

§1 МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Леонова О. А.

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕС: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫХОДЕ

Аннотация. Объектом исследования данной статьи выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе смены резидентства компаний из государств-членов и передачи активов головной компании своему обособленному подразделению, находящемуся в другом государстве-члене. Предметом исследования статьи является правовое регулирование налогообложения при выходе, возникающее в результате передачи активов от головной компании своему обособленному подразделению, находящемуся в другом государстве-члене ЕС. Автор подробно рассматривает такие аспекты темы как предоставление отсрочки уплаты налога, срок предоставления отсрочки, возможность предъявления со стороны государства требования о предоставлении банковской гарантии и уплаты процентов. Особое внимание уделяется практике Суда ЕС, который в преюдициальном порядке рассматривал вопросы совместимости положений внутреннего налогового законодательства государств-членов о налогообложении при выходе с положениями учредительных договоров. Методологической основой статьи стали общие и специальные методы научного познания. Были использованы методы правового, системного, сравнительно-правового и лингвистического анализа. По результатам проведенного исследования автор пришел к выводу, что, во-первых, немедленное налогообложение нереализованного прироста капитала при передаче активов головной компанией своему обособленному подразделению из другого государства-члена является нарушением права ЕС; во-вторых, требование о предъявлении банковской гарантии само по себе не ведет к автоматическому нарушению права ЕС, любое условие, вводимое государством должно быть пропорциональным для достижения цели сбалансированного распределения полномочий государств по взиманию налогов; в-третьих, при разработке своего внутреннего законодательства о налогообложении при выходе государства должны находить баланс между сохранением за собой права реализовать свои налоговые полномочия и отсутствием препятствий

для эффективного функционирования внутреннего рынка и для реализации четырех экономических свобод, гарантированных учредительными договорами ЕС.

Ключевые слова: Европейский Союз, налогообложение при выходе, Суд ЕС, обособленное подразделение, постоянное представительство, передачи активов, резидент, редомицилиация, директива о слияниях, внутренний рынок.

Review. *The object under research of this article is the public relations developing when the companies from particular member states change their residence and transfer assets from the head company to their economically independent subdivision in other member states. The subject under research of the present article is the legal regulation of taxation in the process of withdrawal of parties as a result of the transfer of assets from the head company to subdivisions located in other member states of the EU. The author examines such aspects of the topic as granting tax deferment, the term of tax deferment, specifying requirements of the government on provision of the bank guarantee and interest payment. Special attention is paid to the practice of the European Court of Justice that prejudicially viewed the issues of compatibility of the provisions of domestic tax legislation on taxation during withdrawal of parties in different member states. The methodological basis of the article involves general and special methods of scientific cognition. The researcher has also used the methods of legal, system, comparative law and linguistic analysis. Based on the results of the research, the author concludes that, firstly, immediate taxation of unrealized capital gain when transferring assets from the head company to a subdivision in another member state violates the EU rights. Secondly, the requirement to provide the bank guarantee does not automatically violate the EU rights; any condition introduced by the government must be proportional to achieving balanced distribution of authorities to collect taxes between states. Thirdly, when developing their own domestic legislation on taxation during withdrawal of parties the governments must find the balance between retaining their rights to perform their tax authorities and eliminating obstacles for efficient functioning of the domestic market and exercising the four economic freedoms guaranteed by the founding treaties of the EU.*

Keywords: *resident, transfer of assets, permanent establishment, economically autonomous subdivision, European Court of Justice, taxation during withdrawal of parties, European Union, redomiciliation, directive on cross-border merger, domestic market.*

В соответствии с европейским правом, государства-члены свободны в выборе своей системы прямого налогообложения. В основном такие системы направлены на достижение внутренних целей государства, а именно пополнения внутреннего национального бюджета государства.

Однако, правила прямого налогообложения, созданные исключительно для достижения внутренних государственных целей, создавали и продолжают создавать проблемы неравномерного налогообложения при трансграничных операциях. Налогоплательщик, вовлеченный в международную сеть сделок, может пострадать от налоговой дискриминации или двойного налогообложения. Резкий рост судебных дел по налоговым вопросам в национальных судах

и в суде ЕС показал, что уже давно назрела необходимость в выработке скоординированного подхода государств в сфере прямого налогообложения. Целью скоординированного подхода является эффективное взаимодействие разных налоговых систем в рамках единого внутреннего рынка.

