ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ
МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ)
МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Агеева Александра Дмитриевна

ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА ЕС В ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКЕ ГЕРМАНИЯ

Специальность 12.00.10 – Международное право; Европейское право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Толстопятенко Г.П.

Москва – 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3
ГЛАВА 1. ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И АДМИНИСТРАТИВНОЕ СОТРУДНИЧЕСТВО В ЕС 14
§1.1. Понятие гармонизации и ее необходимость 14
§1.2. Цели и направления гармонизации 24
§1.3. Административное сотрудничество в ЕС 33
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ В ФРГ АКТОВ ЕС В ОТНОШЕНИИ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ 59
§2.1. Правовое регулирование налогообложения компаний в ЕС и ФРГ 59
§2.2. Правовое регулирование налогообложения физических лиц в ЕС и ФРГ 90
ГЛАВА 3. СООТНОШЕНИЕ ПРАВА ЕС И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ФРГ В РЕГУЛИРОВАНИИ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ 105
§3.1. Правовое регулирование НДС в ЕС и ФРГ 105
§3.2. Правовое регулирование акцизов в ЕС и ФРГ 123
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 149
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 158
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 159
ПРИЛОЖЕНИЕ 3 160
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 161

Введение

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, 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.

[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.

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

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 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[3].

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

[3] Рассмотрено подробнее в Главе 3 настоящего диссертационного исследования.

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.

Изложенное обусловило следующую **структуру работы**, которая включает введение, три главы, разделенные на параграфы, заключение, приложения и список литературы.

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[4]. 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»[5]. 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[6].

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.

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:

---

[4] 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.

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

[6] 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.

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».

Глава 1. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в ЕС

§1.1. Понятие гармонизации и ее необходимость

В настоящее время Европейский Союз, включающий 28 стран, является наиболее успешным примером интеграционного образования. Однако с повышением уровня интеграции требуется все больше внимания уделять различиям в национальном законодательстве государств-членов. Одной из основных сфер, требующих гармонизации, является налогообложение, так как налоговая конкуренция становится барьером на пути развития ЕС.

Гармонизация законодательства – это деятельность по сближению нормативно-правовых актов государств-членов, обеспечивающая их взаимную сбалансированность и непротиворечие наднациональным актам ЕС. Национальное налоговое законодательство не должно противоречить принципам и целям ЕС, а также задаче создания рабочих мест, или предоставлять компании из одного государства-члена ЕС преференции по сравнению с компаниями из других государств-членов. При этом должен быть соблюден баланс между сохранением суверенитета государства-члена, правомочного самостоятельно и независимо определять свою внутреннюю политику, в том числе и налоговую, и действительно необходимым вмешательством институтов ЕС, которым передаются полномочия по решению отдельных вопросов. В основе соотношения компетенций государств-членов и институтов ЕС в правовом регулировании отношений лежат принципы права ЕС, в частности, принципы пропорциональности и субсидиарности, определенные в статье 5 Договора о Европейском Союзе и соответствующем Протоколе о применении данных принципов.

Так, институты ЕС не могут вмешиваться в налоговую политику государств-членов, однако существует ряд случаев, когда такое вмешательство обосновано, например[7]:

- применение государствами-членами «вредных» стратегий по привлечению бизнеса как результат возрастания интеграции и подвижности факторов производства;
- возникновение налоговых барьеров на пути создания и функционирования единого внутреннего рынка, так как действия отдельных государств в данном случае могут стать причиной неэффективного распределения ресурсов;
- требование единой валютной политики осуществлять наднациональный надзор за влиянием налогообложения на стабильность финансовых систем государств.

Приведенные выше положения являются примером реализации на практике принципа субсидиарности: если действий одного или нескольких государств недостаточно для эффективного решения поставленной задачи, но она может быть решена на наднациональном уровне, то полномочия переходят к институтам ЕС. Лиссабонский договор усиливает гарантии соблюдения принципа субсидиарности, расширяя права национальных парламентов, которые могут возражать против принятия проектов актов ЕС еще до соответствующего заключения Европейской комиссии, а также настаивать на пересмотре уже принятых актов в Суде ЕС, если считают их нарушающими принцип субсидиарности. В ФРГ такое право Бундестага и Бундесрата закреплено в Основном законе страны[8].

Примером вышеописанной политики ЕС является принятие европейских директив, представляющих собой наднациональные акты, содержащие

---

[7] Никодем Г. Налоговая конкуренция и координация налогообложения компаний в Европейском Союзе: Что нам известно? Какова наша позиция? / Г. Никодем // Европейская экономика. Генеральный директорат Европейской комиссии по экономике и финансам – июнь 2006. – Вып. 250.

[8] Основной закон ФРГ от 23 мая 1949 г. [нем. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949] // BGBl. 1949 стр. 1, с последними изменениями от 23.12.2014 (BGBl. I стр. 2438) – ст. 23 (1a).

минимальные требования к национальному правовому регулированию. В этой связи примечательно дело С-233/94[9], в котором Германия поставила вопрос об отмене Директивы Европейского Парламента и Совета ЕС № 94/19/ЕС от 30 мая 1994 г. о программах по защите банковских вкладов на том основании, что в ее преамбуле не было ссылок на принцип субсидиарности. Однако Суд ЕС подчеркнул, что прямое указание на соответствие принимаемых мер принципу субсидиарности не требуется, поскольку необходимый вывод косвенно следует из текста самой Директивы 94/19/ЕС. При этом Суд ЕС не потребовал от институтов Союза каких-либо доказательств недостаточности предпринимаемых государствами-членами мер.

Наравне с принципом субсидиарности следует уделить внимание и принципу пропорциональности, который предполагает, что меры, используемые институтами ЕС, должны соответствовать преследуемым целям и не выходить за рамки, определенные первичным правом ЕС, то есть допустимо предпринимать только шаги, необходимые для достижения целей учредительных договоров в рамках очерченного ими правового поля (действия ЕС должны строго соответствовать (быть «пропорциональны») его целям)[10].

При наличии нескольких возможных путей выполнения поставленных задач институтам ЕС следует выбирать тот путь, который предполагает наименьшие ограничения для государств-членов. Суд ЕС определил соответствующие критерии для проверки соблюдения принципа пропорциональности в своих решениях, анализом и выявлением которых занимались уже европейские правоведы. Так, профессор Университета Западный Париж — Нантер-ля-Дефанс, Жан-Марк Тувенен, в своих комментариях выделяет 3 основных критерия пропорциональности: эффективность, необходимость и баланс положительного

[9] Дело С-233/94. Федеральная Республика Германия против Европейского парламента и Совета ЕС. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[10] Право Европейского Союза : учебник / под ред. С. Ю. Кашкина. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. — 1119 с. — Серия: Магистр.

эффекта от принимаемого решения и возможных его отрицательных последствий, ссылаясь на дело 66/82, дело 47/86, объединенные дела 133/93, 300/93 и 362/93[11].

Примечательно, что принцип пропорциональности определяет не только содержание, но и форму действий ЕС, когда стоит вопрос о выборе между Регламентом и Директивой. Институты ЕС должны выбирать надлежащую форму акта вторичного права, исходя из положений учредительных договоров (если таковые прямо указывают на конкретную правовую форму) или на основе анализа конкретных обстоятельств. К каждому проекту нормативного акта прилагается информационная карточка, содержащая информация о соответствии принципам пропорциональности и субсидиарности. Согласно принципу пропорциональности предполагается, что при прочих равных выбор должен быть сделан в пользу директивы, поскольку она устанавливает лишь рамки правового поля и минимальные требования, оставляя большую свободу к нормотворчеству государств-членов. В такой ситуации на пути достижения общеевропейских целей учитываются особенности национальных правовых традиций государств-членов.

Стоит отметить, что толкование институтами ЕС и государствами-членами вышеупомянутых принципов пропорциональности и субсидиарности имеет заметные различия. Если Европейская комиссия и Суд ЕС толкуют эти принципы в пользу расширения предмета регулирования интеграционного права, то государства-члены придерживаются позиции, что ограничение национального суверенитета должно быть минимально необходимым, решать задачи эффективного правового регулирования налогов и затрагивать лишь те сферы, правовое регулирование которых без вмешательства институтов ЕС нарушает свободы движения лиц, товаров, услуг и капиталов и оказывает негативное влияние на функционирование единого внутреннего рынка[12].

---

[11] Тувенен Ж.-М. Лекция 2 по европейским принципам управления: принцип пропорциональности [англ. European Governance 2: The Principle of proportionality] / Ж.-М. Тувенен // [Электронный ресурс]: http://lewebpedagogique.com/jmthouvenin/european-governance-2-program/european-governance-2-the-principle-of-proportionality/ – доступ свободный.

[12] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед, с. 163.

Именно целью создания и обеспечения функционирования в ЕС единого внутреннего рынка, участники которого наделены равными правами и действуют в равных условиях, обусловлена необходимость гармонизации. Без сближения национальных законодательных положений складывается ситуация, в которой одни государства-члены обеспечивают более выгодные условия деятельности своим резидентам, ограничивая в правах резидентов других стран ЕС. В результате нарушается свободная конкуренция и основные принципы и свободы права ЕС. Без введения общих для европейских стран минимальных требований к правовому регулированию отдельных сфер ставится под вопрос само существование ЕС как интеграционного объединения, поскольку равный правовой статус субъектов рынка (резидентов государств-членов ЕС) является основой интеграции.

Последняя доступная европейская статистика, опубликованная в ноябре 2016 года, определяет, что совокупные налоговые поступления в бюджеты 28 государств-членов ЕС составили 40% от совокупного ВВП ЕС за 2015 год[13]. В целом в государствах-членах, помимо налогов специфических и характерных лишь для конкретной страны или группы стран, взимаются схожие налоги: налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на недвижимое имущество, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения и т.д.

Стоит заметить, что совпадают лишь виды налогов, а их правовое регулирование различается и определяется налоговой и социальной политикой в государстве, а также историческими особенностями развития. Следовательно, полная унификация налогового законодательства в рамках ЕС не представляется возможной, так как введение единого законодательного регулирования для всех государств-членов ЕС затронуло бы фундаментальные различия в налоговых системах и потребовало бы существенного ограничения суверенитета государств. Поэтому наиболее эффективным методом развития правового регулирования в

[13] Статистика налогового дохода / Евростат: 24.11.2016 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics – доступ свободный.

сфере налогообложения в ЕС признана гармонизация, обеспечивающая лишь сближение законодательств, то есть внесение в национальное законодательство только тех изменений, что необходимы для функционирования единого рынка[14]. Гармонизация, по своей сути, направлена на реализацию основного принципа единого рынка ЕС – свободы движения товаров, лиц, услуг и капиталов.

Впервые необходимость гармонизации законодательства, в том числе и налогового, возникла больше полувека назад, когда Франция, ФРГ, Италия, Бельгия, Голландия и Люксембург заложили основы европейской интеграции. 18 апреля 1951 г. был подписан Договор об учреждении Европейского объединения угля и стали – ЕОУС, который предполагал объединение и коллективное управление угольной и сталелитейной промышленностью. Первые шаги по пути интеграции потребовали от государств ограничить свой суверенитет, передав некоторые властные полномочия надгосударственным органам, и сблизить законодательное регулирование в затрагиваемых в Договоре вопросах. Так, ст. 49 Договора[15] предусматривала два собственных источника формирования бюджета ЕОУС – займы, размещаемые на рынке, и налог, ежегодно взимаемый с продаж угля и стали в соответствии с их средней рыночной стоимостью. Ставка налога не должна была превышать 1%, если иное не было установлено Советом (ст. 50(2)). Таким образом, порядок исчисления и сбора налога был установлен на надгосударственном уровне, что потребовало изменений в национальном законодательстве государств-членов.

Правовые основы гармонизации налогообложения в ЕС закреплены в Договоре о функционировании ЕС[16] (ДФЕС). Ст. 113 Договора предусматривает право Совета принимать нормативные акты, способствующие гармонизации законодательства о косвенном налогообложении, если такая гармонизация

---

[14] Подробнее см. Толстопятенко Г.П. Принцип гармонизации в системе европейского налогового права. / Г.П. Толстопятенко // Актуальные проблемы финансового права. Сборник научных статей. – Саратов: Изд-во «Саратовская государственная академия прав», 2003 – с. 140.

[15] Договор об учреждении Европейского объединения угля и стали // CVCE / Люксембург // [Электронный ресурс]: http://www.cvce.eu - доступ свободный.

[16] Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – с. 1 – 390.

необходима для создания и функционирования Общего рынка. Ст. 115, в свою очередь, наделяет Совет ЕС правом принимать директивы, направленные на сближение законодательных и административных актов государств-членов для эффективного функционирования единого внутреннего рынка. Таким образом, если ст. 113 указывает полномочие Совета принимать гармонизирующие акты в сфере косвенного налогообложения, то ст. 115, фактически, предоставляет правовые основания Совету принимать акты по вопросам, прямо не отнесенным к его компетенции – на основании данной статьи принимались директивы о гармонизации законодательства о прямых налогах в ЕС.

Существование ЕС как интеграционного объединения и его дальнейшее развитие возможны только при условии гармонизации права стран-участниц, хотя элементы унификации прослеживаются в гармонизации косвенных налогов[17].

Унификация предполагает выработку правовых норм, единообразно регулирующих определённые сферы общественных отношений. В то время как гармонизация – это форма согласования правовых положений. Однако возможной, в действительности, представляется лишь гармонизация, так как унификация потребовала бы слишком масштабных изменений в национальных законодательных системах и существенного ограничения суверенитета, на что государства-члены ЕС не готовы пойти. Право взимать налоги является основой независимости и самодостаточности государства: посредством налогообложения наполняется бюджет, финансируются основные государственные программы и проекты, достигаются желаемые результаты социальной и экономической политики. Реализация регулирующей функции налогообложения позволяет корректировать поведение налогоплательщиков без применения мер государственного принуждения. С учетом степени гармонизации косвенных налогов передача вопросов прямого налогообложения на наднациональный уровень означает существенное сужение суверенных полномочий государств-членов, фактически, потерю ими возможности использовать налоговые

[17] Рассмотрено подробнее в Главе 3 настоящей диссертации.

механизмы для достижения внутригосударственных целей (за исключением случаев, предусматриваемых в актах ЕС) и формирования конкурентных преимуществ перед другими государствами-членами в рамках ЕС.

