

Налог на прибыль организаций на примере государств Евразийского экономического союза

Д. А. Сидоренков

магистрант 1 курса факультета права НИУ ВШЭ.
Адрес: ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет
"Высшая школа экономики"»,
101000, Москва, ул. Мясницкая, д. 20.
E-mail: d.sidorenkov@mail.ru

Corporate Tax by the Example of the Eurasian Economic Union

D. A. Sidorenkov

Master of 1 course of the Faculty of Law of the HSE.
Address: National Research University Higher School of Economics, 20 Myasnitckaya Str.,
Moscow, 101000, Russian Federation.
E-mail: d.sidorenkov@mail.ru

Аннотация

В статье исследуется национальное законодательство о налоге на прибыль стран – участниц ЕАЭС. Также автор анализирует перспективы сближения налогового законодательства по налогу на прибыль стран Евразийского экономического союза и проблем, с которыми страны ЕАЭС могут столкнуться на этом пути. Налоговые нормы государств ЕАЭС подвергаются сравнительно-правовому анализу, что позволяет изучить опыт других стран постсоветского пространства в налогообложении, оценить его положительные и отрицательные моменты. Автор также вырабатывает собственные предложения по развитию правовых основ Евразийского экономического союза и делает вывод о том, что существует ряд разночтений в регулировании налога, которые могут негативно сказаться на дальнейшей экономической интеграции в рамках Союза.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций, корпоративный налог, Евразийский экономический союз, Россия, Киргизия, Армения, Казахстан, Беларусь, сравнительный правовой анализ, гармонизация.

Abstract

The object of this survey is a national legislation on corporate income tax of the EAEU countries. In addition, the author analyzes the prospects of convergence of tax legislation on profit tax of the countries of the Eurasian economic Union and the problems that the EAEU countries may face along the way. The tax norms of the EAEU countries are subjected to a comparative legal analysis, which makes possible to study an experience of other post-Soviet countries in taxation, and to evaluate its positive and negative aspects. The author also develops his own proposals for the development of the legal foundations of the Eurasian Economic Union. The main conclusion of this study is the assertion that there are some discrepancies in the regulation of this tax, which may adversely affect the further economic integration within the Union.

Keywords: tax on profits, corporate income tax, the Eurasian economic Union, Russia, Kyrgyzstan, Armenia, Kazakhstan, Belarus, comparative legal analysis, harmonization.

Налог на прибыль организаций является одним из наиболее значимых прямых налогов для бюджета любого государства. Данный налог закреплен в кодексах четырех государств ЕАЭС, а в Республике Армении ему посвящен Закон «О налоге на прибыль». В Республике Казахстан этому налогу дано название – корпоративный подоходный налог. В республиках Беларусь и Армения, а также в Киргизской Республике налог закреплен в

кодексах как налог на прибыль, в Российской Федерации – налог на прибыль организаций.

Ниже будут рассмотрены элементы данного налога: налогоплательщики и резидентство, объект, налоговые ставки.

Налогоплательщики

Одним из ключевых элементов налога является определение субъектного состава налогоплательщиков.

Налоговый кодекс Киргизской Республики определяет следующий субъектный состав: 1) отечественная организация; 2) иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное учреждение в Киргизской Республике; 3) индивидуальный предприниматель; 4) налоговый агент, выплачивающий иностранной организации доход из источника в Киргизской Республике, не связанный с постоянным учреждением в Киргизской Республике. Данные субъекты относятся к категории плательщиков, причем исходя из логики законодателя (поскольку вопрос резидентства юридических лиц не затрагивается Налоговым кодексом Киргизии) их можно разделить на резидентов и нерезидентов. К резидентам следует отнести отечественные организации и индивидуальных предпринимателей, к нерезидентам – организации, имеющие постоянное представительство, и организации, не имеющие постоянного представительства (указаны в законе через налоговых агентов, что является неверным с точки зрения законодательной техники, поскольку налоговый агент не может быть плательщиком налога).

