

ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПРЕДЕЛЫ ГАРМОНИЗАЦИИ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

20 октября 2016 г.

Дата принятия в печать –

03 декабря 2016 г.

Дата онлайн-размещения –

20 марта 2017 г.

Ключевые слова

Правоприменение, интеграция, налоговое право, Европейский Союз, прямые налоги, Европейский суд справедливости, налоговый суверенитет, гармонизация

В статье представлен анализ налоговой гармонизации в сфере прямого налогообложения в Европейском Союзе. Автор выделяет несколько важных моментов, являющихся отправными точками европейской интеграции в сфере налогового права: налоговую гармонизацию в сфере прямых налогов, запрет дискриминации и ограничения конкуренции, а также ведущую роль основных свобод в деле европейской интеграции.

В статье подчеркивается особая роль Европейского суда справедливости в формировании налогового права Европейского Союза.

INTERMEDIATE RESULTS AND LIMITS OF HARMONIZATION OF DIRECT TAXES IN THE EUROPEAN UNION

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2016 October 20

Accepted – 2016 December 03

Available online – 2017 March 20

Keywords

Law enforcement, integration, tax law, European Union, direct taxes, European Court of Justice, tax sovereignty, harmonization

The article is devoted to analysis of tax harmonization in the area of direct taxation in the European Union. Questions of positive and negative integration, common market and tax harmonization are analyzed.

The author mentions the following benchmarks of the European tax integration: these are tax harmonization in the area of direct taxation, prohibition of discrimination and of unfair competition, leading role of fundamental freedoms in field of European integration.

The direct effect of EU law is brought into light. The international treaty is a special source of law of Member States and it used in cases which can't be regulated by national legislation or by acts of integration law.

Directives and regulations as sources of EU secondary law are described in the article. Their special features are also brought into light.

International EU agreements and acts of cooperation in the area of taxation are also brought into light. The special role of soft law is also mentioned in the article.

The special role of the European Court of Justice in forming of EU tax law is emphasized.

The conclusion of the article is in the statement of importance of taxation in the forming of internal market in integration community.

The expected results are important both from theoretical and practical points of view and include:

working out the legal framework of direct taxation and finding out actual problems of integration tax law mentioning modern trends of cross-border taxation;

recommendations of improving of harmonization mechanisms in the EAEU and improving of the Russian Tax Code.

Координация различных налогов имеет множество нюансов, от избежания противоречий

внутри национальной налоговой системы до распределения налоговых прав между суверенными

государствами – членами интеграционного объединения. Выделим несколько важных моментов, являющихся отправными точками европейской интеграции в сфере налогового права: налоговую гармонизацию в сфере прямых налогов, запрет дискриминации и ограничения конкуренции, а также ведущую роль основных свобод в деле европейской интеграции.

В науке налогового права параллельно используются несколько синонимичных понятий: «налоговая координация», «налоговая гармонизация», «сближение налогового законодательства», «интеграция в сфере налогового права» и т. п. Например, Г.П. Толстопятенко полагает, что понятие «интеграции» шире понятия «гармонизации и сближения» и представляется более точным для определения правовых действий институтов Европейских сообществ [1, с. 223]. Действия, направленные на достижение целей внутреннего рынка, обозначаются в европейской науке налогового права как позитивная и негативная интеграция [2, р. 12; 3, р. 811]. В основе этих интеграционных процессов лежит явление налоговой координации.

Понятие налоговой координации, как правило, используется в отечественной и зарубежной юридической науке для обозначения феномена интеграции, устраняющего налоговые препятствия на внутреннем рынке ЕС и устанавливающего равные условия для чисто «домашних» и трансграничных ситуаций [4, с. 47; 5, с. 28; 6, р. 745]. Вместе с тем некоторые авторы не разделяют это терминологическое и концептуальное приравнивание и поддерживают более точную категоризацию интеграционных явлений в налоговом праве ЕС. Так, П. Пистоне полагает, что налоговую координацию следует рассматривать как один из возможных способов имплементации налоговой интеграции в механизм внутреннего рынка [7, р. 331].

Налоговая координация имеет множество граней: от избежания несоответствий в пределах национальной налоговой системы до распределения налоговых прав между суверенными государствами.

