

Основные свободы и их влияние на режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе



К.А. Пономарева

Доцент, кафедра государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского. Адрес: 644077, Российская Федерация, Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100/1. E-mail: karinaponomareva@gmail.com



Аннотация

В статье рассмотрена роль основных свобод в механизме налоговой интеграции. Налоговое право интеграционного объединения служит средством создания и надлежащего функционирования внутреннего рынка — пространства без внутренних границ, на территории которого в соответствии с учредительными договорами обеспечиваются свободное передвижение товаров, услуг, капитала и рабочей силы. Доказано, что нормы, регулирующие действие основных свобод, являются нормами прямого действия, не имеют гармонизирующего эффекта, но запрещают дискриминацию и ограничения внутри интеграционного объединения. Современные трансграничные налоговые отношения требуют создания эффективно функционирующей многоуровневой системы правового регулирования на основе норм международного, наднационального и национального права. Исследование позволило осветить направления влияния основных свобод на правовой режим налогообложения прибыли и доходов в Евросоюзе и Евразийском экономическом союзе, а также выявить сходства и различия механизмов гармонизации налогообложения прибыли и доходов в ЕС и ЕАЭС. Методологическую основу исследования составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический, системный, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и междисциплинарные методы исследования. В основе изучения лежит сравнительно-правовой метод, позволяющий сопоставить сходные правовые проблемы, существующие в законодательстве и международных договорах ЕАЭС и ЕС, а также выявить оптимальные пути их разрешения. Также в работе использованы частно-научные методы: формально-юридический, позволяющий выявить правовую сущность исследуемых явлений, и историко-правовой, позволяющий изучать институты налогового права в их генезисе. Обосновано концептуальное различие между гармонизацией в сфере прямого и косвенного налогообложения: прямое налогообложение меньше влияет на функционирование союзной экономики по сравнению с косвенным. Правовое регулирование прямого налогообложения остается в компетенции государств-членов и осуществляется на уровне интеграционных объединений лишь в отдельных сферах, связанных с реализацией основных свобод. Кроме того, выявлена специфика проявления принципа

па налогового суверенитета в сфере интеграционного налогового права: налоговый суверенитет обуславливает одновременно и проблему налоговой конкуренции, и ее решение в форме сотрудничества государств-членов.



Ключевые слова

налоговое право, основные свободы, налоговый суверенитет, Европейский союз, Евразийский экономический союз, интеграция, прямое налогообложение, корпоративное налогообложение, Суд справедливости Европейского союза.

Благодарности: исследование выполнено при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований в рамках научного проекта № 20-011-00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции».

Для цитирования: Пономарева К.А. Основные свободы и их влияние на режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 3. С. 185–206.

УДК: 349

DOI: 10.17323/2072-8166.2020.3.185.206

Введение

Налогообложение является сферой, в которой государства-члены интеграционных объединений сохраняют суверенные права. Полномочия по налогообложению вступают в конфликт с целями этих объединений, а также свободой передвижения товаров, услуг, капитала и рабочей силы. Эти основные свободы, закрепленные в учредительных договорах интеграционных объединений и в развивающих их актах «жесткого права», а также в актах «мягкого права», оказывают влияние на национальные налоговые режимы.

Учредительные договоры интеграционных объединений, по единогласной оценке исследователей, имеют целью установление общего рынка и обеспечение его функционирования для всех государств-членов Союза [Adamczyk L., 2010: 23]; [Terra B., Wattel P., 2012: 19]; [Кашкин С.Ю., 2015: 282]. Основные свободы, закрепленные в учредительных договорах Европейского союза (далее — ЕС) и Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС), охватывают свободное передвижение товаров, услуг, капитала и рабочей силы и составляют фундамент внутреннего рынка. Исходный пункт влияния основных свобод на налогообложение прибыли и доходов очевиден: внутренний рынок охватывает пространство без внутренних границ, в котором согласно положениям учредительных договоров обеспечивается такое свободное передвижение (ст. 26 Договора о функционировании Евро-

пейского союза¹ (далее — ДФЕС), ст. 1 Договора о Евразийском экономическом союзе (далее — Договор о ЕАЭС)². Особую значимость применительно к транснациональному налогообложению также имеет свобода учреждения (ст. 49 ДФЕС, ст. 66 Договора о ЕАЭС). Основные свободы, согласно букве учредительных договоров, не направлены на налоговое законодательство государств-членов. Вместе с тем, толкование их целей распространяет их действие также и на прямые налоги: впервые об этом высказался Суд справедливости Европейского союза (далее — Суд ЕС) в 1986 г. в решении по делу *Avoir Fiscal*³.

1. Основные аспекты реализации основных свобод в налоговом праве интеграционных объединений

Первоочередной задачей учредительных договоров, по замечанию С.А. Баева, является установление указанной свободы передвижения, что подразумевает, среди прочего, осуществление интеграции в налоговой сфере [Баев С.А., 2007: 15]. В учредительных договорах ЕС и ЕАЭС содержатся общие налоговые положения, а также отдельные аспекты регулирования косвенного налогообложения. Нормы, регулирующие отношения в сфере прямого налогообложения, за небольшим исключением (например, ст. 73 Договора о ЕАЭС) закрепляются в национальном законодательстве или в немногочисленных директивах ЕС. Причина этого заключается в опасениях государств-членов за свой налоговый суверенитет.

Важнейший момент отмечает А.С. Захаров: «Необходимо отличать тонкую разницу между перераспределением полномочий по налогообложению, которое подпадает под суверенные полномочия государств-членов, и осуществлением полномочий по налогообложению государствами-членами, которые ответственны за уважение и соблюдение свобод, предоставляемых Договором о ЕС» [Захаров А.С., 2010: 63]. Данное утверждение, несомненно, применимо не только к ЕС, но к любому интеграционному объединению, ставящему целью образование внутреннего рынка. Так, нормы прямого действия ст. 67 Договора о ЕАЭС устанавливают, что либерализация торговли услугами, учреждения, деятельности и осуществления инвестиций осуществляется с учетом международных принципов и стандартов путем гармонизации законодательства государств-членов и организации административ-

¹ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. OJ C 326, 26.10.2012, pp. 47–390.

² Договор о Евразийском экономическом союзе. Подписан в Астане 29.05.2014. Available at: URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.01.2015)

³ Case C-270/83 *Commission v France* [1986] ECR 273, judgement of 28 January 1986.