Таким образом, гармонизация – ключевая концепция европейского права, предполагающая устранение противоречий в правовом регулировании отдельных сфер (в частности, налогообложения), сближение национальных законодательств. При гармонизации налогового законодательства вводятся единые принципы налогообложения, общие направления налоговых реформ, согласовываются основные цели налоговой политики интегрирующихся государств, однако не вносится никаких коренных изменений в национальные налоговые системы, а лишь те, что необходимы, чтобы национальное право не противоречило праву ЕС.

Тем не менее, гармонизация как процесс сближения законодательства 28 самостоятельных суверенных правовых систем возможет только в том случае, если государства-члены разделяют единообразные взгляды на пути решения политических, экономических и социальных проблем, обладают общими культурными ценностями и уверенностью, что развитие в рамках регионального союза выгодно с точки зрения государственных интересов. Сложившаяся в ЕС в настоящий момент ситуация представляет собой тот случай, когда не все государства-члены считают целесообразным интеграционное развитие: 23 июня 2016 года Великобритания провела референдум по вопросу выхода из ЕС («Брексит»), по результатам которого 51,9% проголосовавших высказались за выход из ЕС[18]. Положительные результаты Брексит существенным образом отразятся на развитии как самой Великобритании, так и остальных 27 государств-членов ЕС, поскольку будут иметь глубокие экономические и социальные последствия. Так, например, для ФРГ в сфере налогообложения могут последовать следующие изменения:

(а) Гармонизация налогообложения. Великобритания не раз противодействовала развитию европейской фискальной политики.

[18] Статистика Bloomberg. Итоговые результаты референдума // [Электронный ресурс]: https://www.bloomberg.com/graphics/2016-brexit-referendum/ – доступ свободный.

Отсутствие поддержки страны длительное время не позволяло государствам-членам договориться о принятии наднациональных актов о введении Единой консолидированной базы корпорационного налога[19], посредством которой налогооблагаемая прибыль будет рассчитываться по общеевропейским правилам, а ставки корпорационного налога останутся на усмотрение государств-членов. Брексит может стать тем необходимым переломным моментом, который изменит позиции в лагере противников Единой консолидированной базы корпорационного налога, тем более с учетом того, что Европейская комиссия активно поддерживает идею нововведения. То же справедливо в отношении инициативы взимания налога с финансовых операций[20], которая была предложена в качестве одного из механизмов наполнения бюджетов государств-членов ЕС, опустошенных финансовым кризисом 2008 года. Отсутствие Великобритании в качестве оппонента, возможно, позволит ФРГ и ее сторонникам вновь поднять вопрос о введении налога на всей территории ЕС, а не в рамках процедуры продвинутого сотрудничества 11 государств-членов.

(b) Налоги у источника. В рамках ЕС действуют Директивы 90/435/ЕЭС[21] и 2003/49/ЕС[22], целью которых является обеспечение избежания двойного налогообложения дивидендов, интересов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов. В результате Брексит положения директив более не будут применяться к выплатам между германскими и английскими

[19] Подробнее в §2.1. Главы 2 настоящего исследования.
[20] Подробнее в §1.3. Главы 1 настоящего исследования.
[21] Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 225, 20.08.1990 – с. 6 – 9.
[22] Директива Совета ЕС № 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [англ. Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States] // OJ L 157/53, 26.06.2003 – с. 49 – 54.

юридическими лицами. Действующая между ФРГ и Великобританией Конвенция 2010 года об избежании двойного налогообложения[23] содержит альтернативные эффективные положения, однако в отношении дивидендов налогообложение у источника не исключается, а лишь снижается до 5%. Более строгие требования к нерезидентам ЕС, содержащиеся в законодательстве ФРГ, ослабят экономические связи между двумя государствами.

(c) Налог на добавленную стоимость и таможенные пошлины. Результатом Брексит может стать исключение Великобритании из европейской системы НДС и таможенного союза, что приведет к налогообложению импорта товаров между Великобританией и ФРГ, что существенно отразится на бизнесе.

(d) Инвестиционные фонды. Брексит может повлиять и на фонды прямых инвестиций, инвестирование в недвижимость и возобновляемые источники энергии. Право ФРГ предполагает менее благоприятное регулирование для фондов вне ЕС, что снизит привлекательность Великобритании для германских инвесторов.

Таким образом, как видно из рассмотренных выше примеров, выход одного государства-члена из состава ЕС будет иметь значительные последствия для экономики такого государства и остальных стран ЕС. Гармонизация законодательства в рамках интеграционного развития осложнена разностью взглядов суверенных государств на возможные пути решения возникающих проблем, но экономические выгоды, которые предполагает согласованность политик 28 стран, стимулируют к выработке компромиссов. На пути поиска таких компромиссов основными инструментами являются механизмы позитивной и негативной интеграции, а интересы суверенных государств гарантируются действием принципов пропорциональности и субсидиарности. Что касается

[23] Конвенция между Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения, а также о предотвращении уклонения от налогообложения, в отношении налогов на доход и прирост капитала от 30.03.2010 / Официальный сайт Правительства Великобритании // [Электронный ресурс]: https://www.gov.uk/ – доступ свободный.

Брексита, то велика вероятность согласования в отведенные два года соответствующего двустороннего соглашения, которое минимизирует негативные последствия выхода Великобритании из ЕС.

§1.2. Цели и направления гармонизации

Согласно докладу Европейской комиссии[24] налоговая политика ЕС, в частности, гармонизация налогового законодательства, должна быть направлена на достижение следующих целей:

- устранить противоречия в законодательных актах государств-членов, регулирующих порядок взимания основных видов косвенных налогов;
- решить проблему двойного налогообложения в области прямых налогов;
- ликвидировать преграды налогового характера, нарушающие свободную конкуренцию товаров/работ/услуг, произведенных разными государствами-членами ЕС;
- исключить возможность уклонения от уплаты налогов и гарантировать поступление соответствующих доходов в бюджеты стран-членов.

Достижение поставленных целей осуществляется посредством введения единых минимальных требований (минимальные ставки налогообложения, порядок исчисления и уплаты налогов, основные определения и т.д.), а также за счет создания единых банков данных и механизма обмена информацией между уполномоченными органами государств-членов. В целом, у гармонизации всего одна всеобъемлющая цель – обеспечить надлежащее функционирование единого

[24] Сообщение (2001) Европейской комиссии Совету ЕС, Европейскому парламенту и Экономическому и социальному комитету. Налоговая политика в ЕС – приоритеты на последующие годы / OJ C 284/03 – с. 6.

внутреннего рынка. При этом подходы к регулированию налоговых отношений на наднациональном уровне различаются, что обусловлено разной степенью важности взимаемых налогов для целей ЕС и готовностью государств-членов уступать лишь малую часть своей юрисдикции.

По сути, полностью нормами наднационального права регулируется только подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС, который предусматривает налоговые отчисления в бюджет ЕС от вознаграждений служащих ЕС. В юрисдикции государств-членов остаются налоги, в сущности не влияющие на реализацию свобод и общих принципов ЕС, а именно: земельные налоги, транспортные/дорожные налоги, налоги на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. Однако часть налогов требует особого внимания со стороны как национальных властей, так и институтов ЕС, поскольку напрямую затрагивает функционирование единого внутреннего рынка и систему собственных средств ЕС: сельскохозяйственные налоги, таможенные пошлины, акцизы, НДС, налог на прирост капитала. Одни элементы налога регулируются актами ЕС (в том объеме, в котором государства-члены сумели прийти к единому мнению относительно порядка регулирования), а другие — нормами национального налогового права[25]. При этом интеграционное право устанавливает минимальные требования, рамки общего правового поля, а государства-члены ЕС развивают национальное регулирование с учетом обозначенных положений.

Налоговая гармонизация осуществляется в двух направлениях: прямого и косвенного налогообложения. В рамках гармонизации косвенных налогов сближению подлежат национальные нормативно-правовые акты, регулирующие налоги с оборота и акцизы. Гармонизация законодательства о косвенном налогообложении стала необходимой мерой на пути создания и эффективного функционирования единого внутреннего рынка, поскольку обеспечила введение общих для государств-членов минимальных требований к косвенному

[25] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед., с. 166 – 167.

налогообложению и устранение противоречий в существующем налоговом регулировании. При существовании самостоятельных налоговых систем, каждая из которых стремилась предоставить своим резидентам наиболее выгодные условия для осуществления предпринимательской деятельности, у компаний не было стимула расширяться, осуществлять трансграничные сделки или вести деятельность на территории нескольких государств-членов, поскольку это не было экономически выгодным. В государствах действовали различные акцизы и налоги с оборота, концепции страны происхождения и страны назначения, разные ставки, правила исчисления и уплаты косвенных налогов, в результате, полученный доход снижался в результате двойного налогообложения и административных затрат, понесенных компанией для выхода на рынок другого государства-члена. Гармонизация решила данные проблемы.

Например, при гармонизации национальных актов, касающихся налогов с оборота, был введен единый налог на добавленную стоимость; общие правила определения места оказания услуг и реализации товара, порядка исчисления и момента уплаты НДС; предусмотрены специальные схемы налогообложения для малых предприятий; введены минимальные ставки налога, единая концепция страны назначения и т.д. Гармонизация акцизов ввела единую классификацию и общие для государств определения подакцизных товаров, минимальные ставки и регулятивные налоговые механизмы (например, освобождение от налогообложения электричества, получаемого из альтернативных источников энергии), решив проблемы, возникающие в связи с многообразием взимаемых на территории ЕС акцизов. Так, одни и те же товары могли вовсе не облагаться акцизами на территории соседнего государства-члена, что вело к увеличению контрабанды. Из-за разницы определений товары могли облагаться налогом несколько раз на территории разных государств-членов (например, из-за различия национальных требований к крепости алкогольная продукция могла подпадать под определение двух и более категорий подакцизных товаров при ее продаже на территории нескольких государств-членов ЕС).

Степень гармонизации прямых налогов невелика, поскольку данная сфера была затронута лишь в 90х годах: были приняты акты ЕС, регулирующие вопросы 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. Принятие наднациональных актов, регулирующих вопросы налогообложения в вышеперечисленных случаях, направлено на борьбу с недобросовестной налоговой конкуренцией, уклонением от уплаты налогов и двойным налогообложением, поскольку предусматривает единые требования к порядку исчисления и уплаты налогов для всех государств-членов ЕС. Например, ст. 4 Директивы 90/435/ЕЭС об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов[26], предусматривает для государств-членов ЕС два способа избежания двойного налогообложения при получении материнской компанией прибыли от дочерней компании: освобождение и налоговый кредит (воздержаться от налогообложения такой прибыли или предоставить материнской компании право на вычет из суммы налога, уже уплаченного дочерней компанией в государстве резидентства). Однако стоит отметить, что вопросы более общего характера в сфере прямых налогов не гармонизированы. Так, не принято наднациональных актов по системе налога на прибыль организации или налога на доходы физических лиц, а лишь рассмотрены отдельные вопросы уплаты прямых налогов при трансграничном характере деятельности (например, Директива Совета ЕС № 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов и др.).

Относительно новым направлением стала гармонизация экологических налогов, включающих, помимо акцизов на энергоносители, транспортные налоги и налоги на выброс углекислого газа и загрязнение воздуха. Гармонизация в

[26] Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов // OJ L 225, 20.08.1990 – с. 6 – 9.

данном направлении отражает важность регулирующей функции налогообложения не только в конкретном государстве-члене, но и на уровне ЕС. Посредством налогового механизма стимулируется использование альтернативных источников энергии и экологически менее вредных производств, то есть реализуется политика ЕС по защите окружающей среды. Так, государствам-членам предоставляется право вводить налоговые послабления для компаний, снижающих выброс углекислого газа в производственных процессах; энергия, получаемая из альтернативных источников, облагается по сниженным налоговым ставкам или подлежит освобождению от налогообложения.

В рамках процесса гармонизации налогообложения особенно интересным представляется рассмотрение механизмов взаимодействия ЕС как наднационального образования и его государства-члена (в рамках данного исследования – на примере Федеральной Республики Германия), обладающего суверенитетом, но действующего в рамках правового поля ЕС. Можно выделить как минимум три возможных пути такого взаимодействия: рыночная, позитивная и негативная интеграция.

Что касается рыночной интеграции, то данный механизм представляется наименее эффективным для европейских целей и вынесенным за пределы наднационального – речь идет, главным образом, о конкуренции налоговых систем государств-членов. Только рынок в данном случае определяет, будут ли интегрированы национальные налоговые системы и в какой степени. Каждое государство-член, принимая те или иные нормативные акты, анализирует существующее законодательство государств своего региона и либо вводит положения, отличные от действующих на рынке, чтобы, например, защитить национальный бизнес или привлечь иностранные инвестиции, либо снижает налоговое бремя, подстраивая свое налогообложение под сложившуюся в регионе систему. Первый из указанных вариантов противоречит целям европейской интеграции, тогда как во втором случае происходит сближение законодательства государств-членов посредством рыночного механизма.

В свою очередь позитивная и негативная интеграция предполагают элемент наднационального. Основное отличие указанных видов взаимодействия государств отражено уже в формулировках терминов: позитивная интеграция предполагает созидание, создание единого правового пространства, тогда как негативная направлена на разрушение, ликвидацию барьеров на пути свободного движения товаров, услуг, лиц и капиталов.

Негативная интеграция имеет место в случаях, когда совместные решения государств-членов ЕС невозможны или недостаточны, и представляет собой установление запретов в актах первичного и вторичного права ЕС, а также в решениях Суда ЕС. Интеграция по вопросам прямого налогообложения в большинстве случаев в настоящий момент возможна именно благодаря негативной интеграции, в частности принятия Судом ЕС решений, запрещающих дискриминацию в налогообложении нерезидентов и доходов, полученных за границей[27]. Основными формами деятельности Суда ЕС в рассматриваемой ситуации являются толкование положений европейского права в рамках преюдициальной процедуры и решения Суда по делам о нарушении права, переданным в суд Европейской комиссией. При этом в случае с нарушением, выявленном Комиссией ЕС, интеграционная процедура представляется наименее затратной по времени, поскольку довольно часто государства-члены устраняют противоречия национального законодательства праву ЕС добровольно после уведомления от Комиссии ЕС. Стоит отметить, что такой механизм не имеет ретроспективного действия и, при отсутствии разъяснений от государства-члена, индивидуальному налогоплательщику необходимо в судебном порядке заявить о том, что его права были нарушены национальным законодательством ввиду его противоречия праву ЕС вплоть до внесения изменений[28]. Однако рыночных механизмов и негативной интеграции не может быть достаточно для эффективного функционирования ЕС, поскольку далеко не все проблемы могут

[27] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед., с. 224.
[28] Деннис Вебер. Традиционные и альтернативные пути к европейской налоговой интеграции. // IBFD, 2010 – Business tax – с. 37.

