

НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

К. А. Пономарева

ЗАПРЕТ ДИСКРИМИНАЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ОПЫТ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Аннотация. В статье рассматривается принцип запрета дискриминации как один из важнейших принципов налогового права интеграционных объединений на примере Европейского Союза. Предложена схема анализа налоговых дел на предмет дискриминации. Отмечено, что оценка сравнимости является основной проблемой при рассмотрении дел о прямом налогообложении. Показана важная роль Европейского Суда справедливости в рассмотрении налоговых споров на предмет дискриминации. Большинство решений Суда на предмет совместимости национальных налоговых норм с основными свободами основаны на дискриминационном анализе. Методологическую основу исследования составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический, системный, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и собственно юридические методы исследования. В основе изучения лежит сравнительно-правовой метод. Научная новизна исследования состоит в том, что на основе новейшего законодательства и судебной практики Европейского Союза проведено комплексное сравнительно-правовое исследование финансово-правового режима прямого налогообложения. В результате работы предложены выводы об анализе налоговых дел на предмет дискриминации. Проверка этого факта судом включает в себя три стадии: нарушает ли дискриминация или ограничение в отношении государства-члена по крайней мере одну из основных свобод; может ли государство-член предоставить приемлемые оправдывающие обстоятельства: национальная мера, ограничивающая права налогоплательщиков по учредительному договору, допустима, только если она преследует законную цель, совместимую с нормами законов и международных договоров и обоснована необходимыми причинами в публичных интересах; соблюден ли принцип пропорциональности: национальные меры не должны превышать того, что необходимо для поддержания законности.

Ключевые слова: Европейский Союз, ОЭСР, прямые налоги, дискриминация, интеграция, Суд ЕС, основные свободы, резидент, нерезидент, налогообложение.

Abstract. In her article Ponomareva analyzes prohibition of discrimination as one of the most important principles in tax law for intergration associations based on the example of the European Union. The author offers her own scheme for analyzing tax proceedings with respect to discrimination. Ponomareva notes that evaluation of comparability is one of the main issues in the process of legal proceedings on direct taxation. The author shows an important role of the European Court of Justice in tax hearings with respect to discrimination. Most of the Court's decisions regarding compatibility of national tax rules to the basic freedoms are based on the discrimination analysis. The methodological basis of the research consists of both general research methods (dialectical-materialistic method, systems approach, induction, deduction, analysis and synthesis) and specific legal methods. The research is based on the research method of comparative law. The scientific novelty of the research is caused by the fact that based on the most recent legislation and judicial practice of the European Union the author carried out a complex comparative legal research of the financial legal regime in direct taxation. As a result of the research, the author makes conclusions regarding analysis of tax proceedings for discrimination. The fact of discrimination is checked by the court according to the following three stages: whether discrimination or limitation of rights of a member state violates at least one basic freedom; whether a member state can prove acceptable excuses, for example, it is allowed for a member state to limit rights of taxpayers under the founders agreement only if there is a certain legal purpose for that and this purpose complies with the legal provisions and international treaties and followed for reasonable grounds and public interests; whether the principle of proportionality is observed, i.e. measures undertaken at the national level should not be more than it is necessary for law and order maintenance.

Keywords: fundamental freedoms, European Court of Justice, integration, discrimination, direct taxes, OECD, European Union, resident, nonresident, taxation.

Режим недискриминации предполагает, что «каждое государство обладает правом на предоставление субъектам его национального права со стороны государства-партнера таких условий налогообложения, которые не хуже условий, предоставляемых этим государством субъектам национального права других стран» [1].

Принцип запрета дискриминации играет важную, если не определяющую, роль во многих отраслях и институтах права, например, в конституционном праве, европейском праве, институте защиты прав человека, торговом праве. Непосредственное отношение он имеет и к налоговому праву. С практической точки зрения, важным примером тому являются нормы права ЕС о запрете дискриминации, а также положения статьи 24 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР) [2].

В названных сферах «недискриминационного права» остается много открытых вопросов, например, позиции Суда ЕС об окончательности убытков или соответствии режимов корпоративного налогообложения статье 24 МК ОЭСР. Другие проблемы появились достаточно недавно по причине активного правотворчества на уровне ОЭСР, например, проекта BEPS [3].