Европейская Комиссия (далее ЕК) еще в 2006 году приняла коммуникацию, провозглашающую ряд мер, необходимых для улучшения координации на уровне ЕС национальных систем прямого налогообложения (Коммуникация Европейской Комиссии, IP/06/1827, от 19 декабря 2006 года).

Координация между государствами-членами ЕС направлена на то, чтобы их национальные системы прямого налогообложения соответст-

воваля положениям учредительных договоров Договору о функционировании Европейского Союза (ДФЕС) и Договору о Европейском Союзе (ДЕС).

Целью ЕК не является полная замена существующих национальных систем, а создание такой ситуации, при которой существующие национальные налоговые системы могли сосуществовать вместе с наименьшими проблемами для эффективного функционирования внутреннего рынка и не препятствовали процессам европейской интеграции.

К задачам улучшения координации между системами прямого налогообложения в частности относятся: (а) искоренение дискриминации по признаку гражданства и избежание двойного налогообложения налогоплательщиков; (б) защита налоговой базы государств-членов путем предотвращения налоговых злоупотреблений; (в) уменьшение административного бремени у налогоплательщиков, у которых возникает обязанность по уплате налогов в нескольких государствах-членах.

«Дискриминация и двойное налогообложение не позволяют физическим лицам и компаниям пользоваться всеми преимуществами внутреннего рынка и подрывают европейскую конкурентоспособность», — заявил еще в 2006 году Ласло Ковак, будучи на тот момент комиссаром по налогообложению и таможенному союзу.

В продолжение коммуникации ЕК о скоординированном подходе к национальным системам прямого налогообложения ЕК приняла еще две коммуникации, первая посвящена переносу убытков при трансграничных операциях (IP/061828/), вторая посвящена так называемому налогообложению при выходе (дословно exit taxation) (IP/06/1829).

В данной статье мы сконцентрируем свое внимание именно на вопросах налогообложения при выходе, т.е. при смене резидентства физических или юридических лиц, или при передаче активов от головной компании, находящейся в одном государстве-члене, своему обособленному подразделению, находящемуся в другом государстве и, наоборот, при передаче активов

от обособленного подразделения своей головной компании.

Смену резидентства следует отличать от редомициляции, при редомициляции происходит смена зарегистрированного офиса компании (change of seat). Компания, зарегистрированная в одной юрисдикции, после смены зарегистрированного офиса будет считаться компанией, зарегистрированной в соответствии с законодательством другого государства-члена. При смене резидентства компания может оставаться быть зарегистрированной в одной юрисдикции, а быть резидентом другого государства. Все зависит от критериев резидентства в том или ином государстве.

Налогообложение при выходе возникает в ситуации, при которой физическое лицо или компания меняют свою резидентность одного государства-члена ЕС на налоговую резидентность в другом государстве-члене ЕС или при передачи активов от головной компании своему обособленному подразделению, находящиеся в разных государствах-членах.

Естественным является желание государства взыскать налог с прироста капитала с дохода, которое было приобретено, когда лицо было резидентом в первом государстве. При стандартной ситуации, когда одно лицо является резидентом в одном государстве, обязанность уплаты налога на прирост капитала возникает при отчуждении актива (имущества) в момент отчуждения с разницы между ценой приобретения и ценой продажи. В случае, когда лицо меняет свою резидентность и имущество не отчуждается, у государства возникает риск недополучения налога с дохода, который возникнет при дальнейшем отчуждении имущества. Данная обеспокоенность вполне объяснима, поскольку государство недополучает денежные средства в бюджет. Именно для того, чтобы сохранять право государства по налогообложению дохода, возникшего в момент, когда лицо, сменившее резидентность, еще было резидентом первого государства и существуют правила налогообложения при выходе из резидентности (exit taxation rules).

Затрудняет данный вопрос в рамках Европейского Союза (далее ЕС) существование единого внутреннего рынка и гарантирование четырех экономических свобод (свобода движения капитала, свобода учреждения, свобода движения товаров и лиц). Именно поэтому вопрос налогообложения при смене резидентства является одним из краеугольных вопросов в сфере прямого налогообложения в ЕС, поскольку должен быть найден баланс между эффективным функционированием внутреннего рынка и отсутствием препятствий для дальнейшей интеграции и интересами государства по сохранению фискального суверенитета.

Налоговое законодательство государств-членов относительно налогообложения при выходе неоднократно становилось предметом рассмотрения в Суде ЕС в рамках преюдициальной процедуры.

