На правах рукописи

Агеева Александра Дмитриевна

ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА ЕС В ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКЕ ГЕРМАНИЯ

Специальность 12.00.10 – Международное право; Европейское право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва - 2017

Работа выполнена на кафедре европейского права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации» **Толстопятенко Геннадий Петрович**

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры интеграционного и европейского права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» **Калиниченко Пауль Алексеевич**

кандидат юридических наук, доцент кафедры международного права ФГБОУ ВО «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации» **Лифшиц Илья Михайлович**

Ведущая организация: **Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Российский университет дружбы народов»**

Защита состоится «01» марта 2018 г. в «15.00» часов в ауд. 216 на заседании диссертационного совета Д 209.002.08 (юридические науки) при Московском государственном институте международных отношений (университете) МИД России.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке им. И.Г. Тюлина МГИМО МИД России по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76 и на сайте: www.mgimo.ru.

Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: http://vak.ed.gov.ru/.

Автореферат разослан «_ _» декабря 2017 г.

Ученый секретарь диссертационного совета **кандидат юридических наук, доцент Иванов Д.В.**

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования

Основной тенденцией в развитии международных отношений сегодня является глобализация. Ошибочно мнение, что глобализация – лишь экономический процесс, ведь все, что касается тесного взаимодействия стран, имеет серьезные социальные, политические, культурные и экономические последствия. Среди развитых государств стало важным координировать свою политику в разных сферах, так как неэффективное регулирование в одном регионе может привести к общемировому кризису. Так, непринятие государственной властью США соответствующих нормативно-правовых актов с целью стабилизации ситуации в сфере кредитования привело к развитию в стране ипотечного кризиса в 2007 году, положившего начало финансовому кризису в США, который, в свою очередь, перерос в мировой финансовый кризис в 2008 году.

Дальше других в вопросе взаимодействия и сотрудничества продвинулся Европейский Союз, интеграционная история которого насчитывает более 60 лет (с образования Европейского объединения угля и стали в 1951 году).

Опыт ЕС как интеграционного образования очень важен, так как именно объединение государств с общей историей и культурными традициями в единое целое – путь наиболее успешный в современном мире, позволяющий применять опробованный национальный опыт одной страны в других государствах-членах союза. ЕС, по данным Федеральной таможенной службы, является крупнейшим экономическим партнером России, на долю которого в 2015 году пришлось 44,8% российского товарооборота, а в 2016 году – 42,8%. Основными торговыми партнерами РФ среди европейских стран как в 2015, так и в 2016 году стали ФРГ (по 8,7% оборота) и Нидерланды (8,4% и 6,9% оборота, соответственно). Для сравнения: на долю СНГ в 2016 году приходилось 12,1% российского товарооборота, на страны ЕАЭС – 8,3%[1]. Статистика раскрывает тесную связь России с европейскими странами, что выгодно не только с экономической точки зрения, но и с политической: правовая система РФ может воспринимать опыт, формирующийся в рамках европейского права, а экономические отношения и межгосударственное сотрудничество, тем временем,

[1] Официальный сайт Федеральной таможенной службы / Внешняя торговля Российской Федерации по основным странам за январь-декабрь 2015 г. // [Электронный ресурс]: http://www.customs.ru/ – доступ свободный.

могут способствовать адаптации отдельных правовых механизмов европейского права к российским условиям.

В подтверждение вышесказанного следует заметить, что несмотря на проблемы экономического характера в отдельных государствах-членах, ЕС все же обеспечивает высокий уровень жизни своим гражданам, что является, по сути, единственным значимым показателем того или иного образования. Ежегодно составляемый рейтинг Агентства «Мерсер»[2] представляет города с наиболее высоким качеством жизни, и именно европейские города находятся в лидерах: из первых 20 мест рейтинга 10 мест принадлежит Европе, 5 из них – ФРГ.

ЕС представляет собой возможную программу действий для развивающихся региональных объединений. Разработанные и проверенные на практике ЕС общие принципы и механизм функционирования регионального союза учитывались и использовались в развитии ЕврАзЭС, а в дальнейшем могут быть использованы в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

Наряду с опытом ЕС по общим вопросам интеграционной политики и гармонизации законодательства стоит также использовать опыт внедрения разработанных механизмов привлечения внутренних и внешних инвесторов, создания равных и экономически выгодных условий для деятельности трансграничного бизнеса и, главное, методы воздействия государств, когда создаются такие условия, при которых желаемое для государства поведение оказывается экономически целесообразным для организаций и индивидов. Многие экономические задачи в ЕС решаются посредством налоговых механизмов, что раскрывает возможности более тонкого использования налогообложения в государственной политике, кроме основной цели наполнения бюджета.

Тесное сотрудничество членов ЕС предполагает передачу части суверенных полномочий государств на наднациональный уровень и обязанность подчиняться принятым и должным образом имплементированным актам ЕС. В некоторых сферах данный процесс протекает особенно сложно, в частности, в сфере налогообложения, так как в данном случае объектом интеграции становится исключительное

[2] Агентство «Мерсер». Мировой рейтинг уровня качества жизни 2016 // [Электронный ресурс]: http://www.mercer.com – доступ свободный.

