

К. А. Пономарёва*

Проблемы гармонизации налогообложения прибыли и доходов в Европейском Союзе, их оценка с позиций государств-членов и Суда Европейского Союза

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

Аннотация. В статье рассматриваются направления налоговой гармонизации в сфере прямых налогов в Европейском Союзе. Затрагиваются вопросы позитивной и негативной интеграции в области прямого налогообложения на территории Европейского Союза. Кроме того, показана важная роль Европейского Суда справедливости в развитии механизмов европейской интеграции.

Налог на прибыль (корпоративный налог) установлен во всех государствах — членах ЕС и является одним из важнейших источников бюджетных доходов. Различия правового регулирования данного налога по государствам-членам связаны с особенностями определения отдельных его элементов. В статье рассматриваются также тенденции гармонизации корпоративного налогообложения в ЕС.

Ключевые слова: налоговое право, налоговая гармонизация, интеграция, прямые налоги, налог на прибыль

DOI: 10.17803/1994-1471.2016.73.12.183-193

Глобализация экономики и растущая роль транснациональных корпораций имеют далеко идущие последствия для национальных налоговых систем: инвестиции размещаются не только там, где это наиболее продуктивно, но также там, где будут ниже налоги. В идеале решение компании о том, где она будет располагаться, не должно зависеть от на-

логов, однако на практике компании нередко меняют место вложения инвестиций с целью избежания высокой налоговой нагрузки.

Как отмечает профессор В. Шен, корпоративное налогообложение находится между полюсами национального права и экономической интеграции¹. В национальном праве существуют правовые инструменты уменьшения налого-

¹ Schön W. Group Taxation and the CCCTB // Tax Notes International. 2007. 48. P. 1063.

© Пономарёва К. А., 2016

* Пономарёва Карина Александровна, кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского
karinaponomareva@gmail.com
644077, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100

вого бремени (например, межгрупповой зачет убытков). Для этих инструментов в свете принципа запрета дискриминации на первый план выходит вопрос о том, всегда ли эти механизмы применимы в трансграничной ситуации. В то же время на международной арене существуют правовые инструменты, нацеленные на борьбу с размыванием налоговой базы вследствие юридического разделения экономически связанных предприятий. Такими инструментами являются, например, правила контролируемой иностранной компании (КИК) и тонкой капитализации, а также применение контроля трансфертных цен по принципу вытянутой руки.

Налог на прибыль характеризуется четкой связью между доходом налогоплательщика и соответствующим налоговым бременем². Однако неравномерный уровень налогового бремени создает препятствия для привлечения инвестиционных средств в экономику государств — членов интеграционных объединений. Поэтому существенные элементы прямых налогов подлежат гармонизации в целях исключения потерь бюджетов и уклонения от налогообложения отдельных категорий хозяйствующих субъектов при действии договоров по избежанию двойного налогообложения³.

Названные препятствия влекут за собой вредоносную налоговую конкуренцию. Корпорации становятся глобально интегрированными вслед за экономикой: в результате глобализации произошел скачок от моделей экономической деятельности, ориентирующихся на специфику отдельной страны, к интегрированным моделям с несколькими централизованными функциями на региональном или мировом уровнях. Значительный рост доли сектора услуг в экономике, а также развитие цифровой экономики позволяют предприятиям размещать свои производства в местах, удаленных от локации их потребителей.

Эти тенденции открыли возможности для минимизации налогового бремени мультинациональных предприятий. Как отмечается в Плане действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (BEPS), представленном Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), это создает напряженную ситуацию, в которой граждане становятся «более чувствительными к вопросам налоговой честности»⁴. Это становится критичным для многих субъектов налоговых правоотношений: государств, их органов, налогоплательщиков.

Преференциальные режимы остаются ключевой областью давления. В 1998 г. ОЭСР выпустила доклад о вредоносной налоговой конкуренции, где давалась отрицательная оценка «гонке на дно» (*race to the bottom*) и признавалось, что она будет сводить к нулю налоговые ставки по налогам на источники дохода независимо от того, было ли это целью налоговой политики в данной стране⁵. Проблема не потеряла своей актуальности, лишь меняются формы, которые обретает «гонка на дно»: сегодня это не столько сегментация рынка, сколько уменьшение ставок налога по конкретным видам дохода (например, по доходам от финансовой деятельности).