Важно отметить, что отнесение индивидуальных предпринимателей к данной категории не соответствует практике остальных стран ЕАЭС.

По правовому статусу следует выделить плательщиков и неплательщиков. К плательщикам относятся упомянутые выше организации (и индивидуальные предприниматели), к неплательщикам законодатель напрямую относит Национальный банк Киргизской Республики, Агентство по защите депозитов, Фонд защиты депозитов и Социальный фонд Киргизской Республики. Эти организации, хоть и не в полной мере, относятся к государственному аппарату, но имеют тесную связь с ним.

Другими организациями освобождаемыми от налогообложения, являются: благотворительные организации; общества инвалидов I и II групп; организации Киргизского общества слепых и глухих; учреждения уголовно-исполнительной системы Киргизской Республики; сельскохозяйственные товарно-сервисные кооперативы; кредитные союзы; предприятия пищевой и перерабатывающей промышленности; дошкольные образовательные организации (детские сады, созданные на основе частной формы собственности); част-

ные медицинские учреждения кардиохирургической направленности; общеобразовательные организации, созданные на основе частной формы собственности. В данном случае очевидно, что от налогообложения освобождаются организации по социальной и экономической значимости.

Налоговый кодекс Казахстана имеет более структурированную систему налогоплательщиков и подходит к их определению следующим образом. Плательщиками корпоративного подоходного налога являются юридические лица – резиденты Республики Казахстан, а также два вида юридических лиц нерезидентов: осуществляющие деятельность через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Казахстане. По правовому статусу следует выделить также организации, не являющиеся плательщиками данного налога, – это государственные учреждения и юридические лица, применяющие специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации. Также фактически освобождены (уменьшение исчисленного налога на 100%) от уплаты налога организации, расположенные в особых экономических зонах: Астана – новый город, Национальный индустриальный нефтехимический технопарк, Морпорт Актау и др. Аналогичные правила предусмотрены для организаций, реализующих инвестиционный приоритетный или стратегический проект.

Налоговый кодекс Республики Беларусь устанавливает всего одного плательщика налога на прибыль организаций. Как гласит статья 125 Налогового кодекса Республики Беларусь, плательщиками налога на прибыль признаются организации. От уплаты налога освобождаются не организации, а отдельные виды дохода, например, прибыль организаций (в размере не более 10% валовой прибыли), переданная зарегистрированным на территории Республики Беларусь организациям для строительства и (или) реконструкции объектов физкультурно-спортивного назначения, бюджетным организациям здравоохранения, образования, культуры, физкультуры и спорта, религиозным организациям, учреждениям социального обслуживания.

Согласно закону Республики Армении, «О налоге на прибыль» [2], налог на прибыль в Армении уплачивают резиденты Республики

Армении и нерезиденты. Неплательщиками признаются государственные управленческие учреждения, органы местного самоуправления, государственные некоммерческие организации в части бюджетных ассигнований и доходов, перечисляемых полностью в бюджет Центрального банка Республики Армения.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, плательщиками налога на прибыль организаций являются резиденты и нерезиденты. К организациям-резидентам относятся российские организации и контролируемые иностранные компании. К нерезидентам относятся плательщики, имеющих постоянное представительство, и плательщиков без постоянного представительства. По правовому статусу выделяются плательщики и неплательщики налога на прибыль. Ко второй категории относятся прямо исключенные FIFA (Federation Internationale de Football Association) и дочерние организации FIFA, а также конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA. Также от уплаты налогов освобождаются организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"». Не являются плательщиками также организации, находящиеся на специальных налоговых режимах.

Стоит отметить, что, согласно последним изменениям, внесенным в российское законодательство, к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном статьей 246.2 НК РФ, т. е. речь идет об иностранных организациях, управляемых из России.