быть решены посредством таких инструментов. Например, негативная интеграция не может повлиять на разнообразие налоговых систем, если таковое не противоречит какому-либо введенному наднациональному требованию. Так, Суд ЕС указал, что свобода компаний и товариществ выбирать государство учреждения не обязывает такое государство адаптировать свою налоговую систему к системам других государств-членов, чтобы гарантировать компании или товариществу, выбравшему это государство для целей учреждения, столь же выгодные условия, какие могут предложить другие государства-члены[29]. Также Суд ЕС не может принимать политических решений или руководствоваться вопросами бюджета. Как раз такие пробелы восполняет позитивная интеграция.

Общая для ЕС правовая база, формируемая посредством позитивной интеграции, основана на созидательной деятельности: координация политик, сближении позиций государств-членов по отдельным вопросам, гармонизация или даже унификация налоговой политики. В результате принимаются общие решения в форме Директив и Регламентов, обязательных для исполнения, поскольку наднациональная природа ЕС предполагает решение задач, в отношении которых традиционные правовые формы не применимы. В части выбора правовой формы стоит заметить, что Регламент применяется тогда, когда целью регулирования элементов налога будет создание норм интеграционного права прямого действия. В случае же если целью регулирования будет гармонизация национального законодательства о налогах или если действие норм интеграционного права отложено во времени до момента готовности государств имплементировать их в национальном законодательстве, то выбор будет сделан в пользу директивы, которая содержит как нормы прямого действия, так и отсылочные нормы, уполномочивающие государства-члены обращаться к национальному регулированию отдельных сторон налоговых отношений[30].

---

[29] Дело С-298/05. Коламбус Контейнер Сервисез БВБА и Ко. против Финансового управления Билефельд-Инненштадт / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

[30]Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед., с. 226.

На современном этапе примером успешной позитивной интеграции является, по большей части, сфера косвенного налогообложения, тогда как прямые налоги (в отношении как компаний, так и физических лиц) урегулированы на уровне ЕС лишь в малой части. Отличительной чертой стало наделение национальных парламентов государств-членов ЕС полномочиями, позволяющими последним играть более существенную роль в «законотворчестве» ЕС, например, правом получать информацию непосредственно от институтов ЕС, правом опротестовывать европейские акты в процессе контроля за соблюдением принципа субсидиарности, правом участвовать в упрощенных процедурах внесения изменений в основополагающие договоры. Государства стремятся ограничить пределы действия позитивной интеграции так, чтобы принимаемые ЕС акты не нарушали основных прав и свобод, гарантированных национальными конституциями и законодательством.

Так, ФРГ ввела в Основной закон (конституция страны) статью 23, регулирующую отношения с ЕС и предполагающую, что для цели объединения Европы ФРГ может передавать свои суверенные права посредством издания закона, одобренного Бундесратом[31]. Именно закон на практике является основной формой введения в национальное право не только учредительных договоров ЕС, но и актов вторичного права. Делегированное законодательство, предполагающее передачу законодательных полномочий парламента исполнительной власти, используется в ФРГ в части разъяснений, инструкций и уточнений изданных законов. При этом статья 80 Основного закона предусматривает необходимость прямого закрепления в издаваемом парламентом законе самой возможности делегирования полномочий, а также содержания, цели и объема предоставляемых прав[32]. Какого-либо общего перечня ограничений законодательных полномочий парламента Основной закон страны не содержит.

[31] Основной закон ФРГ от 23 мая 1949 г. [нем. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949] // BGBl. 1949 стр. 1, с последними изменениями от 23.12.2014 (BGBl. I стр. 2438) – ст. 23.
[32] Основной закон ФРГ от 23 мая 1949 г. [нем. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949] // BGBl. 1949 стр. 1, с последними изменениями от 23.12.2014 (BGBl. I стр. 2438) – ст. 80.

Представляется необходимым также рассмотреть понятие дерогаций как механизма, позволяющего свести к общему знаменателю несовпадающие подходы 28 суверенных государств. Дерогации или изъятия в праве ЕС представляют собой возможность государств-членов не применять действующее наднациональное правовое регулирование, а использовать альтернативные специально разработанные положения либо национальное законодательство. Основанием для существования подобного механизма является объективная невозможность учесть все особенности правовых систем государств-членов. Если вводимые наднациональные акты требуют для отдельных государств существенно изменять правовую систему, то государства вправе в качестве исключения (изъятия) просить о продлении времени для имплементации. Другой причиной для отказа государства от применения общих для ЕС правил могут быть риски финансовых потерь, непреодолимых административных барьеров или потенциальная опасность для общественного порядка. Так, например, статья 6 Вводного закона к Гражданскому кодексу Германии (нем. Bürgerliches Gesetzbuch)[33] закрепляет невозможность применения нормы права другого государства, «если ее применение ведет к результату, который явно несовместим с существенными принципами германского права. Она в особенности не применяется, если это применение несовместимо с основными правами[34]». Поскольку право ЕС – система компромиссов между независимыми государствами, интересы каждой страны учитываются при принятии общего решения.

Преимуществом введения изъятий для отдельных государств в рамках ЕС является то, что в дальнейшем эти государства могут изменить свое решение и отказаться от предоставленного права, как только будут в состоянии соответствовать уже действующим для остальных стран положениям. Например,

---

[33] Вводный закон к Гражданскому кодексу Германии в ред. от 21 сентября 1994 года с последующими изменениями [нем. Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. September 1994] // BGBl. I S. 2494; 1997 I S. 1061 – ст. 6.

[34] Касьянов Р.А. Понятие публичного порядка в правовых системах государств (на примере России и Франции). // Цивилист. 2013. № 4 – с. 23-33.

государства-члены, не входящие в еврозону вправе в любой момент уведомить Совет ЕС о своем намерении ввести евро. В данном случае такие страны будут рассматриваться как государства-члены без изъятий (в отношении рассматриваемого вопроса).

Таким образом, гармонизация, как процесс сближения законодательства стран-участниц интеграционного объединения, представляется эффективным методом развития правового регулирования в сфере налогообложения в ЕС. Посредством гармонизации в ЕС вводятся единые минимальные требования к национальным законодательным положением в данной области, устраняются различия в правовом регулировании, представляющие собой преграду на пути создания и эффективного функционирования внутреннего рынка, а также вводятся налоговые механизмы, посредством которых успешно осуществляется политика ЕС по охране окружающей среды и политика здравоохранения. Цели, на которые направлена гармонизация, обосновывают средства, которые она использует – в частности, эффективность сближения национальных законодательных положений гарантируется посредством параллельного использования позитивной и негативной интеграции, действия рыночных условий и применения дерогаций как вспомогательного механизма, способствующего достижению компромисса при отсутствии возможности единообразного решения вопроса для всех государств-членов ЕС.

§1.3. Административное сотрудничество в ЕС

Европейский Союз представляет собой межгосударственное объединение, общий правопорядок которого включает как коммунитарный, так и классический

международный аспект[35]. В силу особого правового статуса ЕС сотрудничество между его государствами-членами возможно как в рамках самого союза на основании внутренних интеграционных актов, так и на основании взаимодействия друг с другом и третьими странами в рамках международных организаций. Каждая такая страна одновременно является членом ЕС, связанным положениями учредительных договоров и принципами европейского права, и суверенным государством, которое вправе участвовать в международной политике. Стоит отметить, что согласно Лиссабонскому договору ЕС обладает собственной правосубъектностью, статусом юридического лица и статусом субъекта международного права, что дает возможность союзу выступать как единое целое на международной арене.

Так, например, в Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) состоят 21 из 28 стран ЕС наравне с Европейской комиссией, параллельно сотрудничающей с ОЭСР. ЕС является членом Группы двадцати и Всемирной торговой организации. Однако с учетом целей настоящего исследования представляется необходимым рассмотреть административное сотрудничество государств-членов ЕС в пределах союза.

Административное сотрудничество является наиболее эффективным и, возможно, единственным средством контроля за порядком сбора налогов и борьбой с уклонением от налогообложения и налоговым мошенничеством. Сотрудничество предполагает взаимодействие между компетентными органами государств-членов в сфере налогообложения и таможенного дела, а именно: обмен информацией, осуществление совместных действий по устранению барьеров свободной конкуренции (проведение проверок, инспекций и расследований в случае запроса), а также формирование специальных групп, целью которых является отслеживание и предотвращение избежания и уклонения от налогообложения.

---

[35] Бирюков М.М. Европейское право: до и после Лиссабонского договора: Учебное пособие. – М.: Статут, 2013. – с. 58.

С созданием единого внутреннего рынка и устранением в его пределах пограничного контроля между государствами-членами ЕС потребовалось установить систему контроля за сбором налога на добавленную стоимость при осуществлении торговых операций внутри ЕС – так возникла Система обмена информацией об НДС (англ. VAT Information Exchange System (VIES)). Соответствующее правовое поле было создано Регламентом Совета 218/92/ЕЭС[36].

Административное сотрудничество государств-членов ЕС по взысканию налогов, таможенных пошлин и отдельных сборов было урегулировано в ЕС с принятием Директивы 76/308/ЕЭС[37], которая в дальнейшем была распространена на НДС (Директива 79/1071/ЕЭС[38]), акцизы (Директива 92/108/ЕЭС[39]) и налоги с дохода, капитала и страховых премий (Директива 2001/44/ЕС[40]). В сфере прямого налогообложения административное сотрудничество стало возможным с 1977 года, когда была принята Директива 77/799/ЕЭС[41], соединившая в себе разрозненные положения о взаимовыгодной кооперации, содержавшиеся в

[36] Регламент Совета 218/92/ЕЭС от 27 января 1992 г. об административном сотрудничестве в области косвенного налогообложения (НДС) [англ. Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)] // OJ L 024, 01/02/1992 – с. 1-5

[37] Директива Совета 76/308/ЕЭС от 15 марта 1976 года о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties] OJ L 073, 19/03/1976 – с. 18-23.

[38] Директива Совета 79/1071/ЕЭС от 6 декабря 1979 года изменяющая Директиву 76/308/ЕЭС о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 79/1071/EEC of 6 December 1979 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties] // OJ L 331, 27.12.1979 – с. 10.

[39] Директива Совета 92/108/ЕЭС от 14 декабря 1992 года изменяющая Директиву 92/12/ЕЭС об основах налогообложения товаров, подлежащих обложению акцизными сборами, и о владении, движении и контроле за указанными товарами и изменяющая Директиву 92/81/ЕЭС [англ. Council Directive 92/108/EEC of 14 December 1992 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products and amending Directive 92/81/EEC] // OJ L 390, 31/12/1992 – с. 124-126.

[40] Директива Совета 2001/44/ЕС от 15 июня 2001 года изменяющая Директиву 76/308/ЕЭС о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties] // OJ L 175, 28.6.2001 – с. 17-20.

[41] Директива Совета 77/799/ЕЭС от 19 декабря 1977 года о взаимопомощи уполномоченных органов государств-членов в сфере прямого налогообложения [англ. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation] // OJ L 336, 27.12.1977 – с. 15-20.

многочисленных двусторонних соглашениях государств-членов об избежании двойного налогообложения. Впрочем, Директива 1977 года со временем утратила свою актуальность и была заменена более современным регулированием.

Правовой основой деятельности в данной сфере в настоящее время являются основные действующие программы и директивы об административном сотрудничестве:

1. Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющая Директиву 77/799/ЕЭС[42].

2. Регламент Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость[43].

3. Регламент Совета ЕС № 389/2012 об административном сотрудничестве в области акцизных сборов[44].

4. Директива Совета ЕС № 2010/24/ЕС о взаимной помощи во взыскании требований в связи с установленными налогами, платежами и другими мерами [45] и Имплементационный регламент Европейской комиссии № 1189/2011[46].

---

[42] Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющая Директиву 77/799/ЕЭС [англ. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC] // OJ L 64, 11.03.2011 – с. 1–12.

[43] Регламент Совета ЕС № 904/2010 от 7 октября 2010 года об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость [англ. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax] // OJ L 268, 12.10.2010 – с. 1–18.

[44] Регламент Совета ЕС № 389/2012 от 2 мая 2012 года об административном сотрудничестве в области акцизных сборов и об отмене Регламента № 2073/2004 [англ. Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004] // OJ L 121, 08.05.2012 – с. 1–15.

[45] Директива Совета ЕС № 2010/24/ЕС от 16 марта 2010 года о взаимной помощи во взыскании требований в связи с установленными налогами, платежами и другими мерами [англ. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures] // OJ L 84, 31.03.2010 – с. 1–12.

[46] Имплементационный регламент Европейской комиссии № 1189/2011 от 18 ноября 2011 года, устанавливающий детальные правила имплементации некоторых положений Директивы Совета ЕС № 2010/24/ЕС о взаимной помощи во взыскании требований в связи с установленными налогами, платежами и другими мерами [англ. Commission Implementing Regulation (EU) No 1189/2011 of 18 November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures] // OJ L 302, 19.11.2011 – с. 16–27.

5. Регламент Совета ЕС № 1286/2013 об утверждении программы по улучшению функционирования налоговых систем в ЕС на 2014-2020 гг[47].

Обязательность административного сотрудничества устанавливается актами вторичного права ЕС – директивами и регламентами. Основу правового регулирования сотрудничества по общим налоговым вопросам составляет Директива Совета ЕС 2011/16/ЕС, регулирующая сотрудничество в налоговой сфере, за исключением отношений, касающихся налога на добавленную стоимость (далее НДС), акцизов и таможенных пошлин, которые урегулированы иными актами ЕС. Директива также не применяется к сборам (например, за сертификаты и другие документы, которые могут быть выпущены государственными органами) и платежам (например, за выполнение услуг государственными органами).

