

Налоговые меры борьбы с последствиями пандемии COVID-2019: опыт ЕС и ОЭСР¹

Аннотация. Современные трансграничные налоговые отношения действуют в рамках многоуровневой системы правового регулирования на основе норм международного, наднационального и национального права. В 2020 г. пандемия коронавируса (COVID-19) вызвала системный кризис, потребовавший срочных мер реагирования, в том числе в области налогообложения. В ответ на угрозы, обусловленные пандемией, ОЭСР, ЕС и отдельные государства приняли налоговые меры для смягчения последствий экономического кризиса и обеспечения безопасности своих граждан. В статье представлен обзор указанных мер поддержки и сделан вывод о том, что эти меры необходимо рассматривать как в национальном, так и в трансграничном контексте. Отмечается, что в ситуации пандемии разные страны по всему миру столкнулись с общей для всех проблемой. При этом средства налогового регулирования явились одним из важнейших механизмов государственной поддержки пострадавших предприятий и граждан. Однако в разных государствах эти механизмы и результаты их применения отличались и имели разный эффект.

Ключевые слова: налоговое право; пандемия; кризис; ОЭСР; Европейский Союз; план BEPS; международное налогообложение; налоговая безопасность; налоговые меры поддержки; налоговая политика; налоговое администрирование; угрозы налоговой безопасности.

Для цитирования: Пономарева К. А. Налоговые меры борьбы с последствиями пандемии COVID-2019: опыт ЕС и ОЭСР // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 10. — С. 44—56. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.044-056.

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-0029.

© Пономарева К. А., 2020

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

Tax Measures Undertaken to Deal With Consequences of the COVID-2019 Pandemic: The EU and OECD Experience²

Karina A. Ponomareva, Cand. Sci. (Law), Associate Professor, Department of State and Municipal Law, Omsk F. M. Dostoevsky State University
ul. 50 let Profsouzov, d. 100, Omsk, Russia, 644077
karinaponomareva@gmail.com

Abstract. Modern cross-border tax relations operate within the framework of a multi-level system of legal regulation on the basis of international, supranational and national law. In 2020, the coronavirus pandemic (COVID-19) caused a systemic crisis, requiring urgent responses, including in the area of taxation. In response to the threats posed by the pandemic, the OECD, EU and individual states have taken tax measures to mitigate the effects of the economic crisis and ensure the safety of their citizens. The paper provides an overview of these support measures and concludes that these measures need to be considered in both national and transboundary contexts. It is noted that in the situation of the pandemic, different countries around the world faced a problem common for all. At the same time, the means of tax regulation have become one of the most important mechanisms of state support for affected enterprises and citizens. However, in different States, these mechanisms and the results of their application differed and have different effects.

Keywords: tax law; pandemic; crisis; OECD; European Union; BEPS plan; international taxation; tax security; tax support measures; tax policy; tax administration; threats to tax security.

Cite as: Ponomareva KA. Nalogovye mery borby s posledstviyami pandemii COVID-2019: opyt ES i OESR [Tax Measures Undertaken to Deal With Consequences of the COVID-2019 Pandemic: The EU and OECD Experience]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(10):44-56. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.044-056. (In Russ., abstract in Eng.).

Введение

Современные трансграничные налоговые отношения складываются в рамках многоуровневой системы правового регулирования на основе норм международного, наднационального и национального права. Финансовые и политические кризисы, например финансовый кризис конца 2000-х гг., показали необходимость отказа от части суверенных прав государств — членов интеграционных объединений в целях обеспечения проведения согласованной политики.

В 2020 г. пандемия³ коронавируса (COVID-19) вызвала системный кризис, на первый взгляд не связанный с финансовой сферой, но потребовавший срочных мер реагирования, в том числе в области налогообложения. Пандемия

вынудила правительства принять такие беспрецедентные меры, как ограничение передвижения и введение строгих карантинных требований. В этой сложнейшей ситуации большинство стран вводили в действие пакеты стимулирующих мер: меры по поддержке занятости, меры социальной поддержки, меры поддержки бизнеса, в первую очередь налоговые меры. Эти меры необходимо рассматривать как в национальном, так и в трансграничном контексте.

Кризис, вызванный пандемией, поднимает многие налоговые вопросы, особенно в отношениях с иностранным элементом, оказывающие влияние на налоговые полномочия государств, которые в настоящее время регулируются нормами международных налоговых соглашений.

² The reported study was funded by RFBR according to the research project № 20-011-0029.

³ Пандемия — это распространение нового заболевания в мировых масштабах (см.: Что такое пандемия? // Сайт ВОЗ. URL: https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently_asked_questions/pandemic/ru/ (дата обращения: 14.03.2020).

I. Рекомендации ОЭСР

Секретариат ОЭСР выделил ряд основных проблем, связанных с влиянием пандемии COVID-19 на налоговые отношения, и дал рекомендации по разрешению спорных ситуаций.

1. Проблемы, связанные с образованием постоянных представительств

Некоторые сотрудники перемещаются в другие страны, помимо страны, в которой они регулярно работают, и поэтому возникла проблема того, что работа из дома во время кризиса может создать для них постоянное представительство в этих странах. Однако маловероятно, что эта ситуация приведет к каким-либо изменениям в определении постоянного представительства. Временное изменение места осуществления трудовой деятельности работников из-за пандемии, например работа на дому, не должно создавать постоянного представительства для работодателя. Строительная площадка также не будет рассматриваться как прекращающая свое существование, когда работа временно прерывается.

