К. А. Пономарева*

Общая консолидированная база корпоративного налога как один из вариантов гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе

Аннотация. *В статье рассматривается понятие общей консолидированной базы корпоративного налога, перспектива введения которой является актуальной и дискуссионной проблемой современного налогового права. Автор исследует различные позиции относительно предложения по введению в Европейском Союзе общей консолидированной базы корпоративного налога, приводя доводы как сторонников, так и противников указанного института. Приведен краткий анализ основных положений проекта директивы об общей консолидированной базе корпоративного налога и итоги деятельности рабочей группы по подготовке указанной директивы. Налогообложение корпоративной группы сталкивается с напряжением между, с одной стороны, юридическим разделением и, с другой — экономической интеграцией составляющих эту группу лиц, а именно материнских и дочерних компаний. Отмечается, что напряженные отношения между налоговым суверенитетом отдельных государств и действиями по развитию общего рынка могут быть улучшены только посредством учета мнения полярных интересов каждой из сторон. Очевидно, по мнению автора, что автоматического преимущества общий рынок получить не может, поскольку его механизмы еще далеки от совершенства. По итогам исследования сделан вывод о необходимости адаптации налогового законодательства государств — членов ЕС к требованиям внутреннего рынка, заложенным в европейских договорах.*

Ключевые слова: *налоговое право, налоговая гармонизация, интеграция, прямые налоги, общая консолидированная база корпоративного налога.*

DOI: 10.17803/1994-1471.2016.62.1.205-212

Реформа базовой конструкции международного налогообложения активно обсуждается во всем мире. Новые подходы к распределению налоговых полномочий между различными юрисдикциями рассматриваются представителями научных, деловых и политических кругов. Более того, конкуренция полномочий становится основным двигателем международной и европейской налоговой политики: национальные правительства пытаются модифицировать свои налоговые режимы для привлечения бизнеса либо посредством общих мер (например, общее понижение ставки корпоративного налога), либо путем предоставления преференций конкретным предприятиям или сферам бизнеса. Как отмечает профессор В. Шён, «протекционистские меры включают законодательство о контролируемых иностранных компаниях, вычет по налогу на дивиденды, проценты и роялти в стране получателя дохода и т.д. Инструменты привлечения включают патентное налогообложение, привилегии для холдинговых компаний и признание корпоративного равенства»[1]. Наконец, предметом дискуссии, который явно не ведет к сближению систем налогообложения, является

[1] *Schön W.* Taxing Multinationals in Europe // Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2012. No. 11. P. 3.

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

выбор между международным и территориальным налогообложением. Так, страны, ратующие за концепцию вычетов, например Германия, активно применяют кредитный метод для борьбы с низкими или нулевыми ставками в странах источников доходов; англосаксонские же страны придерживаются позиции «территориального» налогообложения.

Особенность европейской налоговой политики, как известно, заключается в необходимости соблюдения требований внутреннего рынка, установленных учредительными договорами ЕС. Предложением, рассмотренным нами в настоящей статье, будет идея введения на территории ЕС общей консолидированной базы корпоративного налога.

Объектом обложения для корпоративного налога в большинстве государств — членов ЕС является частная компания. Налогообложение же корпоративной группы сталкивается с напряжением между юридическим разделением и экономической интеграцией составляющих группу лиц (материнские и дочерние компании)[2]. Согласно нормам национального права существует несколько правовых инструментов по уменьшению дополнительного налогового бремени, которое является следствием искусственного разделения между членами корпоративной группы: примерами являются льготы по налогообложению для межфирменных дивидендов (кредит или вычет) или компенсация потери убытков по всей группе. Для этих инструментов с учетом принципа запрета дискриминации возникает вопрос о том, могут ли они быть объективно применены при трансграничном налогообложении.