Двойное налогообложение ставит два вопроса: доступа к рынку и равенства на рынке, в зависимости от того, создана проблема государством резидентства (а значит, доступом на рынок) или государством, в котором находится источник дохода (вопрос рыночного равенства).

МК ОЭСР является важнейшим источником налогового права, устанавливающим правовые основы запрета дискриминации. Ее статья 24 содержит нормы, направленные на устранение налоговой дискриминации, и основания, которые государство не может использовать для дискриминации в целях налогообложения. Так, статья 24 запрещает дискриминацию по признаку национальности (часть 1) и содержит аналогичные нормы в защиту лиц без гражданства. В отношении постоянных представительств статья 24 говорит о том, что налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве,

не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятий этого другого Государства, осуществляющих такую же деятельность. Кроме того, проценты, роялти и другие выплаты, производимые предприятием одного Договаривающегося Государства резиденту другого Договаривающегося Государства, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежат вычетам на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого Государства.

По различным причинам, но прежде всего по той, что двусторонние налоговые соглашения направлены на более низкий уровень интеграции по сравнению, например, с Европейским Союзом, статья 24 МК ОЭСР, по мнению, сложившемуся в литературе, охватывает только прямую дискриминацию (или дискриминацию *de jure*) [4]. Как отмечает

Ю.М. Юмашев, «в отличие от прямой дискриминации, которая не может быть оспорена, скрытая дискриминация может быть оправдана ссылкой на национальные интересы при условии, что эти интересы не связаны с происхождением товаров, преследуют цели, признаваемые в ЕС в качестве легитимных, а меры, предпринимаемые в их защиту, отвечают принципу пропорциональности» [5]. Принцип пропорциональности означает, что меры, применяемые государством, должны иметь эффект, пропорциональный целям, которые стремились достичь при их введении. Так, в решениях по делам «Комиссия против Бельгии» [6] и *Vachmann* [7] Суд ЕС хотя и признал дискриминационной мерой предоставление Бельгией налоговых льгот на доходы, получаемые только в этом государстве, тем не менее посчитал ее оправданной, поскольку она была направлена на сохранение стабильности действующей национальной налоговой системы и эффективности ее функционирования.

Полномочие по налогообложению является необходимым условием гарантии внутреннего суверенитета и внешней независимости государства. Понятно, что без способности привлекать налоговые доходы в бюджет современное государство не достигнет ни одной экономической или политической цели. Поэтому, как мы

уже неоднократно говорили, неудивительно, что ограничение полномочий в сфере налогообложения посредством Европейских договоров является очень сложной темой для государств-членов. В отличие от косвенных налогов, прямые налоги остаются мало затронутыми позитивной интеграцией, и основное влияние на их интеграцию оказывает практика Суда ЕС.

Для оправдания прямой дискриминации необходим строгий тест на сравнимость. Только если все характеристики правоотношений между налогоплательщиками и иных обстоятельств дела, за исключением национальности (части 1, 2 статьи 24 МК ОЭСР) или резидентства (части 3, 4, 5 статьи 24 МК ОЭСР) идентичны, то тогда национальность/резидентство и является единственным возможным объяснением различных правовых режимов. Проще говоря, все критерии, применяемые в национальном праве для обеспечения соблюдения разных правовых режимов, не обеспечивают сравнимость, пока закон напрямую не использует критерий национальности или резидентства. Согласно этому подходу «строгой сравнимости» каждое имеющее значение для дела различие рассматривается с точки зрения сравнимости, что должно исключать возможность оправдывающих обстоятельств для дискриминации.

В налоговом праве ЕС сравнимость в процессе негативной интеграции (основным инструментом которой является практика Суда ЕС) может оценена с двух различных точек зрения: во-первых, исходя из подходов режима наибольшего благоприятствования и ограничения преимуществ, и во-вторых, с позиции судебной практики по конкретным делам, наиболее известные из которых будут приведены ниже.

1. Режим наибольшего благоприятствования и ограничения преимуществ.

Применяя режим наибольшего благоприятствования, Суд ЕС полагал, что преимущества, предоставленные гражданам или компаниям государства-члена на основании двустороннего налогового соглашения, заключенного этим государством с другим государством-членом, не распространяются на всех граждан ЕС, но только на тех из них, которые реализуют одну из основных свобод, оказались в ситуации, сравнимой с аналогичной для граждан первого государства-

члена. Так, в деле *Saint-Gobain* Суд распространил действие двух двусторонних налоговых соглашений между государствами-членами ЕС и третьей страной (Швейцарией) на компанию-нерезидента, оказавшуюся в ситуации, сравнимой с компаниями-резидентами [8].