Однако не все налоги охватываются соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН), поэтому налоговым органам рекомендуется давать разъяснения по применению внутреннего законодательства с целью минимизации неоправданно обременительных требований к налогоплательщикам во время пандемии.

В пункте 18 комментария к ст. 5 МК ОЭСР разъясняется, что даже если часть коммерческой деятельности предприятия может осуществляться в домашнем офисе физического лица, это не должно приводить к выводу о том, что это место находится в распоряжении предприятия просто потому, что оно используется сотрудником предприятия. Кроме того, во время пандемии люди вынуждены работать удаленно на основании правительственных директив: это форс-мажор, а не требование предприятия. Поэтому удаленная работа не будет создавать постоянного представительства для работодателя либо потому, что такая деятельность не имеет достаточной степени постоянства или непре-

рывности, либо потому, что, кроме как через этого одного сотрудника, предприятие не имеет контроля над внутренним офисом. Однако ОЭСР делает оговорку, что текущие рекомендации ОЭСР будут релевантны в дальнейшем только при условии, что удаленная работа в «домашнем офисе» не станет новой реальностью. В противном случае можно предположить, что ОЭСР и национальным правительствам придется разработать новые правила налогообложения в отношении нового способа ведения деятельности, в том числе в отношении налогообложения цифровой деятельности.

2. Налоговое резидентство юридических лиц (место эффективного управления)

ОЭСР указала, что временное изменение местонахождения руководителей является экстраординарной и временной ситуацией, которая не должна приводить к изменению резидентства, особенно после применения правила о разрыве связей (tie-breaker rule), содержащегося в налоговых договорах. В этой связи, например, налоговая служба Ирландии издала руководство по игнорированию присутствия физического лица в Ирландии и, где это уместно, в другой юрисдикции для компании, в отношении которой это лицо является директором, если такое присутствие является результатом ограничений на поездки.

В то же время может возникнуть проблема двойного резидентства (в тех случаях, когда изменение места эффективного управления приводит к тому, что компания считается резидентом двух стран одновременно в соответствии с их внутренним законодательством). Но даже когда речь идет о двойном резидентстве, СИДН предусматривают правила разрыва связей, гарантирующие, что субъект является резидентом только одного из государств. Если СИДН содержит подобное положение, то компетентные органы рассматривают вопрос о двойном проживании в каждом конкретном случае по взаимному согласию. Пункт 24.1 комментария к ст. 4 МК ОЭСР перечисляет факторы, которые компетентные органы должны принимать во внимание при принятии решений, в том числе: где обычно проводятся заседания совета ди-

ректоров компании; где обычно осуществляют свою деятельность главный исполнительный директор и другие руководители; где осуществляется повседневное руководство компанией; где находится штаб-квартира и т.д. Кроме того, компетентные органы могут договориться о более общем порядке определения налогового резидентства, например в соответствии со ст. 25(3) МК ОЭСР⁴.

3. Проблемы налогообложения доходов «трансграничных» работников

В государствах, в которых принято решение субсидировать наемных работников на время кризиса, доход, который работник получает от работодателя, должен быть отнесен, исходя из комментария к ст. 15 МК ОЭСР, к месту, где раньше осуществлялась трудовая деятельность. Если работники работают в одном государстве, но ездят туда из другого государства, в котором они постоянно проживают (трансграничные работники), это будет государство, в котором они работали.

Статья 15 МК ОЭСР регулирует налогообложение доходов от трудовой деятельности: за работная плата и аналогичное вознаграждение облагаются налогом только в государстве проживания лица, если только работа не осуществляется в другом государстве. В комментарии к ст. 15 МК ОЭСР поясняется, что это означает место, где работник физически присутствует при выполнении деятельности, за которую выплачивается трудовой доход.

Если государство-источник имеет право на налогообложение, то государство резидентства должно освободить от двойного налогообложения в соответствии со ст. 23 МК ОЭСР либо путем освобождения дохода от налогообложения, либо путем обложения его налогом и предоставления вычета для уплаты налога в государстве-источнике.

Изменение места работы трансграничных работников может также повлиять на применение специальных положений некоторых СИДН. Эти положения применяют особый режим к трудовому доходу трансграничных работников и могут содержать ограничения на количество дней, в течение которых работник может работать за пределами юрисдикции, в которой он регулярно работает, прежде чем изменится его статус.

4. Налоговое резидентство физических лиц

ОЭСР считает маловероятным, что кризис повлияет на статус налогового резидентства физических лиц для целей применения СИДН. Страны уже выпустили руководства в отношении определения статуса резидента в 2020 г. Например, Великобритания издала руководство о том, могут ли дни, проведенные в Великобритании из-за пандемии, не учитываться для целей определения статуса налогового резидентства ввиду чрезвычайных обстоятельств⁵. Руководство Ирландии предусматривает «форс-мажорные обстоятельства», когда физическое лицо не может покинуть Ирландию из-за чрезвычайных обстоятельств⁶.