Во всем мире единственным значимым набором счетов являются сводные счета группы компаний, но налоговые системы государств-членов игнорируют сводные счета и основывают налоговую обязанность на счетах отдельных членов группы. Это положение дел не соответствует идее общего рынка на территории ЕС. Как отмечают британские исследователи А. Миллер и О. Линн, «хозяйственная единица (панъевропейская группа компаний) потенциально могла бы производить 28 налоговых расчетов согласно 28 различным системам налогового законодательства, основанным на 28 системах расчетов, хотя и с некоторой общностью, следуя принятым Международным стандартам финансовой отчетности»[3].

Для компаний, учрежденных по законодательству государств — членов ЕС, полагают сторонники идеи, которая будет рассматриваться нами в дальнейшем, считается невозможным получить полное преимущество от общего рынка в отсутствие общей консолидированной базы корпоративного налога (далее — ОКБКН). Помимо административного бремени необходимости производить расчеты в соответствии с 28 налоговыми режимами, есть также проблемы взаимодействия с этими 28 режимами. Компании, осуществляющие деятельность более чем в одном государстве — члене ЕС, сталкиваются с разными режимами трансфертного ценообразования, а также с необходимостью использования полученной выгоды на покрытие убытков, понесенных в других государствах-членах, и сложными налоговыми исками, вызванными трансграничными слияниями и поглощениями. Компании с подразделениями в других государствах-членах должны справляться с правилами распределения допустимой доли прибыли этому подразделению, с учетом не только комплексных косвенных расходов, но и теоретических понятий капитализации филиала и выплаты процентов головного офиса/филиала.

В 2004 году Европейская комиссия образовала рабочую группу по ОКБКН из экспертов разных государств-членов, к которым присоединились представители бизнеса и науки. В 2007 году рабочая группа раскрыла некоторые детали предложения по

---

[2] *Schön W.* Group Taxation and the CCCTB // 48 Tax Notes International. 2007. P. 1063.

[3] *Miller,* Angharad, Lynne, Oats. Principles of international taxation. 4th ed. Bloomsbury Professional, 2014. P. 599.

ОКБКН. Одним из ранних предложений по упрощению сложившейся ситуации было предложение налогообложения государства происхождения. Развитием этой идеи стало предложение Еврокомиссии по общей системе расчета налоговой базы для компаний, осуществляющих свою деятельность в ЕС, высказанное в проекте директивы от 16 марта 2011 года[4].

По сути, предложение по ОКБКН состоит в том, что корпоративной группе, осуществляющей свою деятельность более чем в одном государстве-члене, должно предоставляться право выбора исчислять налогооблагаемую прибыль, применяя единую систему расчетов к изменениям налогового режима. Корпоративные группы при переходе на ОКБКН должны будут избрать один способ исчисления налога для всех своих компаний на территории ЕС и иметь дело только с одним налоговым органом на территории ЕС. По оценке «Дойче Банка», вся выгода от ОКБКН как раз и состоит в возможности работы с единственным налоговым органом[5]. Важно то, что ОКБКН не предполагает налоговой гармонизации ставки корпоративного налога. Государства-члены таким образом смогут поддерживать свое суверенное право устанавливать собственные налоговые ставки. Группы компаний могут принять ОКБКН также и независимо от своего размера — классифицированы ли они как крупные, средние или небольшие.

Обзор практики Суда ЕС по налоговым делам говорит о том, что недостаток возможностей компенсировать налоговые убытки в одном государстве-члене посредством выгод в другом является ключевым вопросом для корпоративных групп, осуществляющих деятельность в нескольких государствах-членах (Marks & Spencer[6], Papillon[7], Philips Electronics[8] и др.). В силу ограниченного объема данной статьи мы не приводим анализа судебной практики, однако не упомянуть о ее роли в европейском налоговом праве невозможно.