Налоговая координация возможна в двух направлениях:

– вертикальная координация налоговых полномочий между разными уровнями власти / управления;

– горизонтальная координация налоговых полномочий разных юрисдикций на одном и том же уровне.

Недостаток координации чреват избыточной налоговой нагрузкой. Так, неадекватная горизонтальная координация может привести к искажениям, препятствующим оптимальному распределению экономических ресурсов и уменьшению благосостояния населения. Недостаточная вертикальная координация может и вовсе подорвать фискальную автономию определенного уровня государственной власти.

В целях настоящего исследования под горизонтальной координацией прямого налогообложения в государствах – членах ЕС будет пониматься упорядочивание всех мер, нацеленных на обеспечение налоговой нейтральности для экономических сделок в пределах внутреннего рынка [8, р. 92; 9, р. 5] посредством устранения препятствий, являющихся следствием параллельного существования и взаимодействия различных национальных налоговых систем.

Горизонтальная налоговая координация имеет два направления:

– сближение материального налогового права и соответствующих процессуальных норм налогового права государств-членов с целью преодоления или по крайней мере уменьшения различий между национальными налоговыми системами в той мере, насколько эти различия ведут к искажениям конкуренции, или увеличивают издержки на соблюдение норм права, или увеличивают административную нагрузку;

– координация требований государств-членов к налогоплательщику с целью избежания двойного налогообложения трансграничной торговли.

Европейские исследователи [3, р. 811; 10, р. 28], Европейская комиссия¹ и Европейский Суд справедливости (далее – Суд ЕС)² различают налоговую координацию и налоговую гармонизацию посредством европейского законодательства. Так, Дж. Мальхербе разграничивает меры, не оказывающие воздействия на налоговый суверенитет, и меры, существенно видоизменяющие национальные налоговые системы [11, р. 312]. Согласно этой концепции налоговая координация возможна только при помощи средств мягкого права: рекомендаций, коммюнике, кодексов поведения и т. п.

¹ Communication from the Commission, Coördinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, 19 December 2006, COM (2006) 823 final, p. 4.

² Case C-211/08, Commission v. Spain, ECJ, judgement of 15 June 2010; Case C-345/09, Delft, ECJ, judgement of 14 October 2010.

Представители европейской науки налогового права подчеркивают необходимость отличия концепции горизонтальной налоговой координации от устранения барьеров к доступу на рынок, а также от искажений конкуренции, возникающих вследствие дискриминации или ограничительных мер, образующих часть налоговой системы одного и того же государства-члена [9, р. 5; 12, р. 44]. Конечно же, нельзя оспаривать тот факт, что эти препятствия также нужно рассматривать как необходимую предпосылку облегчения доступа на иностранные национальные рынки внутри ЕС и для обеспечения того, чтобы конкуренция на внутреннем рынке не искажалась налогообложением. Однако ученые сходятся в том, что равные условия игры в пределах национальной налоговой юрисдикции еще не являются достаточным условием для единой конкурентной среды в пределах всего европейского внутреннего рынка, пока существуют угрозы двойного налогообложения или рыночного неравенства [13, р. 244; 14, р. 1]. Несмотря на обозначенные противоречия, нельзя априори исключать, что единый недискриминационный стандарт может оказать влияние на горизонтальную координацию систем прямого налогообложения государств-членов.

Одним из важнейших принципов, закрепленных Договором о функционировании Европейского Союза (далее – ДФЕС)³, является принцип наделения компетенцией: согласно ст. 5 (3) ДФЕС Союз располагает компетенцией осуществлять деятельность, направленную на поддержку, координацию или дополнение действий государств-членов. Б. Терра и П. Ваттель разделяют полномочия Союза на три категории:

1) вопросы исключительной компетенции Союза (ст. 3 ДФЕС);

2) вопросы совместного ведения с преимуществом: в случае если по этим вопросам Союз реализует свои полномочия, государства-члены лишаются аналогичной возможности (ст. 4 ДФЕС);

3) вопросы совместного ведения без преимущества: по этим вопросам Союз вправе лишь оказывать поддержку или координацию (ст. 6 ДФЕС) [12, р. 42].

Очевидно, что вопросы прямого налогообложения попадают во вторую категорию. Долгосрочной целью гармонизации как прямых, так и косвенных налогов является создание внутреннего рынка.

