018:147) and C-299/16 (Z Denmark, EU:C:2018:148), as well as in Cases C-116/16 (T Danmark, EU:C:2018:144) and C-117/16 (Y Denmark ApS, EU:C:2018:145).

(ii) существует общий принцип, в соответствии с которым злоупотребление правом запрещено актами права ЕС (см. об этом: [25; 26]).

Кроме того, посредством толкования Директивы о процентах и роялти и Комментариев к МК ОЭСР Суд ЕС пришел к выводу о том, 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.

5. Отдельные институты налогового права в контексте проблематики настоящей статьи

Статья 11 Многосторонней конвенции ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – Многосторонняя конвенция ОЭСР, *MLI*)¹⁸ предусматривает так называемую исключаящую оговорку – применение СИДН для ограничения права государства облагать налогом своих резидентов. Это положение следует из Финального отчета о действии 6 плана *BEPS*, направленного в том числе на предотвращение предоставления договорных льгот¹⁹. Эта статья не является частью минимального стандарта *MLI*, необходимого к имплементации всеми договаривающимися государствами, и предоставляет государствам возможность лишь указать в налоговых соглашениях, что налогообложение их резидентов не зависит от налогового соглашения.

Включение или исключение этого положения может вызвать дискуссию только в той мере, в какой включение такого положения в СИДН считается необходимым для того, чтобы избежать любого конфликта между применением правила КИК как национальной меры и налоговым соглашением [27, р. 720]. Этому аргументу следует противопоставить разъяснение, уже содержащееся в Комментариях к МК ОЭСР относительно соответствия режима КИК налоговым соглашениям. В частности, п. 81 Комментариев к ст. 1 МК ОЭСР подтверждает, что режим КИК не противоречит положениям налогового соглаше-

ния, поскольку режим допускает налогообложение резидента государства.

В Финальном отчете о действии 6 плана *BEPS* отмечается, что добавление этого пункта было необходимо для «предотвращения вмешательств, направленных на то, чтобы обойти применение внутренних правил договаривающихся государств по борьбе со злоупотреблениями»²⁰.

Включение в налоговое соглашение указанной оговорки, особенно с учетом рекомендательной природы Комментариев к МК ОЭСР, должно ограничить неопределенность в отношении применимости национальных специальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов (*SAAR*).

Отличие от аргументов ОЭСР, в литературе приводятся противоположные доводы, основанные на отказе в льготе, осуществляемом страной в соответствии с *MLI* в отношении рассмотренной оговорки, в результате чего применение внутреннего правила *SAAR* (например, правил КИК) будет противоречить действующему налоговому соглашению, принятие оговорки не будет соответствовать внутренней налоговой политике, а правила КИК не будут соответствовать налоговой политике этих стран [27, р. 721]. Полагаем, что такое положение просто может рассматриваться как исключение из общего правила с точки зрения государства резидентства налогоплательщика, поскольку оно не ограничивает государства в налогообложении своих собственных резидентов [28]. Государство может облагать налогом своих резидентов в той мере, в какой оно не отказывает им в вычете в соответствии с налоговым соглашением.

6. Выводы

Налоговое право ЕС, национальное налоговое законодательство государств – членов ЕС и налоговые соглашения, заключенные государствами – членами ЕС, имеют свой собственный язык, концепции и задачи. Поэтому положения этих актов могут вступать в противоречие друг с другом. Взаимосвязь и порядок приоритета между различными «сегментами налогового права» должны быть определены

¹⁸ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (*MLI*). URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1464613318&id=id&accname=guest&checksum=BE459A70FD57062D024608062A23256A> (дата обращения: 11.03.2018). Ратифицирована Федеральным законом от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыв-

анию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. № 18. Ст. 2203.

¹⁹ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2015. 104 p. DOI: 10.1787/9789264241695-en.

²⁰ Там же.

для понимания налоговых последствий в трансграничной ситуации.

Рассматривая проблему соотношения актов налогового права ЕС и международных налоговых соглашений необходимо отметить приоритет интеграционного наднационального права над СИДН. Тем не менее государства-члены сохраняют за собой право создавать свои собственные налоговые режимы и заключать налоговые соглашения, тем самым нередко создавая коллизии.

