

Интеграционное налоговое право и новый миропорядок

Аннотация. Статья посвящена исследованию основных факторов развития интеграционного налогового права в условиях нового миропорядка. Автор анализирует особенности правового механизма налоговой политики ЕС, актов «мягкого права» (soft law) ОЭСР и их воздействие на правовое регулирование трансграничной деятельности международных компаний. По итогам исследования автор заключает, что новый миропорядок, основной чертой которого по-прежнему является процесс глобализации экономических и политических отношений, в последние несколько лет характеризуется усилением противоположной тенденции, получившей название «новый» государственный суверенитет. Это явление находит свое выражение в политике экономических ограничений (санкций) в отношении отдельных государств (США, ЕС — Россия); в усилении политики протекционизма (США — Китай); в политике изоляционизма как следствия мирового экономического кризиса, вызванного пандемией; в особой позиции некоторых государств — членов ЕС (например, Венгрии) по отдельным вопросам миграционной и экономической политики и т.д. Укрепление «нового» государственного суверенитета влечет за собой и совершенствование политико-правового механизма согласования позиций государств для принятия компромиссных решений. А это, в свою очередь, означает расширение применения норм «мягкого права» и усиление роли международных организаций как основного их источника в регулировании международных отношений и развитии национального права в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: глобализация; Европейский Союз; международные организации и компании; интеграционное налоговое право; «мягкое право»; директивы; рекомендации ОЭСР; новый миропорядок; противодействие уклонению от уплаты налогов; автоматический обмен информацией.

Для цитирования: Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 11. — С. 023–035. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035.

© Толстопятенко Г. П., 2020

* Толстопятенко Геннадий Петрович, доктор юридических наук, профессор, первый проректор, декан международно-правового факультета, профессор кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (университета) Министерства иностранных дел Российской Федерации
пр. Вернадского, д. 76, г. Москва, Россия, 119454
g.tolstopyatenko@inno.mgimo.ru

Integration Tax Law and the New World Order

Gennadiy P. Tolstopyatenko, Dr. Sci. (Law), Professor, First Vice-Rector, Dean of the International Law Faculty; Professor, Department of Administrative and Financial Law, MGIMO University, Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation
pr. Vernadskogo, d. 76, Moscow, Russia, 119454
g.tolstopyatenko@inno.mgimo.ru

Abstract. The paper is devoted to the study of the main factors of development of integration tax law in the new world order. The author analyzes the peculiarities of the legal mechanism of the EU tax policy, the OECD soft law acts and their impact on the legal regulation of cross-border activities of international companies. According to the results of the study, the author concludes that the new world order, the main feature of which is still the process of globalization of economic and political relations, in the last few years is characterized by an increase in the opposite trend called “new” State sovereignty. This phenomenon is expressed in the policy of economic restrictions (sanctions) against individual states (USA, EU—Russia); in strengthening the policy of protectionism (USA—China); in politics isolationism as a consequence of the world economic crisis caused by the pandemic; in the special position of some EU member States (e.g. Hungary) concerning separate issues of migration and economic policy, etc. Strengthening the “new” state sovereignty entails the improvement of the political and legal mechanism of harmonizing the positions of States for making compromise decisions. This, in turn, means expanding the application of “soft law” rules and strengthening the role of international organizations as their primary source in the regulation of international relations and development of national law in accordance with international standards.

Keywords: globalization; European Union; international organizations and companies; integration tax law; soft law; directives; OECD recommendations; new world order; fight against tax evasion; automatic exchange of information.

Cite as: Tolstopyatenko GP. Integratsionnoe nalogovoe pravo i novyy miroponyadok [Integration Tax Law and the New World Order]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(11):23-35. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035. (In Russ., abstract in Eng.)

«Интегрировать» обозначает «объединять части в одно целое»¹. Интеграционное право, в частности интеграционное налоговое право, направлено на сближение законодательства государств на основе общих правил, создаваемых их интеграционными объединениями. На сегодняшний день есть два интеграционных объединения, опыт налоговой политики которых представляет интерес для изучения: Европейский Союз (ЕС) и Евразийский экономический союз (ЕАЭС).

Сравнительный анализ налогового права этих объединений не входит в задачу настоящей

статьи, тем более что такого рода исследования успешно проводятся в отечественной юридической науке².

Предметом рассмотрения будет правовой опыт ЕС как наиболее продолжительный по времени своего существования, и начать нужно с определения понятия «интеграционное налоговое право», используемого в этой статье.