Однако следует подчеркнуть, что настоящий внутренний рынок в ЕС до сих пор еще не создан и Европа еще только движется в этом направлении [15, р. 110; 16, р. 441]. Идея внутреннего рынка будет реализована только тогда, когда налоговые системы государств-членов будут интегрированы по крайней мере достаточно для того, чтобы устранить налоговые препятствия, созданные правилами и практиками, создающими условия для дискриминации, ограничений, государственной помощи и искажений внутреннего рынка. Это не означает, что все налоги в Европе должны быть гармонизированы, но в любом случае европейская налоговая интеграция должна оставаться частью единой европейской политики.

Прямое налогообложение особенно чувствительно воспринимается государствами-членами с позиции их суверенитета. Наряду с этим пока наблюдается осторожность по поводу экономико-политического решения по поводу налоговой конкуренции в сфере прямых налогов.

Налоговая гармонизация происходит, нравится это государствам-членам или нет, посредством решений Суда ЕС [17, с. 153]. Хотя путь гармонизации прямых налогов на сегодняшний день видится достаточно труднопроходимым, Суд ЕС, в известной мере взявший на себя роль двигателя интеграции, предпринимает попытки продвижения принципа негативной интеграции. В результате правовые позиции Суда сформулированы на очень высоком, даже абстрактном уровне, поскольку они основаны не на нормах вторичного права ЕС, а на учредительных договорах [18, р. 611]. Суд ЕС вынес ряд решений основополагающего значения, согласно которым государства-члены обязываются не допускать дискриминирующего воздействия на налогоплательщиков в рамках своих национальных налоговых систем: налогообложение предприятия или физического лица, которое реализует свою свободу передвижения на внутреннем рынке, как отмечает профессор М. Ланг, не должно быть хуже по условиям, чем налогообложение налогоплательщика, остающегося в родном государстве [19, с. 585].

Рассматривая достижения в сферах позитивной и негативной интеграции в сфере прямых налогов в их взаимосвязи, можно обозначить следующие вопросы в отношении влияния решений Суда ЕС на правовое регулирование прямого налогообложения в ЕС:

³ Treaty on the Functioning of the European Union of 13 December 2007 // Official Journal of the European Union. 2008. С 115.

– Продвигает ли судебная практика хотя бы де факто гармонизацию налоговых систем государств-членов?

– Вносит ли она вклад в координацию соревнующихся налоговых систем государств-членов?

– Ужесточает ли судебная практика «мягкий» правовой подход Комиссии к горизонтальной налоговой координации?

Суд не выносит решений, касающихся налоговой ответственности отдельных налогоплательщиков. Если при рассмотрении налоговых дел в национальных судах встают вопросы толкования ДФЕС, национальные суды могут обратиться с запросом о толковании к Суду ЕС. Впоследствии ответы Суда на эти запросы используются национальными судами при разрешении аналогичных споров. Хотя государства-члены имеют право принимать собственные законы, регулирующие вопросы налоговых отношений, они должны реализовывать это право в соответствии с правом ЕС.

Суд ЕС рассматривает сотни налоговых дел. Как отмечают К.К. Баранова и В.Б. Белов, главным правовым принципом, который Суд ЕС преследует при принятии решений в отношении прямых налогов, является реализация принципа основных свобод. Одновременно Суд ЕС должен учитывать налоговый суверенитет стран-членов в области прямого налогообложения [20, с. 117].

В 2001 г. Г.П. Толстопятенко говорил о том, что «сегодня решения Европейского Суда выполняют даже не свойственную им функцию подзаконных актов, разъясняющих, а иногда и дополняющих положения налоговых законов государств. Сохранится ли эта особенность судебных решений, будет зависеть от системы исчисления и взимания налогов в ЕС... Так или иначе, влияние решений Суда на развитие европейского налогового права будет усиливаться» [1, с. 300]. Сегодняшнее положение дел в сфере прямого налогообложения в ЕС еще раз показывает справедливость его высказываний, а роль Суда ЕС в деле интеграции с тех пор только возросла.