ного сотрудничества компетентных органов государств-членов. При этом обязанность проводить поэтапную либерализацию возложена Договором на государства-члены.

В части прямых налогов основные свободы защищают субъектов налоговых отношений от необоснованной дискриминации и схожи с защитой, предоставляемой международными налоговыми соглашениями. Как отмечает Ю. Кокотт, основные свободы запрещают не только любую непосредственную или опосредованную дискриминацию по признаку гражданства или места нахождения предприятия, но в первую очередь любое государственное воздействие, ограничивающее реализацию экономических прав граждан и юридических лиц [Kokott J., Ost H., 2011: 496].

Все основные свободы реализуются непосредственно, т.е. не требуют дополнительных правовых актов ни со стороны Союза, ни со стороны государств-членов. Очевидно, что основные свободы вступают в конфликт с налоговым суверенитетом государств-членов. На уровне первичного права необходимо найти норму материального права, разрешающую этот конфликт. Подобное налогово-правовое регулирование в учредительных договорах заложено только для свободного перемещения товаров (раздел II ДФЕС, разделы VI и IX Договора о ЕАЭС). Это, прежде всего, означает, что товары из другого государства-члена не могут облагаться налогами по более высоким ставкам, чем аналогичные отечественные.

На уровне вторичного права потенциальный конфликт между основными свободами и нормами национального права разрешить сложнее: здесь, как правило, все полномочия, не урегулированные союзным правом, остаются за государствами-членами. Подобные конфликты разрешает Суд ЕС, применяя свою монополию на толкование союзного законодательства.

2. Особенности гармонизации в сфере прямого налогообложения

Развитие налогового права интеграционных объединений обусловлено дуализмом прямых и косвенных налогов. Несмотря на условность [Шахматьев А.А., 2014: С. 325]; [Соколов А.А., 2003: 93–120], деление налогов на прямые и косвенные имеет основополагающее значение: соотношение прямых и косвенных налогов является важнейшим структурным показателем налоговой системы.

Прямые налоги всегда привязаны к конкретному государству. Между тем интеграционное объединение предполагает существование внутреннего рынка при открытых границах, договорной основой чего служит свободное от дискриминации и ограничений передвижение товаров, работ, услуг и

рабочей силы. Между тем национальные налоговые системы требуют роста налоговых доходов. Этот момент является точкой напряжения между интересами государств-членов, которым необходимо повышать их доходы, и интересами Союза в создании внутреннего рынка.

Классификация налогов на прямые и косвенные отражена в учредительных договорах интеграционных объединений. Прямое налогообложение оказывает меньшее влияние на функционирование союзной экономики по сравнению с косвенным, остается в компетенции государств-членов и регулируется на уровне интеграционных объединений лишь в отдельных аспектах, связанных с реализацией основных свобод. К таким аспектам относятся избежание двойного налогообложения прибыли дочерних компаний, когда материнская и дочерняя компании являются резидентами разных государств-членов; налогообложение прироста капитала, возникающего при проведении трансграничных операций по реорганизации компаний; порядок налогообложения процентов и роялти, выплачиваемых между материнскими и дочерними компаниями разных государств-членов; налогообложение доходов физических лиц от сбережений в форме выплаты процентов.

Наиболее наглядно процессы интеграции прослеживаются на примере ЕС. При создании Европейских сообществ гармонизация прямых налогов не рассматривалась как их цель. Тем не менее на определенном этапе развития общего рынка выяснилось, что гармонизация требуется и в этой сфере. Мнения Европейской комиссии и государств-членов относительно необходимости такой гармонизации были противоположными. В результате введение общих мер для всех государств-членов ЕС в основном проходило с помощью средств налоговой координации, то есть без создания актов вторичного права ЕС.

Сфера прямого налогообложения чувствительно воспринимается государствами-членами с позиции их суверенитета, что обуславливает осторожность в отношении экономико-политического регулирования налоговой конкуренции в этой сфере. Это оказывает влияние на процессы налоговой интеграции в сфере налогообложения прибыли и доходов.

В ЕАЭС, в отличие от Таможенного союза, помимо вопросов обеспечения свободного движения товаров в рамках единого экономического пространства, впервые решаются проблемы, связанные с обеспечением свободного движения капитала, услуг и рабочей силы, а также гармонизации и унификации национальных налоговых законодательств, в том числе путем заключения международных договоров. Например, важную роль в международно-правовом регулировании иностранных инвестиций играют двусторонние договоры о поощрении и взаимной защите капиталовложений. В частности, Российская Федерация заключила с различными государствами свыше 40 соглашений.

Адресатами основных свобод являются: 1) государства-члены интеграционных объединений; 2) органы Союза (в редких случаях, когда посредством союзных правовых актов происходит фактическое сегментирование национальных рынков на внутреннем рынке или затрудняется свободное перемещение, например, посредством запрета определенных продуктов⁴); 3) частные субъекты: предприятия, граждане и т.д.

Важно отметить, что основные свободы обеспечивают свободное перемещение товаров, услуг, капитала и рабочей силы за пределами границ государств-членов, вместе с тем они не гарантируют аналогичных свобод в границах государств-членов.

3. Нормы, регулирующие действие основных свобод, в учредительных договорах ЕС и ЕАЭС

3.1. Свобода передвижения товаров

В силу тематики настоящего исследования мы не уделим свободе передвижения товаров много внимания: в науке налогового права признан факт, что эту тематику следует рассматривать в исследованиях либо по косвенному налогообложению, либо по таможенному праву [Englmair V., 2010: 43].

До подписания Договора о ЕАЭС в юридической науке отмечалась проблема «однбокости построения экономической интеграции в рамках ЕврАзЭС» [Вельяминов Г.М., 2015: 502]. Таможенный союз был призван обеспечивать лишь свободу передвижения товаров, Договор о ЕАЭС закрепил все четыре свободы. В ЕАЭС осуществляется единое таможенное регулирование в соответствии с Таможенным кодексом ЕАЭС, релевантными международными договорами и актами, составляющими право ЕАЭС, а также в соответствии с положениями Договора о ЕАЭС.

В ЕС также налицо изменения правового регулирования. В Римском договоре приоритетны были исключительно экономические цели, первым шагом на пути к которым должно было стать создание Таможенного союза. Члены ЕЭС договорились об установлении общего внешнего таможенного тарифа и передаче Сообществу полномочий по определению общей торговой политики ЕЭС. В Сообществе преобладала полная гармонизация, предусматривающая замену национальных норм нормами права ЕС (в частности, замену национальных технических стандартов соответствующими европейскими). На практике такая гармонизация оказалась трудно реализуемой.