Директива 2011/16/ЕС обеспечивает, чтобы требования ЕС о прозрачности и обязательности обмена информацией между компетентными органами государств-членов соответствовали международным стандартам. На практике это означает, что налоговые администрации больше не смогут отказываться от предоставления сведений по запросу другого государства-члена по причине нахождения такой информации только в распоряжении банка или иного финансового института.

Важно, что в Директиве содержится оговорка о режиме наибольшего благоприятствования, то есть если компетентный орган государства-члена ЕС предоставит более широкую информацию по запросу третьей страны, чем предусмотрено Директивой, то тогда он будет обязан увеличить объем сведений также для государств-членов ЕС.

---

[47] Регламент Европейского парламента и Совета ЕС № 1286/2013 от 11 декабря 2013 года об утверждении программы по улучшению функционирования налоговых систем в ЕС на 2014-2020 гг. (ФИСКАЛИС 2020) и об отмене Решения № 1482/2007/ЕС [англ. Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC] // OJ L 347, 20.12.2013 – c. 25–32.

В целом, в соответствии с Директивой 2011/16/ЕС обмен информации возможен по запросу, автоматически и по инициативе обладающего информацией государства (спонтанно).

По общему правилу, налоговая администрация, в которую поступил запрос, обязана в течение семи дней подтвердить его получение и в течение месяца сообщить обратившейся стороне о дополнительной информации (если таковая необходима), а предоставить необходимую другой стороне информацию как можно скорее, но в любом случае не позднее шести месяцев с момента поступления такого запроса, или двух – в случае, если уполномоченный орган уже владеет запрашиваемой информацией и дальнейшие уточнения не требуются[48]. На практике налоговые органы государств-членов вправе договариваться о других сроках, если невозможно соблюдение тех, что установлены Директивой.

Что касается обязательного автоматического обмена налоговой информацией, то с 1 января 2014 г. уполномоченный орган каждого государства-члена обязан посредством электронных информационных систем предоставлять в другие государства-члены сведения о своих резидентах, находящихся на территории этих других государств, по пяти категориям дохода и капитала: заработная плата, вознаграждение директоров, программы страхования жизни, пенсии, владение и доход от недвижимого имущества[49]. При этом никакого специфического запроса или обоснования необходимости таких сведений не требуется. Государства-члены вправе договориться о дополнительных категориях дохода, о которых они будут обмениваться информацией, на основании двусторонних соглашений, переданных такими государствами в Европейскую комиссию.

После отчета Комиссии ЕС, который должен быть подан до 1 июля 2017, перечень может быть расширен за счет включения в него дивидендов, прироста

[48] Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющая Директиву 77/799/ЕЭС – статья 7.
[49] Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющая Директиву 77/799/ЕЭС – статья 8.

капитала и роялти. Примечательно, что Директива 2011/16/ЕС не содержит определений категорий дохода, а указывает на применения национальных дефиниций. Возникает вопрос соответствия запрашиваемых и предоставляемых по запросу сведений при различном толковании в государствах-членах понятия дохода (одной из пяти категорий), однако за счет развития информационного взаимодействия наравне с совместными тренингами и семинарами, данные практические вопросы урегулируются за счет тесного сотрудничества уполномоченных органов.

Директива 2011/16/ЕС была дополнена Директивой 2014/107/ЕС[50], которой сотрудничество национальных налоговых органов государств-членов было распространено на автоматический обмен информацией о финансовых счетах, в том числе о полученных дивидендах, процентах, доходе от продажи финансовых активов и других видах дохода. 8 декабря 2015 была принята Директива, распространяющая с 01.01.2017 обязательство автоматического обмена информацией на разъяснения налоговых органов и соглашения о ценообразовании.

Спонтанный обмен информацией предусмотрен статьей 9 Директивы 2011/16/ЕС и происходит в ограниченном перечне случаев:

i. у уполномоченного органа одного государства-члена есть основания полагать, что в другом государстве-члене имеет место утеря налоговых поступлений;
ii. налогоплательщик использует налоговый вычет или освобождение в одном государстве-члене, что приведет к увеличению налогового бремени в другом государстве-члене;
iii. коммерческая деятельность между налогоплательщиками разных государств-членов ЕС осуществляется через одну или несколько

[50] Директива Совета ЕС № 2014/107/ЕС от 9 декабря 2014 года, изменяющая Директиву 2011/16/ЕС в отношении обязательного автоматического обмена информацией в области налогообложения [англ. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation] // OJ L 359, 16.12.2014 – с. 1.

стран таким образом, что в оном или обоих государствах-членах при этом имеет место снижение налоговой базы;

iv. у уполномоченного органа одного государства-члена есть основания полагать, что снижение налоговой базы может быть результатом искусственного перевода прибыли в рамках группы компаний;

v. информация, переданная уполномоченным органом государства-члена А соответствующему органу государства-члена Б, позволила государству-члену Б получить сведения, которые могут относиться к определению налоговых обязательств в государстве-члене А.

При этом, по общему правилу, налоговая администрация, которая обладает ценной налоговой информацией, обязана передать ее заинтересованному государству-члену как можно скорее, но в любом случае не позднее одного месяца с момента, как информация стала доступна. Уполномоченный орган государства-члена, получившего переданную информацию, не позднее семи дней сообщает о ее получении.

Посредством обмена информацией по запросу, автоматически и спонтанно государства-члены ЕС борются с агрессивным налоговым планированием бизнеса, уклонением от налогообложения, незаконными схемами снижения налоговой базы. Помимо обмена информацией Директива предусматривает также иные формы сотрудничества:

(a) Присутствие в административных офисах и участие в расследованиях. Представители уполномоченного органа, которому требуются сведения, по согласованию с налоговой администрацией другого государства-члена, которая этими сведениями обладает, вправе присутствовать в офисах такой налоговой администрации во время выполнения ее должностными лицами своих обязанностей и принимать участие в административных расследованиях, которые проводятся на территории государства-члена нахождения налоговой администрации. Если запрашиваемая информация представлена в виде документов, к которым у должностных лиц налоговой администрации есть доступ, то представители уполномоченного органа, которому требуются сведения,

получают копии таких документов. Они также могут участвовать в опросе отдельных лиц и изучении материалов в случае, если это разрешено законодательством государства-члена, в котором проводятся административные расследования, и предусмотрено в соглашении с налоговой администрацией этого государства-члена.

(b) Одновременный контроль. Два и более государств-членов могут договориться об осуществлении одновременного контроля за лицом или лицами, представляющими для них интерес, и об обмене полученной таким образом информации. Уполномоченный орган одного государства-члена независимо определяет объекты одновременного контроля с указанием времени осуществления контроля и обоснованием своего выбора. Уполномоченные органы других заинтересованных государств-членов подтверждают свое участие в одновременном контроле или предоставляют мотивированный отказ; они также вправе выдвигать встречные предложения. От каждой налоговой администрации назначается представитель, уполномоченный осуществлять надзор и координировать процедуры контроля.

(c) Административные уведомления. По запросу налогового органа государства-члена А соответствующий орган государства-члена Б уведомляет адресата (налогоплательщика) о любых документах и решениях, исходящих от налогового органа А и касающихся применения на его территории законодательства о налогах, которые подпадают под действие Директивы 2011/16/ЕС. Необходимость в таком уведомлении возникает, если по каким-либо причинам уполномоченный орган государства-члена А не может самостоятельно связаться с адресатом.

(d) Обратная связь. Уполномоченный орган одного государства-члена, предоставляющий уполномоченному органу другого государства-члена информацию по запросу или спонтанно, вправе потребовать направления комментария по результатам использования полученной информации. Такая обратная связь осуществляется не позднее 3 месяцев после получения соответствующих результатов использования информации. В случае

автоматического обмена информацией уполномоченные органы разных государств-членов направляют друг другу комментарии (отчеты) раз в год на основании двусторонних договоренностей.

(e) Обмен передовыми методиками и опытом работы. Государства-члены совместно с Европейской комиссией оценивают уровень и качество административного сотрудничества и обмениваются опытом с целью совершенствования такого сотрудничества и соответствующей правовой базы.

Незаконное сокрытие доходов и избежание уплаты налогов на всей территории ЕС приводит к нарушению принципа справедливого налогообложения и существенной потере доходов бюджетами, также оказывая негативное воздействие на функционирование общего рынка. Сотрудничество государств-членов необходимо, в том числе в сфере нарушений уплаты НДС и акцизов, однако рассмотренная выше Директива 2011/16/ЕС не распространила на них свое действие. Соответствующее регулирование в отношении НДС содержит Регламент Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость и Имплементационный регламент Европейской комиссии № 79/2012[51]. Регламент 904/2010 закрепляет случаи и условия, при которых компетентные органы государств-членов ЕС, ответственные за применение национального законодательства об НДС, сотрудничают друг с другом и Европейской комиссией. Указанные положения призваны содействовать корректному исчислению и обложению НДС (в частности, в отношении внутрисоюзных сделок), а также повысить эффективность борьбы с налоговым мошенничеством. Стоит отметить, что взаимопомощь разных государств-членов в данном случае не распространяется на уголовные дела.

[51] Имплементационный регламент Европейской комиссии № 79/2012 от 31 января 2012 года, устанавливающий детальные правила имплементации некоторых положений Регламента Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость [англ. Commission Implementing Regulation (EU) No 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) No 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax] // OJ L 29, 1.2.2012 – с. 13–32.

Регламент 904/2010 предполагает следующие виды сотрудничества государств-членов:

1) Обмен информацией по запросу – временные рамки несколько строже по сравнению с общими правилами Директивы 2011/16/ЕС; налоговая администрация, в которую поступил запрос, обязана предоставить необходимую другой стороне информацию как можно скорее, но в любом случае не позднее трех месяцев с момента поступления запроса, или одного – в случае, если уполномоченный орган уже владеет запрашиваемой информацией и дальнейшие уточнения не требуются.

2) Спонтанный обмен информацией.

3) Автоматический обмен информацией – государства-члены вправе отказаться от участия в таком обмене в отношении одной или нескольких категорий информации в случае, если получение таких сведений потребует наложения дополнительных обязательств на налогоплательщиков НДС или представляет собой несоразмерное административное бремя для государства-члена. Категории информации, которая может подлежать автоматическому обмену, и частота обмена установлены Имплементационным регламентом 79/2012:

- информация о трейдерах, не зарегистрированных на территории государства-члена ЕС;
- информация о новых видах транспортных средств.

Сведения должны быть переданы заинтересованному налоговому органу, как только они станут доступны, но в любом случае не позднее трех месяцев с окончания календарного квартала, в котором такие сведения стали доступны.

4) Обратная связь.

5) Хранение и обмен специфической информацией – установлены категории сведений, которые налоговые органы собирают, хранят и обновляют в рамках электронных баз данных, и к которым (или части которых) может быть

предоставлен доступ заинтересованным налоговым администрациям других государств-членов.

6) Административные уведомления.

7) Присутствие в административных офисах и участие в расследованиях.

8) Одновременный контроль.

9) Предоставление информации налогоплательщикам.

10) Создание ЕВРОФИСК – механизма, призванного облегчить государствам-членам ЕС борьбу с налоговыми правонарушениями в области НДС путем системы быстрого целевого обмена информацией посредством электронной передачи информации на онлайн-платформе.

В свою очередь в отношении акцизов действует Регламент Совета ЕС № 389/2012 об административном сотрудничестве в области акцизных сборов. В сфере акцизов сотрудничество государств-членов (в частности, обмен информацией) необходимо в достаточно большом объеме, чтобы создать актуальное представление о движении подакцизных товаров с целью борьбы с налоговым мошенничеством, однако действия государств-членов при этом не должны сводиться к сбору компрометирующих материалов или запросам информации, не относящейся на практике к уплате акцизов. Регламент закрепляет условия обмена информацией (по запросу, автоматически и спонтанно), условия участия должностных лиц налоговой администрации одного государства-члена в административных расследованиях налоговой администрации другого государства-члена, а также правила осуществления одновременного контроля, административных уведомлений, хранения и обмена электронными данными о субъектах экономической деятельности и т.д.

28 января 2016 года Европейская комиссия приняла пакет предложений по борьбе с избежанием налогообложения, основу которого составляют 4 документа:

1) Проект Директивы, устанавливающей правила борьбы с практиками уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка – содержит правила для контролируемых иностранных компаний, то есть для случаев, когда компании группы пытаются

вывести прибыль в юрисдикции с более низкой ставкой налога или уклониться от уплаты налога как такового, используя различия в национальном законодательстве государств-членов ЕС.

2) Проект изменений Директивы 2011/16/ЕС – обязать уполномоченные органы государств-членов автоматически обмениваться информацией, содержащейся в страновых отчетах. Страновой отчет – сведения о налогообложении, подаваемые материнской компанией (или иной компанией, назначенной группой) в отношении своих дочерних структур, сгруппированные по странам. При этом под эту норму попадают международные группы с выручкой более 750 миллионов евро, имеющие присутствие на территории ЕС. Одна компания подает в налоговые органы уведомление о том, что именно она представит отчет от лица всей группы, тогда как остальные сообщают, какая именно компания группы и в какой юрисдикции будет осуществлять подачу странового отчета. Отчеты подаются в течение 12 месяцев после окончания соответствующего подотчетного финансового года, а уполномоченные органы обмениваются ими не позднее 15 месяцев после окончания такого финансового года.

3) Рекомендации по изменению и усилению налоговых соглашений, нацеленные на противодействие нарушениям последних, путем внесения общих правил по борьбе с избежанием налогообложения и агрессивным налоговым планированием, а также путем пересмотра понятия «постоянное представительство».

4) Внешняя стратегия, предполагающая принятие шагов по усовершенствованию способа взаимодействия ЕС с третьими странами по вопросам налогового регулирования, в том числе формирования перечня третьих стран для налоговых целей.

Вышеперечисленные меры направлены на повышение уровня координации государствами-членами ЕС своих политик по борьбе с агрессивным налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов за счет обеспечения контроля за уплатой налогов компаниями в тех юрисдикциях, где ими получена прибыль. 25

мая 2016 года министры государств-членов в рамках Совета ЕС по экономическому и финансовому развитию (ЭКОФИН) обсудили проекты вышеупомянутых директив[52], однако сошлись во мнениях лишь относительно шага №2 – введения страновых отчетов. Директива[53], вносящая соответствующие изменения в Директиву 2011/16/ЕС, была опубликована 3 июня 2016 года, обязав государства-члены принять соответствующее национальное законодательство в период до 4 июня 2017 года включительно.