«Интеграционное налоговое право представляет собой совокупность налоговых положений учредительных договоров и нормативных правовых актов, принятых институтами ЕС, а также общих принципов права, применяемых к на-

¹ Ожегов С. И. Словарь русского языка. М. : Русский язык, 1987. С. 216.

² См.: Пономарева К. А. Налоговое право интеграционных объединений : Опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза : монография. Омск : Изд-во Омского государственного университета, 2016 ; Она же. Режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском Союзе и Евразийском экономическом союзе : монография. М. : Проспект, 2019 ; Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. д. ю. н., проф. Д. В. Винницкого. М. : Волтерс Клувер, 2010.

логовым отношениям, и решений Суда ЕС по налоговым вопросам»³. Таким образом, определение, предлагаемое в качестве рабочего инструмента для последующего изложения, охватывает различные правовые формы, а не только нормы права.

Заявленное название статьи обязывает вкратце объяснить, что автор понимает под словосочетанием «новый миропорядок».

Новый миропорядок — понятие, по времени определяемое по-разному, в соответствии с разными критериями, положенными в его основу. Думается, что новой можно назвать ту систему международных отношений, которая сформировалась со времени распада Советского Союза, когда миропорядок стал однополярным. Однако международные экономические процессы, определяемые сегодня как *глобализация*, берут свое начало намного раньше, с появлением первых транснациональных компаний, роль которых в развитии мировой экономики постоянно возрастает. Это и является первой отличительной чертой современного миропорядка, которая представляет интерес в связи с исследованием *интеграционного налогового права*. Вторым фактором влияния на развитие интеграционного налогового права является *возрастание роли международных экономических организаций*, в частности Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), рекомендации которой во многом определяют правовое регулирование международных налоговых отношений и развитие налогового законодательства государств.

Возрастание роли глобальных национальных и международных компаний в развитии мировой экономики влечет за собой необходимость регулирования их трансграничной деятельности, реформирования национальных налоговых режимов, которые бы одновременно: а) создавали благоприятные условия для привлечения крупных налогоплательщиков; б) обеспечивали защиту национального, прежде всего малого и среднего, бизнеса от поглощения со стороны транснациональных компаний.

Обеспечить эффективное сочетание этих двух направлений деятельности можно лишь в условиях объединения усилий государств в рамках международных организаций и интеграционных союзов. Одновременное членство европейских государств в ОЭСР и ЕС не только не создает проблемы взаимодействия, но и предоставляет дополнительные возможности для координации налоговой политики в Европейском Союзе.

А. Координация налоговой политики в ЕС

Координация налоговой политики в ЕС осуществляется посредством: 1) совершенствования правового механизма реализации совместной компетенции государств и институтов ЕС («позитивная» и «негативная» интеграция⁴); 2) использования «мягкого права» (soft law) как проформы «реального права» (hard law) для достижения целей интеграции.

«Позитивная» интеграция означает последовательную координацию налоговой политики государств с последующей гармонизацией (harmonization) их налогового законодательства на основании ст. 113 и 115 Договора о функционировании ЕС (далее — ДФЕС). Гармонизация осуществляется преимущественно путем использования правовой формы директивы. Решения принимаются Советом (ЭКОФИН) *единогласно* на основе *принципа субсидиарности* (ст. 5(3) Договора о Европейском Союзе (далее — ДЕС)). При этом ст. 20 ДЕС позволяет как минимум 9 государствам — членам ЕС (в рамках процедуры продвинутого сотрудничества (enhanced cooperation) принимать решения и не путем достижения консенсуса.

Основным институтом ЕС, иницирующим проекты нормативных правовых актов по налоговым вопросам, является Европейская Комиссия (далее — ЕК). Политические решения, принимаемые Европейским Советом, материализуются в предложениях ЕК, которые лежат в основе законодательства ЕС, в том числе и по налоговым вопросам.

³ Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право : монография. М. : Норма, 2001. С. 12.

⁴ См. об этом: Толстомятенко Г. П. Указ. соч. С. 222–224.

Различия налоговых режимов государств — членов ЕС и, как следствие, более высокие издержки (compliance costs), вызванные работой международных компаний в разных налоговых юрисдикциях, создают менее привлекательные условия для инвестиций, чем, например, в США, Китае или Японии. Отсюда и стремление институтов ЕС принять нормативные акты на уровне Союза, которые бы позволили решить эту проблему. С этой целью были разработаны и приняты директивы по прямым и косвенным налогам, предусматривающие внесение изменений в налоговое законодательство государств-членов с целью создания на территории ЕС правовых условий, сопоставимых с национальными налоговыми режимами. Предметом их регулирования стали акцизы на табак и табачные изделия, энергоносители, алкоголь и алкогольную продукцию, НДС, налог на прибыль юридических лиц, налог на прирост капитала, т.е. все те виды налогов, регулирование которых влияет на трансграничные торго-

экономические отношения хозяйствующих субъектов⁵.