Возможны два основных сценария:

1. Лицо X является налоговым резидентом юрисдикции Y, однако вынуждено на определенный период времени остаться в юрисдикции Z из-за ограничения авиасообщения и карантина (пребывание в юрисдикции Z до пандемии COVID-19 связано с отпуском или командировкой). В результате X получает статус резидента по национальному праву.

В этом сценарии маловероятно, что лицо приобретет статус резидента в стране, где оно временно находится из-за чрезвычайных обстоятельств. Однако в национальном законодательстве существуют нормы, согласно которым лицо считается резидентом, если оно находится

⁴ Параграфы 21 и 23 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР 2017 г.

⁵ HMRC Internal Manual. Residence, Domicile and Remittance Basis Manual // URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13200> (дата обращения: 09.04.2020).

⁶ Compliance with certain reporting and filing obligations // URL: <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/compliance-with-certain-reporting-and-filing-obligations.aspx> (дата обращения: 26.03.2020).

в стране в течение определенного количества дней. Но даже если лицо становится резидентом в соответствии с такими правилами, оно не будет резидентом этой страны для целей налогового договора. Таким образом, такое временное перемещение не должно иметь налоговых последствий.

2. Лицо работает в государстве S и признается там налоговым резидентом, но временно возвращается в свое «предыдущее домашнее государство» M из-за ситуации COVID-19. Лицо либо продолжает признаваться резидентом M в соответствии с национальным законодательством, либо обретает статус резидента M по возвращении. Этот сценарий также маловероятен ввиду временного характера обстоятельств.

Для целей СИДН, регулирующего распределение налоговых прав на доходы от трудовой деятельности, физическое лицо может одновременно проживать только в одном государстве (ст. 4 МК ОЭСР). Отправной точкой является внутреннее право. В случае двойного резидентства применяются правила разрыва налоговых связей (ст. 4 МК ОЭСР). Тесты резидентства применяются по иерархии, начиная с вопроса, в каком государстве у лица есть постоянное жилище. Таким образом, в краткосрочной перспективе налоговым органам придется учитывать традиционные правила при оценке статуса резидента.

Приоритетом государств в сфере экономики является оказание поддержки домашним хозяйствам и улучшение денежного потока для предприятий. При этом ОЭСР будет продолжать работать над долгосрочными проектами, такими как налоговое сотрудничество между странами, международные стандарты по ликвидации двойного налогообложения и налогообложение цифровой экономики.

ОЭСР в своих Рекомендациях⁷ назвала ряд способов, с помощью которых национальные правительства могут облегчить бремя налогоплательщиков и оказать поддержку предприни-

ям и частным лицам, испытывающим проблемы с уплатой налогов и выполнением обязательств по представлению налоговой отчетности.

Эти меры можно разделить на две группы⁸.

1. Меры в сфере налогового администрирования:

- 1) коммуникационные стратегии, включая вопрос идентификации уязвимых налогоплательщиков и связи с ними; расширение спектра коммуникационных услуг для налогоплательщиков, в том числе использование цифровых каналов, выделенных горячих линий и более длительные часы работы кол-центров;
- 2) политика в отношении налогового контроля, в том числе отсрочка платежей, приостановление налоговых проверок, продление сроков подачи документов;
- 3) обеспечение правовой определенности;
- 4) приостановление взыскания задолженности;
- 5) более гибкие планы погашения задолженности;
- 6) отмена штрафов и процентов за несвоевременную подачу налоговых деклараций или уплату налогов.

2. Меры в сфере налоговой политики:

- 1) корректировка авансовых платежей на основе пересмотра ожидаемых налоговых обязательств;
- 2) отсрочка по страховым взносам и налогам на заработную плату для работодателей и самозанятых;
- 3) отсрочка уплаты НДС, таможенных или акцизных сборов за импортные товары (продукты, медикаменты и т.п.);
- 4) ускорение возмещения НДС из бюджета;
- 5) отсрочка или отказ от уплаты налогов, взимаемых с налоговой базы, которая не меняется в зависимости от экономического цикла, например налога на имущество предприятий или налога с оборота;
- 6) освобождение от уплаты налогов и страховых взносов на сверхурочную работу в соци-

⁷ Tax in the time of COVID-19 // The OECD Forum Network. URL: <https://www.oecd-forum.org/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19> (дата обращения: 26.03.2020).

⁸ См. об этом более подробно: Налоговые меры борьбы с последствиями коронавируса : межстрановой обзор // URL: http://nalogoved.ru/news/9104.html?fbclid=IwAROrynlAtHqDymAcD5PDcSH8EKhcGtTnGVikPhKqZkpHFZNIb8_PZLsFH6E.

ально значимых сферах, например в сфере здравоохранения.

II. Меры поддержки, принятые в Европейском Союзе и государствах — членах Европейского Союза вследствие кризиса COVID-19

Учредительные договоры интеграционных объединений, по оценке исследователей, имеют целью установление общего рынка и гарантирование его функционирования для всех государств — членов Союза⁹. Исходный пункт влияния основных свобод на налогообложение прибыли и доходов очевиден. Первоочередной задачей учредительных договоров, по замечанию С. А. Баева, является установление свободы передвижения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, что подразумевает среди прочего осуществление интеграции в налоговой сфере¹⁰.