фундаментальное право – право государственной власти формировать и проводить налоговую политику и, следовательно, собирать налоги.

На современном этапе развития международных экономических отношений влияние налогообложения на экономическую и социальную жизнь государства значительно увеличилось. Налогообложение во многом определяет международное размещение производства и деятельность финансовых рынков; государства конкурируют в области прямых и косвенных налогов, стремясь создать наиболее привлекательные для ведения хозяйственной деятельности условия. Различия налоговых систем стали серьезным барьером свободной конкуренции на едином внутреннем рынке ЕС. Решением является гармонизация налогового законодательства в той мере, в которой это необходимо для функционирования единого рынка. Политика унификации в налоговой сфере невозможна, поскольку потребовала бы существенного ограничения суверенитета государств-членов, однако элементы унификации встречаются в процессе гармонизации косвенных налогов.

Соответственно, законодательство ЕС представляет собой рамки правового поля, в пределах которого регулирование остается на усмотрение государств-членов. Крайне интересным в этой связи представляется рассмотреть, как соотносится имплементируемое наднациональное право и законодательство конкретной страны на примере ФРГ как одной из наиболее развитых стран ЕС и «локомотива» европейской интеграции.

Актуальность выбранной темы обоснована тем, что в изданных в России работах по налоговому праву ЕС не исследуются вопросы имплементации наднационального права в государствах-членах ЕС в рассматриваемой сфере. Кроме того, поскольку последние инициативы в сфере интеграционного налогового права были выдвинуты в 2016 – начале 2017 года, они не могут быть отражены в ранее опубликованных научных работах. Представляется необходимым изучать опыт взаимодействия ЕС и его государств-членов в рамках процесса интеграции: механизм имплементации европейского права в национальное законодательство, объем полномочий ЕС и государств-членов в общих сферах ведения и то, какие вопросы остаются на усмотрение государств. Практические аспекты такого взаимодействия целесообразно рассматривать на примере правового регулирования налогообложения, так как данная сфера не была комплексно затронута ни в одном другом интеграционном образовании.

Выбор ФРГ в качестве страны исследования связан с высокой эффективностью правового механизма имплементации налоговых директив в данном государстве, сочетающем национальные и наднациональные средства для своего развития.

Предметом исследования являются правовые нормы и принципы, регулирующие отношения в сфере налогообложения в ЕС и ФРГ, включающие как первичное, так и вторичное право, решения Суда ЕС, а также национальные нормативные акты и решения судов.

Объект исследования – общественные отношения, складывающиеся в ЕС и ФРГ в сфере налогообложения в процессе разработки и имплементации актов интеграционного права.

Целью настоящего диссертационного исследования является проведение комплексного анализа соотношения права ЕС и налогового законодательства ФРГ для выявления особенностей правового механизма имплементации наднациональных актов в рамках государства-члена ЕС. Достижению указанной цели способствует решение следующих задач:

Во-первых, провести анализ теоретических основ политики гармонизации законодательства государств-членов ЕС.

Во-вторых, определить особенности институционально-правового механизма сотрудничества государств-членов ЕС в налоговых вопросах, а также его эффективность в борьбе с уклонением от налогообложения и двойным налогообложением в ЕС.

В-третьих, изучить особенности правового регулирования прямого налогообложения в ЕС, в частности, рассмотреть основные акты вторичного права ЕС, регулирующие отношения в данной сфере, результаты имплементации таких актов в ФРГ, выявленные в этой связи проблемы и их решение.

В-четвертых, изучить особенности правового регулирования косвенного налогообложения в ЕС, в частности, рассмотреть основные акты вторичного права, регулирующие систему налога на добавленную стоимость и взимание акцизов, а также определить особенности их имплементации в ФРГ.

В-пятых, сформулировать практические рекомендации относительно возможности использования опыта ЕС в рамках интеграционных образований, участницей которых является Российская Федерация.

Степень научной разработанности и теоретическая основа исследования

Для проведения исследования в области европейского права большое значение имеют труды, посвященные общей теории права и теории европейского права (среди которых работы С.С. Алексеева, М.Н. Марченко, В.С. Нерсесянца, М.М. Бирюкова, П.А. Калиниченко, С.Ю. Кашкина, И.М. Лифшица, Б.Н. Топорнина, Л.М. Энтина, М.Л. Энтина, Т.К. Хартли и др.), а также работы, раскрывающие общетеоретические вопросы международного права (труды А.Х. Абашидзе, А.Н. Вылегжанина, Д.К. Лабина, Б.И. Нефедова, В.М. Шумилова).

Помимо этого, для написания диссертации были изучены монографии зарубежных авторов[3]. В российской науке до сих пор единственной отечественной монографией, посвященной вопросам комплексного регулирования налогообложения в государствах-членах ЕС, является книга Г.П. Толстопятенко «Европейское налоговое право»[4]. При этом ряд работ российских авторов посвящен отдельным вопросам налогового права ЕС и государств-членов, однако эти работы не содержат комплексного анализа современных интеграционных налоговых процессов в ЕС[5].

Труды вышеперечисленных авторов затрагивают общие вопросы и проблематику международного права, международного налогового права, налогового права и гармонизации налогового законодательства государств-членов ЕС, а также специфику правового регулирования отдельных видов налогов, в то время как вопрос практического применения механизма взаимодействия государственного и наднационального права в рамках ЕС остается открытым.

