

РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА ЗАПРЕТА ДИСКРИМИНАЦИИ В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ОБЪЕДИНЕНИЙ*

К.А. Пономарева

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

Информация о статье

Дата поступления –

22 августа 2018 г.

Дата принятия в печать –

15 октября 2018 г.

Дата онлайн-размещения –

7 декабря 2018 г.

Рассматриваются проблемы реализации принципа запрета дискриминации в налоговом праве Европейского Союза. Особое внимание уделено сфере прямого налогообложения. Освещена роль Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, а также практики Европейского суда справедливости в правовом регулировании запрета дискриминации. Рассматриваются возможности применения опыта Европейского Союза в правоприменительной практике Евразийского экономического союза.

Ключевые слова

Налоговое право, прямые налоги, налог на прибыль, правоприменение, судебная практика, Суд ЕС, запрет дискриминации

IMPLEMENTATION OF NON-DISCRIMINATION PRINCIPLE IN LEGAL ENFORCEMENT OF INTEGRATION ASSOCIATIONS

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2018 August 22

Accepted – 2018 October 15

Available online –

2018 December 07

The subject. The problems of realization of non-discrimination principle in tax law of integration associations are considered in the article.

The purpose. The aim of this paper is to analyze influence of internationalization of tax law on tax law enforcement in the area of direct taxation using discrimination tests.

Methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and methods of comparative law.

Keywords

Tax law, direct taxes, corporate income tax, law enforcement, judicial practice, European Court of Justice, prohibition of discrimination

The main results and scope of their application. The problems of realization of non-discrimination principle in EU tax law are considered in the article. The area of direct taxation is considered precisely. Roles of OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital and of practice of the European Court of Justice are brought into light. The possibilities of applying the experience of the European Union in the law enforcement practice of the Eurasian Economic Union are considered.

Conclusions. The author comes to the conclusion that in the legislation of the EAEU member states the main criterion of identifying tax discrimination is the criterion of tax residency. The novelty of the Russian legislation was the institute of tax residency of organizations, which is based on the "nationality" of the organization. We can speak about the formation of a legal regime for non-discrimination in the legal space of the EAEU.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091-ОГН.

1. Введение

Режим недискриминации предполагает, что «каждое государство обладает правом на предоставление субъектам его национального права со стороны государства-партнера таких условий налогообложения, которые не хуже условий, предоставляемых этим государством субъектам национального права других стран» [1, с. 456].

Принцип запрета дискриминации играет важную, если не определяющую, роль во многих отраслях и институтах права: в конституционном праве, европейском праве, институте защиты прав человека, торговом праве. Непосредственное отношение он имеет и к налоговому праву. Принцип запрета дискриминации закреплен в учредительных договорах интеграционных объединений, ст. 24 Модельной конвенции о налогообложении и капитале ОЭСР¹ (далее – МК ОЭСР), налоговом законодательстве государств-членов.

2. Закрепление принципа запрета дискриминации в актах международных организаций

Важнейшим источником налогового права, устанавливающим правовые основы запрета дискриминации, является МК ОЭСР, ст. 24 которой содержит нормы, направленные на устранение налоговой дискриминации, и основания, которые государство не может использовать для дискриминации в целях налогообложения. В ней запрещается дискриминация по признаку национальности, а в отношении постоянных представительств говорится о том, что налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного договаривающегося государства имеет в другом договаривающемся государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом государстве, чем налогообложение предприятий этого другого государства, осуществляющих такую же деятельность. Кроме того, проценты, роялти и другие выплаты, производимые предприятием одного договаривающегося государства резиденту другого договаривающегося государства, для определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежат вычетам на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого государства.

По различным причинам, но прежде всего по той, что двусторонние налоговые соглашения направ-

лены на более низкий уровень интеграции по сравнению, например, с Европейским Союзом, ст. 24 МК ОЭСР, по мнению многих исследователей, охватывает только прямую дискриминацию (или дискриминацию *de jure*) [2, р. 16; 3, р. 4]. Меры, применяемые государством, должны иметь эффект, пропорциональный целям, которых стремились достичь при их введении. Так, в решениях по делам «Комиссия против Бельгии»² и *Bachmann*³ Суд ЕС хотя и признал дискриминационной мерой предоставление Бельгией налоговых льгот на доходы, получаемые только в этом государстве, тем не менее посчитал ее оправданной, поскольку она была направлена на сохранение стабильности действующей национальной налоговой системы и эффективности ее функционирования.

Налоговые полномочия являются необходимым условием гарантии внутреннего суверенитета и внешней независимости государства. Без способности привлекать налоговые доходы в бюджет современное государство не достигнет ни одной экономической или политической цели: как справедливо отмечает в связи с этим Д.В. Винницкий, «каждое современное государство экономически существует главным образом благодаря налогообложению» [4, с. 403]. Поэтому неудивительно, что ограничение полномочий в сфере налогообложения посредством учредительных договоров интеграционных объединений является очень сложной темой для государств-членов. В отличие от косвенных, прямые налоги остаются мало затронутыми в рамках позитивной интеграции, и основное влияние на их гармонизацию оказывает судебная практика.