Всего за несколько недель пандемия поставила целые нации, экономики и трансграничные отношения в сложнейшее положение. Чрезвычайная ситуация может иметь значительные последствия не только для Европейского Союза, но и для всей идеи европейской интеграции. В условиях пандемии Союз, основанный на свободе передвижения людей и товаров, превратился в континент закрытых границ¹¹.

Здравоохранение — это вопрос «взаимодополняющей» компетенции, в рамках которой ЕС обладает компетенцией осуществлять деятельность, направленную на поддержку, координацию или дополнение деятельности государств-членов согласно п. 5 ст. 2 ДФЕС. Национальные правительства должны организовать функционирование здравоохранения и обеспечивать его предоставление гражданам,

тогда как роль ЕС состоит в том, чтобы дополнять внутригосударственные стратегии путем поощрения сотрудничества между государствами-членами, принятия мер стимулирования, предоставления средств и т.д.

Согласно ст. 168 ДФЕС деятельность Союза, которая дополняет собой национальную политику, направлена на улучшение здравоохранения, профилактику болезней и недугов людей и предупреждение причин, создающих опасность для физического и психического здоровья. Эта деятельность в равной мере включает борьбу с крупными бедствиями (массовые эпидемии и другие тяжкие заболевания, поражающие значительное число людей), содействуя исследованию их причин, путей их распространения и способов их предотвращения, информирование и просвещение в вопросах здравоохранения, а также наблюдение за серьезными трансграничными угрозами здоровью, раннее предупреждение об их появлении и борьбу с ними.

В течение многих лет национальные правительства сопротивлялись европеизации здравоохранения: от общих стандартов оказания медицинской помощи до введения электронных медицинских карт и предоставления пациентам свободного доступа к системам здравоохранения других стран. В итоге Европа оказалась не готова к трансграничному кризису. Таким образом, пандемия показала необходимость перехода к общеевропейскому здравоохранению. Однако, несмотря на критику, европейская интеграция имеет давнюю историю, а европейские экономики тесно переплетены между собой. Институты ЕС должны будут вывести государства из кризиса. Для этого потребуются меры, позволяющие государствам-членам предпринимать совместные действия.

⁹ См.: Adamczyk L. The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation // Lang u. a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010. P. 23 et seq. ; Terra Ben J. M., Wattel P. J. European Tax Law. 6th ed. 2012. P. 19 ; Интеграционное право в современном мире: сравнительно-правовое исследование : монография / В. А. Жбанков, П. А. Калиниченко, С. Ю. Кашкин [и др.] ; отв. ред. С. Ю. Кашкин. М. : Проспект, 2015. С. 282.

¹⁰ См.: Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 15.

¹¹ How Did the E. U. Get the Coronavirus So Wrong? // The New York Times. URL: <https://www.nytimes.com/2020/04/06/opinion/europe-coronavirus.html> (дата обращения: 13.04.2020).

ЕС перенаправил свои средства на помощь государствам-членам в преодолении кризиса, вызванного пандемией COVID-19:

- 37 млрд евро из бюджета ЕС выделяются на поддержку систем здравоохранения, малых и средних предприятий и рынков труда в рамках инвестиционной инициативы по борьбе с коронавирусом;
- на антикризисное реагирование может быть выделено до 28 млрд евро структурных фондов;
- до 800 млн евро из Фонда солидарности ЕС, направленного в наиболее пострадавшие страны, благодаря расширению сферы действия фонда до кризисов общественного здравоохранения¹².

ЕС также обеспечил максимальную гибкость в применении правил ЕС в отношении мер государственной поддержки предприятий и работников; публичных финансов и налогово-бюджетной политики, например обеспечения исключительных расходов.

8 мая 2020 г. Европейская комиссия приняла решение отложить вступление в силу двух налоговых мер ЕС, чтобы учесть трудности, с которыми сталкиваются в настоящее время предприятия и государства-члены в связи с кризисом, вызванным пандемией¹³. Во-первых, Комиссия предложила отложить вступление в силу пакета по электронной коммерции с 1 января на 1 июля 2021 г., что даст государствам-членам и предприятиям больше времени для подготовки к новым правилам обложения электронной коммерции НДС. Во-вторых, Комиссия предложила перенести сроки подачи и обмена информацией в соответствии с Директивой об адми-

нистративном сотрудничестве (ДАС)¹⁴. Исходя из предложенных изменений, государства-члены будут иметь еще три месяца для обмена информацией о финансовых счетах, бенефициарами которых являются налоговые резиденты другого государства-члена.

Вот уже более 10 лет Союз борется с финансовым и долговым кризисом, миграционным кризисом, проблемами Брекзита. Но преодолению этих ситуаций, как правило, способствовали решения, которые носили разовый характер и не позволяли добиться структурного прогресса в условиях противодействия ряда государств-членов. Каждый кризис ставил под сомнение политические, экономические и социальные модели Европы.

Рассмотрим меры поддержки, принятые в отдельных государствах — членах Европейского Союза вследствие кризиса COVID-19.

Министерством финансов **Австрии** введены следующие меры¹⁵:

1. Авансовые платежи по корпоративному налогу за 2020 г. могут быть уменьшены или установлены на уровне 0,00 евро в год. Если вследствие чрезвычайной ситуации налогоплательщик не может уплатить авансовый платеж, он может предложить налоговому органу, чтобы авансовые платежи по корпоративному подоходному налогу за 2020 г. не были определены полностью или оценены с суммой, которая ниже ожидаемого годового налога за 2020 г., даже при нулевом значении. Налоговые органы должны воздерживаться от начисления процентов, если фактический доход или налоговые обязательства превышают уменьшенные авансовые платежи.