⁴ Case C-154/04, *The Queen, on the application of Alliance for Natural Health and Nutri-Link Ltd v Secretary of State for Health*, Judgment of 12 July 2005.

Лиссабонский договор определил основные направления европейской интеграции, целью которого является создание внутреннего рынка. Ю.М. Юмашев и Е.В. Постникова отмечают: «Поскольку свобода движения товаров имеет решающее значение для успешного формирования и эффективного функционирования внутреннего рынка, нормы, регулирующие эту сферу, императивны и имеют приоритет перед другими нормами ДФЕС. А сфера применения исключений, допускающих применение национального регулирования государств-членов, крайне узка. Кроме того, Суд ЕС толкует эти исключения ограничительно и только с точки зрения недопущения или смягчения их негативных последствий для свободы движения товаров» [Юмашев Ю.М., Постникова Е.В., 2014: 118].

Нормы права ЕС, регулирующие применение основных свобод, являются нормами прямого действия. Основными субъектами регулирования торговли являются государства-члены. Как отмечает Г. Кофлер, главным пунктом, по которому обычно идут вразрез право Союза и национальное налоговое право, является совместное применение четырех свобод и норм, устанавливающих принцип запрета дискриминации [Kofler G., 2006: 14]. Меры, прямо или косвенно препятствующие торговле, ныне толкуют как синоним прямой или косвенной дискриминации импортных товаров, что подпадает под запрет ст. 34 ДФЕС. В связи с этим для регулирования свободы движения товаров важны ст. 110, запрещающая государствам-членам дискриминационное налогообложение во взаимной торговле, и ст. 207 ДФЕС, если речь идет о торговле с третьими странами в рамках общей торговой политики ЕС.

3.2. Свобода оказания услуг

Пункт 1 статьи 56 ДФЕС устанавливает принцип данной свободы внутри ЕС: данная свобода не реализуется в отношении третьих стран. Это касается и услуг на рынке капиталов, которые отделены от либерализованного движения капиталов, поскольку предметом договора об оказании услуг в данном случае является не перемещение капитала как таковое, а оказание услуги за вознаграждение.

Из текста ст. 57 ДФЕС следует, что свобода оказания услуг производна от свободы передвижения товаров, рабочей силы и капитала. Эта свобода была выделена, поскольку трансграничное оказание услуг может иметь место без перемещения товаров или капитала либо без образования постоянного представительства за границей. Сюда относятся банковские услуги, страхование, передача данных, туристические услуги, а также передача цифровых товаров/услуг (программного обеспечения, информации, музыки или фильмов) через Интернет. С развитием цифровой экономики грань между товаром, капиталом и услугой зачастую стирается. Согласно ст. 65 Догово-

ра о ЕАЭС услуги, оказываемые в сфере финансовых рынков, естественных монополий, энергетики и транспорта, регулируются положениями этих разделов соответственно.

Свобода оказания услуг обеспечивает производителю услуг право войти на рынок (доступ на рынок) и право работать на этом рынке наравне с национальными производителями (равенство на рынке). Нормы, регулирующие осуществление указанной свободы, имеют прямое действие, и на них могут опираться национальные суды в случае спора. Свобода распространяется и на потребителя услуг: он вправе перемещаться в государство нахождения производителя услуг с целью получения этой услуги и имеет равный правовой статус с национальными получателями аналогичной услуги. Примерами мер, признанных в связи с этим Судом ЕС недопустимыми, были сниженные цены за посещение итальянских музеев только для итальянских студентов⁵ или отказ выплатить ущерб незастрахованному иностранному туристу, пострадавшему в транспортной аварии, на том основании, что он не является резидентом⁶.

Важное новшество, которое вступило в силу с началом функционирования ЕАЭС — формирование единого рынка услуг. Одним из его элементов является взаимное признание квалификаций и разрешений на поставку услуг, которое обеспечивается в рамках поэтапной либерализации секторов услуг.

Договор впервые дает определение и устанавливает правовые основы единого рынка услуг, основными составляющими которого являются:

- а) освобождение поставщика услуг от повторного учреждения в форме юридического лица;
- б) возможность оказания услуг, выполнения работ на основании разрешения на поставку услуг, выданного на территории государства-члена, где зарегистрирован услугодатель;
- в) признание профессиональной квалификации персонала поставщика услуг.

Правовые основы регулирования торговли услугами, учреждения, деятельности и осуществления инвестиций в государствах-членах ЕАЭС определяются приложением № 16 к Договору о ЕАЭС.

В отличие от утратившего силу Соглашения о торговле услугами и инвестициях в государствах-участниках Единого экономического пространства от 09.12.2010⁷ положения раздела XV Договора о ЕАЭС применяются к мерам государств-членов, затрагивающим не только поставку, но и получение услуг, учреждение, деятельность, а также осуществление инвестиций. Важ-

⁵ Case C-388/01 Commission of the European Communities v Italian Republic, judgement of 16 January 2003.

⁶ Case C-186/87 Ian William Cowan v Trésor public, judgement of 2 February 1989.

⁷ СЗ РФ. 2012. № 4. Ст. 453.

нейшим пунктом является замена декларативного целеполагания («желая создать условия для расширения взаимной торговли услугами и повышения уровня ее либерализации») на нормы прямого действия («обеспечение свободы торговли услугами, учреждения, деятельности и осуществления инвестиций»). Таким образом, с 01.01.2015 государства-члены приняли на себя обязательства по формированию и функционированию единого рынка услуг, в рамках которого услугодателям в дополнение к имеющимся режимным механизмам предоставлен максимально возможный уровень свободы.

3.3. Свобода учреждения

Свобода учреждения включает доступ к деятельности, не являющейся наемным трудом, и осуществление этой деятельности, а также создание предприятий и управление ими на условиях, определенных законодательством страны учреждения для ее собственных граждан, при соблюдении положений главы о капиталах (ст. 49 ДФЕС). Она применяется как к физическим, так и к юридическим лицам.