А. Миллер и О. Линн полагают, что государствам-членам следует проверить свой налоговый режим на предмет соответствия ДФЕС. В противном случае рано или поздно им следует ожидать многочисленных требований о возврате налогов от своих собственных налогоплательщиков и, как следствие, необходимость привести национальные акты в

сфере налогов в соответствии с решением Суда ЕС [21, р. 412]. Каждое налоговое дело, рассматриваемое Судом ЕС, потенциально может оказаться основанием для изменения национальных налоговых законов каждого государства-члена, а не только непосредственно вовлеченного в этот спор.

Основные свободы уполномочивают участников рынка осуществлять экономическую активность в каждом государстве-члене или в том государстве, где им это выгоднее с налоговой точки зрения. Вместе с тем Ш. Хинделанг, в частности, отмечает, что обеспечение этих свобод относится к налоговым поступлениям государств-членов не нейтрально [22]. Если участники рынка захотят фактически воспользоваться указанными свободами, то государства-члены могут попытаться ограничить такое использование или сделать его менее привлекательным именно посредством дискриминирующих предписаний. Чтобы не жертвовать протекционистской политикой в пользу общего рынка, нужно установить свободу регулирования границ. Здесь действует вопрос средств и способов применения основных свобод в сфере прямых налогов. Соответствующая практика Суда ЕС выступает за баланс национального налогового суверенитета и эффективности основных свобод [23, р. 145].

Основные свободы согласно актуальной практике Суда ЕС налагают запрет не только на открытую дискриминацию, но и на все скрытые формы дискриминации, например вытекающие из государственной принадлежности⁴. Это имеет большое значение прежде всего для налогово-правовых норм: основополагающий принцип налогового права состоит в том, чтобы требования об уплате налогов выдвигались не исходя из гражданства, а исходя из того, является данное лицо резидентом или нерезидентом.

Для резидентов действует так называемый принцип универсальности, распространяющийся, как правило, на доходы налогоплательщика от деятельности по всему миру. Здесь в основе лежит тезис о том, что резидент конкретного государства регулярно создает основную часть своего дохода в этом государстве, от чего получает выгоду экономическая, социальная, культурная инфраструктура. Это лицо должно также вносить вклад в связанные с этим государственные расходы соразмерно своим возможностям. При этом должны учитываться все индивидуальные обстоятельства, в том числе лич-

⁴ Case C-388/01 *Commission of the European Communities v. Italian Republic*, judgement of the Court of 16 January 2003.

ного и семейного характера. Прежде всего в качестве государства, взимающего налоги, подходит государство проживания лица, поскольку здесь находится центр его жизненных интересов, подчеркнул Суд ЕС в решении по делу Шумакера⁵.

Предметом рассмотрения в этом деле было налогообложение гражданина, получающего весь свой доход в одном государстве (Германии), но постоянно проживающего в другом (Бельгии). Как нерезидент, он не имел права на налоговую льготу в Германии, но не имел достаточного дохода для того, чтобы воспользоваться такими льготами в Бельгии. Это было расценено Судом ЕС как вопрос равенства на рынке и как дискриминация по сравнению с немецкими резидентами. При определении того факта, был ли налогоплательщик сравним с немецкими резидентами, несмотря на то, что, как правило, резиденты и нерезиденты не сравнимы (у первых облагается налогом мировой доход, вторые облагаются налогом по месту нахождения объекта налогообложения), Суд решил, что в конкретном деле г-н Шумакер сравним с немецкими резидентами, поскольку весь свой доход он получал в Германии. Суд ЕС заключил, что дискриминация происходит из того факта, что его личные и семейные обстоятельства не были приняты во внимание ни в государстве резидентства, ни в государстве, в котором он был трудоустроен. Критическим фактором стало то, что Шумакер не мог получить льгот в государстве своего резидентства. Так появился термин «виртуальный резидент» [18, р. 621].

Появившимся в науке налогового права ЕС термином «принцип Шумакера» с тех пор руководствуются при разрешении аналогичных споров: облагая налогом доходы физических лиц – нерезидентов, государство источника дохода не должно предоставлять налоговые льготы на основании личного или семейного статуса, применимые к его резидентам, за исключением случаев, когда такой доход является единственным налогооблагаемым доходом нерезидента.

Для нерезидентов налоговая обязанность согласно территориальному принципу часто ограничивается следующим образом: государство, в котором создан доход, удерживает соразмерную часть независимо от того, где и в каком объеме представлен к налогообложению общемировой доход.

