

СОГЛАШЕНИЕ ВТО ПО СУБСИДИЯМ И ПРЯМОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Ключевые слова. Запрещённые субсидии, налоговые поощрения, прямое налогообложение, развивающиеся страны, ГАТТ, ВТО, КНР.

Правила, связанные с прямым налогообложением, принимаются односторонне или двусторонне, как в случае с методами, используемыми для устранения международного двойного налогообложения и ставками удерживаемых налогов с трансграничных потоков дохода. Налогообложение иностранного элемента может обладать и экономическим воздействием, которое является аналогичным, если не эквивалентным таможенному тарифу. Со снижением пошлин вследствие успешных раундов многосторонних торговых переговоров, проведённых в течение последних пятидесяти лет, возрастающее внимание участников ГАТТ стало фокусироваться, в том числе на внутренних налогах.

Осознание важности потенциального эффекта на международную торговлю и инвестиционные потоки прямого налогообложения нашло отражение в нескольких многосторонних соглашениях, заключённых под конец Уругвайского раунда переговоров. В некоторых соглашениях ВТО фискальные и регулирующие платежи напрямую не упоминаются, но это не означает отсутствие связи с налоговым правом. Помимо собственно ГАТТ (Женева, 30 октября 1947 г., Марракеш, 15 апреля 1994 г.), к их числу относятся и Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам (Марракеш, 15 апреля 1994 г.).

С идеей проведения переговоров о субсидиях и правах на компенсацию выступили США за год до начала Уругвайского раунда. Их представителей интересовал вопрос сельскохозяйственных субсидий, но конечным желанием было прекратить любую подобную практику, представляющую собой барьер торговле. Во главе проблемы была ст. XVI ГАТТ, которая регулирует применение субсидий, но не запрещает их¹. Другой аспект связан со ст. VI,

© Шепенко Р.А., 2012.

* Доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (университета) МИД РФ. [kaifp@mgimo.ru]

¹ См.: *Rugman A.M., Warner M.A.A. Competitiveness: An Emerging Strategy of Discrimination in U.S. Antitrust and R & D Policy // Law and Policy in International Business. 1994. Vol. 25. Iss. 3. P. 945–982.*

которая охватывает антидемпинговые и компенсационные меры. Во время Токийского раунда было принято Соглашение о толковании и применении ст. VI, XVI и XXIII ГАТТ (Женева, 12 апреля 1979 г.), которое задумывалось для определения обязательств договаривающихся сторон, а также для регламентации расследований, инициированных промышленностью. Однако соглашение в первую очередь оказалось инструментом примирения различных интересов, например, интересов США по осуждению использования субсидий иностранными правительствами (в ЕС – в отношении сельского хозяйства) и практики использования права на компенсацию. Переговоры по субсидиям были комплексными и разделены на несколько разделов, которые обсуждались по отдельности. Сельскохозяйственные субсидии рассматривались в сельскохозяйственном досье, те, что применяются в авиастроении, были исключены, а связанные с углем и сталью были инкорпорированы в досье по природным ресурсам. Компенсационные права рассматривались одновременно с субсидиями². В списке ГАТТ оказались субсидии, которые окончательно подлежали ликвидации и те, применение которых ограничивалось.

Достигнутое Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам имеет отношение к двум тесно взаимосвязанным вопросам. Во-первых, это многосторонние правила, регулирующие предоставление субсидий. Во-вторых, это применение компенсационных мер, которые предназначены для нейтрализации ущерба, вызванного субсидируемым импортом. Использование данного соглашения в отношении сельскохозяйственных товаров ограничено Соглашением по сельскому хозяйству (Марракеш, 15 апреля 1994 г.). В ст. 1.1 Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам субсидия определена как финансовое содействие, оказываемое правительством или любым государственным органом в пределах территории участника. Такое содействие включает в себя отказ от взимания или не взимание причитающихся правительству доходов (например, налоговые поощрения, такие, как зачёт налога). Считается, что в соответствии с этой нормой налоговые поощрения, предоставленные правительством иностранному инвестору, являются субсидиями, подчинёнными Соглашению по субсидиям и компенсационным мерам, когда товар этой инвестиции торгуется³.