---

[3] Андель Норберт. Европейские сообщества / Handbuch der Finanzwissenschaft // 3.издание, IV, Тюбинген 1983; Фармер П., Лаэл Р. Налоговое право ЕС / Оксфорд: Charendon Press, 1994; Деннис Вебер. Традиционные и альтернативные пути к европейской налоговой интеграции // IBFD, 2010; Деннис Вебер. Европейское прямое налогообложение: прецедентное право и нормативно-правовые акты // 2 изд. Kluwer Law International, 2010; Пирву Д. Гармонизация корпорационного налога в ЕС / Palgrave Macmillan, 2012; Ланг М., Пистон П., Шух Дж., Штаринген К. Введение в европейское налоговое право по прямому налогообложению / Линде, 2015 – 4 изд.; и др.

[4] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед. / Г. П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – VI – 336 с.

[5] Нотин С.А. Судебная практика в системе источников налогового права (на примере РФ и ЕС): дис. ... канд. юрид. наук / С.А. Нотин – М., 2003. – 198 с.; Иванов М. А. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции: дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Иванов – М., 2006. – 213 с.; Баев С.А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза: дис. ... канд. юрид. наук / С.А. Баев – М., 2007. – 146 с.; Маташева О.Д. Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском Союзе: дис. ... канд. юрид. наук / О.Д. Маташева – М., 2008. – 164 с.; Захаров А.С. Становление системы налогового права ЕС: дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Захаров – М., 2010. – 201 с.; Синицына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: дис. ... канд. юрид. наук / М.Л. Синицына – М., 2010. – 210 с.; Леонова О.А. Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / О.А. Леонова – М., 2016. – 219 с.; и др.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные и специальные методы познания, в том числе диалектический метод, формально-юридический и сравнительно-правовой. При написании диссертации использовались и специальные юридические приемы познания: историко-правовой анализ; системно-догматическое, целевое, буквальное толкование законодательства. Системный, логический и лингвистический анализ позволили автору комплексно рассмотреть правовой механизм и основные проблемы имплементации налогового права ЕС в ФРГ.

Нормативную базу исследования составляют учредительные договоры, регламенты, директивы, а также иные акты институтов ЕС, принимаемые на основе учредительных договоров, решения Суда ЕС, а также законодательство ФРГ и решения германских судов.

Научная новизна результатов исследования заключается в том, что проведен комплексный анализ современного интеграционного налогового права ЕС, выявлены особенности правового механизма имплементации наднациональных актов в правовой системе ФРГ, определены основные проблемы взаимодействия налоговых администраций государств-членов ЕС в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Научная новизна подробнее раскрывается в **положениях, выносимых на защиту:**

1. В силу одновременного действия механизмов позитивной и негативной интеграции при формировании правового поля ЕС в сфере налогообложения проблема различий систем налогов европейских государств, препятствующих свободному движению товаров, услуг, лиц и капиталов, наиболее эффективно решается в рамках права ЕС. Это обусловлено наличием специальной процедуры принятия решений по налоговым вопросам и последовательной практикой Суда ЕС.

2. Институционально-правовой механизм сотрудничества государств-членов ЕС в налоговых вопросах является основополагающим элементом интеграционной налоговой политики. Посредством введения наднационального регулирования в области административного сотрудничества между уполномоченными структурами создается правовая база для эффективного взаимодействия государств-членов и уменьшения административных барьеров для налогоплательщиков; это позволяет более эффективно реализовывать принцип свободного движения товаров, лиц, услуг и

капиталов и повышает уровень координации работы налоговых органов государств-членов ЕС.

3. В силу своих юридико-технических особенностей директива является наиболее эффективной правовой формой гармонизации налогового законодательства. Имплементация директив ЕС в ФРГ осуществляется посредством принятия федерального закона, который является основным правовым инструментом как имплементации налоговых актов ЕС в национальное право ФРГ, так и последующего заполнения пробелов правового регулирования. Делегирование полномочий в сфере имплементации норм европейского права в ФРГ используется в основном в рамках разъяснения/уточнения действующих законодательных положений.

4. Особенности имплементации директив ЕС о прямых и косвенных налогах в национальное право ФРГ проявляются в том, что:

а) в рамках гармонизации законов о прямом налогообложении физических и юридических лиц сближение законодательства государств-членов осуществляется по отдельным направлениям регулирования в условиях неурегулированности общих вопросов (единой базы корпорационного налога, координации политики по налогу на доходы физических лиц, социальным взносам и др.); это обусловливает приоритетную роль негативной интеграции над позитивной и расширяет воздействие практики Суда ЕС на развитие национального налогового законодательства;

б) предусмотренные директивами изъятия и возможности отклонения от общего правила, в рамках как прямого, так и косвенного налогообложения, используются в ФРГ для принятия налоговых положений, направленных не только и не столько на наполнение бюджета, сколько на решение социально-экономических задач государства: в сфере здравоохранения, образования, поддержки незащищенных категорий населения, защиты окружающей среды, развития малого бизнеса.

