

ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ В СФЕРЕ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ И ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ¹

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы налоговой гармонизации в сфере корпоративного налогообложения в Европейском Союзе и Евразийском экономическом союзе. Налог на прибыль (корпоративный налог) установлен во всех государствах — членах ЕС и ЕАЭС и является одним из важнейших источников бюджетных доходов. Различия правового регулирования данного налога в государствах — членах интеграционных объединений связаны с особенностями определения отдельных элементов юридического состава налога. Особое внимание уделено налогоплательщикам и подходам к концепции резидентства.

Ключевые слова: налог на прибыль, корпоративный налог, Европейский Союз, Евразийский экономический союз, гармонизация, корпоративное налогообложение.



**Карина Александровна
ПОНОМАРЕВА,**

кандидат юридических
наук, старший
преподаватель кафедры
государственного
и муниципального права
Омского государственного
университета имени
Ф. М. Достоевского
karinaponomareva@gmail.com
644077, Россия, г. Омск,
ул. 50 лет Профсоюзов, д. 100

DOI: 10.17803/2311-5998.2017.36.8.195-201

K. A. PONOMAREVA,

PhD, Senior Lecturer of the Department of State and Municipal Law
of the F.M. Dostoevsky Omsk State University
karinaponomareva@gmail.com

644077, Russia, Omsk, 50 years of Trade Unions Str., 100

THE PROBLEMS OF HARMONIZATION OF CORPORATE TAXATION IN THE EUROPEAN UNION AND THE EURASIAN ECONOMIC UNION

Review. The article is considered to topic issues of tax harmonization in corporate taxation in the European Union (EU) and the Eurasian Economic Union (EAEU). Profit tax (corporate income tax) is established in all member States of the EU and the EAEU and it is one of the most crucial sources of budget revenues. The differences in the legal regulation of the tax in member States of integration associations is connected with the peculiarities of determining the individual elements of the legal structure of the tax. Special attention is paid to taxpayers and approaches to the concept of residency.

Keywords: income tax, corporate tax, European Union, Eurasian Economic Union, harmonization of corporate taxation.



¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091.

Налог на прибыль (корпоративный налог) установлен во всех государствах — членах Европейского Союза (ЕС) и Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и является одним из важнейших источников бюджетных доходов. Его правовое регулирование остается в компетенции государств-членов. Налогообложение прибыли характеризуется четкой связью между доходом налогоплательщика и соответствующим налоговым бременем. Однако неравномерный уровень налогового бремени создает препятствия для привлечения инвестиций в экономику государств — членов интеграционных объединений.

Названные препятствия влекут за собой вредоносную налоговую конкуренцию (*harmful tax competition*). Глобализация открыла возможность для минимизации налогового бремени мультинациональных предприятий. Как отмечается в представленном ОЭСР Плане действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (BEPS), создается напряженная ситуация, в которой налогоплательщики становятся «более чувствительными к вопросам налоговой справедливости»². Уклонение от корпоративного налогообложения ежегодно лишает государственные бюджеты миллиардов и лишает конкурентных преимуществ компании, уплачивающие налоги в соответствии с законодательством. Трансграничная природа уклонения от налогообложения обуславливает тот факт, что борьба с этой проблемой только на национальном уровне не только невозможна, но и будет усугублять сложившуюся ситуацию. Односторонние попытки государств защитить свои налоговые базы создают административное бремя для бизнеса, правовую неопределенность для инвесторов и новые лазейки для тех, кто хотел бы избежать налогообложения.

Изложенное на протяжении некоторого периода времени является объектом принятия новых программных документов на уровне ЕС. 17 июня 2015 г. Европейская комиссия представила план действий по реформированию корпоративного налогообложения, который должен противодействовать налоговым правонарушениям и уклонению от уплаты налогов, а также обеспечить поступательный рост доходов³. В рамках плана была принята Директива Совета ЕС 2016/1164⁴, которая содержит отдельные пункты из плана BEPS, например правила контролируемой иностранной компании, положения о гибридных схемах, а также положения о налоге на прирост капитала при выводе активов (*exit tax*) и о внедрении общих правил борьбы с уклонением от налогов (*General Anti-Avoidance Rule*). В отличие от проекта BEPS, Директива 2016/1164 является конкретной законодательной мерой, последствия введения которой могут выйти далеко за пределы ЕС. Представляется возможным заключить, что установление минимальной защиты налоговых систем всех государств — членов ЕС

² OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing // URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

³ European Commission — Fact Sheet. Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU // URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm.