Субсидии подразделяются на запрещенные и разрешенные.

В ст. 3.1 определено, что с учётом исключений, предусмотренных Соглашением по сельскому хозяйству, следующие субсидии в значении ст. 1 запрещаются:

² *Landau A.* The International Trade System. N.Y.: Routledge, 2004. P. 102.

³ См.: *Zejun L.* China's Tax Incentives for Foreign Investment Enterprises – A Case Study of Developing Countries' Application of Tax Incentives for Attracting Foreign Direct Investment. Kingston: Queen's Un-ty, 1998. P. 153.

– субсидии, увязанные по закону или фактически в качестве единственного или одного из нескольких условий с результатами экспорта, включая перечисленные в Приложении I;

– субсидии, увязанные по закону или фактически в качестве единственного или одного из нескольких условий с использованием отечественных товаров вместо импортных.

В Соглашении по субсидиям и компенсационным мерам проведено разграничение между двумя видами разрешённых субсидий: дающими основания для принятия мер (ч. III) и не дающими таких оснований (ч. IV). Это разграничение основано на концепции специфичности. Специфическая субсидия является основанием для принятия мер независимо от неблагоприятных последствий на интересы другого участника.

Примерный перечень экспортных субсидий дан в Приложении I. В их числе:

– полное или частичное освобождение, уменьшение или отсрочка прямых налогов или отчислений на социальное страхование, уплачиваемых или подлежащих уплате промышленными или торговыми предприятиями, которые связаны с экспортом (п. «e»);

– специальные вычеты, прямо связанные с экспортом или с результатами экспорта, превышающие вычеты, предоставленные в отношении производства для внутреннего потребления, которые применяются при расчете базы прямого налогообложения (п. «f»).

Согласно сноске 35 к п. «e» отсрочка необязательно приравнивается к экспортной субсидии там, где, например, взимаются подлежащие уплате проценты; положения п. «e» не предназначены для ограничения введения участником мер с целью избежания двойного налогообложения внешнего источника дохода, полученного его предприятиями или предприятиями другого участника.

Как следует из содержания приведенных положений, они имеют определенное отношение к прямым налогам. Названные в них меры могут быть классифицированы по-разному. Например, М. Дали выделяет те, что защищают национальных производителей от импорта, предоставляют помощь для экспорта и субсидируют национальное производство⁴.

Многие участники ВТО, включая Бангладеш, Индию, Малайзию, Папуа – Новую Гвинею и Соломоновы острова, уже достаточно давно предоставляют освобождения и уменьшения от корпоративных налогов в отношении дохода от экспорта или ориентированной на экспорт деятельности⁵. Хотя полное

⁴ *Daly M.* The WTO and Direct Taxation // Discussion Paper No. 9. Geneva: WTO. June 2005. P. 13.

⁵ См.: *Sadli M.* Foreign Investment in Developing Countries: Indonesia – Direct Foreign Investment in Asia and the Pacific. Canberra, 1972. P. 217; *Kok-Peng.* Protection, Fiscal Incentives and Industrialisation in West Malaysia since 1957. Kuala Lumpur, 1977. P. 101, 137, 138.

или частичное освобождение от прямых налогов на доход, связанный с экспортом, включено в перечень экспортных субсидий в Приложении I Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам, на основании п. 4 ст. 27 этого Соглашения развивающиеся участники должны постепенно сокращать свои экспортные субсидии в течение восьмилетнего переходного периода, предпочтительно прогрессивным способом.