2. Установление сравнимой ситуации.

В судебной практике Суда ЕС ключевым моментом является выбор «немигранта», который может служить надлежащим объектом сравнения: от этого выбора зависит оценка того, был ли налоговый режим, установленный для «мигранта» менее благоприятным [9]. Практика Суда рассматривает этот вопрос с двух позиций: государства-члена, в котором основана компания, и государства пребывания:

1) дела о недискриминации в «домашнем государстве» (*home-State non-discriminatory cases*), в которых ограничения относятся к резиденту, который, реализуя одну из основных свобод, занялся трансграничной деятельностью. В подобных ситуациях сравнимость легко установить, приняв во внимание ситуацию другого резидента, который в подобной ситуации не стал заниматься трансграничной деятельностью. Примерами сфер, в которых Суд анализировал сравнимость резидентов и нерезидентов, являются:

а) освобождение от двойного налогообложения дивидендов (дела *Manninen*, *Lenz*, *FII-Group-Litigation*), где налогоплательщики-резиденты, инвестировавшие в национальные компании, оказывались в ситуациях, сравнимых с резидентами, инвестировавшими в иностранные компании;

б) зачет пенсионных взносов, сделанных в других государствах-членах (дела *Bachmann*, *Wielockx*): граждане, уплачивавшие взносы в своих странах, сравнивались с гражданами, уплачивавшими их в других государствах-членах;

в) налогообложение прибыли дочерних компаний (*Cadbury-Schweppes*), услуг, оказываемых иностранными компаниями (*Eurowings*);

г) зачет трансграничных убытков. Самым ярким примером по этому вопросу стало дело *Marks & Spencer*.

В указанном деле Суд ЕС постановил, что в соответствии с ДФЕС основные свободы требуют от государства-члена ЕС, в котором является

резидентом материнская компания, разрешения на уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму убытка, если иностранное зависимое общество исчерпало все возможности, доступные в его государстве, для себя или третьей стороны, принять во внимание такие убытки в прошлом, настоящем или будущем (то есть такие убытки являются окончательными). В деле Marks & Spencer оказался решающим именно аргумент о том, что других возможностей засчитать убытки зарубежных дочерних компаний не существовало.

Суд ЕС указал, что ограничение возможности учета при налогообложении группы компаний убытков подконтрольной компании, учрежденной в другом государстве ЕС и не осуществляющей торговой деятельности в государстве основной компании, является ограничением свободы учреждения, поскольку ставит в неравное положение дочернюю компанию-резидента и нерезидентную дочернюю компанию. Такое ограничение допустимо только в целях защиты публичного интереса или достижения целей Договора о Европейском Союзе [10].

Компания Marks & Spencer попыталась использовать существовавшие на тот момент британские правила о зачете убытков для компенсации убытков их бельгийского и немецкого филиалов и снижения налогооблагаемой базы в Великобритании. Эти правила ограничивали возможность компенсации для компаний – британских резидентов и британских филиалов компаний-нерезидентов [11].

Суд ЕС указал, что если в государстве, в котором учреждена материнская компания, разрешено перенести убытки, понесенные членом группы, учрежденном в этом государстве-члене, для уменьшения своих налоговых обязательств, оно должно предложить ту же самую возможность дочернему обществу, расположенному в другом государстве-члене, если все остальные возможности зачета были исчерпаны;

2) второй группой дел являются дела о недискриминации в государстве пребывания (host-State discriminatory cases):

а) дела о компаниях и их структурных подразделениях. Серьезным толчком к развитию судебной практики по вопросам прямого налогообложения стало решение Суда ЕС по делу Avoig

Fiscal [12]. Это одно из самых ранних налоговых дел со ссылкой на свободу учреждения, в котором Суд ЕС впервые постановил, что ни стремление государства поощрять инвестиции внутри страны, ни отсутствие достаточной налоговой гармонизации в пределах ЕС, не могут служить аргументом для дискриминации по национальному признаку, а правила налогообложения должны быть едиными как для компаний-резидентов, так и нерезидентов [13];

б) дела, в которых Суд ЕС исходил из критерия «резидент – нерезидент».