Норма налогового соглашения должна быть четко сформулирована, а также быть безусловной и не зависящей от национальных мер по имплементации. Применяемая напрямую норма интеграционного права является частью национального налогового права. Это означает, что они автоматически действуют в национальных правовых порядках, не требуя специальных мер по имплементации.

Национальное законодательство предусматривает меры устранения юридического многократного налогообложения только для своих резидентов. С другой стороны, в отношении налоговых соглашений, заключенных с третьими странами, приоритет одной системы над другой зависит от конкретного сценария, и в некоторых случаях достигнутый результат является результатом толкования положений СИДН.

Кроме того, налоговые соглашения должны иметь приоритетное действие, если они заключены до вступления государства в ЕС. Однако акт вторичного права ЕС имеет высшую юридическую силу, когда налоговые соглашения заключаются после принятия акта вторичного права ЕС или в период между вступлением в ЕС и принятием акта вторичного права ЕС. «Серой зоной» (эти случаи нуждаются в толковании по конкретному делу) остаются случаи налоговых соглашений, заключенных после вступления государства в ЕС, но до принятия акта вторичного права со ссылкой на тот же самый акт. В этом случае необходимо учитывать обязательство госу-

дарств – членов ЕС устранить несоответствия актов национального законодательства актам права ЕС.

Однако остается неясным, как долго государства-члены должны соблюдать такие положения и каковы последствия в случае, если они этого не сделают, в результате чего соответствующие положения СИДН, приводящие к коллизии, должны продолжаться применяться в течение неуставленного периода.

Изложенное важно с точки зрения правоприменения в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями по всему миру. Благодаря согласованию между Европейским Союзом и ОЭСР действий в части установления общих мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов и сосредоточения внимания на субъективном элементе оценки потенциальных ситуаций злоупотреблений был установлен новый стандарт борьбы с уклонением от налогообложения. Для того чтобы этот стандарт был эффективным, необходимо оценить эти меры с целью определения перспективы их реального воздействия, как это было сделано с *MLI* и ее внедрением в качестве минимального стандарта для борьбы со злоупотреблениями договорами (*treaty shopping*).

Несмотря на множество исследований по этой проблематике, анализу последствий применения этих доктрин уделено не так много внимания [29, р. 4]. В литературе утверждается, что анализ такого воздействия должен быть проведен до внедрения общих правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов в качестве минимального требования как в ЕС, так и в рамках ОЭСР, но при отсутствии оптимального решения следует рассмотреть эффективность этих правил [30]. В противном случае любые неблагоприятные последствия, например из-за нежелательных изменений в поведении налогоплательщиков, а также негативные последствия налоговой конкуренции между государствами могут подорвать международную налоговую систему даже после проведения реформ *BEPS* [31, р. 449].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Пономарева К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : дис. ... д-ра юрид. наук / К. А. Пономарева. – М., 2020. – 449 с.
2. Дёрнберг Р. Международное налогообложение / Р. Дёрнберг. – М. : Юнити, 1997. – 375 с.
3. Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок / Г. П. Толстопятенко // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 11. – С. 23–35.
4. 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.