Правила борьбы с уклонением от уплаты налогов, избежанием налогообложения и налоговым мошенничеством вызвали сомнения у ряда стран, представляющих низконалоговые юрисдикции, например, у Ирландии и Мальты. По сути, такие страны понесут наибольший урон, поскольку принятые положения вызовут резкий отток иностранных инвестиций, но официальной причиной сомнений названа неготовность государств-членов жертвовать частью своего суверенитета, отказываясь от полномочий устанавливать национальные правила в рассматриваемой ситуации. Обсуждение было отложено до следующей встречи ЭКОФИНА, результатом которой стало принятие Директивы Совета № 2016/1164/ЕС, закрепляющей правила борьбы с практиками избежания налогообложения, которые напрямую влияют на функционирование внутреннего рынка[54]. Имплементация со стороны государств-членов должна последовать до 31 декабря 2018 года.

В ФРГ уже 2 декабря 2016 года верхняя палата парламента ФРГ, Бундесрат, приняла с некоторыми поправками (относительно проекта, принятого 13 июля 2016 года Бунтестагом, нижней палатой парламента) Закон «Об имплементации изменений, вносимых в Директиву Совета ЕС № 2011/16/ЕС об

[52] Официальный сайт Совета ЕС. Основные результаты встречи ЭКОФИН от 25.05.2016 // [Электронный ресурс]: http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2016/05/25/ – доступ свободный.

[53] Директива Совета № 2016/881/ЕС от 25 мая 2016 г., изменяющая Директиву 2011/16/ЕС в отношении обязательного автоматического обмена информацией в сфере налогообложения [англ. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation] // OJ L 146, 3.6.2016 – с. 8–21.

[54] Директива Совета № 2016/1164/ЕС от 12 июля 2016 г., закрепляющая правила борьбы с практиками избежания налогообложения, которые напрямую влияют на функционирование внутреннего рынка [англ. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market] // OJ L 193, 19.7.2016 – с. 1–14.

административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющую Директиву 77/799/ЕЭС, и о дальнейших мерах противодействия уменьшению налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения»[55]. Закон опубликован 23 декабря 2016 года и с этого момента является частью применимого национального законодательства ФРГ и первым шагом государства по внедрению ряда мер, разработанных ОЭСР в рамках отчета, посвященного вопросам размывания налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS).

Основная цель принятия Закона – имплементировать в право ФРГ изменения, вносимые в Директиву 2011/16. Так, теперь в обязанность вменяется автоматический обмен информацией о соглашениях сторон и обязательных постановлениях в отношении трансграничных сделок, соглашениях о трансфертном ценообразовании, заключенных между налоговыми органами и мультикорпорациями, а также о страновых отчетах.

Сфера обмена информацией довольно широка и покрывает также соглашения сторон, следующие за проверкой налоговыми органами правильности исчисления налога. Налоговые органы вправе запрашивать дополнительную информацию в зависимости от обстоятельств конкретного дела. Однако в случае, если двустороннее или одностороннее трансфертное соглашение относится к третьей стране, обмен информацией между государствами-членами ЕС возможен только при наличии договора об избежании двойного налогообложения, заключенного между соответствующим государством-членом и такой третьей страной, который допускает обмен информацией, а также при согласии на обмен сведениями налогового органа такой третьей страны.

Что касается страновых отчетов, то по новому законодательству обязательства по формированию странового отчета применяются ко всем

[55] Закон «Об имплементации изменений, вносимых в Директиву Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющую Директиву 77/799/ЕЭС, и о дальнейших мерах противодействия уменьшению налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения» от 20 декабря 2016 [нем. Gesetz vom 20. Dezember 2016 zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen] // BGBl. 2016 Teil I Nr. 63.

мультинациональным компаниям, учрежденным в ФРГ, в которых из группы компаний хотя бы одна (материнская или дочерняя) не является германским предприятием. Материнская компания группы (подотчетная мультинациональная компания) обязана подавать страновой отчет в Федеральное центральное ведомство ФРГ по налогам (нем. Bundeszentralamt für Steuern) при условии, что консолидированный доход группы составляет не менее 750 млн. евро. Впервые такая обязанность возникает в отношении финансового года, начинающегося после 31 декабря 2015 года.

Страновой отчет подается в течение 12 месяцев после окончания финансового года, к которому такой отчет относится. Каждая учрежденная в ФРГ компания обязана указать в своей налоговой отчетности:

- является ли она Подотчетной мультинациональной компанией (материнской компанией мультинациональной группы компаний);
- делегирована ли она иностранной материнской компанией мультинациональной группы подать страновой отчет от имени такой материнской компании;
- является ли она членом мульнинациональной группы компаний - если да, то требуется предоставить информацию о том, от чьего имени и в какой юрисдикции подан или будет подан страновой отчет.

Данные требования к уведомлению применяются также в отношении представительств материнских компаний или компаний-членов мультинациональных групп в ФРГ. Неисполнение обязательств в отношении подачи налоговой отчетности может повлечь наложение штрафа в размере до 5000 евро.

По общему правилу, учрежденная в ФРГ компания мультинациональной группы, чей центр (группы) находится за пределами ФРГ, не подпадает под обязательство подавать страновой отчет. Предполагается, что соответствующий отчет будет передан в Федеральное центральное ведомство ФРГ по налогам посредством процесса обмена информацией. Иностранная материнская компания группы, тем не менее, вправе поручить местному члену группы направить такой

отчет в налоговый орган. А в ситуациях, когда Федеральное центральное ведомство ФРГ по налогам не имеет возможности получить отчет, поданный материнской компанией в налоговые органы государства своего резидентства, право местных членов группы компаний передать такой отчет становится их обязанностью. Очевидным условием является наличие прав доступа у местных компаний группы к страновому отчету, подготовленному материнской компанией, – при отсутствии такого доступа компании своевременно уведомляют об этом налоговые органы. Однако упрощенные, заменяющие основной порядок способы подачи документов могут иметь место только в отношении финансового года, который начался после 31 декабря 2016 года.

В целом, введенные меры являются крупным шагом на пути борьбы с уклонением от уплаты налогов, избежанием налогообложения, налоговым мошенничеством и выведением прибыли из-под налогообложения.

Стоит отметить, что кампания по борьбе с оффшорами в ЕС получила серьезный толчок к развитию после оффшорного скандала, вызванного утечкой «панамских документов». Анонимный источник направил в редакцию газеты Зюддойче Цайтунг (немец. Süddeutsche Zeitung) 11,5 миллионов конфиденциальных внутренних документов панамской юридической фирмы Mossack Fonseca, которые были изучены и опубликованы весной 2016 года. В результате расследования Международный консорциум журналистов-расследователей (англ. International Consortium of Investigative Journalists) выяснил, что компания помогала тысячам влиятельных людей (в том числе бывшим и действующим главам государств и известным политическим лидерам), а также транснациональным корпорациям уклоняться от уплаты налогов посредством учреждения фиктивных компаний в низконалоговых юрисдикциях и открытия оффшорных счетов. Несколько государств ведут официальные расследования[56].

[56] Официальная страница по вопросу «панамских документов» / Süddeutsche Zeitung // [Электронный ресурс]: http://panamapapers.sueddeutsche.de/ – доступ свободный.

Отдельно необходимо рассмотреть краеугольный камень развития административного сотрудничества государств-членов в ЕС - программы ФИСКАЛИС. Так, последней из завершенных является Программа ФИСКАЛИС-2013, установленная Решением Совета ЕС и Европейского Парламента № 1482/2007/ЕС от 11 декабря 2007 года[57] и направленная на улучшение функционирования налоговых систем через усиление сотрудничества между налоговыми и иными органами государств-членов.

В 2014 году Европейская комиссия опубликовала итоговый отчет по результатам выполнения задач ФИСКАЛИС-2013[58]. Представляется целесообразным рассмотреть основные достижения программы в рамках обмена информацией по НДС, акцизам и прямым налогам.

1) Сфера НДС:

- Создание Компьютеризированной Системы обмена информацией по НДС (англ. Computerized VAT Information Exchange System или VIES) – предполагает автоматизированный обмен сведениями, касающимися НДС, между налоговыми администрациями государств-членов ЕС. Регламент Совета ЕС 904/2010 требует от государств-членов хранить соответствующую налоговую информацию в электронном виде и автоматически предоставлять требуемые сведения о внутрисоюзных поставках на основании сводных деклараций другим государствам-членам ЕС. Стандартизация электронных форм-запросов существенно ускорила представление информации.
- В развитие системы VIES создано расширение, дающее частичный онлайн-доступ к национальным базам данных и позволяющее проверить на соответствующем интернет-сайте наличие у торгового партнера

[57] Решение Совета ЕС и Европейского Парламента № 1482/2007/ЕС от 11 декабря 2007 года об установлении программы по улучшению функционирования налоговых систем на внутреннем рынке и об отмене Решения 2235/2002[англ. Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 11 December 2007 establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013) and repealing Decision No 2235/2002/EC] // OJ L 330, 15.12.2007 – с. 1–7.

[58] Оценка результатов осуществления Программы ФИСКАЛИС-2013. Окончательный отчет Европейской комиссии. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ – доступ свободный.

действительного идентификационного номера плательщика НДС (англ. Vies-on-the-Web System). Ранее подобная проверка осуществлялась только при непосредственном взаимодействии бизнеса и налоговых администраций. По статистике Европейской комиссии за один год проводилось около 157 миллионов проверок-подтверждений, каждая из которых требовала пятиминутного разговора по телефону и оформления соответствующей заявки. Система VIES-on-the-web снизила расходы налоговых администраций и бизнес-операторов примерно на 160 миллионов евро.

- Внедрение электронной процедуры возмещения НДС (англ. VAT Refund electronic procedure) – действует с 1 января 2010 года на основании Директивы 2008/9/ЕС, позволяя представителям бизнеса обращаться напрямую в свою национальную администрацию вне зависимости от того, в каком государстве-члене был начислен НДС. Процедура существенно облегчает процесс возмещения НДС, при этом основная бюрократическая нагрузка перекладывается с налогоплательщиков на администрацию.

2) Сфера акцизов:

С 2009 г. в ФИСКАЛИС-2013 была инкорпорирована Система контроля за движением подакцизных товаров (англ. EMCS). В соответствии с EMCS с 1 апреля 2010 г. бумажные административные сопроводительные документы (англ. Administrative Accompanying Document или AAD) были заменены на электронные сообщения, передаваемые грузоотправителем грузополучателю через администрации государств-членов. С 1 января 2011 г. бумажная форма сопроводительных документов признана недействительной, а использование электронных сообщений EMCS обязательным.

Процедура представляет собой следующую последовательность действий (см. Приложение 1):

1. Грузоотправитель представляет электронный административный сопроводительный документ (АСД) в администрацию государства отправки.

2. Администрация утверждает АСД, присваивает ему регистрационный код и отсылает грузоотправителю.

3. Товар отправляется.

4. Администрация государства отправки пересылает АСД в государство назначения.

5. Администрация государства назначения отсылает АСД грузополучателю.

6. Товары прибывают.

7. Грузополучатель представляет в администрацию государства назначения подтверждение принятия груза.

8. Администрация регистрирует такое принятие и отсылает соответствующие документы обратно грузополучателю.

9. Администрация государства назначения пересылает в государство отправки сообщение о прибытии товара.

10. Администрация государства отправки передает сообщение о прибытии товара грузоотправителю.

Запуск EMCS потребовал значительных денежных вложений, поэтому бюджет ФИСКАЛИС-2013 был увеличен до 156,9 млн. евро[59] против 44 млн. евро, согласованных для ФИСКАЛИС-2007[60], однако с помощью инкорпорации подобной системы государства-члены ЕС существенно упростили контроль, надзор за движением подакцизных товаров и взаимодействие администраций государств-членов:

- Работа с электронными носителями эффективнее.
- Повышается уровень безопасности – компетентные государственные органы будут проверять информацию о коммерсантах до момента отправки подакцизных товаров.

[59] Программа ФИСКАЛИС-2013. Налогообложение. Обзор законодательства ЕС. / [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:l11051 –доступ свободный.
[60] Программа ФИСКАЛИС-2007. Налогообложение. Обзор законодательства ЕС. / [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l31037 –доступ свободный.

- Существенное уменьшение сроков – за счет доступности наиболее актуальной информации о движении товаров уполномоченные органы заранее планируют проверки и инспекции, что увеличивает их оперативность.

В EMCS была инкорпорирована Система обмена информацией об акцизах (англ. System for Exchange of Excise Data или SEED), представляющая собой базу данных, позволяющую проверить действительность акцизных номеров.

3) Сфера прямого налогообложения.

Разработка стандартизированных электронных форм с системой заданных полей существенно облегчила и ускорила обмен информационными запросами между уполномоченными администрациями. Директива Совета ЕС № 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов установила требование об обязательном направлении государством-членом ЕС уполномоченным органам других государств-членов информации о процентных доходах и накоплениях их резидентов в данном государстве-члене. В электронное сообщение включаются сведения о личности налогоплательщика, его адресе, номере счета и соответствующих процентных выплатах. Не реже раза в год государство нахождения платежного агента сообщает соответствующую информацию государству-члену ЕС, резидентом которого является налогоплательщик, чтобы обеспечить учет данного вида доходов при расчете налоговой базы. Функционирование системы обмена информацией о процентных доходах и накоплениях повышает эффективность борьбы налоговых администраций с уклонением от уплаты налогов.

Модуль онлайн проверки ИНН (англ. TIN-on-the-web module) был создан с целью проверки того, соответствует ли структура национального ИНН аналогичной системе другого государства-члена ЕС. При этом единственная поставленная задача – определить, совпадает ли правовое регулирование концепции ИНН в разных государствах-членах ЕС. При этом не подлежит

проверке действительность ИНН или личность налогоплательщика, за которым ИНН закреплен.