Различия налогового бремени в государствах — членах интеграционных объединений важны с точки зрения эффективного функционирования налоговых систем этих государств. Как отмечает Г. П. Толстомятенко, в рамках национальной юрисдикции это вполне согласуется с конституционными принципами и налоговым суверенитетом государства, однако в условиях Экономического и валютного союза может привести к дискриминации по признаку гражданства⁶. Решение этой проблемы, как и любой другой, связанной с особенностями национального правового регулирования налогов, зависит

² Alworth J., Arachi G. Taxation Policy in EMU. Economia della Tassazione. Pavia University, 2008.

³ См.: Бобоев М. Р., Наумчев Д. В. Государства — участники Евразийского союза: анализ систем налогообложения // Аудиторские ведомости. 2001. № 3. С. 72.

⁴ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing // URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата обращения: 03.01.2016).

⁵ OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue // URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (дата обращения: 01.03.2016).

⁶ Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. С. 146.

от разграничения налоговой юрисдикции государств и Союза, а также определения принципов интеграционного налогового права.

Так, в ЕС эти принципы раскрываются в процессе негативной интеграции, получая толкование в решениях Суда справедливости Европейского Союза (далее — Суд ЕС). Практика Суда ЕС, по нашему мнению, должна стать образцом и руководством на перспективу для Суда Евразийского экономического союза, а на сегодняшний день — для высших судебных инстанций его государств-членов.

Меры, применяемые государством, должны иметь эффект, пропорциональный целям, которых стремились достичь при их введении. Так, в решениях по делам «Комиссия против Бельгии»⁷ и «Bachmann»⁸ Суд ЕС, хотя и признал дискриминационной мерой предоставление Бельгией налоговых льгот на доходы, получаемые только в этом государстве, тем не менее посчитал эту меру оправданной, поскольку она была направлена на сохранение стабильности действующей национальной налоговой системы и эффективности ее функционирования.

Общей тенденцией практики Суда ЕС является недопущение установления менее благоприятного режима для нерезидентов, в то время как некоторые различия в сфере налогообложения допустимы. Так, в деле «Futura Participations» Суд применил принцип пропорциональности, закрепленный в ст. 5 Договора о функционировании Европейского Союза, при рассмотрении вопроса о том, может ли необходимость осуществления налогового контроля стать оправданием ограничения принципа свободы учреждения нормами налогового права Люксембурга⁹. Необходимо, чтобы такое ограничение служило установленной цели и не выходило за пределы, необходимые для ее достижения.

Более того, даже из запрета на установление менее благоприятного режима возможны исключения. Так, в 2005 г. в деле «Marks & Spencer»

Суд признал уравнивающим разделением налоговых полномочий между государствами-членами и предотвращение двойного учета убытков¹⁰. В этом и других решениях отчетливо берется за основу идея предоставления большего пространства для налогового суверенитета государств-членов.

Рассматривая налог на прибыль (корпоративный налог), необходимо отметить, что его правовое регулирование остается в компетенции государств — членов ЕС. Налог установлен во всех государствах-членах и является важнейшим источником бюджетных доходов. Различия правового регулирования данного налога по государствам-членам связаны с особенностями определения отдельных его элементов.

Кратко остановимся на таком элементе налога, как субъект налогообложения. Субъектами налогообложения в ЕС в основном являются юридические лица, созданные в форме корпораций и ориентированные в своей деятельности на получение прибыли. Поэтому данный налог иначе называют корпоративным налогом (corporate income tax, Körperschaftssteuer).

Традиционно важнейшей классификацией налогоплательщиков является их разделение на резидентов и нерезидентов. По словам А. А. Шахматьева, понятия «резидент» и «нерезидент» выступают в качестве самостоятельных элементов понятийного аппарата налогового права, а правила налогообложения указанных групп налогоплательщиков могут рассматриваться как основа его соответствующих специальных институтов (режимов)¹¹.

В литературе признается, что основная цель признания лица налоговым резидентом (нерезидентом) государства — определение объема его налоговых обязанностей перед данным государством. Налоговые резиденты государства по общему правилу должны платить налог со всех доходов независимо от того, где они получены: на территории государства

⁷ Case C-300/90 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, judgment of 28 January 1992.