¹² The common EU response to COVID-19 // URL: https://europa.eu/european-union/coronavirus-response_en (дата обращения: 25.04.2020).

¹³ Taxation: Commission proposes postponement of taxation rules due to Coronavirus crisis // URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en (дата обращения: 05.07.2020).

¹⁴ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements // OJ L 139. 05.06.2018. Pp. 1—13.

¹⁵ Bundesministerium Finanzen: NEU: Aussetzen von Gebühren, Verlängerung von Fristen und Steuerbefreiung für Corona-Hilfen // URL: https://www.bmf.gv.at/public/informationen/informationen-coronavirus/neu_coronavirus.html.

2. Меры в сфере налогового администрирования включают:

- отсрочку и рассрочку платежей;
- снижение (вплоть до нуля) процентов за отсрочку платежа;
- неналожение штрафов и пеней за просрочку платежа.

Применение мер осуществляется при условии, что налогоплательщик может доказать, что он страдает от нехватки ликвидности, обусловленной эпидемией (например, высокие показатели отмены бронирований гостиниц, отмены спортивных и культурных мероприятий).

Кроме того, Австрийский фонд медицинского страхования (ÖGK) разработал комплекс мер по оказанию поддержки работодателям в случае краткосрочной нехватки ликвидности. Максимальный срок отсрочки может быть продлен с одного до трех месяцев, рассрочки — до 18 месяцев.

Правительством **Германии** выделено до 500 млрд евро в виде кредитов компаниям, пострадавшим от пандемии. Большинство из них предоставлено через Государственный банк развития (KfW)¹⁶. Эти кредиты доступны всем компаниям — от малых и средних предприятий до крупнейших.

Правительство расширяет субсидируемую схему выплат компенсаций работникам, которых работодатели отправляют на удаленную работу (Kurzarbeitgeld). Заработная плата около 1,5 млн немцев была субсидирована по этой схеме во время финансового кризиса

2008 г. и в общей сложности составила 8 млрд евро. В 2020 г. на удаленную работу направлено 2,35 млн человек¹⁷. Кроме того, в Германии насчитывается до 5 млн самозанятых, которые вряд ли получают помощь от правительства.

Правительство также обсуждает вопрос о том, чтобы реформа налога на солидарность (5,5-процентная надбавка для лиц с высокими доходами) была проведена уже в 2020 г., а не в 2021 г., как планировалось ранее.

В указе от 19.03.2020¹⁸ Федеральное министерство финансов объявило о следующих мерах по оказанию помощи компаниям, пострадавшим от COVID-19:

- 1) Налоговые отсрочки по заявке, если уплата будет представлять собой «значительные трудности» для компании.
- 2) Корректировка авансовых платежей по налогу на прибыль и торговому налогу.
- 3) Отказ от обеспечительных мер и пеней за просрочку платежа для пострадавших компаний.

В **Италии** была принята серия законодательных актов:

- Декрет об оздоровлении Италии от 17.03.2020, вводящий срочные меры по ограничению распространения COVID-19¹⁹: отсрочку уплаты налогов и социальных взносов для малого и среднего бизнеса и самозанятых, приостановление налоговых процедур и срока исковой давности;
- Декрет о ликвидности от 08.04.2020²⁰, включающий меры, направленные на оказание

¹⁶ KfW Entwicklungsbank. KfW-Corona-Hilfe: Kredite für Unternehmen // URL: <https://www.kfw.de/KfW-Konzern/Newsroom/Aktuelles/KfW-Corona-Hilfe-Unternehmen.html> (дата обращения: 20 марта 2020 г.).

¹⁷ So viele Kurzarbeiter wie noch nie // URL: <https://www.sueddeutsche.de/politik/kurzarbeit-corona-bundesregierung-1.4851667> (дата обращения: 20.03.2020).

¹⁸ Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2) Bundesministerium der Finanzen // URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuertemen/Abgabenordnung/2020-03-19-steuerliche-massnahmen-zur-beruecksichtigung-der-auswirkungen-des-coronavirus.html.

¹⁹ Decreto — Legge 17 marzo 2020, n. 18: Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19. (20G00034) (GU Serie Generale n.70 del 17-03-2020).

²⁰ Decreto — Legge 8 aprile 2020, n. 23: Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali. (20G00043) (GU Serie Generale n.94 del 08-04-2020).

помощи предприятиям путем предоставления кредитных гарантий, принятия государством нерыночных рисков и определенных целевых налоговых льгот;

- Декрет о возобновлении работы от 19.05.2020²¹, включающий неотложные меры по поддержке здравоохранения, занятости и экономики.

В **Испании** приостановлены судебные процессы, течение сроков давности, налоговые проверки. Введена отсрочка уплаты налогов, одобрены налоговые льготы для малого и среднего бизнеса и самозанятых.

Во **Франции** меры включают спасение компаний с государственным пакетом акций, например Air France, отсрочки по налогам и страховым взносам, а также выплаты по больничному листу родителям, которые вынуждены оставаться дома, чтобы заботиться о своих детях²².