В 2013 году Совместным Регламентом Совета ЕС и Европейского парламента № 1286/2013 была утверждена следующая семилетняя программа ФИСКАЛИС-2020[61], основной целью которой является улучшение функционирования налоговых систем в ЕС путем укрепления сотрудничества между государствами-членами, их налоговыми администрациями и должностными лицами последних. В рамках основной цели поставлены следующие оперативные задачи:

(a) внедрять, поддерживать и повышать эффективность работы Европейских Информационных Систем в сфере налогообложения;

(b) оказывать поддержку административному сотрудничеству государств-членов ЕС;

(c) развивать навыки и компетенции должностных лиц налоговых органов;

(d) стимулировать имплементацию права ЕС в области налогообложения;

(e) поддерживать улучшение административных процедур и обмен положительным административным опытом.

Государства-члены заинтересованы в обмене опытом, так как в рамках интеграционного сообщества механизмы, успешно опробованные в одном государстве-члене, могут быть заимствованы и адаптированы к правовой системе другого государства-члена. Ярко проявляется действие регулирующей функции налогообложения – государства заинтересованы в уменьшении административных барьеров для налогоплательщиков, так как это значит, что осуществлять предпринимательскую деятельность им будет проще, что увеличит доход и, соответственно, уплачиваемый с него налог.

---

[61] Регламент Европейского парламента и Совета ЕС № 1286/2013 от 11 декабря 2013 года об утверждении программы по улучшению функционирования налоговых систем в ЕС на 2014-2020 гг. (ФИСКАЛИС 2020) и об отмене Решения № 1482/2007/ЕС [англ. Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC] // OJ L 347, 20.12.2013 – c. 25–32.

Взаимодействие национальных налоговых и таможенных администраций – лишь часть общеевропейской политики, направленной на повышение эффективности в сфере управления и контроля. Так, с принятием Регламента Европейского Парламента и Совета ЕС № 1024/2012 об административном сотрудничестве посредством Системы обмена информацией на внутреннем рынке и отменяющего Решение Европейской комиссии 2008/49/ЕС[62] была создана электронная Система обмена информацией на внутреннем рынке (англ. Internal Market Information System или IMI).

Несмотря на то, что основной целью системы является обмен информацией между национальными налоговыми администрациями в рамках узкого перечня направлений (оказание услуг, гарантия прав пациентов, признание профессиональной квалификации, трансграничное перемещение евро в наличной форме), в самом регламенте дана ссылка на Сообщение Европейской комиссии «Улучшение управления на внутреннем рынке посредством административной кооперации: Стратегия расширения и развития Системы обмена информацией на внутреннем рынке» от 21 февраля 2011 года, в котором предусмотрена возможность распространить действие системы на иные сферы взаимоотношений государств-членов.

Система обмена информацией выгодна как должностным лицам, так и простым налогоплательщикам. IMI включала на момент опубликования Регламента 7000 компетентных органов на национальном, региональном и местом уровне, 90% должностных лиц которых считают Систему простой в использовании и гарантируют ответ на запрос в течение двух недель[63].

Для государственных органов и учреждений решается вопрос недостатка информации или невозможности ее получить, а также предоставляется средство

---

[62] Регламент Европейского Парламента и Совета ЕС № 1024/2012 об административном сотрудничестве посредством Системы обмена информацией на внутреннем рынке и отменяющий Решение Европейской комиссии 2008/49/ЕС [англ. Regulation (EU) No 1024/2012 of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on administrative cooperation through the Internal Market Information System and repealing Commission Decision 2008/49/EC] // OJ L 316/1, 14.11.12 – с. 1 – 11.

[63] Все о Системе обмена информацией на внутреннем рынке. Информационная система Европейской комиссии по внутреннему рынку. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

быстрого оповещения о ситуации возможного нарушения закона или прав граждан. Для налогоплательщиков внедрение IMI означает снижение физических и материальных затрат при улаживании формальностей трансграничной деятельности – признания аутентичности документов и обращения в компетентные органы других государств-членов. Ведь помимо возможного отсутствия информации о том, куда обратиться и какие документы предоставить, решается также вопрос языкового барьера.

Таким образом, посредством введения наднационального регулирования в области обмена информацией создается база для эффективного взаимодействия государств и значительно облегчается деятельность трансграничного бизнеса. Существенен фактор времени: своевременное поступление актуальной информации способствует повышению эффективности контроля уполномоченных органов государств-членов за совершаемыми с подакцизными товарами сделками. Для контрагентов электронные системы обмена информацией означают быстрое и надежное получение необходимых документов. Надежность и экономия времени способствуют увеличению количества операций между компаниями разных государств-членов и достижению глобальной цели – развитию единого рынка.

Таким образом, основными выводами к первой главе настоящего диссертационного исследования являются:

— Позитивная интеграция предполагает создание общей для ЕС правовой базы на основании сближения позиций государств-членов по отдельным вопросам налоговой политики, в результате чего принимаются общие решения в форме Директив и Регламентов, обязательных для исполнения. Негативная интеграция имеет место в случаях, когда совместные решения государств-членов ЕС невозможны или недостаточны, и представляет собой установление запретов в актах первичного и вторичного права ЕС, а также в решениях Суда ЕС.

— Развитие интеграционных процессов в сфере налогообложения происходит поступательно, постепенно и по отдельным направлениям. Гармонизация обеспечивает введение и эффективное функционирование общеевропейских принципов налогообложения, гарантирует единую направленность реформ налогового законодательства на национальном уровне. При этом, в отличие от процесса унификации, от государств-членов не требуется коренным образом менять исторически сложившиеся налоговые системы, так как необходимо лишь устранить противоречия между действующими национальными правилами и регулированием, вводимом на уровне ЕС. Вспомогательным механизмом в данном процессе выступают дерогации, предоставляемые отдельным государствам, которые по каким-либо причинам не могут применять на своей территории европейское регулирование.

— Налоговая гармонизация осуществляется в двух основных направлениях: прямого и косвенного налогообложения. Изначально гармонизации подверглись косвенные налоги, поскольку в этом вопросе государствам-членам представлялось легче найти компромисс, а учредительные договоры прямо предусматривают полномочия ЕС вводить наднациональное регулирование в данной области. В конце XX века началась работа по гармонизации прямых налогов на основе принципа субсидиарности, что стало значительным шагом вперед на пути интеграционных процессов ЕС. Введение общих для стран рамок правового регулирования позволяет избегать противоречивости в налогообложении, создает условия для эффективного развития бизнеса, привлечения инвестиций в регион, что в результате увеличивает экономическое и политическое влияние ЕС, а для его граждан означает повышение достатка и уровня жизни.

— Относительно новым направлением стала гармонизация экологических налогов, которая отражает важность регулирующей функции налогообложения не только в конкретном государстве-члене, но и на уровне

ЕС. Посредством налогового механизма стимулируется использование альтернативных источников энергии и экологически менее вредных производств, то есть реализуется политика ЕС по защите окружающей среды.

— Важной составляющей процесса гармонизации является сотрудничество уполномоченных национальных органов, которое способствует повышению эффективности функционирования введенных нормативно-правовых положений. Существенен фактор времени: своевременное поступление актуальной информации способствует повышению эффективности контроля уполномоченных органов государств-членов за совершаемыми сделками. Ярко проявляется действие регулирующей функции налогообложения – государства заинтересованы в уменьшении административных барьеров для налогоплательщиков, так как это значит, что осуществлять предпринимательскую деятельность им будет проще, что увеличит доход и, соответственно, уплачиваемый с него налог. Разрабатываются разнообразные электронные системы документооборота и онлайн базы данных, что снижает трудозатраты по запросу и предоставлению информации, что также уменьшает расходы на содержание соответствующего персонала и обслуживание неэффективных автоматизированных и неавтоматизированных баз данных.

Глава 2. Особенности имплементации в ФРГ актов ЕС в отношении прямых налогов

§2.1. Правовое регулирование налогообложения компаний в ЕС и ФРГ

В учредительных договорах ЕС нет прямого указания на право институтов принимать какие-либо нормативно-правовые акты в сфере прямого налогообложения, тогда как косвенные налоги прямо затронуты ст. 113 ДФЕС. Тем не менее, статья 115 ДФЕС была истолкована как дающая право Совету ЕС принимать решения в данной области, так как, бесспорно, принятие директив по сближению законодательных положений государств-членов в сфере прямых налогов непосредственно влияет на функционирование внутреннего рынка.

С момента образования Европейского Союза исследователи выделяли налогообложение компаний в качестве существенного этапа создания внутреннего рынка. Так, в 1962 году Европейской комиссии был представлен отчет[64], известный по имени Фрица Ноймарка, председателя Экспертного совета по экономическим вопросам при Правительстве ФРГ, возглавлявшего в то время Комитет по фискальным и экономическим вопросам. Отчет содержал обоснование необходимости компромисса между устранением всех налоговых и других фискальных барьеров, с одной стороны, и сохранением исторически обусловленных особенностей налоговой политики отдельных стран-членов, с другой. Для обложения прибыли организаций предлагалось использовать двухуровневую налоговую систему с плоской ставкой 50% для нераспределенной прибыли (высокая ставка компенсировалась налоговыми льготами) и ставками от 15% до 25% – для распределенной. Однако такой подход привел бы к двойному налогообложению, обуславливая преимущественное положение лишь для ФРГ и

[64] Андель Норберт. Европейские сообщества [немец. Europäische Gemeinschaften] / Handbuch der Finanzwissenschaft // 3.издание, IV, Тюбинген 1983 – с. 351.

иных стран, налоговая система которых предоставляла освобождение при налогообложении дивидендов. Поэтому в 1970 году последовал отчет Темпла, описавшего три вида налогообложения корпоративного дохода и рекомендовавшего классическую систему[65]. Тем не менее, в проекте Директивы о гармонизации налогообложения компаний Комиссией была предложена одноуровневая система налогообложения, при которой корпорация как самостоятельный налогоплательщик не рассматривается, а корпорационный налог уплачивается ее акционерами путем его зачета против подоходного налога акционеров, либо полного освобождения дивидендов от налогообложения. В целом, неудивительно, что был избран именно такой подход, так как указанную систему налогообложения уже использовали некоторые страны-члены, а другие предпринимали шаги по ее введению (Бельгия, Франция, Великобритания, ФРГ, Дания, Ирландия, Италия). Однако Директива так и не была принята, так как потребовала бы от государств-членов существенного изменения в функционировании национальных налоговых систем, тогда как возникающие в связи с этим проблемы механизмами Директивы разрешены не были. С изменением подхода к гармонизации налогообложения компаний (сближение законодательства государств-членов по отдельным направлениям вместо гармонизации общих вопросов прямого налогообложения) были приняты:

1) Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов[66].

2) Директива Совета ЕС № 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов,

---

[65] Кристофер Нобс, Роберт Б. Паркер, Роберт Генри Паркер. Сравнительная международная отчетность [англ. Comparative International Accounting] – с. 525 [Электронный ресурс]: http://books.google.ru – доступ свободный.

[66] Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 225, 20.08.1990 – с. 6 – 9.

осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями[67].

3) Конвенция 90/436/ЕЭС о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий[68].

4) Директива Совета ЕС № 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов.

Рассмотрим указанные акты подробнее.

1) Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов.

Директива о материнских и дочерних компаниях решила основную проблему транснационального бизнеса – исключила двойное налогообложение в случаях, когда материнские и дочерние компании находятся в разных государствах-членах.

Согласно данному акту государство материнской компании при получении последней прибыли от своей дочерней компании, находящейся в другом государстве ЕС, должно воздержаться от налогообложения такой прибыли либо вычесть сумму уже уплаченного «дочкой» налога, то есть предоставляется исключение или зачет. Возможно также освобождение от уплаты налога у источника прибыли «дочки», которая будет распределена в пользу материнской компании.

---

[67] Директива Совета ЕС № 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] // OJ L 225, 20/08/1990 – с. 1 – 5.

[68] Конвенция 90/436/ЕЭС о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий [англ. Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises] // OJ L 225, 20.08.1990– с. 10 – 24.

Чтобы воспользоваться льготами, предоставляемыми Директивой, компания должна:

1. иметь одну из организационно-правовых форм, перечисленных в Приложении к Директиве 90/435;
2. иметь статус резидента для целей налогообложения в государстве-члене ЕС;
3. быть субъектом обложения налогом на прибыль организации, как он определен в государстве-члене (Koerperschaftssteuer в ФРГ);
4. владеть 25% капитала другой компании, отвечающей вышеперечисленным критериям, не менее двух лет.

Требование о минимальном сроке владения предотвращает возможное злоупотребление правом – временную концентрацию капитала в руках одного акционера для преодоления 25%-барьера на момент уплаты налога с дальнейшим возвращением долей владельцам.

Директива 90/435/ЕЭС была заменена Директивой 2003/123/ЕС[69], снизившей обязательную долю участия в капитале дочерней компании до 20% с 01.01.2005, 15% с 01.01.2007 и до 10% с 01.01.2009. Расширен перечень допустимых организационно-правовых форм за счет распространения действия Директивы 90/434 на кооперативы, сберегательные банки, фонды, коммерческие ассоциации, а главное – на Европейскую компанию[70] и Европейский кооператив[71]. Таким образом, компаниям, ведущим, например, трансграничную деятельность через дочерние предприятия, дана возможность образовать единое юридическое

---

[69] Директива Совета ЕС № 2003/123/ЕС от 22 декабря 2003 г. изменяющая Директиву 90/453/ЕЭС об общей системе налогообложения, применяемой к материнским и дочерним компаниям различных государств-членов [англ. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 007, 13.01.2004 – с. 41 – 44.

[70] Регламент Совета (ЕС) № 2157/2001 от 8 октября 2001 г. о статуте Европейской компании [англ. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company] // OJ L 294, 10.11.2001 – с. 1–21.

[71] Регламент Совета (ЕС) № 1435/2003 от 22 июля 2003 года о статуте Европейского кооперативного общества [англ. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society] // OJ L 207, 18.08.2003 – с. 1 – 24.

лицо по праву Союза, что существенно упростит административный аспект их деятельности. Было также дополнено положение об избежании двойного налогообложения – теперь государство материнской компании должно учитывать не только распределенную прибыль прямой «дочки», но и дочерних предприятий последней.