5. Marchgraber C. The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission / C. Marchgraber // *EC Tax Review*. – 2014. – Vol. 23, no. 5. – P. 293–302.
6. Da Silva B. The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes / B. Da Silva. – Kluwer Law International, 2016. – 665 p.
7. Kofler G. Double Taxation: A European 'Switch in Time'? / G. Kofler, R. Mason // *Columbia Journal of European Law*. – 2007. – Vol. 14, no. 1. – P. 63–98.
8. *Tax Treaty Law and EC Law* / Hrsg. M. Lang, J. Schuch, S. Staringer. – Wien : Linde, 2007. – 368 s. – (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht. Vol. 46).
9. Valente P. Guest Editorial: Trends in EU Tax Policy: EU's Renewed Commitment to Tax Good Governance in the EU and Beyond / P. Valente // *Intertax*. – 2021. – Vol. 49, no. 4. – P. 311–314.
10. Peeters B. The Hybrid Financial Instruments: The Effects of the OECD BEPS Action 2 Report and the ATAD / B. Peeters, L. Vanneste // *Intertax*. – 2021. – Vol. 49, no. 1. – P. 14–45.
11. Soom A. Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There Relief? / A. Soom // *Intertax*. – 2020. – Vol. 48, no. 3. – P. 273–285.
12. Helminen M. *EU Tax Law – Direct Taxation* / M. Helminen. – 2020 ed. – IBFD, 2020. – 600 p.
13. Kemmeren E. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future / E. Kemmeren // *EC Tax Review*. – 2012. – Vol. 21, iss. 3. – P. 157–177.
14. Пономарева К. А. Проблемы соотношения налогового права интеграционных объединений и договоров об избежании двойного налогообложения (на примере Европейского Союза) / К. А. Пономарева // *Право и экономика*. – 2016. – № 7. – С. 55–61.
15. Englmair V. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation / V. Englmair // *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation* / Eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer. – 2nd ed. – Spiramus Press, 2010. – P. 43–92.
16. Panzeri I. Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail? / I. Panzeri // *European Taxation*. – 2021. – No. 4. – P. 147–155.
17. Von Papp K. Solving Conflicts with International Investment Treaty Law from an EU Law Perspective: Article 351 TFEU Revisited / K. Von Papp // *Legal Issues of Economic Integration*. – 2015. – Vol. 42, iss. 4. – P. 325–356.
18. De Groot I. M. Implementation of the Controlled Foreign Company Rules in the Netherlands / I. M. De Groot // *Intertax*. – 2019. – Vol. 47, no. 8–9. – P. 770–783.
19. Пономарева К. А. Стратегии борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском союзе / К. А. Пономарева. – М. : Инфотропик Медиа, 2018. – 148 с.
20. Пономарева К. А. Общие правила борьбы с уклонением от налогообложения в ЕС: регулирование Директивы ATAD / К. А. Пономарева // *Налоговед*. – 2019. – № 4. – С. 80–88.
21. Пономарева К. А. Правовое регулирование борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском Союзе: Директива Совета ЕС 2016/1164 / К. А. Пономарева // *Налоги*. – 2019. – № 2. – С. 43–47.
22. De Pietro C. Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law / C. De Pietro // *World Tax Journal*. – 2015. – Vol. 7, no. 1. – P. 73–97.
23. Arginelli P. The ATAD and Third Countries / P. Arginelli // *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS* / ed. A.J. Martín Jiménez. – IBFD, 2019. – P. 187–218.
24. 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.
25. Gommers S. Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases / S. Gommers // *EC Tax Review*. – 2019. – Vol. 28, no. 6. – P. 270–299.
26. Korving J. Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases / J. Korving, L. C. van Hulten // *Intertax*. – 2019. – Vol. 47, no. 8. – P. 793–800.
27. Van Hulle G. Current Challenges for EU Controlled Foreign Company Rules / G. Van Hulle // *Bulletin for International Taxation*. – 2017. – Vol. 71, no. 12. – P. 719–724.
28. Chand V. The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with Special References to the BEPS Project) / V. Chand ; ed. R. Danon. – Geneva ; Zurich ; Basel : Schulthess, 2018. – 586 p.

29. Weisbach D. A. *An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Laws* : John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper No. 99 / D. A. Weisbach. – Chicago, 2000. – 41 p.
30. Baerentzen S. *Limitation of holding structures for intra-EU dividends: A blow to tax avoidance?* : CPB Netherlands Bureau for Economic Analysis Discussion Paper Series / S. Baerentzen, A. Lejour, M. van 't Riet. – Dec. 2019. – 52 p.
31. Devereux M. P. *Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?* / M. P. Devereux, J. Vella // *Fiscal Studies*. – 2014. – Vol. 35, no. 4. – P. 449–475.