⁴ 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.

(что является конечной целью принятия Директивы) остается на усмотрение государств-членов.

Различия налогового бремени в государствах-членах важны с точки зрения эффективного функционирования налоговых систем этих государств. Налоговая гармонизация в сфере корпоративного налогообложения имеет два исходных пункта: налоговую базу и налоговую ставку. Традиционно меньшее внимание уделяется вопросу о том, кто же является плательщиком корпоративного налога. Условия, при которых лицо является таковым, существенно разнятся в государствах — членах интеграционных объединений⁵. Особенно интересно здесь то, как налоговое законодательство государства определяет иностранные организации, являющиеся налогоплательщиками: на практике это создает разные возможности для налогового планирования.

Плательщиками корпоративного налога (*corporate income tax*, *Körperschaftsteuer*) в ЕС являются юридические лица, созданные в форме корпораций (компаний с ограниченной ответственностью) и ориентированные в своей деятельности на получение прибыли. По утверждению Д. Гутманна, поскольку общая теория зачастую не объясняет, по какой причине те или иные юридические лица являются плательщиками корпоративного налога, существует весьма мало оснований для амбициозно заявленного процесса гармонизации в сфере корпоративного налогообложения в Европе⁶.

Аналогичное многообразие критериев используется государствами-членами при определении объема налоговой обязанности нерезидентов. По замечанию В. А. Гидирима, «налоговое законодательство каждой страны должно содержать правила классификации для идентификации налоговых субъектов как для внутренних целей, так и в отношении лиц, созданных согласно иностранному законодательству. В отношении иностранных лиц такая классификация необходима по двум причинам: во-первых, они могут стать налогоплательщиками в данной стране в качестве нерезидентов, облагаемых налогом у источника выплаты; и, во-вторых, это нужно для правильной классификации доходов, полученных резидентами данной страны от нерезидентов, для применения налоговых ставок, зачетов или правил по освобождению доходов от внутренних налогов»⁷.

Определение круга налогоплательщиков связано с задачами национальной политики, многие из которых имеют бюджетно-правовую природу. Законодатель не только стремится включить как можно больше субъектов в этот круг с целью увеличения налоговых поступлений в бюджет, но и преследует цель борьбы с уклонением от уплаты налогов.

В ЕАЭС плательщиками налога на прибыль (корпоративного подоходного налога) являются юридические лица — предприятия и организации (ст. 246 НК РФ⁸,

⁵ *Gutmann D.* General report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. IBFD, 2016. P 2.

⁶ *Gutmann D.* Op. cit. P. 9.

⁷ *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения. М. : Человек слова, 2016. § 2.8.

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.



ст. 125 НК РБ⁹, ст. 81 НК РК¹⁰). Во всех государствах — членах ЕАЭС в качестве налогоплательщиков выступают и иностранные юридические лица. В Кыргызстане плательщиками налога на прибыль являются и индивидуальные предприниматели, а также налоговый агент, выплачивающий иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не связанный с постоянным учреждением в Кыргызской Республике¹¹. Полагаем, что выделение последних двух категорий налогоплательщиков не представляется удачным.

Важнейшей классификацией налогоплательщиков является их деление на резидентов и нерезидентов. В науке налогового права признается, что основная цель признания лица налоговым резидентом (нерезидентом) — определение объема его налоговых обязанностей перед данным государством. Налоговые резиденты несут неограниченную налоговую обязанность перед государством своего резидентства в отношении своего глобального дохода. Лица, признанные государством нерезидентами, имеют ограниченную налоговую обязанность перед ним, поскольку, как правило, они должны уплачивать в этом государстве налоги только в отношении доходов, полученных ими на его территории¹².

Для определения статуса налогового резидента существует несколько известных юридической науке и практике вариантов:

- 1) критерий инкорпорации: налоговым резидентом признается организация, созданная по праву данной страны;
- 2) критерий места управления, при применении которого учитывается совокупность фактических обстоятельств, свидетельствующих о факте управления компанией на территории государства: местонахождение членов управляющего органа, место проведения заседаний совета директоров, место проведения собраний акционеров, место ведения бухгалтерского учета¹³.