Приложение 16 к Договору о ЕАЭС определяет учреждение как:

создание и (или) приобретение юридического лица (участие в капитале созданного или учрежденного юридического лица) любой организационно-правовой формы и формы собственности, предусмотренных законодательством государства-члена, на территории которого такое юридическое лицо создается или учреждается;

приобретение контроля над юридическим лицом государства-члена, выражающееся в получении возможности непосредственно или через третьих лиц определять решения, принимаемые таким юридическим лицом, в том числе путем распоряжения голосами, приходящимися на голосующие акции (доли), путем участия в совете директоров (наблюдательном совете) и в иных органах управления такого юридического лица;

открытие филиала;

открытие представительства;

регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя.

По мнению М. Дальберга, из определения свободы учреждения следует, что учредитель уполномочен осуществлять названную деятельность при условиях, установленных для граждан государства-члена, в котором образовано предприятие (host state) [Dahlberg M., 2005: 148]. В то же время ст. 49 ДФЕС запрещает ограничения свободы учреждения граждан одного государства-члена на территории другого. Данный запрет также распространяется на ограничения создания представительств, филиалов или дочерних предприятий гражданами одного из государств-членов, учредившими собственное дело на территории любого из них.

Свобода учреждения распространяется в равной степени на физических и юридических лиц, включая право самостоятельной деятельности, право создания и управления предприятиями (свобода доступа на рынок), а также право на одинаковый правовой статус в другом государстве-члене ЕС (равенство на рынке). Свобода охватывает право создания предприятий (первичное учреждение) и право на создание филиалов, представительств, агентств (вторичное учреждение) [Merzler V., 2008: 39].

Национальное законодательство, регулирующее учреждение и деятельность предприятий, не может содержать избыточных требований к субъектам рынка, а также сохранять непрозрачные процедуры допуска на рынок. Решения Суда ЕС по делам Daily Mail⁸, Centros⁹, Überseering¹⁰, Inspire Art¹¹ и Cartesio¹², вынесенные на рубеже XX и XXI веков, привлекли беспрецедентное внимание исследователей по всей Европе.

Так, Daily Mail решила перенести головной офис из Великобритании в Нидерланды с целью продажи активов в Нидерландах с их более благоприятным режимом налогообложения. Однако британское законодательство требовало согласия британского казначейства со сменой налогового резидентства. Daily Mail оспорила эту норму, заявив, что она создает препятствие свободе учреждения и противоречит Договору о ЕС. Однако основной причиной смены резидентства компании был уход от налогообложения. Суд ЕС отметил, что свобода учреждения реализуется посредством образования агентств, филиалов или дочерних обществ, а также участия в инкорпорации компании в другом государстве-члене. В ситуации с Daily Mail, по мнению Суда, британские нормы не ограничивали ни одну из названных форм. Поскольку нормы, касающиеся компаний, перемещающих органы своего управления и контроля, не были гармонизированы на уровне Сообщества, Суд подтвердил, что компании «являются созданиями национального права. Они существуют только на основе национального законодательства, определяющего их образование и функционирование» [Knobbe-Keuk B., 1994: 74–85].

Таким образом, в областях, где действуют негармонизированные правовые нормы, государства-члены интеграционных объединений вправе ограничивать основные свободы, если это необходимо в общих интересах.

⁸ Case 81/87, *The Queen v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, [1988] ECR 5483.

⁹ Case C-212/97 *Centros Ltd v Erhvervsog Selskabsstyrelsen*, judgment of 9 March 1999.

¹⁰ Case C-208/00 *Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*, judgement of 5 November 2002.

¹¹ Case C-167/07 *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v Inspire Art Ltd*, judgement of 5 November 2002.

¹² Case C-210/06 *CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt.*, judgment of 16 December 2008.

3.4. Свобода передвижения рабочей силы

Свобода перемещения лиц, по замечанию А.О. Четверикова, за истекшие полвека превратилась «из сугубо экономической привилегии отдельных категорий граждан и коммерческих организаций государств-членов («свобода передвижения работников» для лиц наемного труда и «свобода учреждения» для субъектов предпринимательской деятельности) в подлинно основное личное (гражданское) право человека и гражданина» [Четвериков А.О., 2013: 77–83]. Эта свобода обеспечивает недискриминацию в отношении трудоустройства, установления заработной платы и условий труда.

Правовую основу данной свободы в ЕС представляют нормы первичного права ЕС (ст. 45–48 ДФЕС) и нормы, закрепленные в актах вторичного права ЕС (директивах и регламентах). В целом территориальная сфера регулирования свободы совпадает со сферой действия учредительных договоров ЕС (ст. 52 ДЕС, ст. 349 и 355 ДФЕС) и включает также территории стран ЕАСТ (Исландия, Лихтенштейн, Норвегия).

Свобода передвижения работников охватывает только граждан государств-членов интеграционных объединений. Наемные работники из третьих стран, апатриды и беженцы не могут пользоваться преимуществами данной свободы в полном объеме. Их статус определяется актами вторичного права, а в ряде случаев и международными договорами Союза. Поэтому при конкуренции на рынке труда между наемными работниками из государств-членов и из третьих стран предпочтение будет отдаваться первым [Oppermann T., 2005: 519]. Согласно ст. 97 Договора о ЕАЭС работодатели государства-члена вправе привлекать к трудовой деятельности трудящихся государств-членов без учета ограничений по защите национального рынка труда. При этом трудящимся государств-членов не требуется получение разрешения на трудовую деятельность в государстве трудоустройства. Кроме того, государства-члены ЕАЭС не устанавливают и не применяют ограничений, установленных их законодательством в целях защиты национального рынка труда, за исключением ограничений, установленных данным Договором и законодательством государств-членов в целях обеспечения национальной безопасности и общественного порядка, в отношении осуществляемой трудящимися государств-членов трудовой деятельности, рода занятий и территории пребывания.

Для применения норм, регулирующих действие свободы передвижения работников, необходимо наличие трудовых отношений. При этом термин «трудоустройство» должен толковаться не исходя из законодательств государств-членов, но в самостоятельном союзном значении [Картеун Р., McDonnell A., Mortelmans K., Timmermans C., 2008: 704]. Так, в статье 45 ДФЕС, по замечанию Ю.М. Юмашева и Е.В. Постниковой, дается квинтэс-

сущность содержания свободы движения трудящихся и механизма ее реализации: очерчивается объем прав лиц наемного труда — граждан государств-членов, устанавливается основной принцип их осуществления, а также оговариваются условия ограничения этого принципа и исключения из него [Юмашев Ю.М., Постникова Е.В., 2014: 68].