В европейской литературе присутствует точка зрения о том, что применение различных налоговых режимов в отношении национальных и трансграничных ситуаций неотъемлемо присуще прямому налогообложению [14]. Основные свободы согласно актуальной практике Суда ЕС налагают запрет не только на открытую дискриминацию, но и на все скрытые формы дискриминации, например, вытекающие из государственной принадлежности [15]. Это имеет прежде всего большое значение для налогово-правовых норм: основополагающий принцип налогового права состоит в том, чтобы требования об уплате налогов выдвигались не исходя из гражданства, а исходя из того, является данное лицо резидентом или нерезидентом [16].

Для резидентов действует названное требование, как правило, на доходы налогоплательщика от деятельности по всему миру (так называемый принцип универсальности). Здесь в основе лежит тезис о том, что резидент конкретного государства регулярно создает основную часть своего дохода в этом государстве, от чего получает выгоду экономическая, социальная, культурная инфраструктура. Это лицо должно также вносить вклад в связанные с этим государственные расходы соразмерно своим возможностям. При этом должны учитываться все индивидуальные обстоятельства, в том числе личного и семейного характера. Лучше всего для государства, взимающего налоги, подходит государство проживания лица, поскольку здесь находится центр его жизненных интересов, подчеркнул Суд ЕС в своем известном решении по делу Schumacker [17].

Для нерезидентов налоговая обязанность согласно территориальному принципу часто огра-

ничивается следующим образом. Государство, в котором создан доход, удерживает соразмерную часть независимо от того, где и в каком объеме представлен к налогообложению общемировой доход [18].

Отличительной черте резидентства, однако, угрожает опасность того, что регулирование будет вредить в первую очередь налогообязанным из других государств-членов. Поэтому различие по месту жительства физического лица или месту нахождения юридического, определенное Судом ЕС, не является безусловным: исходным пунктом для рассмотрения является общее положение о том, что запрет дискриминации требует равного обращения с однопорядковыми категориями [19].

Государства-члены регулярно обращаются к тому аргументу, что национальные меры в области налогового права, которые различаются по месту жительства или по месту инвестиций, не должны вступать в конфликт с основными свободами, как как это не соотносимые категории [20]. Этому воспротивился Суд ЕС в указанном решении по делу *Schumacker*. С одной стороны, Суд подчеркнул, что по отношению к прямым налогам обстоятельства, в которых находятся резиденты и нерезиденты, обычно несравнимы [21]. С другой, для резидентов и нерезидентов возникает сравнимая ситуация, когда нерезидент извлекает в соответствующем государстве весь свой доход. Особенно остро вопрос встает, когда работник проживает в одном государстве, а работает в другом.

Еще сильнее аргумент сравнимости резидентов и нерезидентов при так называемом минимальном необлагаемом доходе или в отношении издержек, связанных с получением дохода. Здесь резиденты и нерезиденты регулярно оказываются в сравнимой ситуации, поскольку налоговые льготы связаны с доходами, которые, в отличие от личных и семейных обстоятельств, для обеих групп объективно являются одинаковыми [22].

Аналогичным образом складывается ситуация с хозяйственными обществами. Здесь решающим фактором является место нахождения или принадлежность к правопорядку конкретного государства [23]. Общества, имеющие место регистрации или орган управления которых находится в государстве-члене ЕС,

согласно статье 49 ДФЕС вправе осуществлять свою деятельность в других государствах через филиалы, представительства или дочерние общества. Налогообложение дочернего общества происходит по законодательству государства, в котором оно является резидентом [24].

Судебная практика в части свободы перемещения капитала согласно статье 63 ДФЕС с учетом некоторых различий в процессе доказательств складывается по аналогии с налоговым правом относительно свободы выбора места учреждения. Здесь также действует запрет открытой или скрытой дискриминации [25].

Рассмотренные дела показывают, что оценка сравнимости (компаративности) является основной проблемой при рассмотрении дел о прямом налогообложении. А.И. Савицкий отмечает, что «сферами действия налоговой дискриминации как юридической конструкции являются: субъектная и объектная сферы, включающие в себя, соответственно, такие элементы, как дискриминант, компаратор, дискриминатор и основание дискриминации; объект дискриминации и объективную сторону дискриминации» [26].