Резидентство юридических лиц может определяться по месту регистрации устава компании (Финляндия, Чехия, Швеция, Исландия), по месту нахождения

⁹ Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2010. № 4, 2/1623.

¹⁰ Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV, введенный в действие Законом РК № 100-IV от 10 декабря 2008 г. с 1 января 2009 г.

¹¹ Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230 // Информационная система «Параграф». URL: http://www.online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506&page=1.

¹² См.: *Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н.* Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск : Армита-Маркетинг; Менеджмент, 2000. С. 25 ; *Шахмаметьев А. А.* Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. М. : Юрлитинформ, 2010. С. 32.

¹³ См.: *Налогообложение доходов и прибыли : учеб. пособие / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2015. С. 120 ; Гидирим В. А.* Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // *ВВ: Международное право.* 2013. № 1. С. 123—170 ; *Килинкарлова Е. В.* Налоговое право зарубежных стран. М. : Юрайт, 2014. С. 103—104.

руководящего органа (Норвегия, Дания, Мальта), по обоим указанным критериям (Австрия, Дания, Испания, Италия)¹⁴.

Российское налоговое законодательство длительное время не применяло понятие налогового резидента к юридическим лицам, признавая налоговыми резидентами только российские организации. Несомненным достижением российского законодателя стало появление в НК РФ ст. 246.2, закрепившей критерии резидентства для юридических лиц.

Налоговая база, то есть стоимостная характеристика объекта налогообложения, определяется в соответствии с принципом чистого дохода. В государствах — членах интеграционных объединений, как правило, формируется как общая налоговая база, так и специальные налоговые базы по ряду операций: с ценными бумагами, деривативами и т.п. При этом возможны ситуации многократного налогообложения (например, налогообложение дивидендов после распределения прибыли в пользу материнской компании), на борьбу с которым направлены нормы директив ЕС. В ЕАЭС подобных актов на союзном уровне пока не принято, однако российское законодательство воспринимает подобные подходы.

Налоговая ставка. В последние годы ставки налога на прибыль организаций и в ЕС, и в ЕАЭС имеют тенденцию к снижению. В 1980-е гг. ставки в некоторых государствах ЕС могли достигать 60 %, но за последние 20 лет они снизились и составляют от 10 % в Македонии и Болгарии, до 33,3 % во Франции и 33,325 % в Германии¹⁵.

Уровень ставок по налогу на прибыль в ЕАЭС также характеризуется значительной степенью дифференциации. Так, в Республике Беларусь основная ставка составляет 18 %, дивиденды облагаются по ставке 12 %, в Казахстане основная ставка 20 %, но действуют пониженные ставки для сельхозтоваропроизводителей в размере 10 % (ст. 147 НК РК), в Кыргызстане основная ставка составляет 10 %, в России — 20 %, по дивидендам — 9 и 15 % (ст. 284 НК РФ), в Армении — 20 %.

Было бы оправданным принять меры по снижению уровня дифференциации ставок налога на прибыль организации, но такое выравнивание должно иметь поступательный характер, чтобы не нанести ущерба национальным бюджетам.

Г. П. Толстопятенко указывает на такой важнейший элемент состава налога, как **налоговые льготы**, при помощи которого государство стимулирует те виды экономической деятельности и в тех секторах, которые с точки зрения государства нуждаются в дополнительных инвестициях. Налоговое законодательство предусматривает обширный перечень льгот, среди которых можно выделить установление норм ускоренной амортизации, налоговые кредиты и отсрочки уплаты налогов¹⁶. Другим примером политического решения в сфере правового регулирования корпоративного налогообложения является существование специальных налоговых режимов, предоставляющих преференциальные исключения для некоторых категорий налогоплательщиков: так, семейные предприятия могут быть

¹⁴ Воронина Н. В., Бабанин В. А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2007. № 10.

¹⁵ Top Marginal Personal Income Tax Rates. Tax Policy Center. 2008.

¹⁶ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. С. 150.



исключены из числа плательщиков налога на прибыль (Португалия)¹⁷; средние и малые предприятия могут быть субъектами специальных налоговых режимов, упрощающих налогообложение (Российская Федерация, Венгрия, Италия)¹⁸.

Кроме льгот социальной направленности, применяются льготы, связанные с созданием благоприятных условий для инвестирования капитала в отдельные отрасли экономики. Например, в Казахстане предоставляются льготы банкам по доходам, полученным от предоставления среднесрочных и долгосрочных инвестиционных кредитов, выданных на срок более трех лет для создания и модернизации основных средств. В Российской Федерации льготный режим налогообложения применяется, например, к организациям, получившим статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”».