Для оправдания прямой дискриминации необходим строгий сравнительный тест. Только если все характеристики правоотношений между налогоплательщиками, за исключением национальности (ч. 1, 2 ст. 24 МК ОЭСР) или резидентства (ч. 3, 4, 5 ст. 24 МК ОЭСР) идентичны, то тогда национальность / резидентство и является единственным возможным объяснением применения различных правовых режимов [2, р. 35]. Таким образом, все критерии, применяемые в национальном праве для обеспечения соблюдения разных правовых режимов, не обеспечивают сравнимость, пока закон напрямую не использует критерий национальности или резидентства. Этот подход «строгой сравнимости» должен ис-

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD, 2014. DOI: 10.1787/mtc_cond-2014-en.

² Case C-300/90 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, ECJ, judgment of 28 January 1992.

³ Case C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State, ECJ, judgment of 28 January 1992.

ключать возможность оправдывающих обстоятельств для дискриминации.

3. Практика Суда ЕС

В налоговом праве Европейского Союза сравнимость в процессе негативной интеграции, основным инструментом которой является практика Суда ЕС, может быть оценена с двух различных точек зрения: во-первых, исходя из подходов режима наибольшего благоприятствования и ограничения преимуществ, и во-вторых, с помощью установления сравнимой ситуации в конкретных делах, наиболее известные из которых будут приведены ниже.

1. *Режим наибольшего благоприятствования и ограничения преимуществ.* Применяя этот режим, Суд ЕС полагает, что преимущества, предоставленные гражданам или компаниям государства-члена на основании соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), заключенного с другим государством-членом, распространяются не на всех граждан Европейского Союза, а только на тех, которые, реализуя одну из основных свобод, оказались в ситуации, сравнимой с аналогичной для граждан первого государства-члена. Так, в деле *Saint-Gobain* Суд ЕС распространил действие СИДН, заключенных государствами – членами ЕС с третьими странами (Швейцарией и США), на компанию-нерезидента, оказавшуюся в ситуации, сравнимой с резидентами⁴.

2. *Установление сравнимой ситуации.* В практике Суда ЕС ключевым моментом является выбор «немигранта», который может служить надлежащим объектом сравнения: от этого выбора зависит оценка того, был ли налоговый режим, установленный для «мигранта», менее благоприятным. Практика Суда ЕС рассматривает этот вопрос с двух позиций: государства-члена, в котором основана компания, и государства пребывания:

Дела о недискриминации в «домашнем государстве» (*home-State non-discriminatory cases*), где ограничения относятся к резиденту, который, реализуя одну из основных свобод, занялся трансграничной деятельностью. В подобных ситуациях сравнимость

легко установить, приняв во внимание ситуацию другого резидента, который в подобной ситуации не стал заниматься трансграничной деятельностью. Примерами сфер, в которых Суд ЕС анализировал сравнимость резидентов и нерезидентов, являются:

а) налогообложение дивидендов (дела *Manninen*⁵, *FII-Group-Litigation*⁶), когда налогоплательщики-резиденты, инвестировавшие в национальные компании, оказывались в ситуациях, сравнимых с резидентами, инвестировавшими в иностранные компании;

б) зачет пенсионных взносов, сделанных в других государствах-членах (дела *Bachmann*, *Wielockx*⁷), на важность судебной квалификации обстоятельств по которым указывает Г.П. Толстопятенко: «...признав обоснованность оспариваемых налоговых положений законодательства Бельгии в деле Бахмана и отсутствие дискриминации в этом конкретном случае, Суд в последующих делах (*Wielockx case* и *Gustavsson case*), формально не пересмотрев свое заключение по делу Бахмана, фактически свел его к возможному минимуму, высказавшись за любые аргументы, которые ограничивают применение “оправдывающих обстоятельств” в пользу общего принципа запрета дискриминации по признаку национальности (гражданства) или происхождения» [5, с. 245];

в) налогообложение прибыли дочерних компаний (*Cadbury-Schweppes*⁸), услуг, оказываемых иностранными компаниями (*Eurowings*⁹);

г) зачет трансграничных убытков.

Самым ярким примером по последнему вопросу стало дело *Marks & Spencer*. Остановимся на нем подробнее.

Государства – члены ЕС обязаны принимать меры по обеспечению ясного и однозначного определения размеров доходов и убытков [6]. В 2005 г. в деле *Marks & Spencer* Суд ЕС признал уравниваемое разделение налоговых полномочий между государствами-членами в случае предотвращения двойного учета убытков¹⁰. В этом и других решениях берется за основу идея предоставления «большого пространства» для налогового суверенитета госу-

⁴ Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* [2000] STC 854, ECJ, 21 September 1999.