Так, трансграничная сделка в общем сравнивается с аналогичной «домашней» сделкой. Хотя такое «вертикальное сравнение» признается надежным стандартом для сопоставления с целью установить, ведет ли национальная мера к дискриминации, спорным является вопрос о том, необходима ли для союзного права также «горизонтальная сопоставимость», т.е. сравнение двух трансграничных ситуаций по сделкам [27]. В литературе допускается, что основные свободы требуют от государств-членов обеспечения равного правового режима для нерезидентов с национальными дочерними обществами и нерезидентов с национальными постоянными представительствами [28]. Суд ЕС однозначно указал на то, что «государства-члены свободны определять условия и уровень налогообложения для различных типов предприятий, избранных национальными компаниями или ассоциациями, действующими за рубежом, при условии, что правовой режим этих компаний или ассоциаций не является дискриминационным по сравнению с таковым для аналогичных национальных предприятий» [29].

Судебным органам при выявлении различий в правовом регулировании необходимо проводить «тест на дискриминацию» по следующим пунктам, отвечая на следующие вопросы:

1) являются ли две ситуации сравнимыми. При этом сравнению подлежат фактически осуществленная трансграничная ситуация с гипотетической ситуацией внутри государства или фактическая трансграничная ситуация с гипотетической трансграничной ситуацией;

2) имеется ли в данной ситуации объект сравнения (компаратор);

3) применяются ли разные правила к сравнимым ситуациям или одинаковые правила по отношению к различным ситуациям;

4) используются ли в данном случае запрещенные основания дискриминации или возможно подобрать критерии оправдания дискриминации;

5) отвечают ли оправданные дискриминационные меры принципам пропорциональности и разумности.

Несмотря на противоречивую риторику Суда ЕС нельзя отрицать, что почти все решения на предмет совместимости национальных налоговых норм с основными свободами основаны на дискриминационном анализе независимо от того, образует ли оспариваемая норма часть налоговой системы государства-члена, в котором налогоплательщик является резидентом, или государства-члена, в котором создан доход [30].

Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Наднациональные правовые механизмы налогового регулирования в Евразийском Экономическом Союзе и Европейском Союзе (сравнительно-правовое исследование)», проект №16-03-50135.

Библиография

1. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Пабlishер, 2015. С. 628.
2. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2005, 2010, 2014 // <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
3. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
4. Rust A. in E. Reimer & A. Rust (eds.) Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th edition (Kluwer, 2015) Art. 24, m.nos. 5 and 16.
5. Юмашев Ю.М., Постникова Е.В. Экономическое право Европейского союза: монография. М.: Норма, Инфра-М, 2014. С. 98.
6. Case C-300/90 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, judgment of 28 January 1992.
7. Case C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, judgment of 28 January 1992.
8. Case C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt [2000] STC 854, ECJ, 21 September 1999.
9. Laroma P. Freedom of Establishment and EC Tax Law: The Case for ECJ consistency. Comparability: Consistent or not Consistent? // http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/PHILIP_PUBLICATION_FINA.pdf (дата обращения 21.04.2016)
10. Roche & Duffay, 2013. Решение Европейского Суда по делу Marks & Spencer. URL: <http://www.rocheduffay.ru/news/137173232.shtml> (дата обращения 21.08.2015).
11. Пономарева К.А. Трансграничный учет убытков: новое решение Суда ЕС // *Налоговед.* 2015. №5. С. 68.

12. Case C-270/83 Commission v France [1986] ECR 273, judgement of 28 January 1986.
13. Пономарева К.А. Дело Avoir Fiscal: актуальная классика европейского налогового права // Налоговед. 2016. №3. С. 84-89.
14. Dziurdz K./Marchgraber C., Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview, in: Dziurdz K./Marchgraber C.(Eds), Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law // Linde Verlag, Series on International Tax Law. Volume 94. Vienna, 2015. P. 4.
15. EuGH v. 16.01.03, Rs. C-388/01, Rn. 13 f. Italienische Museen; EuGH v. 08.05.90, Rs. C-175/88, Rn. 13 – Biehl.
16. Thömmes, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 81.
17. Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, judgment of 14 February 1995.
18. Terra/Wattel, European Tax Law, 6th edition 2012, p. 45.
19. Case C-80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, judgement of 11 August 1995.
20. Пономарева К.А. Налоговая гармонизация в сфере прямых налогов на территории Европейского Союза // Финансовое право. 2015. №7. С. 25.
21. Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, judgment of 14 February 1995; Case C-80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, judgement of 11 August 1995.
22. Terra/Wattel, European Tax Law, 6th edition 2012, p. 48.
23. Case C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt, judgement of 21 September 1999.
24. Case C-446/03 Marks & Spencer Pic v David Halsey (HM Inspector of Taxes), ECJ, 13 December 2005.
25. Hindelang S., The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law, 2009, 154 ff.
26. Савицкий А.И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012. С. 9.
27. Kofler G. Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht. Linde Verlag. Wien, 2007. P. 764-808.
28. Dautzenberg N., Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1. Halbband. Josef Eul Verlag, 1997. P. 60.
29. Case C-298/05 Columbus Container Services, judgement of 6 December 2007.
30. Horizontal Tax Coordination (Ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer). IBFD, 2012. P. 35.