По предложению ЕК разработаны проекты двух новых директив: «Об общей консолидированной базе налога на прибыль юридических лиц» (Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB))⁶ и «О налоге на финансовые операции» (Financial Transaction Tax)⁷. Длительный период согласования текста директивы CCCTB (с 2011 г.) обусловлен опасениями государств, имеющих более привлекательные условия налогообложения компаний, потерять крупных налогоплательщиков в результате дальнейшей гармонизации законодательства о корпорационном налоге. А сложность согласования положений директивы о введении налога на финансовые операции усугубляется принципиальным несогласием ряда государств — членов ЕС с инициативой принятия такой директивы. В силу этого обстоятельства ЕК внесла предложение Совету принять директиву в соответствии с процедурой продвинутого сотрудничества при

⁵ Примеры действующих директив: Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064> ; Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0096> ; Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:31992L0083> ; Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31992L0084> ; Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32008L0118> ; Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj> ; Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0096> ; Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32009L0133> ; Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0049>.

⁶ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52016PC0683>.

⁷ Financial Transaction Tax: Making the financial sector pay its fair share, European Commission Press Release // URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_11_1085.

поддержке 11 государств — членов ЕС (из 27). Совет своим решением⁸ подтвердил, что все правовые условия, необходимые для применения процедуры продвинутого сотрудничества, соблюдены. Великобритания обратилась в Суд ЕС с иском о признании этого решения Совета неправовым, но Суд отклонил этот иск⁹. Пока директива не принята: нет консенсуса 11 государств по тексту.

Суд ЕС является основным институтом Европейского Союза, осуществляющим «негативную интеграцию». «Негативная интеграция» означает достижение целей интеграционной налоговой политики путем установления «запретов» на применение норм национального законодательства, противоречащих праву Европейского Союза. Эти «запреты» содержатся в решениях Суда ЕС, принятых в соответствии с преюдициальной процедурой, и представляют собой толкования норм интеграционного права. Некоторые из этих решений цитируются в настоящей статье в связи с разъяснением положений ДФЕС о запрете мер государственной поддержки (State aid rules).

В целом правовые позиции, сформулированные Судом, являются важнейшим элементом правового механизма координации налоговой политики ЕС и во многом определяют его эффективность.

Теперь обратимся к «мягкому праву» как инструменту координации налоговой политики ЕС.

ЕК в 2006–2007 гг. практиковала издание информационных бюллетеней (аналитических

обзоров) (Communications), содержащих анализ и обобщение обширной правоприменительной практики Суда ЕС по прямым налогам (COM (2006) 824 final¹⁰; COM (2006) 825 final¹¹; COM (2007) 785 final¹²). Целью этой работы было формирование в государствах-членах общих подходов к пониманию правовых позиций Суда ЕС по вопросам налогообложения дохода/прибыли от трансграничной экономической деятельности и меры противодействия злоупотреблению правом в налоговых отношениях.

Одним из инструментов «мягкого права» стал Кодекс поведения при налогообложении бизнеса (Code of Conduct for Business Taxation), принятый Советом в 1997 г. Одновременно была создана рабочая группа по этому вопросу (Code of Conduct Group) в составе представителей государств-членов, задачей которой стала работа по выявлению тех мер государственной налоговой политики, которые приводят к недобросовестной конкуренции, создавая налоговые преимущества для физических и юридических лиц в нарушение права ЕС. Результатом работы этой Группы стал Доклад Примароло 2001 г. (Primarolo Report), на основе которого ЕК запустила процедуру расследования незаконных, т.е. противоречащих праву ЕС, мер государственной поддержки национальных компаний с целью создания для них более благоприятных налоговых условий, чем для компаний-нерезидентов (т.е. нарушение запрета дискриминации по признаку гражданства / национальной принадлежности юридических лиц).

⁸ Council Decision 2013/52/EU of 22 January 2013 authorising enhanced cooperation in the area of financial transaction tax // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013D0052>.

⁹ Judgment of the Court (Second Chamber), 30 April 2014. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Council of the European Union. Case C-209/13 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CJ0209&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

¹⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee — Committee Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52006DC0824>.

¹¹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee — Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52006DC0825>.

¹² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee — The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation — within the EU and in relation to third countries // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52007DC0785>.