Предложение по ОКБКН будет автоматически обеспечивать возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму убытка. Потери компаний внутри группы будут вычитаться из прибыли, подлежащей налогообложению, других компаний группы. Согласно исследованиям, 81 % компаний несли налоговые убытки в одном или нескольких государствах-членах, но 96 % компаний из тех, что несли иностранные убытки, не были способны получить на эту сумму полное уменьшение размера прибыли[9]. Однако некоторые страны (Бельгия, Греция, Италия) разрешают возмещение убытков внутри групп по национальному законодательству, и они вряд ли захотят по этой причине участвовать в ОКБКН. Другая сторона этой медали состоит в том, что страны, в которых прибыльные подразделения группы являются резидентами, полагают, что раз прибыль внутри группы исключается, то их база корпоративного налога будет уменьшена.

Поскольку сделки внутри группы будут уравновешены консолидацией прибыли группы, границы перемещения налогооблагаемой прибыли из одного государства ЕС в другое без использования принципа вытянутой руки, будут существенно сужены.

Упростит ли ОКБКН налоговое администрирование для европейских корпоративных групп, зависит от того, насколько

---

4 Common Tax Base — European commission: Draft Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) // URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (дата обращения: 25 декабря 2014 г.).

5 One Europe, one tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base // Deutsche Bank Research. September, 25. 2007. P. 11.

6 Case C-446/03 Marks & Spencer Pic v. David Halsey (HM Inspector of Taxes), ECJ, 13 December 2005.

7 Case C-418/07 Société Papillon v. Ministry of Finance (France), ECJ, 27 November 2008.

8 Case C-18/11The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Philips Electronics UK Ltd, ECJ, 6 September 2012.

9 *Lodin S.-O., Gammie M*. Home State Taxation. Amsterdam : IBFD Publications, 2001. P. 28.

государства-члены желают свернуть или ослабить свои действующие налоговые режимы. Если они продолжат настаивать на использовании принципа вытянутой руки для внутриевропейских сделок с требованиями по сопутствующей документации, то ОКБКН вряд ли приведет к выгоде в связи с требованиями трансфертного ценообразования для корпоративных групп. По мнению А. Миллера и О. Линна, «вместо этого уполномоченным органам следовало бы внести поправки в существующее правовое регулирование налоговых режимов для борьбы с различными способами уклонения от уплаты налогов»[10]. Если ОКБКН будет принята, группы налогоплательщиков, очевидно, будут пытаться оптимизировать свои налоговые обязательства по формуле, адаптированной к используемым стратегиям трансфертного ценообразования, применительно к каждому государству в соответствии с принятой формулой.

Вышеназванный проект директивы устанавливает распределение налоговой базы по государствам-членам по пропорциональной формуле. Этот метод подобен тому, что применяется в США, если федеральная корпорация является налогоплательщиком по налогам штатов более чем в одном штате.

Требования к распределению прибыли, рассчитанной для целей налогообложения по ОКБКН, к отдельным государствам состоят в том, что оно должно быть справедливым, прозрачным, простым с административной точки зрения, основанным на принципе экономической добросовестности и должно получить одобрение государств-членов, которых оно касается. В этом смысле ключевым фактором является соглашение о методах распределения. Кроме того, должны учитываться следующие показатели:

— распределение на макроуровне (сводные показатели налоговой базы по всем участвующим компаниям распределяются пропорционально);
— распределение на микроуровне (расчет производится отдельно по каждой компании).

Необходимо отметить, что предложения по ОКБКН носят дискуссионный характер и неоднократно становились предметом обсуждений в органах власти ЕС. Споры доходят до того, пригодна ли вообще ОКБКН для использования?

Так, на 13-м собрании рабочей группы по ОКБКН в апреле 2008 года в Брюсселе Еврокомиссия следующим образом выразила свою позицию по проблемным вопросам:

— в части отношений между ОКБКН и действующими договорами об избежании двойного налогообложения службы Комиссии высказались о том, что правила ОКБКН должны в случае коллизии иметь преимущественное действие по сравнению с положениями договора;
— сектор финансовых услуг представляет собой особую проблему, поскольку могут иметь место задержки в связи с проверками или техническими вопросами, специфическими для этого сектора. Основным объектом критики в проекте директивы стало то, что формула пропорционального распределения не учитывает финансовые активы, что повлечет ущерб для государств с сильным финансовым сектором (например, Великобритании).