Норма п. 4 ст. 27 указывает на то, что развивающиеся страны вправе некоторое время предоставлять экспортные субсидии. Связанный с этим вопрос был поднят при рассмотрении дела «Brazil – Export Financing Programme for Aircraft»⁶. В п. 7.81 доклада третьей группа подчеркнула, что п. 4 ст. 27 не определяет, во сколько стадий должно быть проведено устранение субсидий, какой должен быть период между этими стадиями сокращения и как эти стадии сокращения должны быть распределены в течение восьмилетнего периода. Третья группа посчитала, что нельзя прийти к заключению на основе действий Бразилии в первые 4 года, начиная со дня вступления в силу Соглашения об учреждении ВТО, о том, что Бразилия не соблюдает требования п. 4 ст. 27 о постепенном сокращении по причине отказа предпринять поэтапное сокращение в течение восьмилетнего периода. В том же контексте третья группа заявила, что не считает, что отсутствие срока прекращения Бразильской программы финансирования экспорта демонстрирует, что Бразилия не соблюдает свои обязательства по отмене экспортных субсидий до конца восьмилетнего периода. Однако, в связи с тем, что по схеме выравнивания процентных ставок этой программы таможенные закладные, связанные с экспортными сделками, не выпускаются до тех пор, пока не будет подтверждено, что экспортная сделка действительно совершена, Бразилия продолжит выпускать таможенные закладные и, следовательно, предоставлять экспортные субсидии после 31 декабря 2002 года. Третья группа расценила это в качестве достаточного показателя того, что Бразилия не соблюдает условия п. 4 ст. 27 о постепенном сокращении своих экспортных субсидий в течение восьмилетнего периода (п. 7.84–7.85 доклада).

Указанный выше переходный период сохранения экспортных субсидий оказался для многих государств недостаточным. В п. 10.6 принятой в Дохе 14 ноября 2001 года Министерской декларации Комитету ВТО по субсидиям и компенсационным мерам предписано продлить переходный период для экспортных субсидий некоторых участников⁷.

Налоговые поощрения для иностранных инвестиций как вид субсидий часто применяются вместе с некоторыми требованиями исполнения, такими

⁶ WT/DS46/R. 14.04.99.

⁷ WT/MIN(01)/17. 20.11.01. Это было сделано в отношении программ экспортного субсидирования Антигуа и Барбуда, Барбадоса, Белиза, Коста-Рики, Доминики, Доминиканской Республики, Сальвадора, Фиджи, Гренады, Гватемалы, Ямайки, Иордании, Маврикия, Панамы, Папуа – Новой Гвинеи, Сент-Люсии, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадин, Уругвая, Колумбии и Таиланда.

как требование экспорта или требование местного содержания. Если предоставление налоговых преимуществ предприятиям с иностранными инвестициями зависит от требования экспорта или требования местного содержания, то в соответствии с законом или фактически такие налоговые преимущества считаются запрещёнными субсидиями в соответствии с Соглашением по субсидиям и компенсационным мерам.

Например, в ст. 8 Правил Государственного совета КНР от 11 октября 1986 года «О привлечении иностранных инвестиций» предусмотрено, что после истечения периода уменьшения и освобождения от подоходного налога предприятия, экспортирующие товары, чей объем экспортных товаров в году составляет 70% или больше объема их товаров в течение этого года, могут уплатить подоходный налог с предприятия в половину ставки существующего налога. Точно такое же положение включено в ст. 14 Правил провинции Хунань от 15 января 1992 года «О привлечении иностранных инвестиций»⁸.

Это уменьшение налога составляло экспортные субсидии, искусственно резко увеличивало китайский экспорт и, следовательно, запрещено Соглашением по субсидиям и компенсационным мерам. В отношении требований местного содержания – не было в материковом Китае законов и административных узаконений, которые предоставляли налоговые преимущества в зависимости от использования национальных товаров. Однако на практике, по данным Линь Цзецзюня, китайское правительство оставило много дискреционных полномочий при предоставлении налоговых преимуществ административным агентам. Часто во время переговоров между китайским правительством и иностранными инвесторами требования производительности, такие как требования экспорта или местного содержания, устанавливались на иностранные инвестиции параллельно с уменьшениями налога⁹. В этом случае уменьшения налога являются фактически субсидиями для экспорта или для использования национальных товаров и, таким образом, подпадают под запрещенные субсидии по Соглашению по субсидиям и компенсационным мерам. При этом, конечно, только проверка каждого случая может показать соответствующий вид запрещённой субсидии, которая не предусмотрена законом, но имеет место на практике и связана с фактическим требованием экспорта или использования национальных товаров.