Чрезвычайный закон от 23.03.2020 № 2020-290 наделил французское правительство полномочиями принимать чрезвычайные меры для устранения негативных последствий нынешних ограничительных мер, в частности для предотвращения выхода компаний из бизнеса²³. Во исполнение этого закона издан ряд указов, постановлений и распоряжений²⁴.

1. Страховые взносы²⁵:

- продление на 3 месяца срока выплаты страховых взносов;

- сокращение страховых взносов;
- продление срока выплаты дополнительных пенсионных взносов.

2. Налоги:

- продление срока уплаты некоторых налогов на 3 месяца (корпоративного подоходного налога, зарплатного налога и налога на бизнес); 3-месячное продление доступно для всех авансовых платежей по запросу компаний.

Примечательно, что на НДС, зарплатный налог (PAS), специальный налог по договорам страхования и налог на прибыль отсрочки не распространяются. Однако выплата НДС может быть отложена в рамках рассмотрения дел Комиссии главных финансовых директоров (CCSF) или Межведомственного комитета по реструктуризации промышленности CIRI);

- налоговая скидка в случае «материальных трудностей, для преодоления которых продления срока уплаты недостаточно». Однако это право не возникает автоматически, для его получения необходимо будет доказать: значительное падение товарооборота; наличие других непогашенных долгов; и ситуация с денежным потоком или любое другое обстоятельство, который может оправдать скидку;
- ускоренная оплата непогашенных государственных векселей.

²¹ Decreto — Legge 19 maggio 2020, n. 34: Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonche' di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19. (20G00052) (GU Serie Generale n.128 del 19-05-2020 — Suppl. Ordinario n. 21).

²² Macron warns 'we are at war' as France unveils \$50 billion in coronavirus measures // URL: <https://www.cnn.com/2020/03/17/coronavirus-france-president-macron-warns-we-are-at-war.html> (дата обращения: 20.03.2020).

²³ LOI n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19 (1). NOR: PRMX2007883L. Version consolidée au 06 avril 2020.

²⁴ См.: Décret n° 2020-325 du 25 mars 2020 relatif à l'activité partielle. NOR: MTRD2007759D. Version consolidée au 19 avril 2020 ; Ordonnance n° 2020-316 du 25 mars 2020 relative au paiement des loyers, des factures d'eau, de gaz et d'électricité afférents aux locaux professionnels des entreprises dont l'activité est affectée par la propagation de l'épidémie de covid-19. NOR: ECOI2008040R. Version consolidée au 19 avril 2020 ; Ordonnance n° 2020-318 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles relatives à l'établissement, l'arrêté, l'audit, la revue, l'approbation et la publication des comptes et des autres documents et informations que les personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé sont tenues de déposer ou publier dans le contexte de l'épidémie de covid-19. NOR: ECOX2008168R. Version consolidée au 31 mars 2020.

²⁵ URL: <https://www.urssaf.fr> (дата обращения: 08.04.2020).

3. Иные инструменты:

- в случае возникновения финансовых затруднений: направление в комиссию главных финансовых директоров (CCSF), которая может конфиденциально предоставлять компаниям, испытывающим финансовые трудности, продление сроков платежей в отношении их долгов по налогам и страховым взносам (за исключением долгов по зарплатному налогу);
- перенос чистого операционного убытка за финансовый год в прибыль предыдущего финансового года. Механизм переноса ограничен по времени и объему: перенос возможен только по отношению к предыдущему финансовому году и ограничен 1 млн евро налоговых убытков (или суммой прибыли предыдущего финансового года, если она ниже), т.е. вычет возможен в размере не более 310 000 евро. В случае переноса убытков компания получает налоговый вычет. Эта сумма используется для уплаты корпоративного подоходного налога, подлежащего уплате в течение пяти лет, следующих за финансовым годом, в котором был понесен убыток. Он также может быть использован для уплаты НДС, налога на заработную плату и т.д. или возмещается авансом в случае производства по делу о несостоятельности. Задолженность может быть рефинансирована банком в любое время.

Правительство **Нидерландов** 17 марта 2020 г. объявило о следующих налоговых мерах:

1. Смягчение правил отсрочки уплаты корпоративного подоходного налога, НДС и налога на заработную плату.

2. Временное снижение процентов за неисполнение обязательств по уплате всех налогов с 4 до 0,01 %. Отсрочки будут применяться к большему числу налогов для бизнеса: налогу на азартные игры, налогу на страховую премию, налогу на арендодателя, экологическим нало-

гам (включая энергетический налог или надбавку за устойчивую энергию (Opslag Duurzame Energie (ODE), налог на уголь, налог на отходы, налог на водопроводную воду), акцизам (минеральные масла, алкоголь и табак), а также налогу на потребление безалкогольных напитков и аналогичным налогам в голландском Карибском бассейне. По всем этим налогам заявки на отсрочку платежа будут рассматриваться до 19 июня 2020 г.²⁶

Отсрочка не распространяется на налог на дивиденды, поскольку распределение дивидендов фактически ослабляет позицию компаний. В апрельском письме заместитель министра финансов Нидерландов призвал компании пока не распределять дивиденды. Согласно тому же письму смягчены условия получения отсрочки платежа на срок более трех месяцев²⁷.