⁸ Case C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, judgment of 28 January 1992.

⁹ Case C-250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, ECJ, judgment of the Court of 15 May 1997.

¹⁰ Case C-446/03 Marks & Spencer Pic v David Halsey (HM Inspector of Taxes), ECJ, judgement of 13 December 2005.

¹¹ Шахматьев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014. С. 626.

резидентства либо на территории любой другой страны. Поэтому можно сказать, что налоговые резиденты несут неограниченные налоговые обязанности (или полную налоговую ответственность) перед государством своего резидентства в отношении своего мирового дохода. Лица, признанные государством нерезидентами, имеют ограниченную налоговую обязанность (ответственность) перед этим государством, поскольку, как правило, они должны уплачивать в нем налоги только в отношении доходов, полученных ими на территории данного государства¹².

Г. П. Толстопятенко отмечает, что резидентство — это один из критериев определения отношения юридического лица к налоговой юрисдикции государства, состоящий в том, что резидентом признается юридическое лицо, центр фактического руководства которого располагается на территории данного государства¹³. Резидентство юридических лиц может определяться по месту регистрации устава компании (Финляндия, Франция, Чехия, Швеция, Исландия), по месту нахождения фактического руководящего органа (Норвегия, Португалия, Дания, Мальта), по обоим указанным критериям (Нидерланды, Австрия, Бельгия, Великобритания, Дания, Испания, Италия)¹⁴.

Налогооблагаемая база определяется в соответствии с принципом чистого дохода. Для определения базы налогообложения важны принципы территориальности и резидентства. В соответствии с принципом территориальности налогообложению в государстве подлежат лишь те доходы юридических лиц, которые получены на его территории, а доходы, полученные вне пределов данного государства, не включаются в налогооблагаемую базу подо-

ходного налога. Так, В. А. Кашин говорит о том, что принцип территориальности «устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат только доходы, извлекаемые на ее территории; соответственно любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране»¹⁵. Другими словами, в основе этого критерия лежит «национальная принадлежность» источника облагаемого налогом дохода¹⁶.

Принцип резидентства означает, что налог уплачивается в государстве, резидентом которого является юридическое лицо, независимо от места получения прибыли. В государствах ЕС, многие компании которых имеют транснациональный характер и получают значительную часть прибыли за рубежом, в основном придерживаются принципа резидентства.

Перейдем к проблемам и перспективам гармонизации корпоративного налогообложения в Европейском Союзе. Согласно нормам учредительных договоров ЕС государства-члены обладают полной автономией в сфере корпоративного налогообложения. Эта автономия ограничивается только требованием совместимости с правом ЕС — национальное налоговое право не должно создавать препятствий трансграничной экономической деятельности. Вместе с тем дебаты по координации корпоративного налогообложения в ЕС заходят гораздо дальше этого правового требования, и вот по каким причинам:

- компаниям, работающим в ЕС, приходится иметь дело с 28 национальными системами, что повышает расходы на соблюдение правовых норм и административные расходы;
- различия в налоговой нагрузке по разным государствам-членам искажают экономическую активность в ЕС;

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

¹³ Толстопятенко Г. П. Указ. соч. С. 146.

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

¹⁵ *Кашин В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 22.

¹⁶ *Павлов П. В.* Концепция развития законодательства об офшорных зонах // Административное и муниципальное право. 2012. № 9. С. 60.

- растущее значение мультинациональных компаний усложняет сбор корпоративного налога, основанного на разных системах его исчисления;
- рост конфликтов между национальной налоговой политикой государств-членов и правом ЕС (по ряду дел Судом ЕС вынесены решения о несоответствии норм национального налогового права праву ЕС, особенно нормам, закрепляющим свободу учреждения).

Европейский Союз ведет постоянную работу по гармонизации законодательства в сфере прямых налогов посредством введения директив по вопросам налогообложения панъевропейских групп компаний (Директива о слияниях¹⁷, Директива о материнских и дочерних компаниях¹⁸, Директива о процентах и роялти¹⁹). Хотя эти директивы еще далеки от совершенства, они представляют собой существенный прогресс на пути к достижению общеевропейских целей.