5. Правовое регулирование НДС и акцизов в праве ЕС и законодательстве ФРГ различается по следующим основаниям и в соответствии со следующими особенностями:

а) по предмету регулирования: разграничение налоговой компетенции институтов ЕС и уполномоченных органов ФРГ. Акты ЕС об НДС,

фактически, полностью заменяют национальное законодательство, вводя общую систему налогообложения добавленной стоимости и единые условия исчисления налога, регулируя все элементы налога. В свою очередь, гармонизация акцизов не является всеобъемлющей, по общим вопросам часто действуют отсылочные нормы, адресующие к действующему национальному законодательству государства-члена – на уровне ЕС закреплены основные определения, минимальные ставки, переходные периоды и условия исключения из-под налогообложения, а на усмотрение ФРГ остается установление детального регулирования и проведение сбалансированной налоговой политики;

б) по правовой форме регулирования: позитивная интеграция и, в частности, директива как основная правовая форма, имеет более существенное значение для сферы действия НДС, чем для акцизов. Ведущая роль в гармонизации законодательства об акцизах отводится Суду ЕС, который в рамках преюдициальной процедуры толкует положения актов ЕС, в том числе в вопросах, урегулированных отсылочными нормами. Имеет место расширительное толкование, в результате которого действие интеграционного права распространяется на те стороны налоговых отношений, которые составляют предмет национально-правового регулирования.

6. Возможность продвинутого сотрудничества группы государств-членов ЕС представляет собой эффективный инструмент интеграционного развития ЕС как регионального союза на этапе, когда количество его членов и разница в их позициях могут препятствовать дальнейшей интеграции. Опыт согласования европейского налога с финансовых операций свидетельствует о постепенном изменении подхода ЕС к интеграции в налоговой сфере. Поступательное развитие механизма подвинутого сотрудничества, включая распространение его действия на налоговые вопросы, позволит более эффективно проводить политику гармонизации налогового законодательства государств-членов ЕС в условиях отсутствия консенсуса по наиболее сложным вопросам, решение которых необходимо для функционирования единого рынка.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что оно содержит теоретические положения, сформулированные на основе анализа последних изменений европейского налогового права и опыта его имплементации в ФРГ. Новые научные данные и сделанные выводы углубляют представление об интеграционном праве и могут быть использованы для проведения лекций и семинаров по европейскому праву, подготовки научных работ и для дальнейшего изучения проблемы имплементации наднационального права в государствах-членах интеграционных объединений. Выявленный позитивный опыт разработки и внедрения интеграционных механизмов на территории ЕС может быть использован в рамках Евразийского экономического союза, что ускорит развитие данного регионального союза и существенно облегчит процесс координации внутренних политик и сближения законодательства государств-членов, а также в рамках иных региональных объединений, в которых участвует Россия.

Апробация и внедрение результатов исследования

Основные результаты диссертационного исследования были представлены для обсуждения на научно-практических семинарах и на кафедре европейского права МГИМО МИД России. По теме диссертационного исследования опубликованы 4 статьи в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации: журналы «Налоги и налогообложение», «Международное право» и «Юридические исследования».

Структура диссертации

Цели и задачи настоящего диссертационного исследования обусловили структуру работы, которая включает введение, три главы, разделенные на параграфы, заключение, приложения и список литературы.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** автором обоснована актуальность изучения вопроса правового регулирования имплементации налогового права ЕС в ФРГ, определены предмет и объект, цели и задачи диссертационного исследования, проанализирована степень научной разработанности темы, описаны методологическая, научная и теоретическая основа исследования, его нормативная база, дана характеристика научной новизны работы, ее теоретической и практической значимости, сформулированы положения выносимые на защиту и приведены сведения об апробации и внедрении результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в ЕС» включает три параграфа.

В **первом параграфе «Понятие гармонизации и ее необходимость»** раскрывается понятие гармонизации в качестве ключевой концепции европейского права, предполагающей устранение противоречий в правовом регулировании отдельных сфер (в частности, налогообложения) и сближение национальных законодательств, в том числе дается характеристика данного процесса, его отличие от унификации. Рассматриваются первые шаги на пути гармонизации при формировании собственных источников бюджета ЕОУС и дается обзор современной правовой базы реализации данных механизмов в рамках ЕС.

Автор рассматривает во взаимосвязи понятие и применение на практике принципов субсидиарности и пропорциональности, обосновывающих, что решение общеевропейской проблемы на наднациональном уровне допустимо только в том случае, если действий одного или нескольких государств недостаточно для эффективного решения поставленной задачи, а наднациональный уровень таковое предполагает, при том что в любом случае предпринимаемые институтами ЕС меры должны соответствовать преследуемым целям и не выходить за рамки, определенные первичным правом ЕС. Гарантом соблюдения принципа субсидиарности выступает Комиссия ЕС, национальные парламенты и Суд ЕС. Для проверки соблюдения принципа пропорциональности автор рассматривает 3 основных критерия: эффективность, необходимость и баланс положительного эффекта от принимаемого решения и возможных его отрицательных последствий.

Автор приходит к выводу, что применение принципов пропорциональности и субсидиарности определяет правовую форму принимаемых в ЕС актов, в связи с чем наиболее часто выбор делается в пользу директивы, поскольку она устанавливает лишь рамки правового поля и минимальные требования, оставляя большую свободу к нормотворчеству государств-членов. В этих условиях на пути достижения общеевропейских целей учитываются особенности национальных правовых традиций государств-членов.