⁵ Case C-319/02 *Petri Manninen v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, ECJ, judgement of 7 September 2004.

⁶ Case C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, ECJ, judgement of 12 December 2006.

⁷ Case C-80/94 *G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, ECJ, judgement of 11 August 1995.

⁸ Case C-196/04 *Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, ECR, judgement of 12 September 2006.

⁹ Case C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*, ECJ, judgement of 26 October 1999.

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

дарств-членов. Ключевым в этом споре стал вопрос возмещения убытков дочерних компаний в других государствах-членах.

Компания *Marks & Spencer* пыталась использовать британские правила зачета убытков для компенсации убытков бельгийского и немецкого филиалов и снижения налогооблагаемой базы в Великобритании. Эти правила ограничивали возможность компенсации для компаний – британских резидентов и британских филиалов компаний-нерезидентов. Суд ЕС заявил, что если государство – член ЕС разрешает материнской компании-резиденту зачесть убытки члена группы, основанного в том же самом государстве, то такая возможность может быть предоставлена и дочерней компании, учрежденной в другом государстве-члене, если все иные способы возмещения были исчерпаны. В деле *Marks & Spencer* оказался решающим тот аргумент, что других возможностей засчитать убытки заграничных дочерних компаний не существовало. В противном случае суд не признал бы действия британских налоговых органов противоречащими праву Европейского Союза (так появился термин «исключение *Marks & Spencer*», т. е. обязанность зачесть трансграничные убытки, если нет возможности принять их во внимание) [7, с. 69].

Суд ЕС постановил, что в соответствии с Договором о функционировании Европейского Союза¹¹ основные свободы требуют от государства – члена ЕС, в котором является резидентом материнская компания, разрешения на уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму убытка, если иностранное зависимое общество исчерпало все доступные в его государстве возможности принять во внимание убытки в прошлом, настоящем или будущем (т. е. такие убытки являются окончательными). Суд ЕС указал, что ограничение возможности учета при налогообложении группы компаний убытков подконтрольной компании, учрежденной в другом государстве Европейского Союза и не осуществляющей торговой деятельности в государстве основной компании, является ограничением свободы учреждения, поскольку ставит в неравное положение дочернюю компанию-резидента и нерезидентную дочернюю компанию. Такое ограничение допустимо только в целях за-

щиты публичного интереса или достижения целей Договора о Европейском Союзе¹².

Государства – члены ЕС должны препятствовать двойному использованию убытков. Суд пояснил, что трансграничное освобождение внутри группы допустимо при наличии двух условий:

- нерезидентная дочерняя компания использовала все возможные в стране ее регистрации способы учета убытков, в том числе посредством передачи убытков третьей стороне или зачета убытков и прибыли, полученной за предыдущие периоды;
- убытки зарубежной дочерней компании не могут быть учтены в стране ее регистрации за будущие периоды ни самой этой компанией, ни третьей стороной.

Дело *Marks & Spencer* получило продолжение. В Решении от 3 февраля 2015 г. по делу C-172/13¹³ Суд ЕС заключил, что британские правила совместимы с правом ЕС, и даже предоставил государствам – членам ЕС некоторую свободу для ограничения возможностей зачета убытков, возникших в других странах Европейского Союза. Суд ЕС согласился с Комиссией в том, что действующее британское законодательство ограничивает свободу учреждения. Однако Суд постановил, что согласно сложившейся судебной практике ограничение может быть обосновано в публичных интересах тремя причинами:

- необходимость сохранения баланса полномочий в сфере налогообложения между государствами-членами;
- необходимость предотвращения двойного использования убытков;
- необходимость борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Генеральный адвокат Суда ЕС Ю. Кокотт высказала мнение по делу, поддержав позицию Великобритании: «Цель налогового режима – разрешить компаниям – членам группы быть субъектами налогообложения так, как если бы они являлись единым налогоплательщиком. В свете этой цели сопоставимость убытков, которые несут дочерние компании – резиденты и нерезиденты, видится сомнительной. Нельзя относиться к материнской компании-резиденту и дочерней компании-нерезиденту как к од-

¹¹ Договор о функционировании Европейского Союза (Рим, 25 марта 1957 г.) (в ред. Лиссабонского договора 2007 г.) (2016/C 202/01). Консолидированная версия // СПС «Гарант».

¹² Договор о Европейском Союзе (Маастрихт, 7 февраля 1992 г.) (в ред. Лиссабонского договора 2007 г.). Консолидированный текст // СПС «Гарант».

¹³ Case C-172/13 European Commission v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, ECJ, judgement of the Court (Grand Chamber) of 3 February 2015.