Таким образом, неправовой инструмент (non-binding legal instrument) предшествует и применяется ЕК в сочетании с правовыми мерами запрета недобросовестной конкуренции (State aid rules).

Еще одним инструментом «мягкого права» является Совместный форум по трансфертному ценообразованию (EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)), созданный в 2002 г. Он представляет собой совещательный орган (advisory group) при ЕК по вопросам трансфертного ценообразования.

В состав Форума входит по 1 эксперту от каждого государства — члена ЕС и 18 представителей негосударственных организаций государств-членов. В работе Форума принимают участие в качестве наблюдателей представители Секретариата ОЭСР.

Основная задача Форума — обеспечить в ЕС взаимодействие с Секретариатом (органами) ОЭСР с целью стандартизации и формирования единого подхода к применению Основных направлений / рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию (OECD Transfer Pricing Guidelines)¹³. Для этого предлагается: а) использовать лучшие в государствах ЕС практики избежания двойного налогообложения, которые не допускают ухода от налогов; б) разработать и рекомендовать общие (стандартизированные) требования к документации по трансфертному ценообразованию.

Результатом работы Форума стала разработка двух документов «мягкого права»:

- 1) Кодекса поведения для эффективного применения Арбитражной конвенции, принятой Советом 07.12.2004¹⁴;

- 2) Кодекса поведения при составлении документации по трансфертному ценообразованию для ассоциированных предприятий в ЕС, принятого Советом 27.06.2006¹⁵. Этот Кодекс содержит рекомендуемые стандарты документов, которые транснациональные компании (multinationals) должны предоставлять национальным налоговым органам по своим операциям внутри холдингов (intra-group transactions), объединяющих компании (предприятия), работающие в разных государствах — членах ЕС.

Оба кодекса не являются юридически обязательными, а имеют значение политических обязательств государств-членов.

Б. Практика ОЭСР и координация налоговой политики ЕС

Проблема налогообложения прибыли транснациональных компаний (multinational enterprises), которые, используя различия налогового законодательства государств и работая в разных странах, активно используют метод перемещения прибыли в низконалоговые юрисдикции, решается путем установления правил, обеспечивающих глобальную налоговую прозрачность.

Первым успешным международным проектом в решении этой проблемы стал План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project), разработанный ОЭСР и опубликованный 5 октября 2015 г.¹⁶ В соответствии с этим документом, который, по существу, является одним из источников «мягкого права», государствам были

¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 // URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1.

¹⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of business taxation from October 2002 to December 2003 and on a proposal for a Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990) // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52004DC0297>.

¹⁵ Proposal for a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52005PC0543>.

¹⁶ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

предложены рекомендации по изменению национального налогового законодательства и международных договоров об избежании двойного налогообложения, направленные против практики уклонения от налогов путем агрессивного налогового планирования.

Европейский Союз, в лице ЕК и Совета, активно включился в реализацию Плана BEPS, предложив три основных направления работы:

- 1) автоматический обмен информацией — разъяснениями налоговых органов (*tax rulings*);
- 2) противодействие недобросовестной налоговой конкуренции (*harmful tax competition*) путем применения запрета государственной поддержки (*state aid rules*);
- 3) внесение поправок в директивы о корпорационном налогообложении, препятствующих уклонению от налогов, в частности переводу прибыли, полученной на территории ЕС, в третьи страны с низким уровнем налогообложения.

1. Автоматический обмен информацией — разъяснениями налоговых органов (*tax rulings*)

Проблема обмена информацией по налоговым вопросам имеет многолетнюю историю. Соответствующие статьи об обмене информацией содержатся во всех двусторонних договорах об избежании двойного налогообложения, и основу их составляет ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР¹⁷. Европейское сотрудничество по этому вопросу нашло свое развитие в подписании Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной

административной помощи в налоговых вопросах¹⁸. В июле 2014 г. ОЭСР опубликовала Стандарт по автоматическому обмену информацией по налоговым вопросам¹⁹, в основе которого лежит концепция Закона США «О контроле за зарубежными счетами резидентов»²⁰.