В качестве примера различий во взглядах на пути решения политических, экономических и социальных проблем рассматривается референдум о выходе из состава ЕС, проведенный в Великобритании. На примере ФРГ автором проанализированы основные последствия этого события для ЕС в сфере налогообложения, а также в отношении гармонизации законодательства в целом. В заключение автор делает краткий вывод по проанализированному материалу первого параграфа.

Во **втором параграфе «Цели и направления гармонизации»** в качестве ключевой базовой цели гармонизации приводится обеспечение надлежащего функционирования единого внутреннего рынка, для достижения которого выделяется ряд задач, в частности решение проблемы двойного налогообложения в области прямых налогов, борьба с избежанием налогообложения и налоговым мошенничеством, устранение противоречий налоговых систем и ликвидация налоговых барьеров реализации европейских свобод. Решение поставленных задач осуществляется посредством введения единых минимальных требований, создания единых банков данных и механизма обмена информацией между уполномоченными органами государств-членов.

Основные направления гармонизации прямых и косвенных налогов автор анализирует в сравнении, показывая степень и историческую последовательность процесса гармонизации. В отношении гармонизации косвенного налогообложения автором анализируются основные проблемы (несовпадающие концепции страны происхождения и страны назначения, разные ставки, правила исчисления и уплаты косвенных налогов и др.), и пути их решения: введен единый НДС, общие правила порядка его исчисления и уплаты, специальные схемы налогообложения для малых предприятий, единая классификация и общеевропейские определения подакцизных

товаров, минимальные ставки и др. В отношении прямого налогообложения автор отмечает введение единых требований к порядку исчисления и уплаты налогов по конкретным направлениям налогообложения (материнских и дочерних компаний разных государств-членов; компаний, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями; дохода от трансграничных выплат процентов и роялти; доходов от сбережений, сделанных в других государствах-членах и т.д.) и отсутствие актов, регулирующих вопросы общего характера. В качестве относительно нового направления рассмотрена гармонизация экологических налогов, включающих, помимо акцизов на энергоносители, транспортные налоги и налоги на выброс углекислого газа и загрязнение воздуха.

Исследуя тему гармонизации законодательства, автор также раскрывает понятия позитивной и негативной интеграции и анализирует сопутствующее действие рыночных механизмов на интеграцию. Автор отмечает, что посредством позитивной интеграции регулируется сфера косвенного налогообложения, тогда как прямые налоги урегулированы на уровне ЕС лишь в малой части. В качестве основной правовой формы выбор чаще делается в пользу директивы, поскольку она содержит как нормы прямого действия, так и отсылочные нормы, уполномочивающие государства-члены обращаться к национальному регулированию отдельных сторон налоговых отношений. В качестве основного инструмента имплементации актов позитивной интеграции в ФРГ рассматривается закон. Делегированное законодательство, предполагающее передачу законодательных полномочий парламента исполнительной власти, используется в ФРГ в части разъяснений и уточнений правовых положений изданных законов. В свою очередь, негативная интеграция, представляющая собой установление запретов в актах первичного и вторичного права ЕС, а также в решениях Суда ЕС, дополняет позитивную интеграцию, а в сфере прямого налогообложения играет первостепенную роль.

В качестве важного дополнительного инструмента автор рассматривает механизм установления дерогаций, предполагающих использование государствами-членами альтернативных действующему европейскому регулированию, специально разработанных положений либо временного применения национального законодательства. Система изъятий позволяет учитывать интересы каждой страны при

принятии общего решения. В заключение автор делает краткий вывод по проанализированному материалу второго параграфа.

В **третьем параграфе «Административное сотрудничество в ЕС»** анализируется механизм взаимодействия между государствами-членами ЕС как наиболее эффективный инструмент контроля за порядком сбора налогов и противодействия уклонению от налогообложения и налоговому мошенничеству. В качестве форм такого взаимодействия автор выделяет и анализирует обмен информацией, одновременный контроль, административные уведомления, обратную связь, обмен передовыми методиками и опытом работы, осуществление совместных действий, а также формирование специальных групп, целью которых является отслеживание и предотвращение избежания и уклонения от налогообложения.

Автор проводит анализ действующих программ и директив как правовой основы деятельности в сфере административного сотрудничества, в результате которого приходит к выводу, что наиболее важной формой сотрудничества государств-членов является обмен информацией между уполномоченными органами (по запросу, автоматически и спонтанно), посредством которого государства-члены ЕС борются с агрессивным налоговым планированием, уклонением от налогообложения, незаконными схемами снижения налоговой базы. Анализ проведен также в отношении пакетов актуальных предложений по борьбе с избежанием налогообложения и нововведений в национальное законодательство ФРГ в сфере административного сотрудничества.

В качестве краеугольного камня развития административного сотрудничества государств-членов в ЕС выделены программы ФИСКАЛИС, суть которых раскрыта посредством подробного изучения основных достижений ФИСКАЛИС-2013 в рамках обмена информацией по НДС, акцизам и прямым налогам (в результате усовершенствования действующих и ввода в эксплуатацию новых электронных систем проверки и обмена данными наблюдается существенное снижение расходов, уменьшение временных затрат, повышение эффективности и безопасности осуществления процедур).