REFERENCES

1. Ponomareva K.A. *The legal regime of taxation of profits of legal entities and income of individuals in the Russian Federation and the European Union: comparative legal research*, Doct. Diss. Moscow, 2020. 449 p. (In Russ.).
2. Dernberg R. *International taxation*. Moscow, Yuniti Publ., 1997. 375 p. (In Russ.).
3. Tolstopyatenko G.P. *Integration tax law and the new world order. Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*, 2020, no. 11, pp. 23–35. (In Russ.).
4. 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.
5. Marchgraber C. *The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission*. *EC Tax Review*, 2014, vol. 23, no. 5, pp. 293–302.
6. Da Silva B. *The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes*. Kluwer Law International, 2016. 665 p.
7. Kofler G., Mason R. *Double Taxation: A European 'Switch in Time'?* *Columbia Journal of European Law*, 2007, vol. 14, no. 1, pp. 63–98.
8. Lang M., Schuch J., Staringer S. (eds.) *Tax Treaty Law and EC Law*, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Vol. 46. Wien, Linde, Publ. 2007. 368 p.
9. Valente P. *Guest Editorial: Trends in EU Tax Policy: EU's Renewed Commitment to Tax Good Governance in the EU and Beyond*. *Intertax*, 2021, vol. 49, no. 4, pp. 311–314.
10. Peeters B., Vanneste L. *The Hybrid Financial Instruments: The Effects of the OECD BEPS Action 2 Report and the ATAD*. *Intertax*, 2021, vol. 49, no. 1, pp. 14–45.
11. Soom A. *Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There Relief?* *Intertax*, 2020, vol. 48, no. 3, pp. 273–285.
12. Helminen M. *EU Tax Law – Direct Taxation*, 2020 ed. IBFD, 2021. 608 p.
13. Kemmeren E. *Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future*. *EC Tax Review*, 2012, vol. 21, iss. 3, pp. 157–177.
14. Ponomareva K.A. *Problems of correlation of the tax law of integration associations and agreements on avoidance of double taxation (on the example of the European Union)*. *Pravo i ekonomika = Law and economics*, 2016, no. 7, pp. 55–61. (In Russ.).
15. Englmaier V. *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in: Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2nd ed., Spiramus Press, 2010, pp. 43–92.
16. Panzeri I. *Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?* *European Taxation*, 2021, no. 4, pp. 147–155.
17. Von Papp K. *Solving Conflicts with International Investment Treaty Law from an EU Law Perspective: Article 351 TFEU Revisited*. *Legal Issues of Economic Integration*, 2015, vol. 42, iss. 4, pp. 325–356.
18. De Groot I.M. *Implementation of the Controlled Foreign Company Rules in the Netherlands*. *Intertax*, 2019, vol. 47, no. 8–9, pp. 770–783.
19. Ponomareva K.A. *Strategies to combat tax evasion in the European Union*. Moscow, Infotropik Media Publ., 2018. 148 p. (In Russ.).
20. Ponomareva K.A. *General rules for combating tax evasion in the EU: the ATAD regulation*. *Nalogoved = Tax expert*, 2019, no. 4, pp. 80–88. (In Russ.).

21. Ponomareva K.A. Legal regulation of combating tax evasion in the European Union: the EU Council Directive 2016/1164. *Nalogi = Taxes*, 2019, no. 2, pp. 43–47. (In Russ.).
22. De Pietro C. Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law. *World Tax Journal*, 2015, vol. 7, no. 1, pp. 73–97.
23. Arginelli P. The ATAD and Third Countries, in: Martín Jiménez A.J. (ed.) *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS*, IBFD, 2019, pp. 187–218.
24. 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.).
25. Gommers S. Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases. *EC Tax Review*, 2019, vol. 28, no. 6, pp. 270–299.
26. Korving J., van Hulten L.C. Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases. *Intertax*, 2019, vol. 47, no. 8, pp. 793–800.
27. Van Hulle G. Current Challenges for EU Controlled Foreign Company Rules. *Bulletin for International Taxation*, 2017, vol. 71, no. 12, pp. 719–724.
28. Chand V. *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with Special References to the BEPS Project)*, ed. R. Danon. Geneva, Zurich, Basel, Schulthess Publ., 2018. 586 p.
29. Weisbach D.A. *An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Laws*, John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper No. 99. Chicago, 2000. 41 p.
30. Baerentzen S., Lejour A., van 't Riet M. *Limitation of holding structures for intra-EU dividends: A blow to tax avoidance?*, CPB Netherlands Bureau for Economic Analysis Discussion Paper Series. Dec. 2019. 52 p.
31. Devereux M.P., Vella J. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? *Fiscal Studies*, 2014, vol. 35, no. 4, pp. 449–475.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – доктор юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
E-mail: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – Doctor of Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
email: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Акты налогового права Европейского Союза и соглашения об избежании двойного налогообложения: проблемы соотношения при установлении правил борьбы с налоговыми злоупотреблениями / К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 4. – С. 175–186. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(4).175-186.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. The acts of the EU tax law and double tax treaties: the problems of correlation in establishing anti-tax avoidance rules. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 4, pp. 175–186. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).175-186. (In Russ.).