Первая директива по автоматическому обмену информацией была принята в ЕС в 2003 г. в отношении дохода от сбережений в форме выплат процентов²¹. Она предусматривала обязательный автоматический обмен информацией между государствами в отношении бенефициаров из других государств — членов ЕС. Директива: 1) содержала определение понятия «доход», которое охватывало не только проценты по вкладам в банки, но и любые другие формы участия в капитале компании, которые дают право на участие в ее доходах (ст. 6); 2) раскрывала понятие информации, подлежащей автоматическому обмену (имя и постоянное место жительства бенефициара; название и юридический адрес плательщика дохода; номер счета бенефициара или другая информация, позволяющая предъявить долговые требования в отношении получаемого дохода; информация о сумме дохода) (ст. 8); 3) предусматривала переходные положения для Бельгии, Люксембурга и Австрии, выполнение которых было обусловлено сроками заключения соглашений со Швейцарией, Андоррой, Лихтенштейном, Монако и Сан-Марино (соглашений об обмене информацией в отношении бенефициаров из других государств — членов ЕС по запросу их компетентных органов). Что касается административного механизма обмена

¹⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#.

¹⁸ The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol // URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1.

¹⁹ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition // URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en.

²⁰ 26 U.S.C. §§ 1471–1474 (Foreign Account Tax Compliance Act) (FATCA) // URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-4>.

²¹ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32003L0048>.

информацией, то Директива 2003/48 отсылала к Директиве 77/799/ЕЕС от 19.12.1977²², которая, в свою очередь, была заменена в 2011 г. Директивой 2011/16/ЕС²³. Именно Директива 2011/16 об административном сотрудничестве в сфере налогообложения в редакции от 1 января 2018 г. стала базовым нормативным правовым актом, определяющим взаимодействие государств — членов ЕС в вопросах обмена налоговой информацией. Директива 2011/16 представляет собой объемный документ, состоящий из 9 глав и 3 приложений, и содержит правовые положения, в совокупности составляющие механизм административного сотрудничества налоговых органов государств ЕС. Сопоставление Плана BEPS и текста данной Директивы показывает, что последняя является юридически обязательным актом имплементации международных стандартов обмена информацией, разработанных ОЭСР в качестве рекомендаций. Последующие директивы, принятые в ЕС для внесения изменений и дополнений в Директиву 2011/16, лишь подтверждают такую оценку.

Принятая в 2014 г. Директива 2014/107²⁴ дополняет базовую директиву положениями об автоматическом обмене информацией, инкорпорируя в текст «Общий стандарт отчетности», ко-

торый предусматривает автоматический обмен информацией о финансовых счетах. Директива 2015/2376²⁵, принятая в 2015 г., вносит дополнение в Директиву 2011/16 об обмене в автоматическом режиме разъяснениями налоговых органов (tax rulings) государств-членов. Назначение этих норм — в формировании общих подходов к пониманию особенностей налоговой практики в разных налоговых юрисдикциях. В 2016 г. было принято сразу две директивы о внесении изменений в Директиву 2011/16: а) Директива 2016/881²⁶ инкорпорировала в текст базовой директивы «Стандарт обмена межстрановой отчетностью», рекомендуемый Планом BEPS и позволяющий повысить эффективность контроля налоговых органов за уплатой налогов транснациональными компаниями, имеющими материнские и дочерние компании, а также постоянные представительства в разных государствах — членах ЕС; б) Директива 2016/2258²⁷ дополнила базовую директиву положениями, обеспечивающими государствам-членам доступ к информации, позволяющей определить бенефициарных собственников.

И наконец, в 2018 г. была принята Директива 2018/822²⁸, содержащая положения, обязывающие посредников (консультантов, юристов)

²² Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0799>.

²³ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

²⁴ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>.

²⁵ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2376>.

²⁶ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>.

²⁷ Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities // URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/2258/oj>.

²⁸ 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 // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0822>.

при определенных условиях предоставлять информацию о схемах агрессивного налогового планирования налоговым органам государств — членов ЕС.

Таким образом, институты ЕС, пользуясь правовым механизмом гармонизации законодательства государств-членов, имплементировали акты «мягкого права» ОЭСР в национальное законодательство европейских государств, избежав при этом различий, которые всегда присутствуют при имплементации международных стандартов в национальное законодательство.

2. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции (harmful tax competition)

Необходимость противодействия недобросовестной налоговой конкуренции как важнейшего условия эффективного функционирования Общего рынка нашла отражение в Резолюции Совета 01/12/1997²⁹, принятой в рамках Пакета Монти³⁰. Следствием принятия этого решения стал Кодекс поведения (Code of conduct), содержащий правила, отражающие позицию институтов ЕС, прежде всего Комиссии, в отношении налогообложения компаний, работающих в государствах — членах ЕС. Два основных вопроса являются предметом регулирования: 1) режим прямого налогообложения компаний, потенциально способствующий их привлечению в отдельные государства ЕС в качестве налоговых резидентов; 2) преференциальные (специальные) налоговые режимы, создающие диспропорции в экономической деятельности хозяйствующих субъектов, что влечет за собой создание условий для недобросовестной налоговой конкуренции.

