

«На шаг впереди»: насколько эффективны правила противодействия гибридным структурам в Европейском Союзе?

Научный руководитель – Ем Артемий Владимирович

Харин Александр Константинович

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический факультет, Кафедра финансового права, Москва, Россия

E-mail: kharin.alexander@yandex.ru

1 января 2021 года прошёл ровно год с момента вступления в силу Второй Антиуклонительной директивы ЕС 2017/952 (далее - Anti-Tax Avoidance Directive ATAD-2), которая заменила собой весьма лаконичную статью 9 Директивы ЕС 2016/1164 (ATAD-1). Имплементация положений директивы ATAD-2 в налоговое законодательство стран-членов ЕС была направлена на противодействие «гибридным структурам» - методикам совершения международных финансовых операций, при использовании которых доход выводится из-под налогообложения в стране источника и в стране получателя дохода за счёт несоответствий в правовой квалификации вида получаемых доходов или правосубъектности участника сделки.

Положения ATAD-2 были составлены на основе рекомендаций ОЭСР и G20 в рамках Мероприятия 2 Плана BEPS “Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” и задуманы как рамочная нормативная основа для обеспечения гармонизации подходов стран-членов ЕС к налогообложению доходов, полученных от сделок с «гибридным» элементом. К числу «гибридных элементов», влекущих выводение прибыли из-под налогообложения, традиционно относят: 1) фискально-прозрачные образования, 2) лица с двойным резидентством, 3) филиалы, которые признаются постоянными представительствами лишь одной из стран, резидент которой участвует в сделке, либо 4) комплексные (синтетические) финансовые инструменты.

Ожидалось, что совместное восприятие странами ЕС подходов, изложенных в ATAD-2, и ратификация статей 3, 4, 5 MLI (Multilateral instrument) [1] в совокупности обеспечат защиту от межстрановых коллизий норм налогового законодательства, которые приводят к выведению прибыли из-под налогообложения.

Удалось ли достичь обозначенной цели?

С одной стороны, на данный вопрос пока отвечать рано, поскольку в настоящее время ещё не сформирован достаточный объём правоприменительной практики для однозначных выводов об эффективности директивы.

С другой стороны, хотя Суд справедливости ЕС стал осторожно демонстрировать приверженность «антигибридной политике» в некоторых своих решениях [5] ещё до вступления ATAD-2 в силу, представляется, что правовая система ЕС в настоящее время не способна решить задачу по предупреждению выведения прибыли из-под налогообложения с помощью «гибридных структур».

Во-первых, статьи 3, 4, 5 MLI, и нормы двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), реплицирующие их, не ратифицированы рядом стран, а сами указанные статьи MLI предполагают также выбор формулировок к ратификации. В результате у государств появляется возможность выбора более или менее жёсткого варианта «антигибридного рамочного стандарта». Вариативность подобного рода не обеспечивает достаточный уровень гармонизации, создаёт поле для «гибридных несоответствий»

при совершении сделок резидентами ряда стран, не входящих в состав ЕС, но ратифицировавших МЛІ.

Во-вторых, АТАД-2 закрепляет лишь общий алгоритм определения страны, отказывающей своему резиденту в предоставлении льготы. Так, если сумма, выплаченная резидентом одной страны резиденту другой страны, подлежит вычету из налоговой базы в стране плательщика и освобождается от налога в стране получателя дохода, приоритетное право отказать в получении льготы остаётся за страной получателя дохода. В случае же множественного применения вычета путём использования дочерних фискально-прозрачных образований такое приоритетное право остаётся за страной резидентства дочерней структуры.

Между тем, данный алгоритм не разрешает ряд проблем.

Например, проблема конфликта квалификации дивидендов и процентов, полученных от комплексных финансовых инструментов (например, структурных нот), не устраняется средствами АТАД-2 и требует гармонизации частноправового (в т.ч. корпоративного) регулирования.

Остаётся также нерешённым вопрос оперативного обмена информацией о правосубъектности образований, имеющих конкретную организационно-правовую форму, в каждой отдельной стране. Без разрешения указанного вопроса крайне затруднительно определить полный состав корпоративной структуры и, как следствие, страну, предоставляющую льготу своему резиденту.

Наконец, остаётся крайне затруднительным противодействие уклонению от налогообложения с помощью т.н. «косвенных» гибридных структур (indirect hybrid mismatch arrangements), содержащих в своём составе ряд промежуточных образований в третьих странах, которые выполняют транзитную функцию для обеспечения размывания налоговой базы. Решение данной проблемы может выражаться в адаптации «сквозного подхода», используемого в концепции бенефициарного собственника, и в поддержании развития международных процедур обмена информацией между уполномоченными финансовыми органами государств.

Устранение вышеуказанных недостатков правового регулирования позволит добиться максимальной результативности в борьбе против уклонения от налогообложения с помощью «гибридных структур» как в странах Европейского Союза, так и ряде других стран мира.

Источники и литература

- 1) Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заключена в г. Париже 24.11.2016) // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 03.03.2021).
- 2) Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: Шаповалов Петров, 2017 – 1084 с.
- 3) Ana Paula Dourado. International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI. Amsterdam. IBFD. 2020 - 337 p.
- 4) Council Directive (EU) 2016/1164 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu> (дата обращения: 03.03.2021).
- 5) Council Directive (EU) 2017/952 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu> (дата обращения: 03.03.2021).
- 6) EU Court Judgment of 13 July 2016, C-18/15, EU:C:2016:549, paragraph 38 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu> (дата обращения: 03.03.2021).