Основанием для освобождения может выступить эффективное изъятие налога, в частности органами налогового контроля. Для свободы движения капитала это, в отличие от других основных свобод, урегулировано ст. 65 (1) ДФЕС. Государства-члены обязаны принимать меры по обеспечению ясного и однозначного определения размеров доходов и убытков, а также указывать, какие директивы применять в конкретном случае [24, с. 149]. Так, в деле Marks & Spencer⁶ Суд ЕС признал уравновешенное разделение налоговых полномочий между государствами-членами и предотвращение двойного учета убытков. В этом и других решениях отчетливо берется за основу идея предоставления большего пространства для налогового суверенитета государств-членов.

Важным вопросом остается баланс между интересами граждан ЕС – носителями основных свобод и самого Союза при осуществлении механизмов общего рынка, с одной стороны, и интересами суверенных государств, с другой [25, с. 100]. Основные свободы и суверенитет государств имеют равный вес, поэтому интересы ни той, ни другой стороны не будут приоритетными.

Налоговое право ЕС не получает должной защиты в силу своей системной противоречивости и отсутствия «внутренней когерентности», целостности. Действующие правила налогообложения должны быть когерентны в пределах ЕС. Поэтому при внутренней противоречивости норм первичного и вторичного права ЕС, регулирующих прямое налогообложение, нужно по-прежнему иметь в виду, что гармонизация устанавливает единообразие посредством вторичного права и, как следствие, компромисс между государствами – членами ЕС. Эти государства не готовы ограничить свой налоговый суверенитет посредством вторичного права, а в случае противоречия между вторичным и первичным правом преимущество будет иметь последнее.

Таким образом, можно заметить, что поскольку позитивная интеграция предполагает единогласное принятие решений и этот механизм сложно реализовать, действия Европейской комиссии направлены на максимизацию эффекта негативной интеграции, проводимой посредством практики Суда ЕС по делам о прямом налогообложении и издания актов «мягкого» права по поводу этих решений, «приглашая» государства-члены к адаптации национального законодательства к толкованию Комиссии.

⁵ Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, judgment of 14 February 1995.

⁶ Case C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), judgment of 13 December 2005.

В 2001 г. Комиссия выпустила важный документ «Налоговая политика в Европейском Союзе: приоритеты на годы вперед», в котором определила три цели налоговой политики:

- национальные налоговые системы должны быть простыми и прозрачными;
- национальные налоговые системы должны способствовать эффективному функционированию внутреннего рынка;
- национальные налоговые системы должны способствовать снижению налоговых ставок и расширению налоговой базы⁷.

Третья цель была во многом достигнута за последние годы, особенно в сфере корпоративного налогообложения и после вступления в ЕС новых восточноевропейских членов. Последнее десятилетие стало, по словам Б. Терры и П. Ваттеля, «существенным сдвигом от налогообложения доходов к налогообложению потребления» [12, р. 156].

В части корпоративного налогообложения политика Комиссии направлена на преодоление искажений внутреннего рынка, препятствующих трансграничной экономической деятельности, и уменьшение издержек ведения бизнеса по всему Союзу. Эти действия ведутся в двух аспектах.

В краткосрочной перспективе – меры по преодолению специфических препятствий трансграничной экономической деятельности, например налогообложения трансграничных слияний, невозможности трансграничного учета убытков, сложностей трансфертного ценообразования, ведущих к двойному налогообложению и чрезмерному административному бремени.

В долгосрочной перспективе это меры, устраняющие целый комплекс препятствий, которые более серьезно ограничивают национальный налоговый суверенитет. Самым ярким примером тому являются предложения Комиссии по введению в ЕС общей консолидированной базы налога на прибыль корпораций (далее – ОКБКН) [26].

Предложение по ОКБКН состоит в том, что корпоративной группе, осуществляющей свою деятельность более чем в одном государстве – члене ЕС, должно даваться право выбора исчисления налогооблагаемой прибыли с применением единой си-

стемы расчетов. 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 сути дела, вся выгода от ОКБКН как раз и состоит в возможности работы с единственным налоговым органом. Важно, 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-членах⁸.

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 [27, р. 28]. 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.