Анализ правового регулирования налогообложения позволил выявить действие регулирующей функции налогообложения – государства заинтересованы в уменьшении административных барьеров для налогоплательщиков, так как это

означает, что осуществлять предпринимательскую деятельность им будет проще, что увеличит доход и, соответственно, уплачиваемый с него налог. Автор приходит к выводу, что посредством введения наднационального регулирования в области обмена информацией создается база для эффективного взаимодействия государств и значительно облегчается деятельность трансграничного бизнеса.

В заключение автор обобщает основные выводы первой главы.

Вторая глава диссертационного исследования «Особенности имплементации в ФРГ актов ЕС в отношении прямых налогов» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Правовое регулирование налогообложения компаний в ЕС и ФРГ»** автор в качестве основного подхода к гармонизации законодательства о налогообложении компаний анализирует сближение законодательства государств-членов по отдельным направлениям прямого налогообложения и дает подробную характеристику основным действующим актам в сфере:

1) налогообложения материнских и дочерних компаний разных государств-членов: автор рассматривает основные варианты исключения двойного налогообложения, условия получения предлагаемых правом ЕС льгот и дает анализ применения соответствующего европейского акта в ФРГ. В частности, рассматривается процедура взаимодействия институтов ЕС и ФРГ как государства-члена при ненадлежащей имплементации европейского акта и, соответственно, выявлении противоречий в процессе применения права ЕС на территории ФРГ на примере положений национального права, которые предусматривали более выгодные условия налогообложения, чем наднациональный акт, однако не распространяли подобное регулирование на компании иных государств-членов. Для сравнения анализируется аналогичная процедура, но в условиях отсутствия у Комиссии ЕС надлежащих доказательств наличия противоречий. Автор приходит к выводу о том, что Суд ЕС совместно с Комиссией ЕС в рамках негативной интеграции гарантирует надлежащее применение европейских актов на территории ЕС и отсутствие дискриминирующих положений в национальном праве. При этом гипотетическая возможность наличия противоречия между национальным правом и наднациональным актом не может рассматриваться как доказательство – при отсутствии примеров дискриминации

нерезидентов или нарушения свобод ЕС Суд ЕС предоставляет государству-члену защиту от необоснованных претензий со стороны Комиссии ЕС.

2) налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями: автор рассматривает основные варианты исключения двойного налогообложения, условия получения предлагаемых правом ЕС льгот и проводит анализ применения соответствующего европейского акта в ФРГ. В результате такого анализа установлено, что, несмотря на сохранение европейских формулировок при имплементации директивы, положения права ФРГ не полностью соответствуют требованиям права ЕС за счет разницы в интерпретации термина «ценные бумаги» (со стороны национального права введено дополнительное ограничение для совершения операций с ценными бумагами). Автор не находит прямого противоречия между наднациональным правом и законодательством ФРГ, однако оценивает риск выявления противоречий в данном вопросе в будущем как высокий, поскольку право государства-члена вводить дополнительные ограничения по своему усмотрению европейским актом не оговорено.

3) налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов: автор продолжает исследование проблемы определений, возникающей при трансформации европейского акта в право ФРГ, на примере термина «проценты», который оказался сужен национальным правом. Одностороннее сужение государством-членом сферы действия директивы при его имплементации нарушает «принцип верховенства» и «принцип прямого действия», являющиеся основополагающими в праве ЕС, однако такое право государства-члена может быть прямо предусмотрено положениями европейского акта. Параллельно рассматривается ситуация, в которой законодательство ФРГ, на первый взгляд, нарушает положения акта ЕС, облагая налогом проценты и роялти, которые согласно наднациональному праву подлежат освобождению от обложения любыми налогами. Однако Суд ЕС указал на отсутствие каких-либо противоречий, поскольку положения национального законодательства не приводят к уменьшению суммы процентов, а касаются расчета налога, который будет уплачен должником. Автор приходит к выводу о необходимости толкования положений европейского акта во взаимосвязи.

4) предотвращения двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий.

В рамках параграфа автор также исследует механизм «продвинутого сотрудничества» – возможности сближения законодательства только части государств-членов в случае, если такая инициатива не поддержана всеми государствами-членами ЕС, на примере налога с финансовых операций. Анализу подлежат предпосылки введения налога, цели договаривающихся государств, положительные последствия и связанные риски. Автор приходит к выводу, что продвинутое сотрудничество государств-членов позволяет опробовать действие наднационального механизма до его введения на всей территории ЕС, а совершенствование данного инструмента интеграции, включая распространение его действия на налоговые вопросы, гарантирует государствам-членам ЕС возможность прогрессивного развития в условиях отсутствия единогласия.

В качестве актуальных предложений по гармонизации законодательства о прямом налогообложении автор анализирует последние изменения в вопросе введения в ЕС Единой консолидированной базы корпорационного налога. Автор приходит к выводу, что введение подобного регулирования повлечет упрощение и удешевление деятельности компаний на едином рынке одновременно с уменьшением возможности избежания налогообложения. В заключение автор делает краткий вывод по проанализированному материалу первого параграфа.