Некоторые государства — члены ЕС (Ирландия, Нидерланды, Мальта, Польша, Германия и Швеция) заявили об отклонении проекта директивы. Причины этого были различными, но все включали в себя следующее:

1) беспокойство за то, что может быть нарушен принцип субсидиарности (параграф 3 ст. 5 Договора о Европейском Союзе). Согласно указанному принципу Союз в сферах, которые не относятся к его исключительной компетенции, действует лишь тогда и в такой степени, в какой цели предполагаемого действия не могут достаточным образом быть достигнуты государствами-членами на центральном, региональном или местном уровне, но, ввиду масштабов или последствий предполагаемого действия, могут быть лучше достигнуты на уровне Союза. Кроме того,

[10] *Miller,* Angharad, Lynne, Oats. Principles of international taxation. Op. cit. P. 612.

согласно принципу наделения компетенцией, закрепленному в параграфе 2 статьи 5 Договора о Европейском Союзе, Союз действует только в пределах компетенции, которую предоставили ему в договорах государства-члены для достижения целей, установленных этими договорами. Любая компетенция, не предоставленная Союзу в договорах, принадлежит государствам-членам[11]. Преимущества по сравнению с действиями на уровне отдельного государства-члена должны быть очевидны. Так, Великобритания полагает, что налоговый суверенитет должен безусловно оставаться у государств-членов;

2) действительно ли введение ОКБКН принесет какие-то преимущества? Оценки сбережения средств, представленные Еврокомиссией, выглядят чересчур оптимистичными. Приложение к проекту директивы оценивает снижение расходов на проверку соблюдения закона для компаний примерно на 7 %. Не говоря об оценках точности этой цифры, экономия компаний должна быть рассмотрена в свете увеличения расходов для налоговых органов: если ОКБКН будет принята на факультативной основе, то каждому государству-члену придется параллельно администрировать две системы корпоративного налогообложения. Ответ ЕС на это был следующим: такие возросшие затраты перевесят увеличившиеся налоговые поступления. Между тем вопрос о том, насколько эффективно сможет ОКБКН бороться с целым рядом стратегий по уклонению от налогообложения, остается открытым. Активно против введения ОКБКН протестует Ирландия, в которой налог на прибыль организаций равен 12,5 %, что в среднем на 10 % ниже, чем в другим государствах ЕС[12].

Глава XIV проекта директивы содержит Правила против злоупотребления. Общее правило гласит:

«Мнимые сделки, имеющие единственной целью уклонение от уплаты налогов, должны игнорироваться при исчислении налоговой базы.

Положения первого параграфа не применяются в случае подлинных действий, направленных на извлечение прибыли, при которых налогоплательщик имеет возможность выбора между двумя или более возможными сделками, имеющими одинаковый коммерческий результат, но приводящими к разным суммам налоговых платежей»[13].

Далее следует специальное положение, направленное против злоупотребления правом, предусматривающее возможность вычета: вычет невозможен для процентов, уплаченных дочернему предприятию-резиденту в третьей стране при отсутствии соглашения об обмене информацией с этой страной, или если установленная ставка корпоративного налога составляет меньше 40 % от среднеевропейской, или если получатель платит в этой стране налог в рамках специального налогового режима, устанавливающего ставку налогообложения существенно ниже по сравнению с обычным режимом налогообложения. Есть и исключение, разрешающее вычет, если сделка совершена «на расстоянии вытянутой руки» и плательщик является субъектом платежа по налогу с оборота, потому что получатель является его контролируемой иностранной компанией, или получатель является компанией, акции которой прошли процедуру листинга, или если получатель активно вовлечен в торговлю.