В 1975 г. Европейская комиссия представила предложение о принятии директивы о гармонизации корпоративного налога. Это предложение было отклонено после того, как стало очевидно, что государства-члены не достигнут консенсуса по вопросу полной гармонизации своих систем корпоративного налогообложения. Аналогичная судьба постигла проекты 1984 и 1985 гг., а проект 1988 г. даже не был обнародован в связи с колебаниями государств-членов. В 1992 г. назначенный Комиссией комитет Рудинга предложил различные меры по гармонизации и преодолению налоговых препятствий, придя к выводу о том, что приемлемым вариантом было бы

сближение налоговых ставок корпоративного налога государств — членов ЕС на уровне 30—40 %. Эти выводы были заслушаны, но не нашли никакой поддержки, о чем с сожалением высказывались многие европейские исследователи²⁰.

В 2001 г. Европейская комиссия выступила с предложением о введении в ЕС общей консолидированной базы корпоративного налога. В 2015 г. Комиссия возобновила работу в отношении вопросов гармонизации корпоративного налога на всей территории ЕС, представив очередную стратегию для налогообложения многонациональных предприятий, которая предполагает, что новые правила будут упрощать налоговое законодательство и снижать трансграничные инвестиционные барьеры²¹. Основные тезисы этого предложения состоят в следующем:

- введение общего свода правил расчета корпоративной прибыли в пределах ЕС;
- полная консолидация — компании должны определить только размер своей совокупной прибыли по ЕС в целом, а не в каждом государстве-члене по отдельности;
- распределение налогооблагаемой прибыли по государствам-членам в соответствии с географией деятельности компании;
- предоставление каждому государству-члену свободы установления налоговой ставки на распределенную на это государство долю прибыли.

Вместе с тем гармонизация отдельных аспектов прямого налогообложения была достигнута в форме трех упомянутых нами Директив, а также Арбитражной конвенции об устранении

¹⁷ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, 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 // OJ L 225. 20.08.1990. P. 1.

¹⁸ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in case of parent companies and subsidiaries of different Member States // OJ. L 225. 20.08.1990. P. 6.

¹⁹ 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 // OJ L 157. 26.06.2003. P. 49—54.

²⁰ См.: Rädler A. Tax treaties and the internal market // Report of the Committee of independent experts of company taxation/brussels, Luxemburg, 1992. P. 371— 379 ; Kemmeren E. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future // EC Tax Review. 21. 3 (12). P. 164.

²¹ См.: Пономарева К. А. Общая консолидированная база корпоративного налога как один из вариантов гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 1 (62). С. 205—212.

двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий (далее — Арбитражная конвенция)²².

По оценке Директивы о слияниях компаний «Ernst & Young», более 25 % норм, имплементированных в национальное законодательство, не соответствуют либо этой Директиве, либо учредительным договорам ЕС²³. Директива о материнских и дочерних компаниях дала старт 15 делам, рассмотренным Судом ЕС, например известному делу «Bosal Holding»²⁴. Директива о процентах и роялти была оценена Европейской комиссией и Международным бюро финансовой документации в 2009 г. В целом имплементация этой Директивы была признана удовлетворительной, хотя вопросы вызывали пути, которыми некоторые государства-члены имплементировали ее положения. Было признано необходимым более единообразно толковать нормы Директивы, особенно регулирующие правовое положение постоянных представительств. Своим решением по делу «Scheuten Solar» Суд ЕС ограничил действие Директивы, указав на то, что она регулирует лишь юридическое, но не экономическое двойное налогообложение²⁵.

Арбитражная конвенция установила порядок разрешения споров, в которых возникло двойное налогообложение предприятий из разных государств — членов ЕС в результате корректировки правил трансфертного ценообразования. Большинство двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения содержат положения о корректировке доходов, но они не устанавливают конкретных обязательств для договаривающихся сторон по избежанию двойного налогообложения. Вместе с тем в литературе отмечается, что и Конвенция не положила конец спорам, вы-

званным трансфертным ценообразованием, и наиболее эффективным средством разрешения таких споров могло стать введение общей консолидированной базы корпоративного налога²⁶. Таким образом, многостороннее соглашение, каким является конвенция, не стало более эффективным средством регулирования прямого налогообложения, чем директива.