ному и тому же налогоплательщику, в то время как дочернее общество-нерезидент вообще не является субъектом налогообложения в данном государстве. Согласно сложившейся судебной практике государству-члену необходимо принимать во внимание убытки от зарубежной деятельности, только если оно также облагает эту деятельность налогом, что оценивается Судом как подтверждение единства налоговой системы, сохранение равновесия между налогообложением прибыли и уменьшением убытков, предотвращение двойного использования убытков и уклонения от уплаты налогов»¹⁴. В то же время Генеральный адвокат добавила, что пересмотр решения по делу *Marks & Spencer* был возможным и необходимым: «данный режим не способствует деятельности трансграничных групп, но является практически неисчерпаемым источником правовых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами государств-членов».

В отличие от Генерального адвоката, Суд ЕС не зашел так далеко в утверждении о том, что вся система зачета убытков нуждается в пересмотре и последовал своей предыдущей практике, но также дал государствам-членам некоторую свободу для ограничения учета убытков, полученных компаниями группы в других странах ЕС.

Второй группой дел являются дела о дискриминации **в государстве пребывания** (*host-State discriminatory cases*):

а) дела о компаниях и их структурных подразделениях;

б) дела, в которых Суд ЕС исходил из критерия «резидент – нерезидент».

Касательного первого случая серьезным толчком к развитию судебной практики по вопросам прямого налогообложения стало решение Суда ЕС от 28 января 1986 г. по делу «Комиссия против Франции», известному как *Avoir Fiscal*¹⁵. Это одно из первых решений по налоговым спорам со ссылкой на нормы, регулирующие применение свободы учреждения. Суд долго придерживался той позиции, что эта свобода требует от государства такого же отношения к подразделению корпорации-нерезидента, как к резиденту.

В 1983 г. Еврокомиссия осуществила процедуры в отношении Франции на том основании, что последняя не предоставила филиалам и агентствам,

основанным во Франции страховыми компаниями, являющимися резидентами других государств-членов, льгот от предоставления налогового вычета, известного как *avoir fiscal*. Франция предоставила вычет своим компаниям-резидентам и компаниям – резидентам государств, с которыми Франция заключила СИДН, но отказались использовать установленные этими соглашениями преимущества в отношении подразделений, расположенных во Франции.

Комиссия заявила, что Франция дискриминировала компании – резиденты других государств-членов и косвенно ограничила свободу учреждения филиалов на своей территории, а представительства были приравнены к компаниям в целях исчисления корпоративного налога. Франция представила ряд контраргументов, по смыслу которых правовая природа филиалов и дочерних компаний различна:

– дочерняя компания для целей налогообложения является резидентом с собственной правосубъектностью, в то время как филиал является лишь структурным подразделением другого лица;

– страховые компании из других государств-членов могли предоставить своим подразделениям статус французского подразделения, что автоматически дало бы им право получения налогового вычета;

– акты налогового законодательства государств-членов различны, и вопрос мог быть разрешен только актами Сообщества либо в СИДН;

– тот факт, что компании-нерезиденты освобождены от бремени по отдельным налогам, налогоплательщиками которых являются французские резиденты, не дает оснований утверждать, что они поставлены в неблагоприятное положение по сравнению с французскими компаниями¹⁶.

Суд ЕС отметил, что только французские компании и компании – резиденты четырех государств-членов, заключивших с Францией СИДН, содержащие положения о предоставлении налогового вычета, могли получить этот вычет.

Значение решения по делу *Avoir Fiscal* для налогового права Европейского Союза чрезвычайно велико. В решении по делу *Avoir Fiscal* Суд ЕС впервые постановил, что ни стремление государства поощрять инвестиции внутри страны, ни отсутствие достаточной налоговой гармонизации в пределах Европейского Союза не могут служить аргументом для дискриминации по национальному признаку, а пра-

¹⁴ Case C-172/13. Opinion of Advocate Generale Kokott delivered on 23 October 2014 (1).

¹⁵ Case C-270/83 Commission v France [1986], ECR 273, judgment of 28 January 1986.

¹⁶ Opinion of Advocate General Mancini in *Avoir Fiscal*, para 3.

вила налогообложения должны быть едиными как для компаний-резидентов, так и нерезидентов.

В деле *Avoir Fiscal* мы видим применение норм, регулирующих право выбора места ведения деятельности с позиции государства пребывания – Франции. Франция была обязана предоставить одинаковые условия французским филиалам компаний-резидентов других государств-членов и французским компаниям-резидентам, поскольку Суд ЕС установил отсутствие объективных отличий первых и вторых в целях налогообложения. Поскольку и те, и другие облагались налогом одним и тем же способом, то они должны и на равных основаниях получить вычет. Другими словами, «свобода выбора места ведения деятельности в государстве пребывания включает предоставление “национального режима”» [8, р. 263]. Применение любого другого режима должно рассматриваться как проявление дискриминации или ограничение указанной основной свободы.