3. Упрощение процедур. С начала апреля 2020 г. запросы на отсрочку платежа также могут быть сделаны на сайте голландских налоговых органов с помощью онлайн-формы. После получения запроса голландские налоговые органы немедленно приостановят все меры по сбору налогов.

Предприятиям автоматически будет предоставлена трехмесячная отсрочка платежа. Она применяется как к не погашенным на момент запроса долгам, так и к любым новым долгам, возникающим в течение последующего трехмесячного периода отсрочки.

4. Отсрочка взимания энергетического налога и платы за устойчивую энергетику (ODE). Это разрешение, как правило, не распространяется на поставки природного газа и электроэнергии домашним хозяйствам и малому бизнесу. В октябре 2020 г. энергетический налог и ODE, увеличенные на сумму НДС с этих сумм, будут взиматься с помощью дополнительного счета-фактуры и подлежать оплате поставщиками энергии.

²⁶ Dutch tax measures in response to COVID-19 // URL: <https://www.osborneclarke.com/insights/dutch-tax-measures-response-covid-19/> (дата обращения: 18.04.2020).

²⁷ KPMG. Netherlands: Expansion, simplification of deferral policy for tax debts (COVID-19) // URL: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-netherlands-expansion-simplification-deferral-policy-tax-debts.html> (дата обращения: 08.04.2020).

Заключение

Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что налоги, требующие регулярной уплаты, будут влиять на ликвидность деятельности предприятий и домашних хозяйств. Поэтому целенаправленная фискальная помощь представляется способом минимизации экономических последствий кризиса.

В ситуации пандемии разные страны по всему миру столкнулись с общей проблемой. Средства налогового регулирования явились одним из важнейших механизмов государ-

ственной поддержки пострадавшим предприятиям и гражданам. Однако в разных государствах эти механизмы и результаты их применения отличаются и имеют разный эффект.

Преодоление экономических, социальных, политических и геополитических последствий кризиса ставит перед системой интеграционного права задачу адаптации налоговой системы к новым условиям с целью поддержки пострадавших отраслей экономики, компаний и граждан, а также эффективной реализации распределительной функции финансового права.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. — М. : Волтерс Клувер, 2007. — 240 с.
2. Интеграционное право в современном мире: сравнительно-правовое исследование : монография / В. А. Жбанков, П. А. Калинин, С. Ю. Кашкин [и др.] ; отв. ред. С. Ю. Кашкин. — М. : Проспект, 2015. — 416 с.
3. Налоговые меры борьбы с последствиями коронавируса : межстрановой обзор // URL: http://nalogoved.ru/news/9104.html?fbclid=IwAR0rynlAtHqDymAcD5PDcSH8EKhcGITnGVikPhKqZkpHFZNib8_PZLsFH6E (дата обращения: 26.03.2020).
4. Adamczyk L. The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation // Lang u. a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010.
5. Bundesministerium Finanzen: NEU: Aussetzen von Gebühren, Verlängerung von Fristen und Steuerbefreiung für Corona-Hilfen // URL: https://www.bmf.gv.at/public/informationen/informationen-coronavirus/neu_coronavirus.html (дата обращения: 18.04.2020).
6. Compliance with certain reporting and filing obligations // URL: <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/compliance-with-certain-reporting-and-filing-obligations.aspx> (дата обращения: 26.03.2020).
7. Dutch tax measures in response to COVID-19 // URL: <https://www.osborneclarke.com/insights/dutch-tax-measures-response-covid-19/> (дата обращения: 18.04.2020).
8. HMRC Internal Manual. Residence, Domicile and Remittance Basis Manual // URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13200> (дата обращения: 09.04.2020).
9. How Did the E. U. Get the Coronavirus So Wrong? // The New York Times. — URL: <https://www.nytimes.com/2020/04/06/opinion/europe-coronavirus.html> (дата обращения: 13.04.2020).
10. KfW Entwicklungsbank. KfW-Corona-Hilfe: Kredite für Unternehmen // URL: <https://www.kfw.de/KfW-Konzern/Newsroom/Aktuelles/KfW-Corona-Hilfe-Unternehmen.html> (дата обращения: 20 марта 2020 г.).
11. KPMG. Netherlands: Expansion, simplification of deferral policy for tax debts (COVID-19) // URL: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tmf-netherlands-expansion-simplification-deferral-policy-tax-debts.html> (дата обращения: 08.04.2020).
12. Macron warns 'we are at war' as France unveils \$50 billion in coronavirus measures // URL: <https://www.cnn.com/2020/03/17/coronavirus-france-president-macron-warns-we-are-at-war.html> (дата обращения: 20.03.2020).