Во **втором параграфе «Правовое регулирование налогообложения физических лиц в ЕС и ФРГ»** рассматриваются основные проблемы регулирования налогообложения физических лиц в ЕС и связанные с этим трудности имплементации актов европейского права в национальную правовую систему ФРГ, которые связаны с особым статусом субъектов правоотношений. Физические лица, с одной стороны, могут являться участниками экономической деятельности, получающими доход и уплачивающими налоги на территории ЕС, а с другой - пользоваться всеми правами и свободами, которые гарантированы им в силу гражданской принадлежности. Автор обобщает актуальные данные о правовой основе регулирования отношений в рассматриваемой сфере в ЕС и ФРГ, дает характеристику действующим механизмам, в

частности в рамках системы налогообложения по схеме EET[6], и приходит к выводу, что в случае возникновения противоречий национального и европейского права приоритетную роль в их разрешении играет негативная интеграция, что связано с тем, что гармонизация правового регулирования налогообложения физических лиц началась сравнительно недавно. При этом сближение законодательства государств-членов осуществляется по отдельным направлениям регулирования при неурегулированности общих вопросов налогообложения. Автор также отмечает, что в ФРГ вопросы социального характера предполагается решать за счет налоговых механизмов, что является ярким примером реализации регулирующей функции налогообложения.

Анализу подлежит ряд ситуаций, наиболее часто влекущих дискриминацию, в частности: а) смена места жительства, то есть переезд из одного государства-члена ЕС в другое, б) неравное положение в государстве-члене ЕС работников, являющихся резидентами данного государства, и тех, кто не является резидентом, в) невычитаемость расходов нерезидентов, ведущих экономическую деятельность в государстве-члена, например, ФРГ, и др.

В результате анализа законодательства и судебной практики автор делает вывод о том, что учредительные договоры ЕС не гарантируют, что перенос активов из одного государства-члена ЕС в другое будет нейтрален с точки зрения налоговых последствий, а дискриминацией можно счесть непредоставление нерезиденту льготы, которой пользуется резидент, если нет какой-либо объективной разницы между двумя ситуациями, чтобы обосновать различное правовое регулирование. На примере нескольких дел Суда ЕС рассмотрен процесс разрешения противоречий, возникающих при имплементации европейских актов и после ее завершения.

Отдельно исследуется вопрос налогообложения дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов: проводится анализ действующей правовой базы, порядка и последовательности имплементации европейских актов в ФРГ и рассматриваются примеры противоречий национального и наднационального права.

В заключение автор обобщает основные выводы второй главы.

---

[6] Схема, при которой взносы и доходы от инвестирования освобождаются от налогообложения, а пенсии, наоборот, облагаются налогом (англ. Exempt contributions, Exempt investment income and capital gains, Taxed benefits).

Третья глава диссертационного исследования «Соотношение права ЕС и законодательства ФРГ в регулировании косвенных налогов» состоит из двух параграфов.

Первый параграф «Правовое регулирование НДС в ЕС и ФРГ» содержит исследование и выводы автора по вопросам соотношения права ЕС и законодательства ФРГ в регулировании НДС, как системообразующего налога, являющегося одним из основных гарантов реализации принципа свободы передвижения товаров и услуг. Автором проанализированы акты ЕС, составляющие основу правового регулирования данного вопроса, в том числе проведен анализ основных положений директивы об общей системе налога на добавленную стоимость.

Параллельно автор анализирует процесс имплементации европейских актов в законодательство ФРГ, делая вывод, что национальное законодательство приведено в соответствие с положениями наднационального права, в целом использует определения и терминологию, не противоречащую смыслу англоязычного текста директив. Однако сложности возникли при имплементации термина «постоянное представительство для целей НДС» – национальное право вводит дополнительное требование к представительствам, сужая европейское определение, что может повлечь существенные риски в будущем. Вмешательства институтов ЕС потребовал термин «рыночная стоимость» в значении цены на открытом рынке, поскольку не был раскрыт в тексте европейского акта и его толкование в национальном праве было скорректировано Судом ЕС.

Выявлены также некоторые противоречия трансформации наднационального права в части используемых процедур (документальное оформление возмещения по НДС) и льгот (законодательство ФРГ об изъятиях по НДС в отношении совместно осуществляемых издержек при получении услуг). Автор рассматривает механизмы разрешения возникающих противоречий в рамках взаимодействия ФРГ и институтов ЕС, в том числе, в разрезе судебной практики ФРГ и преюдициальной процедуры Суда ЕС. В качестве примера затяжного непризнания национальными судами практики Суда ЕС рассмотрена позиция по вопросу отнесения холдинговых компаний к субъектам налогообложения для целей взимания НДС.

На основе проведенного анализа актов ЕС и ФРГ автор делает вывод о первостепенной роли позитивной интеграции в рамках гармонизации законодательства

об НДС (на уровне ЕС представлено детальное регулирование по каждому элементу НДС, что позволяет судить о чертах унификации и фактически полной замене национального регулирования наднациональным) и важности негативной интеграции в разрешении противоречий, возникающих после имплементации европейского акта в национальное право.