В отношении второго случая необходимо отметить, что в европейской науке присутствует мнение, что применение различных налоговых режимов в отношении национальных и трансграничных ситуаций неотъемлемо присуще прямому налогообложению [3, р. 4]. Основные свободы согласно практике Суда ЕС налагают запрет не только на открытую дискриминацию, но и на все скрытые формы дискриминации, например, вытекающие из государственной принадлежности¹⁷. Это имеет большое значение для налогового права, основополагающий принцип которого состоит в том, чтобы требования об уплате налогов выдвигались не исходя из гражданства, а исходя из того, является лицо резидентом или нерезидентом.

Для резидентов названное требование действует, как правило, на мировой доход налогоплательщика. Здесь в основе лежит тезис о том, что резидент конкретного государства регулярно создает основную часть своего дохода в данном 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 об-

стоятельства, в том числе личного и семейного характера. Лучше всего для государства, взимающего налоги, подходит государство проживания лица, поскольку здесь находится центр его жизненных интересов, подчеркнул Суд ЕС в решении по делу *Schumacker*¹⁸.

Для нерезидентов налоговая обязанность согласно территориальному принципу часто ограничивается: государство, в котором создан доход, удерживает соразмерную часть независимо от того, где и в каком объеме представлен к налогообложению общемировой доход [9, р. 45].

Государства-члены регулярно обращаются к тому аргументу, что национальные налоговые меры не должны вступать в конфликт с основными свободами, поскольку это разнопорядковые категории. Этому воспротивился Суд ЕС в решении по делу *Schumacker*. С одной стороны, Суд подчеркнул, что по отношению к прямым налогам обстоятельства, в которых находятся резиденты и нерезиденты, обычно несравнимы¹⁹. С другой, для резидентов и нерезидентов возникает сравнимая ситуация, когда нерезидент извлекает в соответствующем государстве весь свой доход. Особенно остро вопрос встает, когда работник проживает в одном государстве, а работает в другом.

Аналогичным образом складывается ситуация с хозяйственными обществами. Здесь решающим фактором является место нахождения или принадлежность к правопорядку конкретного государства²⁰. Общества, место регистрации или органа управления которых находится в государстве – члене ЕС, согласно ст. 49 ДФЕС вправе осуществлять свою деятельность в других государствах через филиалы, представительства или дочерние общества. Налогообложение дочернего общества происходит по законодательству государства, в котором оно является резидентом²¹.

4. Установление принципа запрета дискриминации в праве ЕАЭС

Европейским Союзом накоплен огромный опыт в сфере реализации принципа запрета дискриминации в налоговом праве. Обратимся к опыту

¹⁷ Case C-388/01 Commission of the European Communities v Italian Republic, ECJ, judgement of the Court of 16 January 2003.

¹⁸ Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, ECJ, judgment of 14 February 1995.

¹⁹ Case C-279/93; Case C-80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, ECJ, judgement of 11 August 1995.

²⁰ Case C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt, ECJ, judgement of 21 September 1999.

²¹ Case C-446/03 Marks & Spencer Plc v David Halsey (HM Inspector of Taxes), ECJ, 13 December 2005.

ЕАЭС, в практике которого также имеет место применение различных налоговых режимов в национальных и трансграничных ситуациях.

Раздел XV Договора о ЕАЭС²² гарантировал предоставление национального режима, т. е. режима предоставления лицам других сторон (включая граждан, индивидуальных предпринимателей, поставщиков и получателей услуг, учредителей, дочерних и прочих контролируемых лицами сторон) условий осуществления учреждения, деятельности и торговли услугами не худших, чем предоставляемых лицам своей страны, в отношении всех мер. Национальный режим гарантирован любым юридическим и физическим лицам, в том числе филиалам и представительствам, учрежденным или созданным на территории Союза.

Договор о ЕАЭС закрепил и режим наибольшего благоприятствования: в случае если в отношении мер, введенных для третьих стран, применяется режим более благоприятный, чем для государств-членов, государство, которое ввело данную меру, обязано будет автоматически распространить такой же или не менее благоприятный режим и на лиц сторон. Ранее невозможно было применить режим наибольшего благоприятствования в отношении лиц одной стороны, действующей на территории другой стороны, в том числе через учрежденные ими организации, открытые филиалы и представительства. Любая сторона могла вводить любые преимущества в отношении лиц третьих стран, не предоставляя таких же преимуществ лицам других сторон.

Статья 66 Договора о ЕАЭС, обеспечивающая стабильность и запрет ухудшения предоставляемого лицам государств-членов режима при торговле услугами, учреждении, деятельности и осуществлении инвестиций, усилена принципом последовательности, изложенном в ст. 67 Договора о ЕАЭС, который заключается в том, что при принятии любых мер недопустимо ухудшение условий взаимного доступа по сравнению с условиями, действующими на дату подписания Договора о ЕАЭС, и с условиями, закрепленными в нем [10].