Договор о ЕАЭС расширил понятие трудовой деятельности, включив возможность работать не только по трудовому, но и по гражданско-правовому договору выполнения работ или оказания услуг. Кроме того, сужен перечень ограничений осуществляемой трудящимися государств-членов деятельности, рода занятий и территории пребывания, оставив их только в целях обеспечения национальной безопасности (в том числе в отраслях экономики, имеющих стратегическое значение) и общественного порядка (п. 2 ст. 97).

В статьях 46 и 47 ДФЕС рассматриваются инструменты формирования механизма регулирования свободы движения работников: посредством принятия актов вторичного права ЕС и тесного сотрудничества с государствами-членами в устранении препятствий реализации этой свободы. Среди актов вторичного права ЕС, принятых в развитие вышеназванных норм ДФЕС, отметим Регламент 492/2011 о свободе передвижения трудящихся в Союзе¹³; Директиву 2004/38/ЕС о праве граждан ЕС и членов их семей свободно передвигаться и проживать на территории государств-членов¹⁴; Директиву 2003/109/ЕС о статусе граждан третьих стран, долгосрочно проживающих в ЕС¹⁵ и др.

В европейской литературе отмечается, что свобода передвижения работников в конкретных случаях нуждается в верификации запрета любой дискриминации, основанной на гражданстве или, наиболее часто, на резидентстве [Peeters B., 2016: 58]. Суд ЕС в последние 20 лет рассматривал дела, затрагивающие права налогоплательщиков, которые сочли, что их права нарушены требованиями национального налогового законодательства¹⁶. Про-

¹³ Regulation (EU) No. 492/2011 of the European Parliament and of the Council of 5 April 2011 on Freedom of Movement for Workers within the Union // OJ. 2011. L 141. P. 1–12.

¹⁴ Directive 2004/38/EC of the European Parliament and of the Council of 29 April 2004 on the Right of Citizens of the Union and their Family Members to Move and Reside Freely within the Territory of the Member States Amending Regulation (EEC) No. 1612/68 and Repealing Directives 64/221/EEC, 68/360/EEC, 72/194/EEC, 73/148/EEC, 75/34/EEC, 75/35/EEC, 90/364/EEC, 90/365/EEC and 93/96/EEC // OJ. 2004. L 158. P. 77–123.

¹⁵ Council Directive 2003/109/EC of 25 November 2003 Concerning the Status of Third-Country nationals who are Long-Term Residents // OJ. 2003. L 16. P. 44–53.

¹⁶ Например, Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, ECJ, judgement of 14 February 1995; Case C-80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, ECJ, judgement of 11 August 1995; Case-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, ECJ, judgement of 28 January 1992; Case C-224/02 Heikki Antero Pusa v Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö, ECJ, judgement of 29 April 2004; Case C-319/02 Petri Manninen, ECJ, judgement of 7 September 2004.

верка этого факта Судом включает подробный тест на дискриминацию, суть которого была рассмотрена ранее.

Профессор М. Ажан отмечает, что применительно к прямому налогообложению различия в правовом режиме резидентов и нерезидентов не всегда признаются дискриминационными [Aujean M., 2016: 5]. При налогообложении дохода нерезидента (у) государством X полномочия государства по налогообложению основаны на связи между налогооблагаемым доходом и территорией, на которой государство осуществляет эти полномочия: при этом учитываются особенности налогоплательщика как такового. При налогообложении же собственных резидентов (х) полномочия государства X основаны на связи между налогоплательщиком и территорией государства.

Изложенное объясняет, почему при налогообложении резидентов учитывается мировой доход, а при налогообложении нерезидентов — только источник дохода. Расчет налогооблагаемого дохода в государстве-источнике должен быть сравнимым для резидентов и нерезидентов, но льготы или вычеты, не связанные с налогооблагаемым доходом как таковым, для этих категорий лиц могут различаться¹⁷. В этом смысле иллюстративна ст. 24 (3) Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее — МК ОЭСР)¹⁸ согласно которой концепция дискриминации не должна толковаться как обязывающая одно Договаривающееся Государство предоставлять льготы резидентам другого Договаривающегося Государства какие-либо личные налоговые льготы, скидки и вычеты для целей налогообложения на основе их гражданского статуса или семейного положения, которые оно предоставляет своим резидентам¹⁹.

Комментарий к МК ОЭСР поясняет, что целью этого исключения является избежание установления преференциального режима налогообложения нерезидентов, поскольку они будут получать личные и связанные с семейным статусом льготы в обоих государствах. Вместе с тем Комментарий упоминает возможность выбора государства-источника предложить такие льготы пропорционально размеру источника прибыли, приходящейся на это государство в части общемирового дохода²⁰.

Таким образом, толкование свободы передвижения работников может быть кратко сформулировано как право иностранного работника трудиться в рамках того же правового режима, что и граждане данного государства.

¹⁷ Case C-376/03, D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenlandte Heerlen, judgement 5 July 2005.

¹⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Available at: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 20.07.2020)

¹⁹ Ibid.

²⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital, Section 36 OECD Commentary on Art. 24.

Критерии, основанные на резидентстве, могут повлечь скрытую дискриминацию: поскольку лица находятся в одной и той же ситуации, налогообложение их дохода должно быть равным. Если же личные обстоятельства лица, работающего за границей, не принимаются во внимание ни в одном из государств, встает вопрос о дискриминации, обстоятельства оправдания которой нужно доказать.

В европейской науке налогового права обращается внимание на тот факт, что при обосновании своих решений Суд ЕС не только сравнивает режим в государстве-источнике X для резидента x и нерезидента y, но также отталкивается от того принципа, что физическое лицо как минимум имеет право на то, чтобы его личное положение было принято во внимание при определении того, какие налоги оно обязано уплатить [Santiago B., 2009: 258–259]. Поскольку налоговое законодательство находится в компетенции государств-членов, различия в их правовых режимах приемлемы. Вместе с тем нельзя забывать и о концепции недискриминации.

Как правило, личное положение лучше всего учитывать в «домашнем» государстве (home state). Если основная часть иностранного дохода получена в другом государстве-члене, это не может негативно повлиять на налоговый режим в «домашнем» государстве. Суд ЕС указывал, что в таких обстоятельствах налогоплательщик будет подвергнут дискриминации в сравнении с резидентом, получающим весь доход только в государстве резидентства²¹. При этом хотя личное положение налогоплательщика (например, наличие несовершеннолетних иждивенцев) может быть принято во внимание, например, при оказании социальной поддержки, оно не принимается во внимание налоговыми органами, пока оно не влияет на налогооблагаемый доход лица [Englmair V., 2010: 62].