И в ЕС, и в ЕАЭС государства-члены обладают полной автономией в сфере корпоративного налогообложения. Эта автономия ограничивается только тем, что национальное налоговое право не должно создавать препятствий трансграничной экономической деятельности. Вместе с тем дебаты по координации корпоративного налогообложения в ЕС заходят гораздо дальше этого правового требования, и вот по каким причинам: компаниям, работающим в ЕС, приходится иметь дело с 28 национальными системами, что повышает расходы на соблюдение правовых норм и административные расходы; различия в налоговой нагрузке по разным государствам-членам искажают экономическую активность в ЕС; растущее значение мультинациональных компаний усложняет сбор корпоративного налога, основанного на разных системах его исчисления; рост конфликтов между национальной налоговой политикой государств-членов и правом ЕС (по ряду дел Судом ЕС вынесены решения о несоответствии норм национального налогового права первичному праву ЕС).

Внимание юридической науки перешло с европейских институтов на национальные налоговые системы. Однако фокус сместился с принятия актов права ЕС в сфере налогообложения на практику Суда ЕС по делам о прямом налогообложении. Правовая неопределенность и отсутствие координации между государствами — членами ЕС увеличили объем работы Суда ЕС в сфере прямого налогообложения в последние 20 лет. Сегодня роль практики Суда ЕС очень велика: это дало представителям европейской науки налогового права основание утверждать, что «наднациональная система права ЕС, изначально созданная на основе романо-германской системы, на сегодняшний день тяготеет к системе общего права»¹⁹. Решения Суда ЕС могут даже углубить правовые различия по

¹⁷ См.: *de Sousa da Camara F., de Oliveira Garcia N., Fernandes J. A.* Portuguese national report. Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. IBFD, 2016. P. 412.

¹⁸ См.: *van de Streek J.* Does Company Size Matter in Defining the Scope of a CIT? // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. IBFD, 2016. P. 35—41 ; *Erdos E., Mihalyi P., Lakatos M.* Hungarian national report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. IBFD, 2016. P. 316—318 ; *Vinnitskiy D.* Russian national report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. IBFD, 2016. P. 431—441.

¹⁹ *Roccatagliata F.* Foreword to: Cerioni L. The European Union and Direct Taxation — a Solution for a Difficult Relationship. Routledge, 2015. P. 3.

некоторым аспектам прямого налогообложения, которые до этого исходили из согласованных на международном уровне моделей.

Сегодня приоритеты государств-членов обусловлены борьбой с размыванием налоговой базы и уклонением от налогообложения, а не устранением налоговых препятствий на внутреннем рынке. Дело в том, что во всех государствах-членах не могут применяться одни и те же меры в связи с разным уровнем экономического развития указанных государств. Структурные различия между национальными налоговыми системами обусловлены разными целями, стоящими перед государствами в тех или иных экономических и социальных условиях. В этой связи любая попытка полной унификации структурных элементов национальных налоговых систем не только нежелательна, но и невозможна.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Воронина Н. В., Бабанин В. А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. — 2007. — № 10.
2. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. — М. : Человек слова, 2016.
3. Гидирим В. А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // NB: Международное право. — 2013. — № 1.
4. Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. — Минск : Армита-Маркетинг; Менеджмент, 2000.
5. Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран. — М. : Юрайт, 2014. — С. 103—104.
6. Налогообложение доходов и прибыли : учеб. пособие / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2015.
7. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М. : Норма, 2001.
8. Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. — М. : Юрлитинформ, 2010.
9. de Sousa da Camara F., de Oliveira Garcia N., Fernandes J. A. Portuguese national report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. — IBFD, 2016.
10. Erdos E., Mihalyi P., Lakatos M. Hungarian national report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. — IBFD, 2016.
11. Gutmann D. General report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. — IBFD, 2016. — P 2.
12. Roccatagliata F. Foreword to: Cerioni L. The European Union and Direct Taxation — a Solution for a Difficult Relationship. — Routledge, 2015.
13. van de Streek J. Does Company Size Matter in Defining the Scope of a CIT? // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. — IBFD, 2016.
14. Vinnitskiy D. Russian national report // Corporate Income Tax Subjects — EALTP Annual Congress Lisbon. — IBFD, 2016.