13. *Rogers-Glabush J., Morales T.* Emergency Tax Measures in Response to the the COVID-19 Pandemic // *European Taxation*. — 2020 (Vol. 60). — No 7.
14. So viele Kurzarbeiter wie noch nie // URL: <https://www.sueddeutsche.de/politik/kurzarbeit-corona-bundesregierung-1.4851667> (дата обращения: 20.03.2020).
15. Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2) Bundesministerium der Finanzen // URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2020-03-19-steuerliche-massnahmen-zur-beruecksichtigung-der-auswirkungen-des-coronavirus.html (дата обращения: 26.03.2020).
16. Tax in the time of COVID-19 // The OECD Forum Network. — URL: <https://www.oecd-forum.org/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19> (дата обращения: 26.03.2020).
17. Taxation: Commission proposes postponement of taxation rules due to Coronavirus crisis // URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en (дата обращения: 05.07.2020).
18. *Terra B. J. M., Wattel P. J.* *European Tax Law*. — 6th ed. — 2012. — 1144 p.
19. The commom EU response to COVID-19 // URL: https://europa.eu/european-union/coronavirus-response_en (дата обращения: 25.04.2020).
20. *Weber D.* The Influence of the COVID-19 Pandemic on the Application of the OECD PPT, GAARs and (Some) SAARs: Lack of Substance for the Protection of Health // *Kluwer International Tax Blog*, April 30 2020, URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/04/30/the-influence-of-the-covid-19-pandemic-on-the-application-of-the-oecd-ppt-gaars-and-some-saars-lack-of-substance-for-the-protection-of-health/> (дата обращения: 01.05.2020).

Материал поступил в редакцию 27 мая 2020 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Baev S. A. Soglasheniya ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya mezhdu Rossiej i gosudarstvami — chlenami ES: sravnitel'no-pravovoe issledovanie. — M. : Volters Kluver, 2007. — 240 s.
2. Integracionnoe pravo v sovremenom mire: sravnitel'no-pravovoe issledovanie : monografiya / V. A. Zhabankov, P. A. Kalinichenko, S. Yu. Kashkin [i dr.] ; otv. red. S. Yu. Kashkin. — M. : Prospekt, 2015. — 416 s.
3. Nalogovye mery bor'by s posledstviyami koronavirusa : mezhsranovoj obzor // URL: http://nalogoved.ru/news/9104.html?fbclid=IwAR0rynIAtHqDymAcD5PDcSH8EKhcGITnGVikPhKqZkpHFZNlb8_PZLsFH6E (data obrashcheniya: 26.03.2020).
4. Adamczyk L. The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation // Lang u. a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010.
5. Bundesministerium Finanzen: NEU: Aussetzen von Gebühren, Verlängerung von Fristen und Steuerbefreiung für Corona-Hilfen // URL: https://www.bmf.gv.at/public/informationen/informationen-coronavirus/neu_coronavirus.html (data obrashcheniya: 18.04.2020).
6. Compliance with certain reporting and filing obligations // URL: <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/compliance-with-certain-reporting-and-filing-obligations.aspx> (data obrashcheniya: 26.03.2020).
7. Dutch tax measures in response to COVID-19 // URL: <https://www.osborneclarke.com/insights/dutch-tax-measures-response-covid-19/> (data obrashcheniya: 18.04.2020).
8. HMRC Internal Manual. Residence, Domicile and Remittance Basis Manual // URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13200> (data obrashcheniya: 09.04.2020).
9. How Did the E. U. Get the Coronavirus So Wrong? // *The New York Times*. — URL: <https://www.nytimes.com/2020/04/06/opinion/europe-coronavirus.html> (data obrashcheniya: 13.04.2020).

10. KfW Entwicklungsbank. KfW-Corona-Hilfe: Kredite für Unternehmen // URL: <https://www.kfw.de/KfW-Konzern/Newsroom/Aktuelles/KfW-Corona-Hilfe-Unternehmen.html> (data obrashcheniya: 20 marta 2020 g.).
11. KPMG. Netherlands: Expansion, simplification of deferral policy for tax debts (COVID-19) // URL: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-netherlands-expansion-simplification-deferral-policy-tax-debts.html> (data obrashcheniya: 08.04.2020).
12. Macron warns 'we are at war' as France unveils \$50 billion in coronavirus measures // URL: <https://www.cnbc.com/2020/03/17/coronavirus-france-president-macron-warns-we-are-at-war.html> (data obrashcheniya: 20.03.2020).
13. Rogers-Glabush J., Morales T. Emergency Tax Measures in Response to the the COVID-19 Pandemic // European Taxation. — 2020 (Vol. 60). — No 7.
14. So viele Kurzarbeiter wie noch nie // URL: <https://www.sueddeutsche.de/politik/kurzarbeit-corona-bundesregierung-1.4851667> (data obrashcheniya: 20.03.2020).
15. Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2) Bundesministerium der Finanzen // URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2020-03-19-steuerliche-massnahmen-zur-beruecksichtigung-der-auswirkungen-des-coronavirus.html (data obrashcheniya: 26.03.2020).
16. Tax in the time of COVID-19 // The OECD Forum Network. — URL: <https://www.oecd-forum.org/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19> (data obrashcheniya: 26.03.2020).
17. Taxation: Commission proposes postponement of taxation rules due to Coronavirus crisis // URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en (data obrashcheniya: 05.07.2020).
18. Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. — 6th ed. — 2012. — 1144 p.
19. The commom EU response to COVID-19 // URL: https://europa.eu/european-union/coronavirus-response_en (data obrashcheniya: 25.04.2020).
20. Weber D. The Influence of the COVID-19 Pandemic on the Application of the OECD PPT, GAARs and (Some) SAARs: Lack of Substance for the Protection of Health // Kluwer International Tax Blog, April 30 2020, URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/04/30/the-influence-of-the-covid-19-pandemic-on-the-application-of-the-oecd-ppt-gaars-and-some-saars-lack-of-substance-for-the-protection-of-health/> (data obrashcheniya: 01.05.2020).