Такой подход, получивший название концепции «все или ничего» [Knobbe-Keuk B., 1994: 77]; [Teixera G., 2006: 52], при определении факта налоговой дискриминации имеет пределы применения: другие дискриминирующие различия по-прежнему могут иметь место. Кроме того, этот подход обязывает государства ЕС обращать внимание на режимы налогообложения в других государствах-членах, являющиеся оплотом налогового суверенитета последних.

В европейской литературе звучат предложения о замене подхода «все или ничего» пропорциональным подходом, при котором каждое государство предлагает налогоплательщику налоговые льготы пропорционально доходу, полученному на его территории [Wattel P., 2000: 210–223]; [Schön W., 2015: 286]. Однако этот подход также вызывает вопросы с точки зрения принципа запрета дискриминации.

²¹ Case C-385/00, F.W.L. De Groot, ECJ, judgement of 12 December 2002; Case C-303/12, G. Imfeld and N. Garcet, ECJ, judgement of 12 December 2002.

3.5. Свобода движения капитала

Свобода движения капитала часто пересекается со свободой учреждения и свободой услуг. По образному выражению профессора В. Шёна, «говоря экономическими терминами, свобода учреждения охватывает прямые иностранные инвестиции, а свобода движения капитала защищает портфельные инвестиции» [Schön W., 2012: 476]. Суд ЕС указал, что поскольку свобода перемещения капитала включает его движение между ЕС и третьими странами, портфельные инвестиции как из третьих стран в ЕС, так и наоборот, также охватываются этой свободой²².

ДФЕС не дает определения свободы движения капитала. Суд ЕС, толкуя нормы раздела IV ДФЕС, обратился к директиве о движении капитала²³, содержащей перечень составляющих этой свободы: финансовые сделки в отношении натурального или денежного капитала, прямые инвестиции, инвестиции в недвижимость, ценные бумаги, займы, гарантии, подарки и наследство. Денежные поступления, например, в форме дивидендов и процентов, также охватываются данной свободой.

Договор о ЕАЭС использует не термин «свобода движения капитала», а «свобода осуществления инвестиций», и содержит даже более совершенные элементы правового регулирования названной свободы, закрепив понятие инвестиций. Под инвестициями понимаются материальные и нематериальные ценности, вкладываемые инвестором одного государства-члена в объекты предпринимательской деятельности на территории другого члена в соответствии с законодательством последнего, в том числе: денежные средства (деньги), ценные бумаги, иное имущество; права на предпринимательскую деятельность, предоставляемые на основе законодательства государств-членов или по договору, включая, в частности, права на разведку, разработку, добычу и эксплуатацию природных ресурсов; имущественные и иные права, имеющие денежную оценку.

Свобода движения капитала в соответствии со ст. 63 ДФЕС запрещает любые ограничения на перемещения капиталов и платежи между государствами-членами, а также между государствами-членами и третьими странами. В. Шён говорит о том, что капитал должен быть инвестирован там, где он принесет наибольший доход» [Schön W., 2015: 748]. Особенностью данной свободы является то, что она применима в отношениях не только между государствами-членами, но и между государствами-членами и третьими странами. Поэтому свобода движения капитала является объектно ориен-

²² Joined Cases C-436/08 and C-437/08 (Haribo Lakritzen), judgement of 10 February 2011.

²³ Council Directive 88/361/EEC of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty // OJ L 178 of 8 July 1988.

тированной и, в отличие от других свобод, ее адресаты ничем не ограничены [Mortelmans К., 2008: 767]. Так, согласно п. 70 Приложения 16 к Договору о ЕАЭС каждое государство-член предоставляет при таких же (подобных) обстоятельствах инвесторам любого другого государства-члена, их инвестициям и деятельности, связанной с такими инвестициями, режим не менее благоприятный, чем режим, предоставляемый инвесторам любого третьего государства, их инвестициям и деятельности, связанной с такими инвестициями.

Договором о ЕАЭС расширены гарантии прав инвесторов с сохранением всех ранее предоставлявшихся им прав. Введены понятия инвестора, инвестиций, деятельности в связи с инвестициями, что позволило распространить правовые нормы о защите и поощрении инвестиций на все категории инвесторов государств-членов, а также расширить сферу применения норм о защите и поощрении инвестиций, на любые иные виды инвестиций, не охватываемые Соглашением. При этом для инвестора предусмотрено право выбора наиболее благоприятного режима (национального или наибольшего благоприятствования).

Исследователи отмечают, что существенной новеллой Договора о ЕАЭС является введение полноценного режима защиты иностранных инвестиций [Шумилов В.М., Боклан Д.С., Лифшиц И.М., 2015: 93], предусматривающего предоставление справедливого и равного режима (п. 68), национального режима (п. 69) и режима наибольшего благоприятствования (п. 70–71), репатриацию доходов (п. 75), возмещение ущерба (п. 78–79), быструю и адекватную компенсацию при экспроприации (п. 79–81), суброгацию прав инвестора государству-члену (п. 82–83). Инвестору оставляется право выбрать для разрешения спора как суд государства-реципиента, так и арбитраж при торговой палате *ad hoc* согласно Арбитражному регламенту Комиссии ООН по праву международной торговли (ЮНСИТРАЛ) или Международного центра по урегулированию инвестиционных споров (далее — МЦУИС), созданного в соответствии с Вашингтонской конвенцией об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств (1965), для разрешения спора в соответствии с положениями этой Конвенции (при условии, что она вступила в силу для обоих государств-членов сторон спора) или в соответствии с Дополнительными правилами МЦУИС (если Конвенция не вступила в силу для обоих или одного из государств-членов сторон спора). Вместе с тем Договором закреплено право государств-членов ограничивать деятельность инвесторов других членов, вводить изъятия из национального режима, что может затруднить создание единого инвестиционного пространства.

При этом государства-члены должны отменить действующие и не вводить новые ограничения в отношении переводов и платежей в связи с торговлей услугами, учреждением, деятельностью и инвестициями.