Несомненным достоинством Договора о ЕАЭС является закрепление в разделе XV невозможности ухудшения действующих на дату вступления в силу договора режимов, установленных как в международных соглашениях, так и в национальном законодательстве, а также обязанности по устранению действующих и предотвращению возникновения новых барьеров при национальном или наднациональном регулировании торговли услугами, учреждения и деятельности.

В налоговых кодексах всех государств – членов ЕАЭС установлен приоритет правил и норм международных договоров, содержащих положения, касающиеся налогов и сборов, над нормами национальных налоговых кодексов и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах. А.Н. Мамбеталиева и Т.М. Сулейменов констатируют факт реализации странами-участницами интеграционного объединения недискриминационного (резидентного) налогообложения физических лиц через гармонизацию (вертикальную (иерархическую) и горизонтальную) на всем пространстве ЕАЭС [11, с. 22].

Например, в Российской Федерации налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ²³). В налоговом законодательстве других государств – членов ЕАЭС представлен подход, согласно которому при определении резидентства является фактор центра жизненных интересов. Так, согласно ст. 217 Налогового кодекса Республики Казахстан²⁴ (далее – НК РК) резидентами признаются физические лица, постоянно пребывающие в Республике Казахстан или постоянно пребывающие в Республике Казахстан, но центр жизненных интересов которых находится в Республике Казахстан. Физическое лицо признается постоянно пребывающим в Республике Казахстан для текущего налогового периода, если оно находится в Республике Казахстан не менее 183 календарных

²² Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.) (ред. от 8 мая 2015 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12 августа 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

²³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

²⁴ Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) // Казахстанская правда. 2017. № 247 (28626).

дней (включая дни приезда и отъезда) в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде.

Оценка сравнимости (компаративности) является основной проблемой при рассмотрении споров в сфере налогообложения прибыли и доходов. А.И. Савицкий отмечает, что «сферами действия налоговой дискриминации как юридической конструкции являются: субъектная и объектная сферы, включающие в себя, соответственно, такие элементы, как дискриминант, компаратор, дискриминатор и основание дискриминации; объект дискриминации и объективную сторону дискриминации» [12, с. 9].

Так, трансграничная сделка в общем сравнивается с аналогичной «домашней» сделкой. Такое «вертикальное сравнение» признается надежным стандартом для сопоставления с целью установить, ведет ли национальная мера к дискриминации. При этом спорным является вопрос о том, необходима ли для союзного права также «горизонтальная сопоставимость», т. е. сравнение двух трансграничных ситуаций по сделкам [13, с. 766]. В литературе допускается, что основные свободы требуют от государств-членов обеспечения равного правового режима для нерезидентов с национальными дочерними обществами и нерезидентов с национальными постоянными представительствами [14, с. 60]. Суд ЕС однозначно указал на то, что «государства-члены свободны определять условия и уровень налогообложения для различных типов предприятий, избранных национальными компаниями или ассоциациями, действующими за рубежом, при условии, что правовой режим этих компаний или ассоциаций не является дискриминационным по сравнению с таковым для аналогичных национальных предприятий»²⁵.

Полагаем, что Суду ЕАЭС и национальным судам при выявлении различий в правовом регулировании необходимо проводить «тест на дискриминацию», отвечая на следующие вопросы:

1) являются ли две ситуации сравнимыми (при этом сравнению подлежат фактически осуществленная трансграничная ситуация с гипотетической ситуацией внутри государства или фактическая трансграничная ситуация с гипотетической трансграничной ситуацией);

2) имеется ли в данной ситуации объект сравнения (компаратор);

3) применяются ли разные правила к сравнимым ситуациям или одинаковые правила по отношению к различным ситуациям;

4) можно ли подобрать критерии оправдания дискриминации;

5) отвечают ли оправданные дискриминационные меры принципам пропорциональности и разумности.

Налоговое законодательство государств – членов ЕАЭС закрепляет различные режимы налогообложения, в основу дифференциации которых положен правовой статус налогоплательщика: различные условия налогообложения для резидентов и нерезидентов, различающихся по порядку определения объекта налогообложения в отношении налога на доходы физических лиц и налога на прибыль, применения налоговой ставки, исчисления налоговой базы. Судебная практика государств-членов на предмет установления факта налоговой дискриминации также разнообразна. Суд ЕАЭС в силу ограниченности своей компетенции с такими делами не сталкивается. Немногочисленные рассмотренные им дела по налоговым спорам касаются косвенных налогов. Прямое налогообложение в Договоре о ЕАЭС затронуто лишь в ст. 73: если одно государство-член в соответствии с его законодательством и положениями международных договоров вправе облагать налогом доход налогового резидента другого государства-члена в связи с работой по найму, осуществляемой в первом упомянутом государстве-члене, такой доход облагается в первом государстве-члене с первого дня работы по найму по налоговым ставкам, предусмотренным для таких доходов физических лиц – налоговых резидентов этого первого государства-члена.