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

⁷ Communication on “Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead”, Brussels, 23 May 2001 (COM (2001) 260).

⁸ Case C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Halsey (HM Inspector of Taxes), ECJ, 13 December 2005; Case

C-418/07 Société Papillon v. Ministry of Finance (France), ECJ, 27 November 2008; Case C-18/11 The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Philips Electronics UK Ltd, ECJ, 6 September 2012 et al.

В ноябре 2014 г. Президент Еврокомиссии Жан-Клод Юнкер заявил, что Еврокомиссия приступает к перезапуску ОКБКН с целью выхода из тупика, в который зашли ее сторонники и противники. Эта идея была хорошо принята государствами-членами, членами Европарламента и бизнес-сообществом, поскольку эти и иные группы уже начали широко признавать преимущества ОКБКН.

17 июня 2015 г. Европейская комиссия представила план действий по реформированию корпоративного налогообложения (*Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU*), который, по замыслу Комиссии, должен противодействовать налоговым правонарушениям и уклонению от уплаты налогов, а также обеспечить поступательный рост доходов. Согласно высказываниям представителей Комиссии, эти меры должны установить справедливые, эффективные и способствующие росту рамочные условия для предприятий в Европе [28].

21 июня 2016 г. Совет ЕС единогласно одобрил проект директивы⁹, посвященный практикам уклонения от налогообложения, используемым крупными компаниями по всему миру. Ныне это Директива 2016/1164¹⁰: она содержит некоторые пункты из плана *BEPS*¹¹, например правила КИК, положения о гибридных схемах, а также положения о налоге на прирост капитала при выводе активов (*exit tax*) и о внедрении правил *GAAR* (*General Anti-Avoidance Rules*). Противоречивое правило переключения (*switch-over clause*) было исключено из проекта. Новые меры будут применяться с 1 января 2019 г.

Основная цель идеи ОКБКН – усилить общий рынок посредством упрощения и снижения стоимости для компаний, ведущих деятельность в ЕС. Это позволило бы им, например, подавать единую налоговую декларацию по всем видам деятельности, осуществляемым в ЕС, в один налоговый орган. Элемент консолидации также позволил бы компаниям компенсировать убытки в одном государстве-члене прибылью, полученной в другом. Кроме того, ОКБКН могла бы стать важным инструментом в борьбе с уклонением от уплаты налогов: она могла бы устранить многие слабости сложившейся конструкции корпоративного налогообложения, разрешающей агрессивное налоговое планирование, и сделать корпоративное налогообложение в ЕС более прозрачным.

Таким образом, можно говорить о том, что в сфере прямого налогообложения в ЕС основные шаги сделаны в направлении негативной интеграции. Основной причиной тому видится требование единогласного принятия решений по вопросам налогообложения и восприятие государствами-членами их налогового суверенитета на фоне «недостатка налоговых полномочий» Союза. Недостаток координации на законодательном уровне обуславливает и точечный характер практики Суда ЕС от дела к делу, например по делам о запрете национальных налоговых мер, противоречащих основным свободам, что оставляет процесс интеграции в сфере прямых налогов на волю рынка, зависящую от случайных дел, поступающих в суды от граждан и корпораций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.
2. *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States* / ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer. – Amsterdam: IBFD, 2012. – 352 p.
3. O'Shea T. *Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views* / T. O'Shea // *Tax Notes International*. – 2007. – Vol. 46, № 8. – P. 811–814.
4. Самсонов Е.А. Международная налоговая координация в системе налогового планирования / Е.А. Самсонов // *Известия Волгоградского государственного технического университета*. – 2014. – № 4 (131). – С. 47–49.

⁹ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. COM (2016) 26 final 2016/0011 (CNS). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>.

¹⁰ 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 // *Official Journal of the European Union*. 2016. L 193. P. 1–14.