Уже в 2004 году Суд ЕС установил, что немедленное налогообложение (*immediate taxation*) потенциального прироста капитала с активов, переданных головной структурой из одного государства-члена ЕС обособленному подразделению в другое государство-член ЕС, нарушает принцип свободы учреждения (*Case C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*). Немедленное или незамедлительное налогообложение потенциального прироста капитала означает налогообложение нереализованного прироста капитала в момент смены резидентства или передачи активов.

В 2006 году этот же вывод был подтвержден в другом судебном решении (*Case C-470/04 N v Inspecteur van de Belastingdienst*). Также Суд ЕС рассматривал режимы налогообложения при выходе в таких странах, как Нидерланды, Португалия, Испания и другие (*Case C-371/10 National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond / kantoor Rotterdam*; *Case C-301/11 European Commission v. Kingdom of the Netherlands*; *Case C-38/10 Commission v. Portugal*; *Case C-544/11 European Commission v. Kingdom of Spain*).

После этих судебных решений начались активные изменения внутреннего налогового законодательства таких стран, как Бельгия, Дания, Франция, Италия, Швеция, Португалия, Великобритания и другие с целью соответствия внутреннего законодательства праву ЕС. В данном случае здесь можно говорить о негативной интеграции.

Существует два основных способа формирования налогового права ЕС, первый из них это позитивная интеграция, предусматривает принятие нормативно-правовых актов институтами ЕС, второй способ — негативная интеграция, это принятие Судом ЕС решений в ситуациях, когда тот или иной вопрос не решен нормативно-правовыми актами институтов ЕС.

Поскольку вопрос налогообложения при выходе прямо не урегулирован в директивах ЕС. Директива Совета Европейского Союза 2009/133/ЕС от 19 октября 2009 «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, частичным разделением компаний, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний различных государств-членов ЕС, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса Европейской компании (SE) и Европейского корпоративного общества (SCE) между государствами-членами ЕС охватывает только операции по передаче активов от одной компании (передающая компания) из одного государства-члена другой компании (принимающая компания) из другого государства-члена, при условии, что принимающая компания имеет постоянное представительство на территории государства, резидентом которого являлась передающая компания, и переданные активы остаются быть тесно связанными с постоянным представительством принимающей компании на территории государства передающей компании. При соблюдении этих условий, у государства резидентства передающей компании остается возможность обложить налогом последующую передачу активов. При налогообложении при выходе, у государства теряется возможность обложить налогом последующую реализацию активов, именно поэтому

в отношении налогообложения при выходе действуют другие правила. Таким образом, в сфере налогообложения при выходе нет нормативно-правовых актов, именно Суд, принимая решения, побуждает государства-члены менять свое национальное налоговое законодательство, чтобы оно соответствовало положениям учредительных договоров. Таким образом, негативная интеграция в форме решений Суда ЕС занимает одно из ключевых мест в урегулировании прямого налогообложения в ЕС и в частности в сфере налогообложения при выходе.

Итак, на сегодняшний день, немедленное налогообложение потенциального прироста капитала является нарушением одной из четырех экономических свобод, однако, само по себе наличие правил о налогообложении при выходе автоматически не является нарушением принципа свободы передвижения капитала или свободы учреждения.

Для того, чтобы понять какими критериями руководствуется Суд при принятии решения, является ли тот или иной режим налогообложения при выходе совместимым с правом ЕС, нужно рассмотреть недавние судебные решения.

18 июля 2013 года Суд ЕС вынес решение по делу Комиссия против Дании (Case C-261/11 Commission v. Denmark). Суд установил, что существовавший на момент вынесения решения режим налогообложения при передаче активов от головной компании своему постоянному представительству в другом государстве-члене ЕС нарушил свободу учреждения, гарантированную в статье 49 Договора о функционировании Европейского Союза (далее ДФЕС) (Treaty on the Functioning of the European Union of 13 December 2007, OJ C115 (2008)).

В соответствии со статьей 49 ДФЕС запрещаются ограничения свободы учреждения граждан одного государства-члена на территории другого. Данный запрет также распространяется на ограничения в отношении создания представительств, филиалов или дочерних предприятий гражданами одного из государств-членов, учредившими собственное дело на территории любого из них.