При анализе практики Суда ЕС очевидно, что налоговая дискриминация проявляется в условиях применения норм, регулирующих действие основных свобод. Эта исходная идея воспринята и ЕАЭС: принцип запрета дискриминации должен стать одной из основ интеграционного права ЕАЭС исходя из необходимости соблюдения свободы передвижения товаров, работ (услуг), капитала и рабочей силы, а также свободы учреждения. В связи с этим полагаем необходимым наделить Суд ЕАЭС полномочием по рассмотрению налоговых споров, связанных с нарушением основных свобод применительно

²⁵ Case C-298/05 *Columbus Container Services*, ECJ, judgment of 6 December 2007.

к сфере налогообложения прибыли и доходов. В таких делах, по аналогии с европейской практикой, Суд ЕАЭС должен рассматривать национальные меры в области налогового права, например нормы, регулирующие налогообложение резидентов и нерезидентов, на предмет конфликта с основными свободами, закрепленными в Договоре о ЕАЭС. Согласно Конституции РФ общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры, заключенные Россией, представляют собой составную часть ее правовой системы и преобладают над положениями национального законодательства. Этот принцип закреплен и в ст. 7 НК РФ²⁶. Таким образом, в случае противоречия национального права положениям Договора о ЕАЭС применяются нормы последнего.

Судебная практика в государствах – членах ЕАЭС по делам, в которых необходимо было соотнести принципы равенства, дифференциации и недискриминации, противоречива. В некоторых случаях национальное законодательство содержит норму, устанавливающую налоговую дискриминацию граждан других государств-членов, нарушая ту или иную основную свободу. Возможна и обратная ситуация: по мнению А.И. Савицкого, существует налоговая дискриминация граждан Российской Федерации по сравнению с работниками, имеющими статус высококвалифицированных специалистов, из других стран, включая государства – члены ЕАЭС [15, с. 62]. Доходы таких сотрудников от осуществления трудовой деятельности подлежат налогообложению по ставке 13 % вне зависимости от статуса резидентства налогоплательщика. И в том случае, если иностранный сотрудник не является российским налоговым резидентом, часть его дохода подлежит налогообложению по указанной ставке, а гражданина Российской Федерации в аналогичных условиях – по ставке 30 % (п. 3 ст. 224 НК РФ).

Доходы, полученные гражданами Беларуси, Казахстана, Армении и Киргизии, облагаются по ставке 13 % начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации²⁷. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 25 июня 2015 г. № 16-П²⁸ встал на защиту прав налогоплательщика (гражданина Республики Беларусь) и подтвердил его право на возврат налога на доходы физических лиц, уплаченного ранее по повышенной ставке. Граждане Республики Беларусь, а также физические лица, являющиеся налоговыми резидентами государств – членов ЕАЭС, работающие непрерывно в течение 183 дней в России, при получении дохода имеют право на применение налоговой ставки в размере 13 %. В данном случае при расчете НДФЛ нужно исходить из Протокола от 24 января 2006 г. к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество²⁹, а также из Договора о ЕАЭС. Целью названного соглашения является устранение двойного налогообложения доходов и предоставление национального режима уплаты НДФЛ физическим лицам, осуществляющим длительную трудовую деятельность в другом государстве. Таким образом, на мигрантов из государств – членов ЕАЭС, работающих в России, распространяется национальный налоговый режим.

5. Выводы

Таким образом, в законодательстве государств – членов ЕАЭС основным критерием выявления налоговой дискриминации является критерий налогового резидентства. Новеллой российского законодательства стал институт налогового резидентства организаций, который базируется на «национальности» организации. Можно говорить о формировании правового режима недискриминации в правовом пространстве ЕАЭС.

²⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁷ Письмо ФНС России от 3 февраля 2015 г. № БС-4-11/1561; Письма Минфина России от 27 января 2015 г. № 03-04-07/2703, от 19 августа 20015 г. № 03-04-07/47939.

²⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Рос-

сийской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2015. № 27. Ст. 4100.