References (transliterated)

1. Nalogovoe pravo: uchebnik dlya vuzov / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M.: Al'pina Publisher, 2015. S. 628.
2. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2005, 2010, 2014 // <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
3. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
4. Rust A. in E. Reimer & A. Rust (eds.) Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th edition (Kluwer, 2015) Art. 24, m.nos. 5 and 16.
5. Yumashev Yu.M., Postnikova E.V. Ekonomicheskoe pravo Evropeiskogo soyuza: monografiya. M.: Norma, Infra-M, 2014. С. 98.
6. Case C-300/90 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, judgment of 28 January 1992.
7. Case C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, judgment of 28 January 1992.

8. Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* [2000] STC 854, ECJ, 21 September 1999.
9. Laroma P. Freedom of Establishment and EC Tax Law: The Case for ECJ consistency. Comparability: Consistent or not Consistent? // http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/PHILIP_PUBBLICATION_FINA.pdf (data obrashcheniya 21.04.2016)
10. Roche & Duffay, 2013. Reshenie Evropeiskogo Suda po delu Marks & Spencer. URL: <http://www.roche-duffay.ru/news/137173232.shtml> (data obrashcheniya 21.08.2015).
11. Ponomareva K.A. Transgranichnyi uchet ubytkov: novoe reshenie Suda ES // *Nalogoved*. 2015. №5. S. 68.
12. Case C-270/83 *Commission v France* [1986] ECR 273, judgement of 28 January 1986.
13. Ponomareva K.A. Delo Avoir Fiscal: aktual'naya klassika evropeiskogo nalogovogo prava // *Nalogoved*. 2016. №3. S. 84-89.
14. Dziurdz K./Marchgraber C., Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview, in: Dziurdz K./Marchgraber C.(Eds), *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law* // Linde Verlag, Series on International Tax Law. Volume 94. Vienna, 2015. P. 4.
15. EuGH v. 16.01.03, Rs. C-388/01, Rn. 13 f. *Italienische Museen*; EuGH v. 08.05.90, Rs. C-175/88, Rn. 13 – Biehl.
16. Thömmes, *Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern*, in: Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 81.
17. Case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, judgment of 14 February 1995.
18. Terra/Wattel, *European Tax Law*, 6th edition 2012, p. 45.
19. Case C-80/94 G.H.E.J. *Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, judgement of 11 August 1995.
20. Ponomareva K.A. *Nalogovaya garmonizatsiya v sfere pryamykh nalogov na territorii Evropeiskogo Soyuz* // *Finansovoe pravo*. 2015. №7. S. 25.
21. Case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, judgment of 14 February 1995; Case C-80/94 G.H.E.J. *Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, judgement of 11 August 1995.
22. Terra/Wattel, *European Tax Law*, 6th edition 2012, p. 48.
23. Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, judgement of 21 September 1999.
24. Case C-446/03 *Marks & Spencer Pic v David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, ECJ, 13 December 2005.
25. Hindelang S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 154 ff.
26. Savitskii A.I. *Rezhim nediskriminatsii v nalogovom prave Rossiiskoi Federatsii, Respubliki Belarus' i Respubliki Kazakhstan (sravnitel'no-pravovoe issledovanie): avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk.* Ekaterinburg, 2012. S. 9.
27. Kofler G. *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*. Linde Verlag. Wien, 2007. P. 764-808.
28. Dautzenberg N., *Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt*, 1. Halbband. Josef Eul Verlag, 1997. P. 60.
29. Case C-298/05 *Columbus Container Services*, judgement of 6 December 2007.
30. *Horizontal Tax Coordination* (Ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer). IBFD, 2012. P. 35.