В анализируемом решении Суд пришел к выводу, что свобода учреждения применяется к перемещению деятельности компании из одного государства в другое, независимо от того, перемещается ли зарегистрированный офис, место управления или активы, связанные с постоянным представительством в одном государстве-члене в другое государство-член (Case C-261/11 Commission v. Denmark, параграф 28). Применительно к датскому налоговому режиму Суд ЕС установил, что налог, взимаемый с активов, перемещенных из Дании в другое государство-член, представляет собой препятствие на пути реализации свободы учреждения в связи с разницей в налогообложении в сопоставимой ситуации. Так, если компания, зарегистрированная в Дании, передает свои активы своему обособленному подразделению, находящемуся в Дании, налоговой базы по налогу на прирост капитала не возникает, а если передает своему обособленному подразделению за пределами Дании, то возникает обязанность по уплате налога на нереализованный прирост капитала. Именно это различие и не соответствует принципу свободы передвижения, поскольку ограничивает граждан ЕС создавать представительства, филиалы своих компаний в других государствах, отличных от государства регистрации головных компаний. Это ограничивает мобильность граждан, лишает возможности развивать бизнес на территории всего ЕС, что, безусловно, является сдерживающим фактором дальнейшей европейской интеграции.

Вывод Суда относительно того, что режим налогообложения Дании не совместим с правом ЕС является неудивительным в свете предыдущей практики Суда ЕС. Однако, Суд в данном решении рассмотрел два новых элемента. Первый — активы, отчуждение которых не планируется, второй — налогообложение при выходе из государства-члена ЕС в другое государство не член ЕС, но участник Соглашения о Европейском экономическом пространстве (Agreement on the European Economic Area of 17 March 1993, OJ L1 (1993)).

Итак, одним из вариантов режима налогообложения при выходе, совместимого с правом ЕС, является предоставление отсрочки платежа до момента реального отчуждения актива. Однако, существуют такие активы, отчуждение которых не планируется. Суд ЕС подчеркнул, что сам факт того, что активы не будут реально отчуждены, не лишают государство происхождения этого актива от возможности взыскивать налог с этого актива (Case C-261/11 *Commission v. Denmark*, параграф 37). В данном случае необходимо применять альтернативный критерий для определения момента взыскания налога, отличный от момента реального отчуждения активов. Суд отмечает, что альтернативный критерий нужно применять к активам, собственник которых не намерен их отчуждать. Детально альтернативный критерий не рассмотрен Судом, это, возможно, станет предметом рассмотрения в других делах.

Относительно второго элемента Судом было установлено, что если передача активов происходит из государства-члена ЕС в государство, участник Соглашения о Европейском экономическом пространстве, то в данном случае должны применяться такие же принципы, как если бы это было государство-член ЕС.

После рассмотрения основополагающих подходов к налогообложению при выходе, проанализируем отдельные аспекты налогообложения при выходе более детально.

Первым таким вопросом является налогообложение при выходе и соотношение со свободой учреждения. Дело в том, что в разных государствах-членах ЕС применяются различные правила определения налогового резидента. В некоторых странах критерием резидентства является место регистрации, так если компания зарегистрирована в одном государстве, она автоматически является налоговым резидентом этого государства. В некоторых странах ЕС применяют другие правила, а именно критерием резидентства считается место эффективного управления компанией или место нахождения исполнительных органов. Также встречаются государства, где действует смешанная система,

применяются и формальный критерий (место регистрации) и место ведения эффективного контроля. Так, компания, зарегистрированная на Кипре, управляемая не с Кипра, а например, из Голландии не считается резидентом Кипра, а считается резидентом Голландии.

Также стоит отметить, что существует так называемая редомицилиация компании, это смена юридического адреса компании с дальнейшей перерегистрацией в новом государстве. Она возможна, если новое государство, которое принимает компанию, созданную в другом государстве-члене ЕС, признает такую редомицилиацию. Так, в одном из судебных решений было признано, что к такой компании также применяется свобода учреждения (*Case C-210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató bt.*). Таким образом, основной предпосылкой применения свободы учреждения является юридическое надлежащее существование компании, она не должна быть ликвидирована ^[1].

Следующим вопросом является налогообложение при выходе и соотношение с правом ЕС. В соответствии со сложившейся судебной практикой было установлено, что само по себе налогообложение при выходе не нарушает автоматически право ЕС, однако налогообложение при выходе может быть оправдано только при определенных обстоятельствах. Так, налогообложение при выходе является совместимым с положениями учредительных договоров, если оно направлено на поддержание сбалансированного распределения налоговых полномочий между государствами-членами ЕС в соответствии с территориальным принципом.

Накладывая обязанность по уплате налога при выходе, государство реализует свое право налогообложения дохода, полученного с его территории в течение периода, в котором компания являлась резидентом этого государства для целей налогообложения. Данное право государств охватывает право государств облагать не только реализованный доход, но и нереализованный. Таким образом, налогообложение при выходе является приемлемым, если оно направлено на сохранение сбалансированного

распределения налоговых полномочий между государствами-членами ЕС.