Гарантировано право инвестора на беспрепятственное осуществление переводов денежных средств и платежей, связанных с инвестициями в любую страну по усмотрению инвестора. Установлены гарантии в отношении инвестиций и деятельности, связанной с такими инвестициями, в отношении как видов инвестиций (денежных обязательств, недвижимого имущества, портфельных инвестиций и т.д.), так и в отношении способов защиты (положения о возмещении ущерба и гарантии прав инвесторов при экспроприации или национализации; положения о порядке разрешения инвестиционных споров и т.д.).

Таким образом, совершенствование правового регулирования инвестиционных и иных экономических отношений активно ведется в рамках ЕАЭС в соответствии с Договором о ЕАЭС, закрепившим правовые основы регулирования торговли услугами, учреждения, деятельности и осуществления инвестиций в государствах-членах.

Заключение

В сфере налогообложения прибыли и доходов основные свободы являются «проводниками» негативной интеграции, устанавливая запреты на все различия в налогообложении в сравнимых трансграничных и национальных ситуациях. Нормы, регулирующие применение основных свобод, подлежат приоритетному применению по сравнению с любой нормой национального налогового права или нормой, закрепленной в налоговом соглашении, которая нарушает одну из основных свобод. Особенно наглядно это прослеживается на примере практики Суда ЕС, решения которого стали основным двигателем интеграции в сфере корпоративного и подоходного налогообложения в ЕС.

В то время как учредительные договоры наделили интеграционные объединения полномочиями в области косвенного налогообложения, в сфере прямого налогообложения государства-члены свободны организовывать налоговое законодательство по своему усмотрению, принимая во внимание действие основных свобод. Действие этих свобод обеспечивается судом интеграционного объединения во взаимодействии с национальными судами.

Налоговое право интеграционного объединения служит основным механизмом создания и надлежащего функционирования внутреннего рынка, представляющего собой пространство без внутренних границ, на территории которого в соответствии с учредительными договорами обеспечиваются свободное передвижение товаров, услуг, капитала и рабочей силы. Эффективность права интеграционного объединения обеспечивается посредством различных механизмов, в первую очередь, принципом примата интеграции-

онного права над национальным правом, а также прямым действием норм интеграционного права.

В отличие от международного публичного права, приоритет интеграционного права не устанавливается нормами национального права, но установлен интеграционным правом. Поэтому союзное право имеет природу *sui generis*. Это обусловлено тем, что государства-члены уже передали Союзу часть своих суверенных прав.

Монополией на толкование интеграционного права обладает суд интеграционного объединения. Полагаем, что на перспективу Суду ЕАЭС следует учитывать опыт Суда ЕС, подтвердившего в свое время прямое действие норм, регулирующих действие основных свобод, применительно к сфере прямого налогообложения. Это потребует нормативного закрепления в Договоре о ЕАЭС. Суд призван обеспечивать единообразное толкование общих норм права, устанавливая связь между нормами учредительных договоров и нормами национального права.

Нормы, регулирующие действие основных свобод, не имеют гармонизирующего эффекта, но запрещают дискриминацию и ограничения внутри Союза. Таким образом, основные свободы устанавливают минимальный стандарт налогового права государств-членов в отношении трансграничных перемещений: в этом случае правовой режим должен быть как минимум таким же, как во внутренней ситуации.

Исходя из изложенного, выделим проблемы взаимодействия национальных налоговых режимов и основных свобод, лежащих в основании внутреннего рынка:

обстоятельства, при которых возможен запрет дифференцированного налогового режима для налогоплательщиков из разных государств-членов (режим наибольшего благоприятствования);

влияние основных свобод на предотвращение двойного налогообложения;

баланс между свободой передвижения внутри Союза и полномочиями по установлению налога (например, вопрос, достаточно ли традиционной концепции недискриминации для влияния на национальные налоговые меры, применяемые к трансграничным ситуациям, не имеющим аналогов в чисто национальных ситуациях).



Библиография

Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М.: Волтерс Клувер, 2007. 240 с.

Вельяминов Г.М. Международное право: опыты. М.: Статут, 2015. 1006 с.

- Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы. М.: Волтерс Клувер, 2010. 672 с.
- Кашкин С.Ю. (отв. ред.) Интеграционное право в современном мире: сравнительно-правовое исследование. М.: Проспект, 2015. 416 с.
- Соколов А.А. Теория налогов. М.: Юринфор, 2003. 506 с.
- Четвериков А.О. Развитие права Суда ЕС в области свободы передвижения лиц // *Гражданин. 2013. N 1. С. 77–83.*
- Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. 824 с.
- Шумилов В.М., Боклан Д.С., Лифшиц И.М. Правовые новеллы договора о Евразийском экономическом союзе // *Российский внешнеэкономический вестник. 2015. N 4. С. 88–100.*
- Юмашев Ю.М., Постникова Е.В. Экономическое право Европейского союза. М.: Норма, 2014. 384 с.
- Adamczyk L. Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation / P. Lang et al, eds. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.* Wien: Linde, 2010, pp. 13–42.
- Aujean M. Some Twenty-Seven Years After. *EC Tax Review*, 2016, issue 2, pp. 56–57.
- Dahlberg M. Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital. *The Hague: Kluwer Law International*, 2005, 384 p.
- Englmair V. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, pp. 43–92.
- Knobbe-Keuk B. Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions — ban and justification. *EC Tax Review*, 1994, vol. 3, pp. 74–85.
- Kofler G. Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH. *Taxlex*, 2006, no 1, S. 13–20.
- Kokott J. Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten. *Grundfreiheiten in Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten.* M. Lehner (ed.). München: Beck, 2000, S. 1–23.
- Kokott J., Ost H. Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. *EuZW*, 2011, no 13, S. 496–503.
- The Law of the European Union and the European Communities.* The Hague: Kluwer Law International, 2008, 1644 p.
- Merzler V. Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation / *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.* Wien: Linde, 2008, pp. 35–64.
- Oppermann T., Classen C., Nettesheim M. *Europarecht.* München: Beck, 2016, 698 S.
- Peeters B. Kieback: When Schumacker emigrates. *EC Tax Review*, 2016, issue 2, pp. 58–69.
- Santiago B. Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law. *European Taxation*, 2009, no 5, pp. 248–262.
- Schön W. Neutrality and Territoriality — Competing or Converging Concepts in European Tax Law. *Bulletin of International Taxation*, 2015, vol. 69, pp. 271–293.
- Schön W. Taxing Multinationals in Europe. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2012, pp. 471–499.
- Schön W. Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit / T. Ackermann, J. Köndgen (Hrsg.). *Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa — Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag.* München: Beck, 2015, pp. 551–581.