²⁹ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21 апреля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 7. Ст. 809.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговое право: учеб. для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблшер, 2015. – 796 с.
2. Rust A. Non-discrimination // *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* / Eds. E. Reimer, A. Rust. – 4th ed. – Kluwer Law International, 2015. – P. 1657–1735.
3. Dziurdz K., Marchgraber C. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview // *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law* / Eds. K. Dziurdz, C. Marchgraber. – Vienna: Linde Verlag, 2015. – P. 1–9. – (Series on International Tax Law. Vol. 94).
4. Винницкий Д.В. Доктрина финансового права и основные вопросы развития международного налогового права / Д.В. Винницкий // *Очерки финансово-правовой науки современности: моногр.* / под общ. ред. Л.К. Вороновой и Н.И. Химичевой. – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 400–424.
5. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.
6. Höfstätter M., Hohenwarter-Mayr D. The Merger Directive // *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation* / Eds. M. Lang et al. – 2. Aufl. – Wien, 2010. – P. 169–197.
7. Пономарева К.А. Трансграничный учет убытков: новое решение Суда ЕС / К.А. Пономарева // *Налоговед.* – 2015. – № 5. – С. 66–73.
8. O’Shea T. Freedom of establishment tax jurisprudence: Avoir Fiscal re-visited / T. O’Shea // *EC Tax Review.* – 2008. – Iss. 6. – P. 259–275.
9. Terra J.M.B. *European Tax Law* / J.M.B. Terra, P.J. Wattel. – 6th ed. – Kluwer Law International, 2012. – 1144 p.
10. Невский А. Актуальные вопросы Евразийского экономического союза / А. Невский. – 2015. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Мамбеталиева А.Н. Налоговые аспекты формирования рынка труда (рабочей силы) в Евразийском экономическом союзе / А.Н. Мамбеталиева, Т.М. Сулейменов // *Финансовое право.* – 2015. – № 7. – С. 19–22.
12. Савицкий А.И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.И. Савицкий. – Екатеринбург, 2012. – 30 с.
13. Kofler G. *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* / G. Kofler. – Wien: Linde Verlag, 2007. – 1200 s.
14. Dautzenberg N. *Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1. Halbband* / N. Dautzenberg. – Josef Eul Verlag, 1997. – 935 s.
15. Савицкий А.И. Запрет налоговой дискриминации в соглашениях об избежании двойного налогообложения России, Белоруссии и Казахстана / А.И. Савицкий, В.Г. Архипов // *Налоговед.* – 2012. – № 7. – С. 58–71.

REFERENCES

1. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*. Moscow, Al'pina Publ., 2015. 796 p. (In Russ.).
2. Rust A. Non-discrimination, in: Reimer E., Rust A. (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed. Kluwer Law International Publ., 2015, pp. 1657–1735.
3. Dziurdz K., Marchgraber C. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview, in: Dziurdz K., Marchgraber C. (eds.). *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Series on International Tax Law, Vol. 94. Vienna, Linde Publ., 2015, pp. 1–9.
4. Vinnitskii D.V. The doctrine of the financial law and the main issues of development of international tax law, in: Voronova L.K., Khimicheva N.I. (eds.). *Oчерки finansovo-pravovoi nauki sovremennosti*, Monograph. Moscow, Kharkiv, Pravo Publ., 2011, pp. 400–424. (In Russ.).
5. Tolstopyatenko G.P. *European tax law, comparative legal issue*. Moscow, Norma Publ., 2001. 336 p. (In Russ.).

6. Höfstätter M., Hohenwarter-Mayr D. The Merger Directive, in: Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (eds.). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2nd ed. Aufl. Wien, 2010, pp. 169–197.
7. Ponomareva K.A. Cross-border loss relief: the ECJ new decision. *Nalogoved*, 2015, no. 5, pp. 66–73. (In Russ.).
8. O’Shea T. Freedom of establishment tax jurisprudence: Avoir Fiscal re-visited. *EC Tax Review*, 2008, iss. 6, pp. 259–275.
9. Terra J.M.B., Wattel P.J. *European Tax Law*, 6th ed. Kluwer Law International, 2012. 1144 p.
10. Nevskii A. *Actual issues of the Eurasian Economic Union*. 2015. Available at “ConsultantPlus”. (In Russ.).
11. Mambetalieva A.N., Sulejmenov T.M. Tax aspects of formation of labor market (work force) in the Eurasian Economic Union. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2015, no. 7, pp. 19–22. (In Russ.).
12. Savitskii A.I. *Legal framework of non-discrimination in tax law of the Russian Federation, of the Republic of Belarus and in the Republic of Kazakhstan*, Cand. Diss. Thesis. Yekaterinburg, 2012. 30 p. (In Russ.).
13. Kofler G. *Double-taxation agreements and European community law*. Wien, Linde Publ., 2007. 1200 p. (In German).
14. Dautzenberg N. *Business taxation in the EC internal market*, 1. Halbband. Josef Eul Publ., 1997. 935 p. (In German).
15. Savitskii A.I., Arkhipov V.G. Prohibition of discrimination in double tax treaties of the Russian Federation, of the Republic of Belarus and in the Republic of Kazakhstan. *Nalogoved*, 2012, no. 7, pp. 58–71. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Реализация принципа запрета дискриминации в правоприменительной практике интеграционных объединений / К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2018. – Т. 2, № 3. – С. 78–88. – DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(3).78-88.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Implementation of non-discrimination principle in legal enforcement of integration associations. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2018, vol. 2, no. 3, pp. 78–88. DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(3).78-88. (In Russ.).