С 1979 года материковый Китай установил также особые экономические районы с более открытой политикой. Принципиальное решение об их создании было принято ЦК КПК по инициативе Дэн Сяопина¹⁰. Правовой основой стало Постановление ПК ВСНП от 26 августа 1980 года «Об утверждении

⁸ См.: Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимания и ответственность. М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 211.

⁹ *Zejun L.* Op. cit. P. 156.

¹⁰ *Сяопин Д.* Основные вопросы современного Китая. М.: Политиздат, 1988. С. 228.

Правил «Об особых экономических районах в провинции Гуандун»». Особые экономические районы включали 5 особых экономических зон, 14 открытых прибрежных городов, 6 открытых городов вдоль реки Янцзы, 21 провинциальную столицу и 13 внутренних городов. Всего, например В.Я. Портняков, выделил 9 разных типов территориальной внешнеэкономической открытости: «специальные экономические зоны “первой волны” ...; зоны технико-экономического развития; открытые приморские города; открытые приморские районы; открытые города на р. Янцзы; открытые приграничные города и уезды; приграничные районы экономического сотрудничества; зоны бесплошной торговли; провинциальные центры»¹¹.

Эти особые экономические районы обладали большей гибкостью в использовании иностранного капитала, предоставлении иностранной технологии и проведении экономического сотрудничества за границей. Зарубежные инвесторы имели право на определенный преференциальный режим. Так, предприятия с иностранными инвестициями, расположенные в особых экономических зонах или в зонах технико-экономического развития открытых прибрежных городов, были уполномочены на ставку подоходного налога с предприятий в 15% (против 33 %). Прибыль, переведенная за границу зарубежными инвесторами, была освобождена от подоходного налога. Льготная ставка подоходного налога была применима к высокотехнологичным предприятиям, предприятиям, использующим ноу-хау, и проектам с иностранными инвестициями на 30 млн \$, так же как и к предприятиям, которые работали в областях энергетики, транспорта и строительства портов.

В исследованиях можно встретить предположения о том, что к несчастью для ветеранов иностранного бизнеса, проработавших в Китае много лет, его вступление в ВТО, по всей видимости, положит конец существующему особому налоговому режиму (включая налоговые скидки на доходы предприятий, освобождение от таможенных пошлин на импортируемое оборудование) в многочисленных специальных экономических зонах¹². Считается, что налоговые поощрения для инвестирования в китайские особые экономические зоны и зоны технико-экономического развития подпадают под действие ст. 8.2(b) Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам. В этой статье предусмотрено, что субсидией, не дающей оснований для принятия мер, считается помощь неблагополучным регионам на территории участника, предоставленная в рамках общего регионального развития и являющаяся неспецифической (в смысле ст. 2). Особые экономические зоны и зоны технико-экономического развития являются сравнительно развитыми экономическими регионами мате-

¹¹ Портняков В.Я. Экономическая политика Китая в эпоху Дэн Сяопина. М.: Восточная лит-ра, 1998. С. 144.

¹² См.: Китай после вступления в ВТО / под ред. Л.Дж. Брама / пер. Н.В. Васильева. Межконтинентальное издательство Китая, 2003. С. 23.

рикового Китая. По сравнению с остальной территорией в них есть хорошая инфраструктура, высококвалифицированная рабочая сила и доход резидентов существенно выше. Следовательно, по мнению ученых, налоговые преимущества для инвестиций в такие регионы не подпадают под категорию субсидий, не дающих оснований для принятия мер¹³.