ЕК осуществляет контроль за решением этих вопросов во взаимодействии с государствами — членами ЕС, каждое из которых, особенно в условиях экономического кризиса, заинтересо-

вано в привлечении иностранных компаний в свою экономику. Для этого создаются наиболее привлекательные правовые условия ведения бизнеса, что, в свою очередь, провоцирует споры о недобросовестной налоговой конкуренции.

С целью снижения рисков возникновения таких споров в Кодекс поведения были включены положения, содержащие критерии (признаки) недобросовестной налоговой конкуренции, в частности:

- а) предоставление налоговых льгот только нерезидентам или в отношении операций (сделок) с нерезидентами;
- б) создание льготных по сравнению с режимом для национальных компаний налоговых условий, которые в целом не затрагивают налоговые доходы государства;
- в) предоставление налоговых льгот, которые никак не обусловлены реальной экономической деятельностью компаний на территории государства;
- г) установление правил, определяющих учет доходов и убытков экономической деятельности компаний, существенно отличающихся от принятых в международной практике (в частности, установленных в соответствии с рекомендациями ОЭСР);
- д) наличие налоговых норм, снижающих уровень транспарентности и возможности обнаружения действий национальных администраций по предоставлению необоснованных налоговых выгод для субъектов экономической деятельности.

Кодекс поведения не является нормативно-правовым документом, а относится к категории актов «мягкого права». При этом государства, нарушающие его положения, вступают в противоречие с налоговой политикой институтов ЕС, определяемой в соответствии с принципами и нормами права ЕС. В частности, нарушение правил Кодекса поведения может

²⁹ Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy — Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation — Taxation of saving // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>.

³⁰ Communication from the Commission to the Council — Towards tax co-ordination in the European Union — A package to tackle harmful tax competition // URL: <https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/108026>.

рассматриваться Комиссией, с последующим обращением в Суд ЕС, как нарушение норм о запрете государственной поддержки (State aid rules).

По общему правилу (ст. 107 ДФЕС) экономическая выгода, в частности налоговая выгода как форма государственной поддержки, предполагает выборочные, для ограниченного круга бенефициаров, условия деятельности, отличные от действующих для общего круга хозяйствующих субъектов. При этом понятие государственной поддержки, в соответствии с доктриной ЕС, охватывает не только прямую поддержку участников экономической деятельности, например предоставление субсидий или государственных гарантий, но и снижение налогового бремени.

Последний способ оказания государственной поддержки неоднократно становился предметом рассмотрения в Суде ЕС³¹. При этом что политика установления запретов на оказание государственной поддержки, нарушающей условия

добросовестной конкуренции, изначально распространялась на прямое налогообложение³², практика применения этих запретов стала затрагивать и косвенное налогообложение³³. Законодательство и практика знают много способов снижения налогового бремени. В частности, сужение налогооблагаемой базы, полное или частичное сокращение суммы налога (освобождение или налоговый кредит), реструктуризация или списание налоговых долгов и т.д. Такие меры могут предприниматься государством в рамках проводимой налоговой политики с целью обеспечения сбалансированного развития национальной экономики. По существу, это меры государственной поддержки, право на которые проистекает из государственного суверенитета. Однако при определенных условиях эти действия государства могут рассматриваться как нарушающие право ЕС (ст. 107 ДФЕС). Анализ документов ЕК³⁴ и решений Суда ЕС³⁵ позволяет определить некоторые критерии наличия госу-

³¹ Judgment of the Court of 15 March 1994. Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia. Case C-387/92 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61992CJ0387&lang1=en&type=TXT&ancre=>; Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 8 May 2003. Italian Republic and SIM 2 Multimedia SpA v Commission of the European Communities. Joined cases C-328/99 and C-399/00 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61999CJ0328&lang1=en&type=TXT&ancre=>; Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 September 2004. Kingdom of Spain v Commission of the European Communities. Case C-276/02 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CC0276&lang1=en&type=TXT&ancre=>; Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 November 2011. European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Joined cases C-106/09 P and C-107/09 P // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62009CJ0106&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

³² Notice on Business Taxation, OJ C384 of 10 December 1998. Pp. 3–9.

³³ Judgment of the Court (Third Chamber) of 23 April 2009. Sandra Puffer v. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz. Case C-460/07 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62007CJ0460&lang1=en&type=TXT&ancre=>; Judgment of the Court of First Instance (First Chamber, extended composition) of 5 April 2006. Deutsche Bahn AG v Commission of the European Communities. Case T-351/02 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002TJ0351&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

³⁴ EC Commission Report of 9 February 2004 on the implementation of the Commission Notice on the application of the State Aid Rules, C (2004), 434, Box № 1.