В ФРГ налоговые отношения, связанные с выплатой дивидендов, регулируются Законом «О подоходном налоге»[72] и Законом «О налоге с корпораций»[73]. Дивиденды, выплачиваемые немецкими юридическими лицами (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и акционерные коммандитные общества), облагаются налогом у источника по ставке 25% дополнительно к солидарному налогу в 5,5%. Однако сумма налога, которым облагаются дивиденды, выплачиваемые компаниям-резидентам других государств-членов, значительно выше, чем в случае получения дивидендов резидентами ФРГ.

В случае выплаты дивидендов германским юридическим лицом компании-резиденту другого государства-члена налог, уплачиваемый на территории ФРГ, считается окончательной суммой обязательств иностранной компании по налогу на прибыль организаций в ФРГ и может быть снижен только в силу договора об избежании двойного налогообложения (за исключением случаев, когда деятельность ведется через постоянное представительство). Подобная ситуация складывается, когда трансграничные выплаты дивидендов не подпадают под действие Директивы 90/435/ЕЭС: например, если доля участия материнской компании-резидента другого государства-члена ЕС в дочернем предприятии, являющимся юридическим лицом по праву ФРГ, составляет меньше 10% (с 01.01.2007 до 31.12.2008 -15%); или материнская компания является резидентом Европейской экономической зоны, но не ЕС.

Немецкое право не предусматривает положений, регулирующих корректирование налоговой базы для таких иностранных (не резидентов ФРГ)

[72] Закон «О подоходном налоге» [немец. Einkommensteuergesetz] / BGBl – 2003 I – c. 179.
[73] Закон «О налоге с корпораций» [немец. Das Körperschaftsteuergesetz] / BGBl – 2002 I – c. 4144.

материнских компаний. Для сравнения: материнские компании-резиденты, получающие распределенную в виде дивидендов прибыль, до 2013 года уплачивали налог у источника в другом государстве-члене ЕС, но в дальнейшем зачитывали эту сумму при уплате налога на прибыль организации в ФРГ, а в случае превышения уплаченной суммы над суммой налога на прибыль организации – имели право на возврат излишне уплаченного налога. Таким образом, налог уплачивался лишь с 5% дохода, которые считались невычитаемыми расходами, по ставке 26,375%, а 95% суммы полученного дохода освобождались от налогообложения[74]. Размер участия материнской компании в дочернем предприятии, выплачивающем дивиденды, не имел значения. При этом сама Директива 90/435/ЕЭС, закрепляя правила в отношении объекта, субъектов и порядка исчисления налога на прибыль, в то же время не затрагивает положений национального законодательства или международных договоров, направленных на устранение или уменьшение двойного налогообложения дивидендов, в частности норм, касающихся предоставления налоговых кредитов получателям дивидендов[75].

Вышеуказанные положения законодательства ФРГ приводили к дискриминации материнских компаний, являющихся резидентами в других государствах ЕС, странах Европейской экономической зоны и Европейской ассоциации свободной торговли.

Фактически, национальное право предусматривало для материнских компаний более выгодные условия налогообложения, чем Директива 90/435/ЕЭС, поскольку не содержало условия об обязательной доле участия не менее 10% (в 2007-2008 гг. – 15%), однако не распространяло подобное регулирование на компании иных государств-членов. С точки зрения государственных интересов такие положения обоснованы: посредством налогового механизма государство стимулирует развитие бизнеса и распространение своего экономического влияния в других государствах-членах – но соотношение национального и

[74] Закон «О налоге с корпораций» [немец. Das Körperschaftsteuergesetz] / BGBl – 2002 I – c. 4144, §8b.
[75] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед., с. 209.

наднационального права предполагает непротиворечие европейским актам. В рассматриваемом случае законодательство ФРГ нарушало одну из основных свобод ЕС – свободу движения капитала.

В связи с этим, Европейская комиссия в июле 2007 направила Правительству ФРГ официальный запрос[76] об устранении нарушений законодательства ЕС. Комиссия указала на то, что действовавшая в ФРГ система нарушала принцип свободы движения капитала и, соответственно, должна была быть изменена. Однако Германия привела следующие аргументы в пользу сравнимости условий, сложившихся для национальных компаний и предприятий других государств-членов ЕС при налогообложении дивидендов:

– дивиденды национальных компаний облагаются налогом в два этапа – на корпоративном уровне и при их получении конкретным акционером, поэтому дивиденды, распределяемые иностранными компаниями, также должны быть обложены налогом в полном объеме;

– ФРГ вправе охранять свое право взимать налоги с доходов от источников на ее территории и заключила договоры об избежании двойного налогообложения с другими государствами-членами в этой связи;

– дивиденды компаний-резидентов ФРГ также облагаются налогом на торговую деятельность (промысловым налогом, немец. Gewerbesteuer) на муниципальном уровне, ставка которого варьируется от 7 до 17%, поэтому в их отношении нельзя говорить о меньшем налоговом бремени по сравнению с дивидендами компаний-нерезидентов.

Вышеуказанные аргументы не были приняты Европейской комиссией, поскольку, во-первых, заключаемые ФРГ договоры об избежании двойного

[76] Пресс-релиз Европейской комиссии IP/07/1152 от 23.07.2007 / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-1152_en.htm?locale=en – доступ свободный.

налогообложения не предусматривают полного возмещения уплаченного в ФРГ подоходного налога, и такой налог может быть зачтен в счет уплаты иностранного налога только в случае, если другое государство-член ЕС облагает налогом дивиденды, полученные от источника в ФРГ, и только в объеме такого налогообложения. Во-вторых, налогообложение в два этапа позволяет уплачивать налог поэтапно, по сути, частично откладывать выплату до момента распределения дивидендов акционерам, что недоступно для компаний-нерезидентов. Наконец, доводы о необходимости сохранения целостности налоговой системы и суверенном праве взимать налоги не являются достаточным основанием для нарушения основополагающего принципа европейского права.

В связи с отсутствием каких-либо мер дело было передано в Суд ЕС. В 2011 году Суд ЕС встал на сторону Европейской комиссии, указав на нарушение положениями законодательства ФРГ свободы движения капитала в ЕС[77]. В соответствии с позицией Суда ЕС законодательство ФРГ было изменено в 2013 году, однако вместо распространения действующих в отношении национальных компаний привилегий на компании-нерезиденты законодатель ликвидировал такие привилегии как таковые: дивиденды подлежат налогообложению вне зависимости от резидентства компаний на одинаковых условиях в случае доли участия в размере не менее 10%[78]. При этом для компаний-нерезидентов предусмотрена возможность потребовать возмещения уплаченных налогов в случае выполнения ряда условий.

Суд ЕС проводит достаточно последовательную политику толкования положений законодательства ЕС, и дело Комиссии против Германии не было исключением, являясь очередным в ряде рассматриваемых споров. Аналогичные решения были приняты в делах Denkavit[79] и Amurta[80], закрепивших принцип

[77] Дело С-284/09. Комиссия ЕС против ФРГ. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[78] Закон «Об имплементации решения Суда ЕС от 20 октября 2011 г. в деле С-284/09» [немец. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09] / BGBl – 29.03.2013 I – c. 561.
[79] Дело С-170/05. Денкавит Интернешнл Б.В. и Денкавит Франс С.А.Р.Л. против Министерства экономики, финансов и промышленности Франции. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[80] Дело С-379/05. Амурта СГПС против Налоговой инспекции г. Амстердам. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

невзимания более высоких налогов с нерезидентов при распределении прибыли, чем предусмотрены для компаний-резидентов.

Однако не каждое дело, переданное Европейской комиссией в Суд, означает изменение национального права. Так в 2005 году вступила в силу Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2003/41/ЕС о деятельности пенсионных учреждений работодателя и надзоре за ними[81], решившая проблему для работодателей, чьи компании имеют дочерние предприятия или постоянные представительства в разных странах-членах. Появилась возможность иметь единый пенсионный фонд для всех работников, что значительно уменьшит отчетность и затраты на обслуживание и повысит эффективность работы таких фондов. Соответственно, механизмы Директивы предусматривали равное регулирование для пенсионных фондов, не являющихся резидентами. В июне 2010 года Европейская комиссия подала иск против ФРГ на основании того, что более высокое налогообложение дивидендов и процентов, получаемых пенсионными фондами, расположенными вне территории ФРГ, создает барьеры для свободного передвижения капитала, тем самым нарушая одну из основополагающих свобод учредительных договоров. В частности, иностранным пенсионным фондам не предоставлено права вычитать операционные расходы из суммы полученных в ФРГ дивидендов и процентов, тогда как у резидентов такая возможность есть (§43a Закона «О подоходном налоге», §32 Закона «О налоге с корпораций»). В качестве примера таких операционных расходов Комиссия привела банковские сборы и схожие операционные издержки, затраты по спорам о выплате дивидендов компаниями-резидентами пенсионным фондам-нерезидентам, а также затраты на персонал, занятый в приобретении акций, по которым будут получены такие дивиденды. В ноябре 2012 года Суд принял

[81] Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2003/41/ЕС о деятельности пенсионных учреждений работодателя и надзоре за ними [англ. Directive 2003/41/EC of the European Parliament and of the Council of 3 June 2003 on the activities and supervision of institutions for occupational retirement provision] // OJ L 235, 23.09.2003 – с. 10 – 21.

сторону ФРГ[82], обосновав свое решение тем, что Комиссия не имеет достаточно доказательств, что действующие положения немецкого права могут привести к дискриминации нерезидентов и нарушить свободу перемещения капитала, так как ни одного примера, подтверждающего прямую связь операционных расходов и полученных дивидендов и процентов, зафиксировано не было, а гипотетические ситуации не могут являться доказательством.

Таким образом, Суд ЕС нельзя считать только инструментом давления на государства-члены, поскольку это механизм, также предоставляющий защиту в случае необоснованных обвинений Европейской комиссии.

В ноябре 2011 Директива 2003/123/ЕС была заменена путем принятия нового акта – Директивы 2011/96/ЕС (OJ L 345, 29.12.2011, с. 8–16), в которую к настоящему моменту также внесены изменения. Так, изменяющие Директивы 2014/86/ЕС[83] и 2015/121/ЕС (OJ L 21, 28.1.2015, с. 1–3) предписывают государствам-членам до 31 декабря 2015 года внести изменения в национальные законодательства для избежания ситуаций злоупотребления своим положением материнскими и дочерними компаниями, находящимися в разных государствах-членах, за счет несовпадения налогового регулирования в государствах их нахождения, то есть уклонения от уплаты налогов как таковых. В частности, государства нахождения материнских компаний должны воздерживаться от налогообложения прибылей дочерних компаний в той мере, в которой эти прибыли подлежат налогообложению в государствах нахождения этих дочерних компаний, и облагать их налогом в том объеме, в котором они не были учтены при налогообложении в государствах нахождения дочерних компаний. При этом договоренности и механизмы, используемые компаниями для целей уклонения от уплаты налогов и не имеющие коммерческой цели и экономического обоснования, должны быть оценены государствами-членами с учетом всех

[82] Дело С-600/10. Европейская комиссия против Федеральной Республики Германия. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

[83] Директива Совета ЕС № 2014/86/ЕС от 8 июля 2014 г. изменяющая Директиву 2011/96/ЕС об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 219, 25.07.2014 – с. 40–41.

обстоятельств для принятия решения об их подлинности и возможности применения к ним положений Директивы 2011/96/ЕС.

2) Директива Совета ЕС № 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года «Об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями».

Вышеупомянутые критерии резидентства, организационно-правовой формы и уплаты налога на прибыль организации действуют и в отношении компаний, осуществляющих трансграничные операции по реорганизации, регулируемые Директивой Совета 90/434/ЕЭС. Директива закрепляет перенос срока налогообложения прироста капитала от передаваемых активов при трансграничной реорганизации на момент фактического распоряжения такими активами (предоставляется налоговый кредит).

По сути, устанавливается такой же налоговый режим, как тот, что предусмотрен в национальном праве большинства государств-членов, однако распространяется на отношения, выходящие за рамки одной страны.

Директива 90/434/ЕЭС была заменена Директивой 2005/19/ЕС[84], расширившей перечень допустимых организационно-правовых форм за счет распространения действия Директивы 90/434/ЕЭС на кооперативы, сберегательные банки, фонды, коммерческие ассоциации, а главное – на Европейскую компанию и Европейский кооператив. Таким образом, компаниям, ведущим, например, трансграничную деятельность через дочерние предприятия, дана возможность образовать единое юридическое лицо по праву ЕС, что существенно упростит административный аспект их деятельности.

[84] Директива Совета ЕС № 2005/19/ЕС от 17 февраля 2005 г. изменяющая Директиву 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] // OJ L 58/19, 04.03.2005.

В ФРГ данная Директива была имплементирована посредством Закона «О внесении изменений в налогообложение» от 25 февраля 1992 года[85], в развитие положений которого был издан Закон ФРГ «О реорганизации» от 28 октября 1994 года[86], и Закона «О мерах по имплементации положений европейского права и о внесении изменений в налоговое законодательство» от 7 декабря 2006 года[87], внесшего изменения в Закон 1994 года. Противоречий и неясностей толкования положений европейского права в процессе имплементации не возникло, однако открытым остается вопрос о соотношении смысла используемых в ФРГ и ЕС терминов.

Так, несмотря на сохранение европейских формулировок, принятые положения не полностью соответствуют требованиям европейского права за счет разницы в интерпретации понятия «ценные бумаги». Статья 2 Директивы 90/434/ЕЭС не предусматривает каких-либо условий для совершения операций с ценными бумагами в процессе реорганизации предприятий; в то же время на национальном уровне в ст. 20 и ст. 23 Закона «О реорганизации» в случае передачи активов и обмена акциями речь идет о «новых ценных бумагах», то есть действует требование об обязательном увеличении уставного капитала, без осуществления которого на компанию не будет распространяться действие Директивы 90/434/ЕЭС. Таким образом, прямого противоречия между наднациональным правом и законодательством ФРГ нет, поскольку в Директиве понятие «ценные бумаги» отдельно не раскрывается и упоминается лишь в контексте других терминов, однако сам факт того, что право государств-членов вводить дополнительные ограничения по своему усмотрению не оговорено, кажется достаточным, чтобы посчитать положения права ФРГ не в полной мере соответствующими акту ЕС.

---

[85] Закон «О внесении изменений в налогообложение» от 25 февраля 1992 г. [немец. Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1992] / BGBl – 1992 – c. 297.