В практике регулирования большую роль играют инструменты «мягкого» права, например кодексы поведения (codes of conduct). Хотя они и не ведут к формальной гармонизации, они могут быть релевантны для практики функционирования внутреннего рынка и даже оказывать влияние на судебную практику государств-членов.

Внимание юридической общественности в Европейском Союзе перешло с европейских институтов на налоговые системы государств-членов. Фокус этого внимания сместился с принятия актов права ЕС в сфере налогообложения на практику Суда ЕС по делам о прямом налогообложении.

Как отмечал Суд ЕС в своих решениях, принятых еще до вступления в силу Лиссабонского договора, «хотя прямое налогообложение и входит в компетенцию государств-членов, они должны тем не менее осуществлять свои полномочия в соответствии с правом Сообщества»²⁷. В частности, национальные налоговые нормы и нормы соглашений об избежании двойного налогообложения не должны «подвергать риску» действие основных свобод. Со времен дела «Avoir fiscal» Суд неоднократно подтверждал этот принцип²⁸.

В регулировании корпоративного налогообложения знаковые решения по делам о применении свободы учреждения, обеспечении равного правового режима для филиалов и до-

²² Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC // OJ L.225. 20.08.1990. P. 10—24.

²³ Ernst & Young, Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC, 2008 // URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf.

²⁴ Case C-168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën // ECJ. 13.09.2003.

²⁵ Case C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH v. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, judgment of 21 July 2011.

²⁶ Kogels H. Unity Divided // EC Tax Review. 2012. Is. 3. P. 121.

²⁷ Case C-80/94 G.H.E.J. Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen, ECJ, 11 August 1995 ; Case C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (Greek State) // ECJ. 29.04.1999.

²⁸ См.: Пономарева К. А. Дело Avoir Fiscal: актуальная классика европейского налогового права // Налоговед. 2016. № 3. С. 84—89.

черних обществ, трансграничном зачете убытков и налогообложении трансграничных услуг стали существенными шагами к достижению целей внутреннего рынка.

Commerzbank²⁹

Это дело важно по двум причинам. Согласно ему суды Великобритании отлично выразили британский подход к интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения. В контексте ЕС суть иска была в том, что дискриминация по основанию национальности запрещена европейским правом. У Коммерцбанка было британское подразделение, решившее предъявить требование о налоговом вычете в Великобритании. Служба по налогам и таможенным сборам Великобритании (HMRC) произвела налоговый вычет, но отказала в возмещении дополнительных затрат по тому основанию, что компания была нерезидентом Великобритании.

Суд ЕС заявил, что национальное предписание, закрепляющее неравное положение резидентов и предприятий — резидентов иных государств-членов ЕС, является дискриминационным. Это утвердило принцип, согласно которому государство-член обязано предоставить так называемый национальный режим предприятиям — резидентам другого государства-члена.

Metallgesellschaft/Hoechst³⁰

Эти связанные дела представляются важными, поскольку касаются последствий принятия управленческих решений в пользу налогоплательщиков. На момент рассмотрения дела, согласно британскому законодательству, компании облагались авансовым налогом на прибыль (*advance corporation tax*) независимо от того, когда компания выплатила дивиденды. Компании освобождались от такого налога только при условии, что получателем дивидендов является британская компания, владеющая

более чем 50 % акций компании-плательщика. Авансовый налог на прибыль, уплаченный британскими компаниями, мог быть зачтен в счет их совокупных налоговых обязательств за аналогичный период. Группы компаний извлекали экономическую выгоду от этого зачета, говоря экономически, неттинга уплаченного налога и налогового обязательства.

Налогоплательщики, немецкие материнские компании, заявили, что эти правила являются ограничением свободы учреждения, поскольку выбор места учреждения невозможен по той причине, что компании — получатели дивидендов не являются британскими резидентами. Дочерние же британские компании должны были делать платежи по авансовому налогу на прибыль во всех случаях, когда это означало косвенную дискриминацию по признаку страны происхождения, в противоречие положениям Договора о функционировании Европейского Союза. Они заявили, что Служба по налогам и таможенным сборам должна была поставить их в положение, равное с британскими резидентами. Дело осложнялось тем фактом, что некоторые из соглашений, стороной по которым являлась Великобритания, содержали нормы об уплате части авансового налога на прибыль в пользу иностранной материнской компании. Это дело было характерным, поскольку потери компании были связаны с преждевременной уплатой налога, т. е. «имела место потеря выгоды от пользования денежными средствами за период с момента уплаты авансового налога на прибыль до момента его зачета против “обычного” налога на прибыль»³¹.