Налогообложение при выходе не должно идти дальше той цели, которую оно преследует, соответственно налогообложение должно быть пропорциональным. Для того, чтобы оценить, является ли режим налогообложения при выходе пропорциональным, должно быть сделано различие между установлением размера налога к уплате и взысканием налога при выходе. Размер налога к уплате должен рассчитываться в момент передачи активов или в момент смены резидентства и не должен учитывать изменения цены, произошедшие после смены резидентства (*National Grid Indus* (C-371/10), параграф 86; *Commission v. the Netherlands* (C-301/11), параграф 16; *Commission v. Spain* (C-64/11), параграф 31; *Commission v. Denmark* (C-261/11), параграф 32).

Что касается взыскания налога обязательное незамедлительное взыскание налога в момент изменения резидентства или передачи активов является непропорциональным. В судебной практике было установлено, что пропорциональным является для внутреннего национального законодательства предоставление компании выбора между двумя опциями: (1) незамедлительная уплата налога, что создает для компании проблемы с одномоментным лишением денежной массы, но освобождает компанию от административного бремени отчитываться об активах или (2) предоставление возможности отложить уплату налога, но обязательно при условии возложения обязанности на компанию следить за активами и отчитываться об их судьбе.

Таким образом, у компании всегда должен быть выбор, ей должно быть предоставлено право воспользоваться отсрочкой платежа. Однако, в соответствии со сложившейся судебной практикой остаются непонятными много вопросов, такие вопросы как (1) период в течение которого возможна отсрочка платежа; (2) допустимость предъявления требования о предоставлении гарантии со стороны налогоплательщика; (3) начисление и взимание

процентов на отсроченную сумму налога, подлежащего уплате.

Один из больших нерешенных вопросов является вопрос о минимальном периоде времени, которое должно гарантироваться налогоплательщику для уплаты налога на нерезализованный прирост капитала при выходе. Целью предоставления такой отсрочки является избежание проблемы с недостатком наличных денежных средств, которые могут возникнуть в результате немедленного взыскания налога. Дело в том, что в случае немедленного обложения налогом потенциального прироста капитала, на самом деле у налогоплательщика не возникает дохода, поскольку на самом деле актив не отчуждается, доход не генерируется, всего лишь происходит либо смена резидентства компании, либо передача активов. Взыскание налога в момент реального отчуждения считается пропорциональным, если это предусмотрено внутренним законодательством (*National Grid Indus* (C-371/10), параграф 86; *Commission v. the Netherlands* (C-301/11), параграф 16; *Commission v. Spain* (C-64/11), параграф 31; *Commission v. Denmark* (C-261/11), параграф 32).

В литературе встречается мнение, что налогоплательщику нужно предоставлять отсрочку не только до момента отчуждения актива, но и на более длительный срок^[2]. Предоставление отсрочки — это способ предотвратить проблему с оборотом денежных средств; для данной цели такая мера считается пропорциональной. Предоставление более длительной отсрочки не решает проблему с оборотом денежных средств, поэтому с точки зрения права ЕС требовать от государства предоставления более длительной отсрочки не целесообразно и непропорционально для достижения вышеуказанной цели.

Как уже было отмечено выше, существуют активы, отчуждение которых не планируется. В этом случае государство не лишается права взыскать налог с дохода (*Commission v. Denmark* (C-261/11), para. 36.). В деле Комиссия против Дании было четко закреплено, что

государствам-членам, которые уполномочены взыскать налог с прироста капитала с активов, которые находились на территории этого государства, разрешено применять другой критерий, отличный от момента реального отчуждения, для того, чтобы обеспечить налогообложение прироста капитала активов, которые не планируются отчуждать (Commission v. Denmark (C-261/11), параграф 37.). По мнению Суда, такой подход является менее ограничительным чем немедленное налогообложение в момент передачи актива. Данный подход видится абсолютно рациональным, так как если бы применялся только один критерий (момент реального отчуждения), то в таком случае, государство происхождения было бы лишено какой-либо возможности реализовать свое право налогообложения по отношению к активу, отчуждение которого не планируется.

Необходимо отметить, что альтернативный критерий может применяться только к активам, отчуждение которых не планируется, поскольку в противном случае будет возникать проблема с оборотом денежных средств. На сегодняшний день многие законодательства государств-членов ЕС не учитывают данное разделение, поэтому не исключено, что в дальнейшем последуют решения, анализирующие эту проблематику.