Таким образом, более всех отличается субъектный состав, указанный в НК РФ. Это прежде всего и консолидированная группа налогоплательщиков (это можно рассматривать как прогрессивное явление), и также наличие исключений из субъектного состава FIFA. Этому явлению сложно дать однозначную оценку, поскольку это касается политической стороны вопроса, а не правовой. С правовой точки зрения возникают вопросы о со-

ответствии данных положений принципу равенства налогообложения.

Теперь рассмотрим подходы законодателя к этому вопросу.

Резидентство

Как уже было отмечено, согласно Закону Республики Армения «О налоге на прибыль», резидентами считаются созданные в Армении (получившие государственную регистрацию) юридические лица и предприятия, не имеющие статуса юридического лица; нерезидентами считаются созданные в иностранных государствах юридические лица и предприятия, не имеющие статуса юридического лица, а также международные организации и созданные ими за пределами Республики Армения юридические лица и предприятия, не имеющие статуса юридического лица. Как было ранее отмечено, определенные сложности вызывает наличие такого субъекта, как предприятия, не имеющие статуса юридического лица.

Налоговый кодекс Киргизской Республики не оперирует понятием резидентства в отношении налога на прибыль. В целом это является не вполне удачной законодательной конструкцией, поскольку целесообразнее разделять данные институты в силу их разнорядковости. Определение налогоплательщиков является определением типа субъекта, а в институте резидентства идет уже непосредственно разграничение на виды – резидент и нерезидент.

Налоговый кодекс Республики Беларусь в статье 14 устанавливает, что белорусской признается организация, местом нахождения которой является Республика Беларусь, а иностранной организацией признается организация, местом нахождения которой не является Республика Беларусь. Белорусские организации имеют статус налоговых резидентов Республики Беларусь и несут полную налоговую обязанность по доходам от источников в Республике Беларусь, по доходам от источников за пределами Республики Беларусь, а также по имуществу, расположенному как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами. Иностранные организации не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и несут налоговую обязанность только по деятельности, осуществляемой в Беларуси, или по доходам от источни-

ков в Беларуси и по имуществу, расположенному на территории Республики.

Понятию резидентства уделено большое внимание в налоговом законодательстве Республики Казахстан. Этому институту посвящен раздел налогового кодекса. Стоит обратить внимание, что в Казахстане использованы два принципа резидентства юридических лиц – принцип инкорпорации и принцип управления. Так, согласно Кодексу: «Резидентами Республики Казахстан в целях настоящего Кодекса также признаются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Республики Казахстан, и (или) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которых находится в Республике Казахстан».

Местом эффективного управления (местом нахождения фактического органа управления) признается место проведения собрания фактического органа (совета директоров или аналогичного органа), на котором осуществляются основное управление и (или) контроль, а также принимаются стратегические коммерческие решения, необходимые для проведения предпринимательской деятельности юридического лица. Также данный раздел регулирует «постоянное учреждение нерезидента» (аналогично постоянному представительству) и регламентирует, какие доходы считаются полученными на территории Казахстана.

Согласно статье 246.2 НК РФ, налоговыми резидентами Российской Федерации признаются следующие организации: российские организации; иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, для целей применения этого международного договора; иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения. Наибольшее внимание, на наш взгляд стоит уделить, последнему, третьему, типу организаций. Данное нововведение позволяет уменьшить ве-

роятность уклонения от уплаты налога, а значит, должно рассматриваться как прогрессивное. Для целей последнего пункта установлены следующие тесты: исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации (не признается осуществление деятельности в Российской Федерации в объеме существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах)); главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации.

Представляется актуальным проанализировать изученные нормативные положения с точки зрения видов налоговой привязки.

Как пишет В. А. Гидирим, ссылаясь на *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction* (Rutzel Silvestre J. Martha), фискальная привязка – это юридическое отношение между носителем фискальной юрисдикции и фискальным субъектом, которое приводит к появлению права взимать налог [1. – С. 55].