Основа этих правил закреплена в рабочем документе, содержащем общие и специальные положения, направленные против злоупотреблений, с перспективой их вклю-

[11] Consolidated version of the Treaty on European Union // OJ C 326, 26.10.2012. P. 13–390.

[12] Taoiseach steps up fight against EU tax plans // Irish Examiner. 19 May. 2011.

[13] Common Tax Base — European commission: Draft Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) // URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (дата обращения: 25 декабря 2014 г).

чения в общую директиву по ОКБКН, изданном Еврокомиссией 26 марта 2008 года[14].

Общие положения против злоупотребления будут направлены на мнимые сделки. Однако сами по себе эти общие положения приведут к трудностям в их толковании, что делает необходимым их применение вместе со специальными правилами. В рабочем документе приводятся следующие специальные правила:

— ограничения по вычетам, основанные на показателе прибыли до вычета налогов и процентов (EBIT — earnings before interest tax) и на показателе прибыли до вычета налогов, процентов и амортизации (EBITA — earnings before interest, taxes and amortization);
— некоторые правила, подобные правилам в отношении контролируемой иностранной компании, в отношении нераспределенной прибыли компаний из третьих стран;
— правила по предотвращению манипуляций коэффициентами в механизме пропорционального распределения, что потенциально может повлиять на распределение дивидендов, включаемых в налогооблагаемую базу между государствами-членами.

На 13-м собрании рабочей группы по ОКБКН в Брюсселе в апреле 2008 года Комиссия подтвердила, что по замыслу правила против злоупотребления будут применяться как к внутренним, так и к международным сделкам и будут следовать нормам Договора о ЕС.

В июне 2013 года ЭКОФИН (совет министров финансов государств-членов) заявил Совету Европы о прогрессе по предложению по ОКБКН[15]. В отчете отмечается, что работа строится на пошаговой основе, начиная с определения налоговой базы, и что предложение еще не готово для политической дискуссии. Компромиссный текст, представленный в ноябре 2013 года, находится на сегодняшний день в процессе обсуждения.

Многие полагают, что ОКБКН никогда не воплотится в реальность, хотя такой скепсис присутствовал в отношении многих ныне действующих проектов, включая введение евро. В настоящее время, между тем, вряд ли возможно принятие этой системы всеми государствами-членами, однако очевидно, что некоторого рода вмешательство в сферу налогообложения на более высоком уровне необходимо для достижения целей общего рынка. Возможно, система, нацеленная на отдельные аспекты проблем налогообложения, будет лучше принята государствами-членами, и трансграничное освобождение от убытков было бы удачной отправной точкой для действий по консолидации.

Трансграничное освобождение от убытков является одним из потенциальных преимуществ ОКБКН для мультинациональных корпораций, однако пока оно отправлено рабочей группой на более детальное исследование: необходимо уточнить определение понятия группы, формулу для исчисления налога, соотносимость ОКБКН с уже имеющимися двусторонними соглашениями и т.д. Определенные риски всегда будут присутствовать, но сторонники ОКБКН рассчитывают, что система правил, направленная против злоупотреблений, будет эффективна.

Подводя итоги, хотелось бы отметить следующее. Несмотря на то что многие рассматривают действия Еврокомиссии по продвижению ОКБКН как попытки аннулирования налогового суверенитета, есть и другая сторона медали: общий рынок требует изменений и адаптации законодательства. Фактически государства-члены «передали часть своего суверенитета в любой области Европейскому Союзу, который будет дей-

[14] Common Tax Base — European commission: Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). Anti-abuse rules. Brussels, 26 March 2008 // URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp065_antiabuse_en.pdf (дата обращения: 23 ноября 2014 г.).

[15] Österreichisches Parlament. Council of the European Union 11507/13. Ecofin Report to the European Union on Tax Issues // URL: http://www.parlament.gv.at/PAKT/EU/XXIV/EU/11//95/EU_119561/imfname_10408910.pdf (дата обращения: 14 января 2015 г.).