³⁵ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 November 2001. Adria-Wien Pipeline GmbH and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten. Case C-143/99 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61999CJ0143&lang1=en&type=TXT&ancre=>; Judgment of the Court (First Chamber) of 8 September 2011. Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08), Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidation v Agenzia delle Entrate and Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08) and Ministero delle Finanze v Michele Franchetto (C-80/08). Joined cases C-78/08 to C-80/08 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62008CJ0078&lang1=en&type=TXT&ancre=>;

дарственной поддержки в нарушение правил добросовестной конкуренции:

- 1) предоставляемые налоговые преимущества приводят к сокращению доходов государственного бюджета, что равнозначно прямой помощи со стороны государства;
- 2) предоставляемые привилегии или льготы имеют выборочный/селективный (selective) характер, т.е. адресованы отдельным территориальным единицам, видам или группам компаний и являются исключением из общей системы налогообложения;
- 3) осуществляемые государством меры налогового характера нарушают условия справедливой конкуренции и наносят ущерб торговым отношениям внутри ЕС.

Применение этих критериев обусловлено конкретными действиями государств и имеет оценочный характер. В спорных случаях вопрос разрешается в Суде ЕС.

Наиболее сложными являются случаи, связанные со взаимоотношениями центральных и региональных органов власти, особенно в федеративных государствах и в унитарных государствах с автономными образованиями. В каждом таком государстве есть особенности распределения налоговых полномочий между центром и регионами (субъектами федерации)³⁶. Суд ЕС рассмотрел ряд таких дел³⁷; наиболее интересным представляется дело C-88/03 Azores³⁸, в ко-

тором были определены три принципа распределения налоговых полномочий центральной и местной власти:

- 1) центральное правительство самостоятельно, без участия региона, определяет налоговый режим на его территории. Именно в этом случае несложно установить наличие государственной поддержки в смысле ст. 107 ДФЕС;
- 2) в соответствии с общенациональным законодательством все регионы наделены правом устанавливать налоговые льготы на своей территории;
- 3) некоторые регионы имеют в соответствии с общенациональным законодательством особый статус, позволяющий им принимать решения по налоговым вопросам, в том числе и по снижению (в разных формах) налогового бремени.

Правовое значение предложенной Судом классификации заключается в том, что в ЕС был определен общий правовой подход к рассмотрению наиболее сложной категории споров о запрете на предоставление государственной поддержки в смысле ст. 107 ДФЕС.

Эту часть статьи хотелось бы завершить одним промежуточным, но важным выводом: политико-правовой механизм противодействия недобросовестной налоговой конкуренции содержит и использует формы «мягкого права»

Judgment of the Court (Second Chamber) of 10 January 2006. Ministero dell'Economia e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato and Cassa di Risparmio di San Miniato SpA. Case C-222/04 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62004CJ0222&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

³⁶ См.: Морозова О. С. Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013 ; Деметьева Н. А. Особенности правового регулирования налогообложения в Испании : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2018.

³⁷ Judgment of the Court (Third Chamber) of 11 September 2008. Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) and Others v Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya and Others. Joined cases C-428/06 to C-434/06 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62006CJ0428&lang1=en&type=TXT&ancre=> ; Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 November 2011. European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Joined cases C-106/09 P and C-107/09 p // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0106>.

³⁸ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 6 September 2006. Portuguese Republic v Commission of the European Communities. Case C-88/03 // URL: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62003CJ0088&lang1=en&type=TXT&ancre=>.

(Code of Conduct, Notice, Communication), иницируемые или принимаемые ЕК и значительно влияющие на формирование правовых позиций других институтов Европейского Союза, в частности Суда ЕС.

3. Противодействие уклонению от налогов

В решениях ЕС по реализации плана BEPS предусматривалось внесение изменений в налоговое законодательство государств-членов по усилению мер, направленных на борьбу с уклонением от уплаты налогов. С этой целью была принята Директива 2016/1164 (АТАД 1)³⁹, действующая в редакции Директивы 2017/952 (АТАД 2)⁴⁰, принятой 29 мая 2017 г.

Директива 2016/1164, как и все другие директивы ЕС по корпорационному налогу, затрагивает лишь отдельные элементы юридического состава налога: субъекты налогообложения, налоговая база, порядок исчисления налога, налоговый период, льготы. При этом в Директиве указывается, что она изменяет соответствующие нормы налогового права государств-членов лишь с целью установления дополнительных гарантий эффективности антиуклонительных мер, предусматриваемых национальным законодательством.