Также он отмечает: «Если следовать типологии суверенных прав, две основные формы налоговой привязки создают основания для фискальной юрисдикции государства. Первый тип – персональная налоговая привязка, она основана на резидентстве или гражданстве (национальности); второй тип – экономическая налоговая привязка – возникает при отсутствии первой привязки. Когда связь между государством и субъектом не прямая, а опосредованная объектом на территории страны (имущество, приносящее доход, либо источник дохода), речь идет об экономической привязке. Эти виды привязок отражают разделение систем подоходного налогообложения на налогообложение резидентов (общемировое налогообложение) и налогообложение нерезидентов (у источника) [1. – С. 55]». Соответственно следует отметить, что существующие положения налоговых кодексов ЕАЭС придерживаются данной концепции.

Сложилось мнение, что для определения резидентства корпораций использовались два альтернативных принципа: принцип инкорпорации и принцип места управления (вариация последнего – принцип местонахождения центрального органа управления). В большинстве стран с современной налоговой системой используются оба теста одновременно. Можно сказать, что в Киргизии, Армении и Беларуси используется один тест – тест инкорпорации, в России и Казахстане – оба теста – инкорпорации и управления. Между странами ЕАЭС не заключено одного общего соглашения об избежании двойного налогообложения, какое, например, существует в Европейском союзе. Таким образом, можно сделать вывод о неполной проработке данного вопроса в рамках Союза. Отсутствие единообразия по данному вопросу может вызвать сложности для налогоплательщиков.

Объект

Оценивая объект налогообложения, следует сказать, о том, что нет принципиальных отличий, а именно: все страны так или иначе закрепляют правило о том, что для организаций резидентов и постоянных представительств иностранных организаций действует следующая система – доходы, уменьшенные на сумму расходов, а для иностранных организаций – доходы полученные на территории государства. Различия заключаются в текстуальном закреплении. Анализ объекта налогообложения Киргизии выявил спорный момент, который вытекает из указанного ранее – налогом облагается доход индивидуального предпринимателя. На наш взгляд, это может быть оправдано необходимостью установления идентичного регулирования, но в то же время это не позволяет учитывать особенности индивидуальных предпринимателей как физических лиц.

Налоговый кодекс Казахстана устанавливает, что объектами обложения корпоративным подоходным налогом являются: налогооблагаемый доход, доход, облагаемый у источника выплаты, чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение. Налогооблагаемым доходом признается разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок и вычетов. Под чистым доходом понима-

ется налогооблагаемый доход, уменьшенный на сумму доходов и расходов, а также сумму убытков.

Республика Армения не регулирует вопрос относительно постоянных представительств, а использует категории резидента и нерезидента: «Объектом налогообложения для резидентов считается облагаемая прибыль¹, получаемая на территории Республики Армении и за ее пределами. Объектом налогообложения для нерезидентов считается облагаемая прибыль, получаемая от армянских источников». Институт постоянного представительства не затрагивается в данном случае.

В Республике Беларусь налогом на прибыль облагаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы. Валовой прибылью признается для белорусских организаций – сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, – сумма прибыли иностранной организации, полученная через постоянное представительство на территории Республики Беларусь от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

В России налогом на прибыль организаций облагается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях налогообложения признается: для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов; для иных иностранных органи-

¹ Под облагаемой прибылью понимается положительная разница между валовым доходом налогоплательщика и вычетами, установленными законом.

заций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации; для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника.

Подводя итог анализу объекта налогообложения, можно сказать, что коренных различий нет, но стоит обратить внимание на ряд особенностей – Республика Киргизия, как

было указано ранее, облагает налогом на прибыль индивидуальных предпринимателей, а в республиках Беларусь и Армения не вполне понятен статус иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства.

Ставки

Большое значение для функционирования бизнеса имеют ставки налога на прибыль (см. таблицу).