Teixera G. Tax Systems and Non-Discrimination in the European Union. *Intertax*, 2006, vol. 34, pp. 50–53.

Terra Ben J., Wattel P. *European Tax Law*. Kluwer Law International, 2012, 1144 p.

Wattel P. Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice. *European Taxation*, 2000, no 6, pp. 210–223.

Pravo. Zhurnal Vyshey Shkoly Ekonomiki. 2020. No 3

The Fundamental Freedoms and their Influence on Profit Taxation in EU and EAEU



Karina Ponomareva

Associate Professor, Department of State and Municipal Law, Dostoevsky Omsk University. Address: 100/1 50 Let Profsoyuzov, Omsk 644077, Russia. E-mail: karinaponomareva@gmail.com



Abstract

The article considers the role of fundamental freedoms in the mechanism of tax integration. The tax law of an integration association serves as a means of creating and proper functioning of the internal market, which is a space without internal borders, in the territory of which, in accordance with the constituent agreements, the free movement of goods, services, capital and labor is ensured. It is proved that the rules governing the action of fundamental freedoms are the rules of direct action with no harmonizing effect, but prohibit discrimination and restrictions within the association. Modern cross-border tax relations require the creation of an effective multi-level system of legal regulation based on the norms of international, supranational and national law. The study allowed to highlight the direction of the impact of fundamental freedoms on the legal regime of profit and income taxation in the European Union (hereinafter — the EU) and the Eurasian Economic Union (hereinafter — the EAEU), as well as to identify similarities and differences in the mechanisms of harmonization of profit and income taxation in the EU and the EAEU. The methodological basis of the research consists of both general scientific methods (dialectical-materialistic, systemic, induction, deduction, analysis, synthesis) and interdisciplinary research methods. The study is based on a comparative legal method that allows to compare similar legal problems existing in the legislation and international treaties of the EAEU and the EU, as well as to identify the best ways to solve them. The formal legal method and the historical legal method are also used in the article. The conceptual difference between ways of harmonization in the areas of direct and indirect taxation is substantiated: direct taxation has less impact on the functioning of the Union economy in comparison with indirect taxation. Legal regulation of direct taxation remains within the competence of Member States and is carried out at the level of integration associations only in certain areas related to the implementation of fundamental freedoms. In addition, the study revealed the specifics of the principle of tax sovereignty in the field of integration tax law: tax sovereignty causes both the problem of tax competition and its solution in the form of cooperation of Member States.



Keywords

tax law; fundamental freedoms; tax sovereignty; European Union; Eurasian Economic Union; integration; direct taxation; corporate taxation; Court of Justice of the European Union.

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

The paper is published within the project of supporting the publications of the authors of Russian educational and research organizations in the National Research University Higher School of Economics academic publications.

For citation: Ponomareva K.A. (2020) The Fundamental Freedoms and their Influence on Profit Taxation in EU and EAEU. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 3, pp. 185–206 (in Russian)

DOI: 10.17323/2072-8166.2020.3.185.206



References

- Adamczyk L. (2010) The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Lang P. et al (eds.). Wien: Linde, pp. 13–42.
- Aujean M. (2016) Some Twenty-Seven Years After. *EC Tax Review*, issue 2, pp. 56–57.
- Baev S.A. (2007) *Double tax convention between Russia and the EU*. Moscow: Wolters Kluwer, 240 pp. (in Russian)
- Chetverikov A.O. (2013) The EU Court on the freedom of moment of individuals. *Tsivilist*, no 1, pp. 77–83 (in Russian)
- Dahlberg M. (2005) *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. The Hague: Kluwer Law International, 384 p.
- Englmair V. (2010) The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, pp. 43–92.
- Kashkin S.Yu. (ed.) (2015) *Integration law in the modern world*. Moscow: Prospect, 416 p. (in Russian)
- Knobbe-Keuk B. (1994) Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions — ban and justification. *EC Tax Review*, vol. 3, pp. 74–85.
- Kofler G. (2006) Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH. *Taxlex*, no 1, S. 13–20.
- Kokott J. (2000) Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten. *Grundfreiheiten in Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten*. M. Lehner (ed.). München: Beck, S. 1–23.
- Kokott J., Ost H. (2011) Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. *EuZW*, no 13, S. 496–503.
- The Law of the European Union and the European Communities (2008) The Hague: Kluwer Law International, 1644 p.
- Merzler V. (2008) The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Wien: Linde, pp. 35–64.

- Oppermann T., Classen C., Nettesheim M. (2016) *Europarecht*. München: Beck, 698 S.
- Peeters B. (2016) Kieback: When Schumacker emigrates... *EC Tax Review*, issue 2, pp. 58–69.
- Santiago B. (2009) Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law. *European Taxation*, no. 5, pp. 248–262.
- Shakhmametyev A.A. (2014) *International tax law*. Moscow: Mezhdunarodnye otnoshe-niya, 824 p. (in Russian)
- Schön W. (2015) Neutrality and Territoriality — Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin of International Taxation*, vol. 69, pp. 271–293.
- Schön W. (2012) Taxing Multinationals in Europe. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, no 11, pp. 471–499.
- Schön W. (2015) Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit. T. Ackermann, J. Köndgen (Hrsg.) *Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa – Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag*. München: Beck, pp. 551–581.
- Shumilov V.M., Boklan D.S., Lifshits I.M. (2015) New laws in the EAEU Treaty. *Rossiyskiy vneshneekonomichesky vestnik*, no 4, pp. 88–100 (in Russian)
- Sokolov A.A. (2003) *Theory of taxes*. Moscow: Yurinfopress, 506 p. (in Russian)
- Teixera G. (2006) Tax Systems and Non-Discrimination in the European Union. *Intertax*, vol. 34, pp. 50–53.
- Terra Ben J., Wattel P. (2012) *European Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 1144 p.
- Vel'yaminov G.M. (2015) *International law: essays*. Moscow: Statut, 1006 p. (in Russian)
- Wattel P. (2000) Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice. *European Taxation*, no 6, pp. 210–223.
- Yumashev Yu. M., Postnikova E.V. (2014) *The economic law of the EU*. Moscow: Norma, 384 p. (in Russian)
- Zakharov A.S. (2010) *EU tax law*. Moscow: Wolters Kluwer, 672 p. (in Russian)