ствовать в пределах своих полномочий для предотвращения любых препятствий, одним из которых является налогообложение, для внутреннего рынка»[16].

Введение общей налоговой базы создаст победителей и проигравших, что и сейчас разделяет научную и политическую общественность на два лагеря. Еврокомиссия, представляющая ЕС, имеет целью сформулировать основные принципы налоговой политики по данному вопросу и удостовериться в заключении соглашений. Стратегии менялись годами, но после введения в действие Лиссабонского договора стало ясно, что настоящая цель — это свободный от препятствий внутренний рынок, который позволит Европейскому Союзу укрепиться в роли мощного и конкурентоспособного глобального актора. В любом случае, полагаем, что в целях исполнения обязательств, заложенных европейскими договорами, государства — члены ЕС нуждаются в координации налоговых баз: либо в результате национальных налоговых реформ, либо в результате введения в действие мер, указанных в концепции ОКБКН. Как заявлял в 2010 году тогдашний европейский комиссар по вопросам налогообложения Альгирдас Шемета, «ни путь к экономической стабильности и росту, ни налоговые реформы на этом пути не будут легкими. Как и любые масштабные изменения, они потребуют усилий от всех сторон»[17].

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Lodin S.-O., Gammie M.* Home State Taxation. — Amsterdam : IBFD Publications, 2001.
2. *Miller A., Lynne O.* Principles of international taxation. — 4th ed. — Bloomsbury Professional, 2014.
3. One Europe, one tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base // Deutsche Bank Research. — September, 25. — 2007.
4. *Schön W.* Group Taxation and the CCCTB // 48 Tax Notes International, 2007.
5. *Schön W*. Taxing Multinationals in Europe // Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. — 2012. — No. 11.
6. *Schulman M.* Treatment of Cross Border Losses in the European Union // Aarhus School of Business MSc. — EU Business and Law. — July. — 2010.
7. *Semeta A.* Co-ordination is the key to European tax reform // T Magazine — Tax Insights for Business Leaders. — Ernst & Young. — 01. — 2010.
8. Taoiseach steps up fight against EU tax plans // Irish Examiner. — 19 May. — 2011.

Материал поступил в редакцию 16 февраля 2015 г.

COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE AS AN OPTION FOR HARMONIZATION OF DIRECT TAXES IN THE EUROPEAN UNION

PONOMAREVA Karina Aleksandrovna — PhD in Law, Assistant of the Department of State and Municipal Law of Dostoevsky Omsk State University.
[karinaponomareva@gmail.com]
644077, Russia, Omsk, ul. 50 Let Profsojuzov, 100.

Review. *The article discusses the concept of a common consolidated corporate tax base, the prospects for the introduction of which is a topical and controversial issue of contemporary tax law. The author explores the various*

[16] *Schulman M.* Treatment of Cross Border Losses in the European Union // Aarhus School of Business MSc. EU Business and Law. July 2010. P. 48.

[17] *Semeta A*. Co-ordination is the key to European tax reform // T Magazine — Tax Insights for Business Leaders. Ernst & Young. 01. 2010. P. 48.

viewpoints on the proposal for introduction of a common consolidated corporate tax base within the European Union, providing arguments both for and contra this institution.
The article briefly analyses the major provisions of the draft directive on a common consolidated corporate tax base and the results of the working group on preparation of the Directive. The taxation of a corporate group, namely the parent and its subsidiaries, faces the tension between a legal separation, on the one hand, and economic integration on the other hand. It is noted that the tensions between the tax sovereignty of individual states and actions for development of the common market can only be improved by taking into account the views of opposing interests of each party. Apparently, the common market cannot receive automatic prevalence as its mechanisms are far from being perfect. The study concludes that there is a need to adapt the tax legislation of the Member States to the requirements of the internal market laid down in the European treaties.

Keywords: *tax law, tax harmonization, integration, direct taxes, common consolidated corporate tax base*