¹¹ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

5. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение / А.И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – 382 с.
6. Devereux M.P. What Do We Know about Corporate Tax Competition? / M.P. Devereux, S. Loretz // *National Tax Journal*. – 2013. – Vol. 66. – P. 745–774.
7. Pistone P. The Requirements of the EU Internal Market: Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration / P. Pistone // *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States* / ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer. – Amsterdam: IBFD, 2012. – P. 331–348.
8. Schön W. Tax Competition in Europe – the legal perspective / W. Schön // *EC Tax Review*. – 2000. – Vol. 2. – P. 90–105.
9. Englisch J. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ / J. Englisch // *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States* / ed. M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer. – Amsterdam: IBFD, 2012. – P. 3–52.
10. Grau A., Herrera P.M. The link between tax coordination and tax harmonization / A. Grau, P.M. Herrera // *EC Tax Review*. – 2003. – Vol. 12. – P. 28–36.
11. Malherbe J. Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice / J. Malherbe, P. Malherbe, I. Richelle, E. Traversa. – Brussels: Larcier, 2008. – 336 p.
12. Terra B.J.M. *European Tax Law* / B.J.M. Terra, P.J. Wattel. – 6th edition. – Kluwer Law International, 2012. – 896 p.
13. Englisch J. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel* / J. Englisch. – Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.
14. Van Thiel S. *Free Movement of Persons and Income Tax Law* / S. Van Thiel. – Amsterdam: IBFD, 2002.
15. Mortelmans K. The Common Market, the Internal Market and the Single Market, What is in a Market? / K. Mortelmans // *Common Market Law Review*. – 1998. – Vol. 35. – P. 101–136.
16. Kemmeren E. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach / E. Kemmeren // *Bulletin for International Taxation*. – 2006. – Vol. 11. – P. 441–442.
17. Пономарева К.А. Проблемы налогового суверенитета в практике Суда Европейского Союза по вопросам прямого налогообложения / К.А. Пономарева // *Актуальные проблемы российского права*. – 2015. – № 3. – С. 151–155.
18. Eden S. The Obstacles Faced by the European Court of Justice in Removing the “Obstacles” Faced by the Taxpayer: the Difficult Case of Double Taxation / S. Eden // *British Tax Review*. – 2010. – № 6. – P. 610–628.
19. Lang M. *Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts* / M. Lang // *Gestaltung der Rechtsordnung: Festschrift für Joachim Lang*. – 2011.
20. Баранова К.К. Практика Европейского суда справедливости в сфере прямого налогообложения / К.К. Баранова, В.Б. Белов // *Современная Европа*. – 2010. – № 1. – С. 112–127.
21. Miller A. *Principles of international taxation* / A. Miller, O. Lynne. – 4th ed. – Bloomsbury Professional, 2014. – 766 p.
22. Hindelang S. *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts: WHI-Paper 06/2013* / S. Hindelang, H. Köhler. – URL: http://www.whi-berlin.eu/tl_files/WHI-Papers%20ab%202013/WHI-Paper-6-2013.pdf.
23. Hindelang S. *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law* / S. Hindelang. – Oxford: Oxford University Press, 2009.
24. Hofstätter M. *The Merger Directive* / M. Hofstätter, D. Hohenwarter-Mayr // *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* / ed. by M. Lang et al. – 2nd ed. – Vienna: Linde, 2010. – P. 131–153.
25. Пономарева К.А. Правовые позиции Суда Европейского Союза по вопросам прямого налогообложения / К.А. Пономарева // *Вестник Омского университета. Серия «Право»*. – 2015. – № 1 (42). – С. 98–103.
26. Пономарева К.А. Общая консолидированная база корпоративного налога как один из вариантов гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе / К.А. Пономарева // *Актуальные проблемы российского права*. – 2016. № 1 (62). – С. 205–212.
27. Lodin S.-O. *Home State Taxation* / S.-O. Lodin, M. Gammie. – Amsterdam: IBFD, 2001.
28. Пономарева К.А. Справедливое и эффективное налогообложение корпораций в ЕС: План действий / К.А. Пономарева // *Налоговед*. – 2015. – № 11. – С. 81–87.