Процентный ставки налога на прибыль стран ЕАЭС

| Страна | Условие | Процентная ставка, % |
|---|---|---|
| Армения | Облагаемая сумма до 7 млн драм | 15 |
| | Свыше 7 млн драм | 1,05 млн драм + 25% с суммы, превышающей 7 млн драм |
| | По доходам, полученным от организации и проведения игр и лотерей с выигрышами | 70 |
| | Для отдельных плательщиков, групп плательщиков, видов деятельности законом могут быть установлены фиксированные платежи, заменяющие налог на прибыль | |
| Беларусь | Общее правило | 18 |
| | 1. По дивидендам. | 12 |
| | 2. По доходам учредителей (участников, акционеров) в виде курсовых разниц, возникающих при переоценке дебиторской задолженности по расчетам с иностранными организациями по причитающимся от них дивидендам | |
| | 1. Организации, осуществляющие производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50%. | 10 |
| | 2. Научно-технологические парки, центры трансфера технологий, резиденты научно-технологических парков. | |
| | 3. Прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, включенных в перечень высокотехнологичных товаров | |
| Члены научно-технологической ассоциации, созданной в соответствии с законодательством Белорусским государственным университетом, в части выручки от реализации информационных технологий и услуг по их разработке | 5 | |
| Банки и страховые организации | 25 | |
| Казахстан | Общее правило | 20 |
| | Доход юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, продукции пчеловодства, продукции аквакультуры (рыбоводства) | 10 |
| | Доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан | 15 |
| | Доходы нерезидентов | 5–20 (в зависимости от вида деятельности) |
| Киргизия | Общее правило | 10 |
| | На прибыль лизинговых компаний | 5 |
| | На прибыль налогоплательщика, осуществляющего деятельность по добыче и реализации золотосодержащей руды, золотосодержащего концентрата, золотого сплава и аффинированного золота | 0 |
| Россия | Общее правило | 20 |
| | Для отдельных категорий налогоплательщиков | От 12,5 |
| | 1. Для резидентов (участников) особых экономических зон и свободных экономических зон. | До 12,5% |
| | 2. Для участников региональных инвестиционных проектов. 3. Для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития или свободного порта Владивостока | |

Определенные трудности вызвало, то что в Налоговом кодексе Киргизии, помимо нулевой ставки для налогоплательщика, осу-

ществляющего деятельность по добыче и реализации золотосодержащей руды, золотосодержащего концентрата, золотого сплава и

аффинированного золота, есть статья «Особенности налогообложения горнодобывающих и/или горноперерабатывающих предприятий», в которой дается отдельная таблица ставок. Этой же статьёй установлен налоговый период в один месяц.

В целом следует сказать, что страны ЕАЭС в основном не перешли на прогрессивную шкалу налогообложения (исключением является Армения и, вероятно, Киргизия в части обложения горнодобывающих предприятий). Налоговые ставки находятся в одном диапазоне от 0 до 25%, если не учитывать прогрессивную ставку налогообложения в Армении и особенности налогообложения горнодобывающих предприятий в Киргизии.

По нашему мнению, важно не допускать значительного разрыва по ставкам, поскольку это может негативным образом сказаться на конкурентной борьбе, а также вызвать перенос бизнеса в рамках ЕАЭС в страны с более низкими процентными ставками.

Расходы, учитываемые при налогообложении

Общий анализ показал, что страны ЕАЭС используют приблизительно одинаковый перечень расходов, учитываемых при налогообложении, однако стоит заметить, что только в России есть открытый перечень таких расходов. В остальных странах ЕАЭС данные перечни закрыты. В связи с этим возникает вопрос о необоснованном конкурентном преимуществе.