Суд ЕС вынес решение в пользу налогоплательщиков, что имело определенные последствия и для Службы по налогам и таможенным сборам. Суд постановил, что процедуры и применимости уплаты процентов по переплаченному налогу находятся в сфере национального права. В частности, национальный суд должен рассматривать такие вопросы о размере процентной ставки и о том, должен ли процент исчисляться как простой или как сложный. Служ-

²⁹ Case C-330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* // ECJ. 13.07.1993.

³⁰ Joined cases C-397/98 and C410/98 *Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG, Hoechst UK Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, HM Attorney General* // ECJ. 08.03.2001.

³¹ Иванов Д. Новые тенденции применения международных договоров в сфере внутригосударственных налоговых режимов // *Внешнеторговое право*. 2006. № 1.

ба по налогам и таможенным сборам заявила, что для того, чтобы убытки были заявлены налогоплательщиками, последние должны были сделать выбор в пользу группового режима, которое было бы отклонено Службой. Налогоплательщиками такой выбор сделан не был. Учитывая способ, с помощью которого осуществлялась компенсация налогоплательщикам, суд решил, что определение процедур и правовых средств остается за национальными судами. Однако настоящее дело вызвало ряд затруднений, связанных с компенсацией национальными судами налогоплательщикам для обеспечения того, чтобы практически все требования для получения компенсации были не так обременительны, как налагаемые ограничения на свободу выбора места учреждения.

Cadbury Schweppes³²

Хотя это известнейшее дело первоначально касалось законодательства о КИК в ЕС, оно породило широкую дискуссию по уходу от налогообложения/избежанию налогов/уклонению от уплаты налогов. Суть дела состояла в том, что компания «Cadbury Schweppes» образовала две дочерние компании в Ирландии, где установлена низкая ставка по корпоративному налогу. Служба по налогам и таможенным сборам Великобритании обложила «Cadbury Schweppes» британским корпоративным налогом в размере прибыли, равной той, которая была бы обложена налогом, если бы компании были зарегистрированы в Великобритании. Один из поставленных вопросов состоял в том, может ли британское корпоративное законодательство о КИК основываться на предотвращении уклонения от уплаты налогов. Налоговое ведомство, поддержанное несколькими европейскими правительствами, заявило, что законодательство о КИК намерено противостоять особому типу уклонения — искусственному перемещению компанией-резидентом прибыли в государство с низкой ставкой налогообложения посредством учреждения дочерней компании в этом государстве и проведения сделок, имеющих результатом перевод прибыли в эту дочернюю компанию.

Суд счел, что тот факт, что дочерние компании облагаются налогом по низкой ставке в другом государстве — члене ЕС, не позволяет государству, в котором зарегистрировано основное общество, компенсировать это преимущество налоговым режимом, нацеленным на нивелирование этого преимущества. Также здесь не может быть и никакой общей презумпции уклонения от уплаты налогов из-за того, что компания-резидент образует дочернюю компанию в том государстве-члене, где налоги ниже. Суд обратил внимание на то, что вдобавок к субъективному элементу намерения получить выгоду, обеспечиваемую существующей системой налогообложения, должны иметь место также объективные обстоятельства, демонстрирующие тот факт, что цель концепции права учреждения не достигнута. Цели этой свободы: позволить гражданину/национальной компании одного государства-члена основать дочернюю компанию в другом государстве-члене с целью осуществления деятельности в этом государстве, способствовать экономическому и социальному взаимопроникновению, а также участвовать на стабильной основе в экономической жизни этого государства-члена, получая там прибыль. Эти предприятия должны действительно иметь намерение осуществлять экономическую деятельность. Это должно обосновываться объективными факторами, которые могут быть подтверждены третьими лицами, и определенно включать размер, в котором физически существует КИК, а именно недвижимое имущество, персонал и оборудование. Таким образом, даже если налоговый орган полагает, что имело место определенное намерение избежать налогов посредством образования дочернего предприятия в другом государстве — члене ЕС, пока присутствуют объективные факторы, указанное обложение компании не разрешается.