REFERENCES

1. Tolstopyatenko G.P. *European tax law: comparative study*. Moscow, Norma Publ., 2001. 336 p. (In Russ.).
2. Lang M. et al. (eds.). *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States*. Amsterdam, IBFD Publ., 2012. 352 p.
3. O'Shea T. Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views. *Tax Notes International*, 2007, Vol. 46, no. 8, pp. 811–814.
4. Samsonov E.A. International tax coordination in the system of tax planning. *Izvestiya Volgogradskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*, Investia VSTU 2014, no. 4 (131), pp. 47–49. (In Russ.).
5. Pogorletskiy A.I. *International taxation*. St. Petersburg, Mihailov Publ., 2006. 382 p. (In Russ.).
6. Devereux M.P., Loretz S. What Do We Know about Corporate Tax Competition? *National Tax Journal*, 2013, Vol. 66, pp. 745–774.
7. Pistone P. The Requirements of the EU Internal Market: Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration, in: Lang M. et al. (eds.). *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States*. Amsterdam, IBFD Publ., 2012, pp. 331–348.
8. Schön W. Tax Competition in Europe – the legal perspective. *EC Tax Review*, 2000, Vol. 2, pp. 90–105.
9. Englisch J. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ, in: Lang M. et al. (eds.). *Horizontal Tax Coordination within the EU and within States*. Amsterdam, IBFD Publ., 2012, pp. 3–52.
10. Grau A., Herrera P.M. The link between tax coordination and tax harmonization. *EC Tax Review*, 2003, Vol. 12, pp. 28–36.
11. Malherbe J., Malherbe P., Richelle I., Traversa E. *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice*. Brussels, Larcier Publ., 2008. 336 p.
12. Terra B.J.M., Wattel P.J. *European Tax Law*, 6th ed. Kluwer Law International, 2012. 896 p.
13. Englisch J. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen, Mohr Siebeck, 2008.
14. Van Thiel S. *Free Movement of Persons and Income Tax Law*. Amsterdam, IBFD Publ., 2002.
15. Mortelmans K. The Common Market, the Internal Market and the Single Market, What is in a Market? *Common Market Law Review*, 1998, Vol. 35, pp. 101–136.
16. Kemmeren E. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach. *Bulletin for International Taxation*, 2006, Vol. 11, pp. 441–442.
17. Ponomareva K.A. Problems of tax sovereignty in the practice of the European Court of Justice on the issues of direct taxation. *Aktualnye problemi rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*. 2015, no. 3, pp. 151–155. (In Russ.).
18. Eden S. The Obstacles Faced by the European Court of Justice in Removing the “Obstacles” Faced by the Taxpayer: the Difficult Case of Double Taxation. *British Tax Review*, 2010, no. 6, pp. 610–628.
19. Lang M. Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in: *Gestaltung der Rechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang. 2011.
20. Baranova K., Belov V. Practice of European Court in the field of direct taxes. *Sovremennaya Evropa = Contemporary Europe*, 2010, no. 1, pp. 112–127. (In Russ.).
21. Miller A., Lynne O. *Principles of international taxation*, 4th ed. Bloomsbury Professional, 2014. 766 p.
22. Hindelang S., Köhler H. *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts*, WHI-Paper 06/2013. Available at: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>.
23. Hindelang S. *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*. Oxford University Press, 2009.
24. Hofstätter M., Hohenwarter-Mayr D. The Merger Directive, in: Lang M., Pistone P., Schuh J., Straringer C. (eds.). *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2nd ed. Vienna, Linde Publ., 2010, pp. 131–153.
25. Ponomareva K.A. Legal position of court of justice of the European Union on questions of direct taxation. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Pravo" = Herald of Omsk University. Series "Law"*, 2015, no. 1 (42), pp. 98–103. (In Russ.).
26. Ponomareva K.A. Common consolidated corporate tax base as an option for harmonization of direct taxes in the European Union. *Aktualnye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*, 2016, no. 1 (62), pp. 205–212. (In Russ.).
27. Lodin S.-O., Gammie M. *Home State Taxation*. Amsterdam, IBFD Publ., 2001.

28. Ponomareva K.A. Taxing corporations fairly and efficiently in the EU: Action Plan. *Nalogoved*, 2015, no. 11, pp. 81–87. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100/1
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Ponomareva Karina A. – PhD in Law, Assistant Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
100/1, 50 let Profsoyuzov ul., Omsk, 644077, Russia
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Промежуточные результаты и пределы гармонизации прямых налогов в Европейском Союзе / К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2017. – Т. 1, № 1. – С. 38–47. – DOI : 10.24147/2542-1514.2017.1(1).38-47.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Intermediate results and limits of harmonization of direct taxes in the European Union. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 1, pp. 38–47. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(1).38-47. (In Russ.).