Следующий вопрос, который необходимо рассмотреть это какой альтернативный критерий может быть признан пропорциональным. Для примера рассмотрим законодательство Швеции. В соответствии со шведским законодательством для налогоплательщика предусмотрена годовая отсрочка с возможностью ежегодного продления до момента реального отчуждения актива. Налог на прирост капитала при выходе в отношении оборудования и некоторых нематериальных активов должен уплачиваться ежегодно в течение пятилетнего или десятилетнего периода [3].

Правила, которые предусматривают ежегодные платежи, также применяются или планируются к введению, что будут применяться в Франции, Нидерландах, Португалии и Великобритании. Так в Великобритании предлагает-

ся отсрочка на 10 лет, но она не предусматривает уплаты налога частями [4].

Поскольку ЕК отменила процедуру разбирательства против Швеции, после того, как Швеция изменила свое законодательство в части налогообложения при выходе, можно предположить, что данный альтернативный критерий может быть признан пропорциональным.

В любом случае, для того, чтобы взыскание налога при выходе на основе взыскания ежегодных платежей было пропорциональным, оно должно быть оценено на основе трех критериев: (1) проблемы с оборотом денежных средств у налогоплательщика; (2) необходимость обеспечить реальное налогообложение государством активов, которые выбыли из под юрисдикции государства и (3) является ли уплата налога частями менее ограничительной мерой, чем незамедлительная уплата всего налога.

Уплата налога частями решает проблему реального налогообложения государством, поскольку разрабатывается график платежей, что создает определенность как для налогоплательщика, так и для государства. То, что уплата частями является менее ограничительным является довольно очевидным. Одним из аргументов в пользу того, что уплата частями является пропорциональным для целей решения проблемы с оборотом денежных средств является то, что поскольку актив сохраняется, и генерируется доход, у налогоплательщика есть возможность выплачивать ежегодный платеж.

На момент принятия решения по делу Комиссия против Дании, не все вопросы, связанные с налогообложением при выходе были окончательно решены. Многие были рассмотрены уже в другом деле (Case C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v Finanzamt Hamburg-Mitte).

В этом деле фактические обстоятельства дела были довольно не типичные для классического дела по налогообложению при выходе. Две австрийские компании, будучи партнерами в немецком товариществе с ограниченной ответственностью внесли свои доли в товариществе в уставный капитал немецкой компа-

нии и в результате получили акции немецкой компании, товарищество при этом прекратило свое существование.

В соответствии с немецким Законом о налогообложении реорганизации компаний от 11 октября 1995 года (*Umwandlungssteuergesetz*) доход от отчуждения интереса в немецком товариществе (доля в капитале товарищества) подлежит налогообложению в Германии, даже если лицо, передающее свою долю, получает неденежное вознаграждение (в нашем случае передающее лицо получило акции немецкой компании). В соответствии с немецким законодательством, уплата налога на прирост капитала может производиться частями в течение 5 лет, если выплата денежных средств обеспечена и гарантирована. Причем за отсрочку платежа процент не предусмотрен и не взимается. В данном деле лицом, передающим долю, является австрийская компания (резидент Австрии).

В соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения между Германией и Австрией, Германия имеет право облагать налогом доход, полученный от отчуждения долей в немецком товариществе. В ситуации, когда австрийская компания, один из партнеров немецкого товарищества, отчуждает свою долю в немецком товариществе, она в соответствии с законодательством Германии на тот момент должна была уплатить налог на нереализованный доход (прирост капитала) частями в течение 5 лет. Основной вопрос для рассмотрения — является ли предоставление пятилетней отсрочки по уплате налога пропорциональным, по сравнению с отсрочкой до момента реального отчуждения.

Так как при сопоставимой ситуации, если бы передающим лицом была немецкая компания, то налог нужно было заплатить только при реальном отчуждении, а не по истечению 5 лет. Данное различное налогообложение резидентов нерезидентов Германии составляет ограничение для свободы движения капитала, гарантированной Учредительными договорами ЕС.

Единственный случай, когда свобода перемещения может быть ограничена, это случаи,

когда ограничение оправдывается публичными интересами. Данный вывод закреплен в большом количестве дел (*Case C 446/03 Marks & Spencer; Case C 196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas; Case C 524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; and Case C 303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha*).

Германия обосновывает свою позицию тем, что данное положение в законодательстве обеспечивает сбалансированное распределение полномочий по взиманию налогов между государствами — членами ЕС в соответствии с принципом территориальности. Германия пытается реализовать свое право обложить прирост капитала от источника из Германии, который в результате трансформации интереса в товариществе в акции в другой компании и применении двустороннего соглашения, не может быть обложен налогом, когда активы будут действительно отчуждены.