Таким образом, текущее положение дел в сфере налогообложения корпоративных групп в Европе во многом обязано практике Суда ЕС в отношении влияния основных свобод на прямое налогообложение. Принцип запрета дискриминации обычно выходит на первый план, когда государства-члены используют свой налоговый

³² C-196/04 Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Ltd v. Commissioners of Inland Revenue // ECR. 12.09.2006.

суверенитет, чтобы снизить льготы или нивелировать преимущества трансграничных групп по сравнению с национальными предприятиями. В то время как Суд ЕС предоставляет государствам-членам достаточно большую свободу в распределении налоговых полномочий с целью устранения негативных последствий, когда речь идет о единичном налогоплательщике, он ведет себя совершенно иным образом, когда речь идет о корпоративной группе: исходный пункт рассмотрения таких дел Судом составляет самостоятельный правовой статус каждой компании — участника группы. При этом основные инструменты защиты национальных налоговых доходов (правила КИК и тонкой капитализации, трансфертное ценообразование) либо были снижены до точечных средств против налоговых злоупотреблений, либо, наоборот, чрезмерно расширены, создавая дополнительное финансовое и административное бремя для налогоплательщиков. Более того, государства-члены все менее охотно предоставляют налоговые льготы корпоративным группам, опасаясь, что аналогичные преимущества нужно будет предоставить и трансграничным группам. Воз-

можно, Суду ЕС следует пересмотреть свою практику, более реалистично взглянув на средства достижения целей внутреннего рынка.

На сегодняшний день очевидно, что государствам-членам нужна максимальная свобода для осуществления национальной налоговой политики. В связи с этим сомнительно, что государства-члены согласятся на дальнейшее ущемление их фискальной автономии. Более того, в европейской литературе присутствует точка зрения о том, что решения Суда ЕС могут даже углубить правовые различия по некоторым аспектам прямого налогообложения, которые до этого исходили из согласованных на международном уровне моделей³³.

Скорость развития налоговой гармонизации в ЕС в областях прямого и косвенного налогообложения была разной. В сфере корпоративного налогообложения определенная степень гармонизации была достигнута в некоторых вопросах, в частности слияния, отношения материнских и дочерних обществ, процентов и роялти. Вместе с тем практика Суда ЕС формирует негативную интеграцию в сфере прямого налогообложения.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Бобоев М. Р., Наумчев Д. В. Государства — участники Евразийского союза: анализ систем налогообложения // Аудиторские ведомости. 2001. № 3. С. 72.
2. Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск : Армита — Маркетинг, Менеджмент, 2000.
3. Иванов Д. Новые тенденции применения международных договоров в сфере внутригосударственных налоговых режимов // Внешнеторговое право. 2006. № 1. С. 6—8.
4. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М. : Финансы; ЮНИТИ, 1998.
5. Павлов П. В. Концепция развития законодательства об офшорных зонах // Административное и муниципальное право. 2012. № 9. С. 53—62.
6. Пономарева К. А. Дело Avoir Fiscal: актуальная классика европейского налогового права // Налоговед. 2016. № 3. С. 84—89.
7. Пономарева К. А. Общая консолидированная база корпоративного налога как один из вариантов гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 1 (62). С. 205 — 212.
8. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М. : Норма, 2001.

³³ Horizontal Tax Coordination / ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer // IBFD. 2012. P. 128 ; Brokelind C., in Towards a Homogenous EC Direct Tax Law // IBFD. 2007. P. 16 ; Malherbe J., Malherbe P., Richelle I., Traversa E. Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice. Brussels : Larcier, 2008. P. 7.

9. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. М. : Международные отношения, 2014.
10. Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: монография. М. : Юрлитинформ, 2010.
11. Alworth J., Arachi G. Taxation Policy in EMU. Economia della Tassazione. Pavia University, 2008.
12. Arendonk Henk van. Finally Some Good News from Europe in 2014? // EC Tax Review. Vol. 23 (2014). Is. 1. P. 2—3.
13. Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union // OJ. 2008. C 115; 2010. C 83/01.
14. Horizontal Tax Coordination / ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer // IBFD. 2012.
15. Kemmeren E. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future // EC Tax Review. Vol. 21. 3 (12). P. 158—172.
16. Kemmeren E. Principle of Origin in Tax Conventions, A Rethinking of Models, PhD thesis Tilburg University, The Netherlands 2001.
17. Kogels H. Unity Divided // EC Tax Review. 2012. Is. 3. P. 121—132.
18. Malherbe J., Malherbe P., Richelle I., Traversa E. Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice. Brussels : Larcier, 2008.
19. Piperi O. Die Harmonisierung der Direktsteuern durch den Gerichtshof der Europäischen Union und das nationale Steuerverfassungsrecht. Hamburg : Peter Lang GmbH, 2013.
20. Schön W. Group Taxation and the CCCTB // Tax Notes International. 2007. 48.
21. Schön W. Taxing Multinationals in Europe // Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. No. 2012-11.

Материал поступил в редакцию 24 мая 2016 г.

THE PROBLEMS OF HARMONIZATION OF TAXATION AND INCOME IN THE EUROPEAN UNION, THEIR EVALUATION FROM THE POSITION OF MEMBER STATES AND THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION

PONOMAREVA Karina Aleksandrovna — PhD in Law, Senior Lecturer at the Department of State and Municipal Law, Dostoevsky Omsk State University
 karinaponomareva@gmail.com
 644065, Russia, Omsk, 50 Let Profsoyuzov St., 100

The study is conducted with the financial support of the RSSF within research project "Supranational Legal Mechanisms of Tax Regulation in the Eurasian Economic Union and the European Union (Comparative Law Research)", Project No.16-03-50135.

Review. *This article discusses the directions of tax harmonization in the field of direct taxes in the European Union. The author addresses the positive and negative integration in the field of direct taxation on the territory of European Union. In addition, the important role of the European Court of Justice in the development of European integration is highlighted.*

Income tax (corporate tax) is installed in all EU Member States and is one of the most important sources of budget revenues. The differences in the legal regulation of this tax by Member States are related to the peculiarities of definition of specific items. The article also examines the trends in the harmonization of corporate taxation in the EU.

Keywords: *tax law, tax harmonization, integration, direct taxes, income tax.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Boboev M. R. , Naumchev D. V. Gosudarstva — uchastniki Evroaziatskogo sojuza: analiz sistem nalogooblozheniya // Auditorskie vedomosti. 2001. № 3. S. 72.
2. Dadalko V. A. , Rumjanceva E. E. , Demchuk N. N. Nalogooblozhenie v sisteme mezhdunarodnyh jekonomicheskikh otnoshenij. Minsk : Armita — Marketing, Menedzhment, 2000.

3. *Ivanov D.* Novye tendencii primeneniya mezhdunarodnyh dogovorov v sfere vnutrigosudarstvennyh nalogovyh rezhimov // *Vneshnetorgovoe pravo*. 2006. № 1. С. 6—8.
4. *Kashin V. A.* Nalogovye soglasheniya Rossii. Mezhdunarodnoe nalogovoe planirovanie dlja predpriyatij. M. : Finansy; JuNITI, 1998.
5. *Pavlov P. V.* Konceptija razvitija zakonodatel'stva ob ofshornyh zonah // *Administrativnoe i municipal'noe pravo*. 2012. № 9. S. 53—62.
6. *Ponomareva K. A.* Delo Avoir Fiscal: aktual'naja klassika evropejskogo nalogovogo prava // *Nalogoved*. 2016. № 3. S. 84—89.
7. *Ponomareva K. A.* Obshhaja konsolidirovannaja baza korporativnogo naloga kak odin iz variantov garmonizacii prjamyh nalogov v Evropejskom Sojuze // *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2016. № 1 (62). S. 205 — 212.
8. *Tolstopjatenko G. P.* Evropejskoe nalogovoe pravo. Sravnitel'no-pravovoe issledovanie. — M. : Norma, 2001.
9. *Shahmamet'ev A. A.* Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo. M. : Mezhdunarodnye otnosheniya, 2014.
10. *Shahmamet'ev A. A.* Rezhim nalogooblozhenija nerezidentov: pravovaja osnova regulirovanija: monografija. M. : Jurlitinform, 2010.