Автор исследовала возможность использования дерогаций для целей надлежащего функционирования процесса гармонизации, раскрывая данный механизм на примере действующих изъятий для государств-членов ЕС с целью облегчения начисления НДС или для целей борьбы с налоговым мошенничеством. Автор приходит к выводу, что изъятия являются инструментом компромисса между национальным и наднациональным правом, который используется, когда введения европейского акта по определенным причинам невозможно: в случае ФРГ крайне необходимым оказалось решение проблемы налогообложения трансграничных строек и последующего обслуживания объектов.

В заключение автор рассматривает актуальные пакеты предложений по совершенствованию правового регулирования НДС и делает краткий вывод по проанализированному материалу первого параграфа.

Во **втором параграфе «Правовое регулирование акцизов в ЕС и ФРГ»** рассматриваются основные проблемы соотношения права ЕС и законодательства ФРГ в регулировании акцизов на табачную и алкогольную продукцию, минеральные масла, иные энергоносители и электричество. В рамках каждой из рассматриваемой сфер автором проведен анализ актов ЕС и ФРГ, составляющих основу правового регулирования, в том числе выделены основные определения, минимальные ставки, переходные периоды и условия исключения из-под налогообложения, которые урегулированы на уровне ЕС, и рассмотрены вопросы регулирования и проведения сбалансированной налоговой политики, которые остались в компетенции ФРГ. Автор приходит к заключению, что гармонизация акцизов не является всеобъемлющей, по общим вопросам часто действуют отсылочные нормы, адресующие к действующему национальному законодательству государства-члена.

Автором исследованы основные проблемы использования механизма имплементации наднациональных актов в ФРГ, вызванные непроработанностью текста европейских актов (вводимые термины не гарантируют достаточную юридическую

определенность, допускают субъективное толкование), внешними обстоятельствами (неоднородность определений в результате существования двух параллельных систем классификации товаров – для целей взимания таможенных пошлин и обложения акцизами) и условиями рынка (в результате динамичного развития рынка появляются продукты, которые не подпадают под существующие определения права ЕС).

По мнению автора, соотношение законодательства ЕС и ФРГ в рассматриваемой сфере носит компромиссный характер, преследуя цель эффективного регулирования, адаптированного под конкретную национальную среду: при невозможности введения в национальное право европейского определения в текст европейского акта вносится альтернативное определение, которое действует для конкретного государства-члена в течение ограниченного срока, необходимого для адаптации национальной правовой системы к требованиям ЕС. При этом проведенный анализ демонстрирует, что европейское право не предъявляет требования к дословному перенесению его положений в национальную правовую систему, достаточно передать в положениях закона только смысл. Однако проблема неясности и неточности определений возникает даже в случае дословного воспроизведения европейских формулировок (вопрос интерпретации идентичных положений наднационального и национального законодательства). В этой ситуации ведущая роль в гармонизации отводится разъяснениям Суда ЕС как единственному возможному источнику регулирования, в том числе расширительному толкованию, посредством которого действие интеграционного права распространяется на те стороны налоговых отношений, которые составляют предмет национально-правового регулирования.

Отдельно рассматривается вопрос функций, которые выполняет косвенное налогообложение в ФРГ, – фискальной и регулирующей, которые направлены одновременно на наполнение федерального бюджета и решение государством возложенных на него социально-экономических задач. Проведенный автором анализ показывает, что наднациональное европейское законодательство, в целом, направлено на развитие регулирующей функции налогообложения, при этом ключевая роль все же принадлежит государствам-членам, имеющим возможность установить ставки акцизов намного выше минимальных, как в случае с ФРГ. Государство посредством налоговых механизмов решает социальные проблемы в сфере пенсионного страхования, политики здравоохранения и др., поскольку использование механизма целевого финансирования

социальной сферы намного более эффективно и менее затратно, чем общая процедура выделения бюджетных средств.

В заключение автор обобщает основные выводы третьей главы.

В **заключении** автор обобщает выводы, сделанные по ходу диссертационного исследования и отраженные в каждой из глав работы, формулируя основные характеристики, в совокупности составляющие правовой механизм имплементации налогового права ЕС в Федеративной Республике Германия.

Содержание диссертационного исследования соответствует пункту 2.1 «Понятие, природа и сфера действия европейского права» и пункту 2.9 «Цели, принципы, ценности и компетенция Европейского Союза» паспорта специальности ВАК 12.00.10 «Международное право; Европейское право».

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора общим объемом 3,09 п.л. Все публикации по теме диссертации.

В рецензируемых научных изданиях:

1. 1. Агеева А.Д. Некоторые вопросы соотношения права ЕС и законодательства ФРГ в регулировании налогообложения компаний и физических лиц. // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 12. – С. 977-987. (0,57 п.л.)

2. Агеева А.Д. Особенности и соотношение правового регулирования косвенного налогообложения в ЕС и ФРГ. Роль Суда ЕС. // Международное право. – 2016. – № 1. – С. 21-33. (0,99 п.л.)

3. Агеева А.Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском Союзе. // Юридические исследования. – 2016. – № 3. – С. 23-34. (0,91 п.л.)

4. Агеева А.Д. Обмен информацией и иные меры по борьбе с избежанием налогообложения и налоговым мошенничеством // Юридические исследования. – 2017. – № 9. – С. 39-48. (0,62 п.л.)