Необходимость и перспективы сближения по налогу на прибыль в рамках ЕАЭС

Отметим, что существуют отличия в регулировании всех проанализированных элементов налога. Следует разделить их на законодательные неточности и на разные подходы к законодательному регулированию. К законодательным неточностям однозначно относят субъектный состав налогоплательщиков Киргизской Республики, куда включены налоговые агенты. К разным подходам к законодательному регулированию следует отнести различные тесты резидентства юридических лиц (в России и Казахстане применяются два вида тестов, в остальных странах ЕАЭС – только один). Сомнение вызывают такие пробелы в правовом регулировании, как отсутствие деления на виды организаций,

являющихся налогоплательщиками в Беларуси, а равно выделения категории неплательщиков налога, и нерегулирование в рамках Налогового кодекса Киргизии института резидентства юридических лиц. Безусловно, можно говорить о фактическом, непоименованном, институте резидентства, но такой подход киргизского законодателя не вполне обоснован. Сомнения также вызывает противоречие ставок для золотодобывающих организаций.

Наднациональное регулирование прямых налогов в рамках Евразийского экономического союза не предусмотрено, если, конечно, не рассматривать в качестве такого международные договоры об избежании двойного налогообложения (например, Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» [4. – Ст. 1243]).

В сравнении с Европейским союзом необходимо отметить, что предусмотрено регулирование отдельных сфер, связанных с прямым налогообложением [5. – С. 22]. В частности, О. А. Леонова выделяет такие акты, как Директивы Совета «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов» [11], Директива Совета 2009/133/ЕС от 19 октября 2009 г. «О единой системе налогообложения, применительно к слияниям, поглощениям, разделением, выделениям, передаче активов и обмену акциями, затрагивающим компании различных государств – членов Европейского союза» [10], Директива Совета «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов» [9]. Основная цель, которая достигается принятием этих директив, – устранение препятствий на пути эффективного функционирования внутреннего рынка. Механизмом для устранения таких препятствий является отказ от взимания налога у источника при выплате процентов, роялти и дивидендов при соблюдении определенных условий.

Перед ЕАЭС стоят схожие задачи по устранению внутренних барьеров на рынке. Однако говорить о большой необходимости

введения наднационального регулирования данного налога преждевременно. Целесообразней в данном случае гармонизировать данный налог на основе рекомендательных актов и, таким образом, устранить ряд законодательных погрешностей. В первую очередь следует обратить внимание на такие элементы, как субъектный состав налогоплательщиков, тесты резидентства и расходы, учитываемые при налогообложении. Это позволит поставить всех налогоплательщиков в равные условия, а значит, повысит конкурентную борьбу. Ко всему прочему, необходимо вести мониторинг проблем и сложно-

стей, которые испытывают организации при ведении бизнеса в нескольких странах ЕАЭС одновременно. Должна быть выработана практика, на основе которой важно выделить проблемные места в регулировании налогообложения организаций налогом на прибыль. На основании полученной информации можно будет выстраивать диалог между странами ЕАЭС о необходимости точечного регулирования данного налога по примеру Европейского союза. Такая осторожность важна в силу большого значения, которое играют прямые налоги в налоговом суверенитете государства.

Список литературы

1. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. – М. : Человек слова, 2016.
2. Закон Республики Армении от 30 сентября 1997 г. «О налоге на прибыль». – URL: <http://www.arlis.am> (дата обращения: 15.04.2017).
3. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». – URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyuy-kodeks-rk> (дата обращения: 15.04.2017).
4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – 16 марта. – № 11. – Ст. 1243.
5. Леонова О. А. Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении : дис. ... канд. юрид. наук. – М. : Московский государственный институт международных отношений, 2016.
6. Налоговый кодекс Киргизской Республики от 17 октября 2008 г. № 230. – URL: <http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf> (дата обращения: 15.04.2017).
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3. – URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Нк0900071#load_text_none_1_ (дата обращения: 15.04.2017).
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. – Собрание законодательства РФ. – 2000. – 7 августа. – № 32. – Ст. 3340 (с изм. и доп.).
9. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a Common System of Taxation Applicable to Interest and Royalty Payments Made between Associated Companies of Different Member States. – URL: <http://eur-lex.europa.eu>.
10. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Partial Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States. – URL: <http://eur-lex.europa.eu>
11. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States. – URL: <http://eur-lex.europa.eu>