При вступлении материкового Китая в ВТО соответствующие вопросы подверглись всестороннему обсуждению. В докладе рабочей группы по вступлению нашли отражение, в частности, следующие аспекты проблемы¹⁴:

– представитель Китая подтвердил, что положения Соглашения об учреждении ВТО (Марракеш, 15 апреля 1994 г.), включая проект протокола (о вступлении КНР), будут применены однородно по всей его таможенной территории, включая особые экономические зоны и другие районы, где специальные режимы тарифов, налогов и инструкций были установлены и на всех уровнях правительств; рабочая группа приняла во внимание это обязательство (п. 73);

– некоторые участники рабочей группы также поставили вопросы относительно субсидий, которые Китай предоставил особым экономическим зонам и другим особым экономическим районам; некоторые из них представляются зависящими от экспортных возможностей или использования внутренних товаров; представитель Китая отметил, что главная цель таких субсидий состояла в том, чтобы способствовать региональному развитию и иностранным инвестициям; он подтвердил, что Китай со вступлением устранил любые такие субсидии, которые не соответствуют Соглашению по субсидиям и компенсационным мерам; рабочая группа приняла во внимание это обязательство (п. 174);

– в ответ на дальнейшие запросы об информации представитель Китая указал, что не было никакого плана установления какой-либо новой особой экономической зоны; специальная преференциальная тарифная политика, относящаяся к особым экономическим зонам, была устранена; с развитием экономической реформы и открытости Китай будет проводить свою тарифную политику однородно по всей таможенной территории; члены рабочей группы выразили беспокойство по поводу того, что импортированные товары, ввезённые из этих особых экономических районов в другие части таможенной территории Китая, должны подлежать тому же самому режиму при применении всех налогов, ограничений импорта, таможенных пошлин и других обременений, поскольку они обычно относятся к импорту в другие части таможенной территории Китая; представитель Китая заявил, что Китай примет на себя обязательство гарантировать такой недискриминационный режим; рабочая группа приняла во внимание это обязательство (п. 222).

¹³ См.: *Zejun L.* Op. cit. P. 158.

¹⁴ WT/ACC/CHN/49. 1.09.01. См. также: WT/MIN(01)/3. 10.11.01.

Эти аспекты нашли отражение в Протоколе о вступлении КНР (Доха, 10 ноября 2001 г.)¹⁵. В подп. 3 п. 2(В) указано, что, за исключением предусмотренного протоколом, при предоставлении преференциальных мер для предприятий в особых экономических районах будут соблюдаться положения ВТО о недискриминации и национальном режиме. Преференциальная политика для особых экономических районов описана в Приложении 5А к этому протоколу, но указаний на её прекращение нет. В Приложении 5В перечислены субсидии, подлежащие прекращению, а именно:

- субсидии, предоставленные определенным государственным предприятиям, которые несут убытки;
- приоритет в получении займов и иностранной валюты, основанный на экспортных возможностях;
- преференциальные тарифные ставки, основанные на норме локализации автомобильного производства.

Таким образом, рассмотрев положения Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам и некоторые аспекты практики отдельных государств, с одной стороны, можно утверждать, что торговый и налоговый режимы развиваются отдельно. С другой стороны, очевидно, что ВТО вторгается в налоговую политику участников, и степень этого вмешательства возрастает. Правда, в документах о вступлении государства или территории в эту организацию можно проследить только косвенную связь с прямым налогообложением.

Право ВТО в целом и Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам в частности отражают рост понимания того, что многосторонние правила должны играть большую роль в регулировании использования налоговых мер, особенно, если эти меры воздействуют на международное движение товаров, услуг, капитала, лиц и технологий. Экспансия согласованных на многосторонней основе правил, связанных с торговлей и инвестициями, увеличила потенциал для конфликтов между этими правилами и налоговым законодательством и, следовательно, сфера ВТО вторглась в свободу участников в вопросе решения их внутренней налоговой политики¹⁶. Неудивительно, что споры, связанные с налогообложением, стали более частыми в рамках ВТО, поскольку очевидны несоответствия между налоговым законодательством участников и соглашениями ВТО. Большинство из этих споров связаны с косвенными налогами, также были дела и по прямым налогам¹⁷.

Материал поступил в редакцию 11 июня 2012 года.

¹⁵ WT/L/432. 23.11.01.

¹⁶ *Daly M. Op. cit.* P. 2.

¹⁷ См. напр.: «United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporation”» // WT/DS108/R. 8.10.99.