Стоит отметить, что сохранение сбалансированного распределения полномочий государств по взысканию налогов является законной целью, признанной в устоявшейся судебной практике Суда ЕС (*Marks & Spencer; Case C 470/04; Case C 231/05 Oy AA; and Case C 414/06 Lidl Belgium*). Во-вторых, в случае отсутствия принятых унификационных или гармонизированных мер на уровне ЕС, государства-члены сохраняют за собой право определять (при помощи договора или в одностороннем порядке) критерии для распределения полномочий по взысканию налогов с целью избежания двойного налогообложения.

Суд установил, что цель сохранения сбалансированного распределения полномочий между государствами может оправдать законодательство государства, вменяющего в обязанность уплату налога немедленно, только если это государство действительно теряет возможность обложить налогом доход, полученный с его территории.

Суд пришел к выводу, что в данном деле неясно, имеет ли государство реальную возможность взыскать налог с прироста капитала,

поэтому этот вопрос отдан на рассмотрение национальному суду.

Пропорциональным является определение государством суммы налога на нереализованный доход в момент, когда государство теряет право обложить налогом данный доход. В приведенном деле, это момент передачи доли в товариществе в капитал компании.

Что касается взыскания этого налога, то у налогоплательщика должен быть выбор либо уплачивать сразу, либо с отсрочкой вместе с процентом с учетом национального законодательства (National Grid Indus, параграф 73, и Case C 38/10 Commission v Portugal^[2012] ECR, параграфы 31 и 32). В одном решении Суд пришел к выводу, что предоставление налогоплательщику право выбора уплатить налог сразу или в течение пяти лет без процентов считается пропорциональным для достижения цели сбалансированного распределения полномочий государств по взиманию налогов (Case C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v Finanzamt Hamburg-Mitte, 23.01.2014).

Таким образом, статья 63 ДФЕС, гарантирующая свободу передвижения капиталов должна толковаться таким образом, что цель сохранения сбалансированного распределения полномочий государств-членов по взысканию налогов может оправдывать положения внутреннего законодательства государства-члена, позволяющего ему обложить налогом на нереализованный прирост капитала до момента реального отчуждения актива только при условии, что взыскание налога после реальной реализации представляется невозможным для государства. Вопрос, возможно ли государству реально взыскать налог с нереализованного прироста капитала судом ЕС отнесено к компетенции национального суда.

Другим вопросом является вопрос предоставления банковской гарантии при предоставлении отсрочки платежа налога при выходе. В судебной практике применение такой меры, как банковская гарантия, было признано пропорциональным при определенных условиях (Case C-371/10 National Grid Indus BV

v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond / kantoor Rotterdam,; Case C-38/10 Commission v. Portugal, параграф 32).

Было установлено, что банковская гарантия по своей природе является ограничением по использованию активов, которые даны в качестве гарантии (Case C 9/02 Lasteurie du Saillant), соответственно она может требоваться только в случае надлежащей оценки риска неполучения налога со стороны налогоплательщика. Этот вопрос нужно оценивать.

В литературе встречалось предположение, что требование предоставления гарантии является пропорциональным, если такое требование предъявляется в домашней ситуации при отсрочке платежа налога^[5]. Такое мнение не выглядит особо убедительным, более рациональным подходом видится другое мнение, что гарантия является пропорциональной, если она действительно необходима для достижения цели взыскания налога при предоставлении отсрочки платежа^[6].

В деле National Grid Indus Суд ЕС установил, что директива ЕС о взыскании позволяет государствам — членам получать необходимую информацию от компетентных органов другого государства — члена с целью взыскания налога при выходе, также директива создает рамки для сотрудничества и взаимной помощи, позволяет государству — происхождения дохода действительно получить налог на прирост капитала при смене резидентства (Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L84 (2010), EU Law I BFD). Суд пришел к выводу, что директива действительно снижает риск невзыскания налога.

В деле Комиссия против Португалии генеральный адвокат высказал свою позицию относительно банковской гарантии, он указал, что требование о банковской гарантии может быть предъявлено только в случае наличия серьезного риска не получения налога государством источника дохода. также адвокат отметил, что размер гарантии не должен быть равным размеру налога, подлежащего уплате с рассрочкой, так как

иначе эта мера будет такой же ограничительной как и немедленная уплата налога.