Целью любой директивы ЕС по прямым налогам является создание правовых условий, сопоставимых с национальными налоговыми режимами. Для того чтобы выработать общий подход к регулированию соответствующих налоговых отношений, необходимо прежде всего определиться с терминологией, используемой в национальных законах о корпорационном налоге. В рассматриваемой Директиве даются определения основных терминов: «финансовое предприятие», «ассоциированное предприятие», «перемещение предпринимательской деятельности, осуществляемое постоянным пред-

ставительством», «перемещение налогового резидентства», «передача активов», «издержки при заимствовании, превышающие определенную величину», «налоговый период» и др. Наряду с терминами в Директиве определяются основные способы противодействия уклонению от корпорационного налогообложения: «правило ограничения процента» (interest limitation rule), порядок «налогообложения при выходе» (exit taxation), «общее антиуклонительное правило» (general anti-abuse rule), правило о «контролируемой иностранной компании» (controlled foreign company rule)⁴¹. Все эти положения носят рамочный характер. При этом устанавливаемые рамки для изменения норм национального законодательства и определяют общий подход к регулированию антиуклонительных мер и последующей правоприменительной практике.

В завершение хотелось бы сделать некоторые обобщения.

Новый миропорядок, основной чертой которого по-прежнему является процесс глобализации экономических и политических отношений, в последние несколько лет характеризуется усилением противоположной тенденции, получившей название «новый» государственный суверенитет. Это явление находит свое выражение в политике экономических ограничений («санкций») в отношении отдельных государств (США, ЕС — Россия); в усилении политики протекционизма (США — Китай); в политике изоляционизма как следствия мирового экономического кризиса, вызванного пандемией; в особой позиции некоторых государств — членов ЕС (например, Венгрии) по отдельным вопросам миграционной и экономической политики и т.д.

Укрепление «нового» государственного суверенитета влечет за собой и совершенствование политико-правового механизма согласования позиций государств для принятия компромисс-

³⁹ 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 // URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG.

⁴⁰ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32017L0952>.

⁴¹ Подробнее см.: Пономарева К. А. Стратегия борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском Союзе. М.: Инфотропик Медиа, 2018.

ных решений. А это, в свою очередь, означает расширение применения норм «мягкого права» и усиление роли международных организаций как основного их источника в регулировании

международных отношений и развитии национального права в соответствии с международными стандартами.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Дементьева Н. А.* Особенности правового регулирования налогообложения в Испании : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2018.
2. *Морозова О. С.* Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2013.
3. *Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. д. ю. н., проф. Д. В. Винницкого.* — М. : Волтерс Клувер, 2010.
4. *Пономарева К. А.* Налоговое право интеграционных объединений : Опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза : монография. — Омск : Изд-во Омского государственного университета, 2016.
5. *Пономарева К. А.* Режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском Союзе и Евразийском экономическом союзе : монография. — М. : Проспект, 2019.
6. *Пономарева К. А.* Стратегия борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском Союзе. — М. : Инфотропик Медиа, 2018.
7. *Толстомятенко Г. П.* Европейское налоговое право : монография. — М. : Норма, 2001.

Материал поступил в редакцию 1 марта 2020 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Dement'eva N. A.* Osobennosti pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya v Ispanii : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2018.
2. *Morozova O. S.* Pravovoe regulirovanie mezhbyudzhethnyh otnoshenij v FRG : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2013.
3. *Nalogoovoe pravo Evrazijskogo ekonomicheskogo soobshchestva: pravovoj rezhim naloga na dobavlenную stoimost' / pod red. d. yu. n., prof. D. V. Vinnickogo.* — M. : Volters Kluver, 2010.
4. *Ponomareva K. A.* Nalogoovoe pravo integracionnyh ob"edinenij : Opyt Evropejskogo Soyuzа i Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuzа : monografiya. — Omsk : Izd-vo Omskogo gosudarstvennogo universiteta, 2016.
5. *Ponomareva K. A.* Rezhim nalogooblozheniya pribyli i dohodov v Evropejskom Soyuze i Evrazijskom ekonomicheskom soyuze : monografiya. — M. : Prospekt, 2019.
6. *Ponomareva K. A.* Strategiya bor'by s ukloeniem ot nalogooblozheniya v Evropejskom Soyuze. — M. : Infotropik Media, 2018.
7. *Tolstopyatenko G. P.* Evropejskoe nalogoovoe pravo : monografiya. — M. : Norma, 2001.