Итак, для того, чтобы требование о предоставлении банковской гарантии было пропорциональным и не создавало препятствий для эффективного функционирования внутреннего рынка, оно может предъявляться только в случае наличия реальной угрозы для государства не получить денежные средства в бюджет. Для того, чтобы оценить, существует ли риск невыскаания, нужно учитывать следующие факторы: во-первых, наличие других адекватных активов в стране источника дохода, за счет которых может быть покрыта уплата налога и, во-вторых, наличие надлежащих правовых механизмов. Под правовыми механизмами подразумеваются директива ЕС о взыскании налога в другом государстве-члене и директива ЕС о взаимной административной помощи, направленная на сотрудничество в администрировании налогов (Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799 /ЕЕС, OJ L 64 (2011)). Практика Суда ЕС исходит из того, что требование предоставления банковской гарантии является непропорциональным, если существенные активы находятся в государстве, которое намерено реализовать свое право обложить налогом доход на прирост капитала при выходе при наличии эффективных правовых механизмов. В каждом конкретном случае, суд должен оценивать все факторы и принимать решение, учитывая совокупность факторов.

Итак, в сфере налогообложения при выходе государства имеют право устанавливать свои национальные правила. Они должны соответствовать сложившейся судебной практики. После проведенного анализа можно сделать ряд выводов, относительно того, на что государства должны обращать внимание при разработке и реформировании своего внутреннего законодательства о налогообложении при выходе.

Во-первых, налогоплательщику должен быть обязательно предоставлен выбор между немедленной уплатой налога с прироста капитала при передаче этого актива в другое госу-

дарство — член ЕС или при смене резидентства и предоставлением отсрочки уплаты налога. Период, в течение которого, предоставляется отсрочка, обычно составляет период до момента реального отчуждения актива. В случае, если отчуждение актива не планируется, государство имеет право установить временной период, в течение которого налог должен быть уплачен. Длина этого периода, вероятно, будет рассматриваться Судом на предмет пропорциональности. Для того, чтобы минимизировать риск неуплаты налога, многие государства прибегают к таким мерам, как требование банковской гарантии и уплата процентов с суммы налога, оплата которого отложена. Общее правило таково, что эти меры должны быть менее ограничительные, чем требование о немедленной уплате налога. Если государство вводит процент за отложенную уплату налога, эта ставка должна рассчитываться исключительно с целью минимизации риска не возврата, но не должна рассматриваться как процентная ставка за пользование чужими денежными средствами, потому что в противном случае такая ставка и такая мера являются равнозначными по немедленной уплате налога.

Также государства имеют право вводить определенные условия, при соблюдении которых, возможно предоставление отсрочки по уплате налога. Таковыми мерами могут являться требование о подаче налоговой декларации с указанием места нахождения актива, которое было передано. Это накладывает определенные обязательства на налогоплательщика, если эти обязательства будут признаны судом слишком обременительными, то их можно будет классифицировать как равнозначную меру незамедлительной уплаты налога.

Таким образом, основное, что должны учитывать государства при разработке своего внутреннего законодательства это нахождение баланса между сохранением за собой права реализовать свои налоговые полномочия и не созданием препятствий для реализации четырех из экономических свобод, гарантированных учредительными договорами.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. R. Világi, Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law, 52 Eur. Taxn. 7, pp. 347–348 (2012), Journals IBFD
2. R. Kok, Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus, EC Tax Rev. 4, p. 203, 2012.
3. R. Világi, Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law, 52 Eur. Taxn. 7, pp. 352, 2012, Journals IBFD
4. Á. Uceda & S.B.J. Dechsakulthorn, Key Changes in EU Member State Exit Tax Regimes, Global Tax Weekly Issue 35, p. 6, 2013.
5. Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus, EC Tax Rev. 4, p. 204 (2012)
6. O. Thömmes & A. Linn, Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?, 40 INTERTAX 8/9, p. 492 (2012)

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. R. Világi, Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law, 52 Eur. Taxn. 7, pp. 347–348 (2012), Journals IBFD
2. R. Kok, Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus, EC Tax Rev. 4, p. 203, 2012.
3. R. Világi, Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law, 52 Eur. Taxn. 7, pp. 352, 2012, Journals IBFD
4. Á. Uceda & S.B.J. Dechsakulthorn, Key Changes in EU Member State Exit Tax Regimes, Global Tax Weekly Issue 35, p. 6, 2013.
5. Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus, EC Tax Rev. 4, p. 204 (2012)
6. O. Thömmes & A. Linn, Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?, 40 INTERTAX 8/9, p. 492 (2012)