[86] Закон ФРГ «О преобразовании системы налогообложения» от 28 октября 1994 г. [немец. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)] / BGBl – 2003 I – c. 738.

[87] Закон «О мерах по имплементации положений европейского права и о внесении изменений в налоговое законодательство» от 7 декабря 2006 г. [немец. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften] / BGBl – 2006 – c. 2782.

Следует заметить, что право государства отказать компаниям в применении налоговых льгот все же предусмотрено статьей 11 Директивы 90/434/ЕЭС, но лишь при условии, что операции по реорганизации направлены на уклонение от налогообложения. То есть стимулируется только действительное развитие бизнеса и создаются условия, в которых компании могли бы совершать указанные операции в реальных экономических целях, таких как реструктуризация и модернизация. Указанная формулировка имеет достаточно общий характер и по-разному имплементируется в государствах ЕС. Так, в ряде государств закреплено требование об обязательном владении компанией полученными активами в течение установленного в законодательстве срока: например, в ФРГ установлен обязательный минимальный срок в 7 лет[88].

Директива 2005/19/ЕС была заменена Директивой 2009/133/ЕС «Об общей системе налогообложения, применяемой к компаниям разных государств-членов, осуществляющим трансграничные операции по поглощению, разделению, частичному разделению, передаче активов и обмену акциями, а также к переносу зарегистрированного офиса Европейской компании и Европейского кооперативного общества между государствами-членами ЕС» (OJ L 310, 25.11.2009, с. 34–46), кодифицировавшей первоначальный тест и все последующие изменения.

3) Конвенция 90/436/ЕЭС о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий.

Третьим актом, принятым в 1990 году вслед за Директивами 90/434 и 90/435, стала Конвенция90/436/ЕЭС. Для ее эффективной имплементации принят Кодекс поведения в целях эффективной имплементации Конвенции о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли

[88] Налоговое законодательство 2012: Закон «Об оценке имущества, подлежащего обложению налогом», Положение о порядке взимания налогов, Закон «О судопроизводстве в финансовых судах» [немец. Steuergesetze 2012: Mit Bewertungsgesetz, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung] / Регенсбург: Вальхалла, 2012 – §22, с. 420.

ассоциированных предприятий[89]. Конвенция регулирует вопросы согласования налогообложения прибыли в случае применения правил трансфертного ценообразования. Если компетентные органы одной страны применили правила трансфертного ценообразования, тем самым исказив картину налогооблагаемого дохода, то для избежания двойного налогообложения компаниям предоставляется право скорректировать налоговую базу. Если налоговые администрации государств-членов в течение двух лет не могут договориться о пути решения возникшей проблемы, то дело представляется перед консультативной комиссией, которая предлагает надлежащее решение. Комиссия формируется из председателя, двух представителей от заинтересованных уполномоченных органов государств-членов и четного количества независимых членов. При этом уполномоченные органы государств-членов вправе договориться о любых условиях, в том числе отличных от предложенных комиссией, однако ее решение обязательно, если между налоговыми органами нет согласия.

4) Директива 2003/49/ЕС Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов.

Целью принятия Директивы 2003/49/ЕС стало исключение двойного налогообложения процентов и роялти в государствах-членах, а также устранение налогообложения таких выплат в случае, если они осуществляются между ассоциированными компаниями, находящимися в разных государствах-членах ЕС и между их постоянными представительствами.

При трансформации положений Директивы 2003/49/ЕС в национальное право в подпункт «а» части 4 §50g Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц» было введено определение «проценты», не соответствующее, в части, тому, что предусмотрено статьей 2а Директивы. На европейском уровне понятие

[89] Кодекс поведения в целях эффективной имплементации Конвенции о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий [англ. Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises] // OJ C 176, 28.07.2006 – c. 8 – 12.

«проценты» включает доход от долговых требований любого вида вне зависимости от того, обеспеченны ли они залогом недвижимости и подтверждают ли права на участие в прибыли должника, в то время как на уровне германского законодательства исключены долговые требования, подтверждающие права на участие в прибыли должника. Одностороннее сужение государством-членом сферы действия директивы при ее имплементации нарушает «принцип верховенства» и «принцип прямого действия», являющиеся основополагающими в праве ЕС. Однако в данном случае такое право государства-члена предусмотрено в статье 4(1)(b) Директивы.

В Директиву вносились изменения, расширяя круг ее субъектов и предусматривая применение переходного периода для некоторых государств-членов, а в 2011 году Комиссия опубликовала предложение[90] о принятии новой Директивы, объединяющей все внесенные за годы поправки, снижающей уровень участия для целей признания компании зависимой до 10% и приводящей субъектный состав в соответствие с Директивой 90/435/ЕЭС (внесение в перечень организационно-правовых форм Европейской компании и Европейского кооператива). В случае принятия, данные положения сэкономят компаниям от 38,4 до 58,8 миллионов евро; при этом национальные бюджеты стран ЕС, облагающих налогом доходы от трансграничных выплат процентов и роялти между ассоциированными предприятиями, потеряют от 160 до 310 миллионов евро[91].

Стоит отметить, что согласно положениям национального права ФРГ проценты и роялти, по общему правилу, представляют собой вычитаемые расходы. Исключением в данной ситуации являются те выплаты, которые

---

[90] Информационная база актов ЕС. Предложение Европейской комиссии от 11 ноября 2011 года о принятии Директивы об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [англ. Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States] / COM/2011/0714 final - 2011/0314 (CNS) // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ - доступ свободный.

[91] Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Краткий обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 11 ноября 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Executive Summary of the Impact Assessment] / COM/2011/0714 final - SEC(2011) 1333 final // [Электронный ресурс]: http://register.consilium.europa.eu/ – доступ свободный.

подпадают под местный налог на осуществление торговой деятельности. В силу §8 Закона ФРГ «О налоге на торговую деятельность[92]» 50% долгосрочной задолженности (задолженность в связи с основанием, приобретением, расширением или улучшением бизнеса и долги сроком не менее 1 года) должны учитываться в налоговой базе для расчета налога на торговую деятельность. Налоговая база облагается по основной федеральной ставке в 5% и с учетом местного коэффициента, который варьируется в зависимости от муниципалитета. В этой связи возник вопрос, соответствует ли указанное положение национального права Директиве 2003/49/ЕС.

Так, компания Шойтен Солар Технолоджи ГмбХ (немец. Scheuten Solar Technology GmbH), юридическое лицо по праву ФРГ, являющееся 100% дочерним обществом голландской компании Шойтен Солар Технолоджи БВ (гол. Scheuten Solar Technology BV), в период с 27 августа 2003 года по 1 декабря 2004 года получила от материнской компании займы общим размером 5 180 000 евро. Соответственно, в 2004 году выплате подлежали 154 584 евро в качестве процентов материнской компании. Указанную сумму Шойтен Солар Технолоджи ГмбХ вычла из прибыли как операционные расходы. Финансовое управление Гельзенкирхен-Зюд (нем. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd), оценивая расчет налога на торговую деятельность за 2004 год, указало, что компания имела право вычесть лишь 50% от суммы в 154 584 евро, другая же половина должна быть учтена при расчете налога. В суде компания оспорила решение Финансового управления, посчитав, что подобное положение национального права противоречит статье 1 (1) Директивы 2003/49/ЕС, согласно которой «проценты или роялти, возникшие в государстве-члене, подлежат освобождению от обложения любыми налогами на такие платежи в таком государстве-члене, как удерживаемыми у источника, так и прямо взимаемыми, при условии, что получатель (выгодоприобретатель) процентов или роялти является компанией другого государства-члена или постоянным представительством компании, находящимся в другом государстве-

[92] Закон ФРГ «О налоге на торговую деятельность» в редакции от 15.10.2002 [немец. Gewerbesteuergesetz (GewStG)] // BGBl. I – c. 4167.

члене[93]». Финансовый суд Мюнстера в 2008 году отказал в удовлетворении требований[94], и дело было представлено в Федеральный финансовый суд ФРГ, который, в свою очередь, запросил разъяснения у Суда ЕС относительно того, исключает ли положение статьи 1 (1) Директивы 2003/49/ЕС возможность введения в национальное право нормы, согласно которой проценты по займу, выплачиваемые компанией одного государства-члена зависимой компании другого государства-члена, включаются в налоговую базу для расчета налога на ведение коммерческой деятельности первой компании.

Суд ЕС в 2011 году разъяснил следующее[95]: основной целью статьи 1 (1) Директивы 2003/49/ЕС является освобождение от налогообложения процентов и роялти одновременно в государстве-источнике и государстве учреждения получателя таких платежей в целях обеспечения равенства в налогообложении как внутригосударственных, так и трансграничных сделок – то есть основным в данном случае является интерес получателя платежей. Национальное законодательство ФРГ в рассматриваемой ситуации не приводит к уменьшению получаемого выгодоприобретателем дохода, поскольку не предполагает обложение налогом выплачиваемых процентов, а касается расчета налога на ведение коммерческой деятельности, который будет уплачен должником. Методы расчета такого налога, а именно вычитаемость или невычитаемость каких-либо категорий в качестве операционных расходов, регулируются исключительно национальным правом.

Таким образом, Суд ЕС подтвердил соответствие норм права ФРГ положениям наднационального акта, указав на основную цель введения гармонизированного законодательства в данной ситуации – избежание двойного налогообложения, и необходимость толкования положений директивы во взаимосвязи.

---

[93] Захаров А. С. Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. — М.: ВолтерсКлувер, 2006.

[94] Решение Финансового суда Мюнстера от 22 февраля 2008 года / дело 9 K 5143/06 G (EFG 2008, 968).

[95] Дело C‑397/09. Scheuten Solar Technology GmbH против Finanzamt Gelsenkirchen-Süd // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ – доступ свободный.

Рассматривая вопрос соотношения правового регулирования на европейском и национальном уровне, нельзя не коснуться вопроса сближения законодательства не всех, а лишь нескольких государств-членов ЕС. Государства стремятся к сотрудничеству и сближению своих нормативных актов с целью ликвидации барьеров для развития трансграничного бизнеса, но в случае, если такая инициатива не поддержана всеми государствами-членами, то регулирование разрабатывается и вводится в действие только для узкой группы договаривающихся стран (не менее 9 из 28 государств-членов ЕС). Наличие подобного механизма позволяет избежать застоя в интеграционном процессе в случае, если одно или несколько государств блокируют принятие нового европейского законодательства. Такая процедура «продвинутого сотрудничества» (англ. Enhanced cooperation) предусмотрена статьями 326 – 334 ДФЕС и может быть организована в рамках любой области европейской политики за исключением тех, в отношении которых ЕС обладает исключительной компетенцией (например, таможенный союз, валютная политика зоны евро и др.).

Решение о допустимости введении новых общих положений права ЕС для узкой группы стран должно быть принято Советом ЕС (по предложению Комиссии ЕС и с одобрения Европейского Парламента), если он установит, что цели такого межгосударственного сотрудничества не могут быть достигнуты в разумные сроки в рамках всей территории ЕС. Все члены Совета ЕС могут принимать участие в обсуждениях, однако лишь представители тех государств-членов, что договорились о продвинутом сотрудничестве, вправе голосовать. Тогда единогласно принятым будет считаться решение, за которое проголосовали все государства, участвующие в продвинутом сотрудничестве[96]. Квалифицированным большинством в данном случае будет как минимум 55%

[96] Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – ст. 330.

голосующих государств-членов, представляющих не менее 65% населения голосующих государств-членов[97].

Изначально возможность продвинутого сотрудничества была предусмотрена Амстердамским договором[98], однако такое взаимодействие государств-членов должно было быть единогласно утверждено Советом ЕС, что позволяло отдельным странам блокировать действие механизма. Положение было сложно реализуемым и так и не было применено на практике. С 1 февраля 2003 года Ниццкий договор[99] допустил возможность продвинутого сотрудничества между минимум восемью государствами-членами при условии одобрения квалифицированного большинства Совета ЕС.

Примечательно, что в соответствии со ст. 113 и на основании ст. 115 ДФЕС предполагается, что решения по вопросам гармонизации прямого и косвенного налогообложения должны приниматься Советом ЕС единогласно. При этом реализация такого условия была бы затруднительна в рамках процесса продвинутого сотрудничества государств, поскольку было бы невозможно достичь единогласия в ситуации, когда лишь часть государств заинтересована во введении новых налоговых положений на своей территории. Для решения данной проблемы Лиссабонский договор вводит возможность использования переходных положений (англ. passerelle clauses) в отношении продвинутого сотрудничества государств-членов ЕС, что предполагает замену единогласного голосования на голосование квалифицированным большинством или переход от специальной законодательной процедуры к общей.

Так, если положения учредительных договоров ЕС, которые могут быть применены к сфере, в отношении которой государства-члены приняли решение о

---

[97]Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – ст. 238(3).

[98] Амстердамский договор о внесении изменений в Договор о Европейском союзе, договор об учреждении Европейских сообществ и некоторые связанные с ними акты [англ. Treaty of Amsterdam amending the Treaty of the European Union, the Treaties establishing the European Communities and certain related acts] // Электронныйресурс: http://www.europarl.europa.eu/topics/treaty/pdf/amst-en.pdf - доступсвободный.

[99]Ниццкий договор о внесении изменений в Договор о Европейском Союзе, в Договоры, учреждающие Европейские сообщества, и в некоторые связанные с ними акты [англ. Treaty of Nice amending the Treaty on European Union, the Treaties establishing the European Communities and certain related acts] // OJ C 80, 10.3.2001 – с. 1-87.

продвинутом сотрудничестве, предполагают единогласное голосование Совета ЕС, то Совет праве единогласно (как это указано выше и определено в ст. 330 ДФЕС) решить, что голосование по таким вопросам будет осуществляться в порядке квалифицированного большинства. А если положения учредительных договоров ЕС, которые могут быть применены к сфере, в отношении которой государства-члены приняли решение о продвинутом сотрудничестве, предполагают порядок специальной законодательной процедуры, то Совет праве единогласно (как это указано выше и определено в ст. 330 ДФЕС) и после консультации с Европейским Парламентом решить, что будет иметь место общая законодательная процедура[100].

В связи с нечастым использованием можно привести всего два примера применения данного механизма: бракоразводные процессы[101] и патентное право[102]. Однако 22 января 2013 года Решение Совета ЕС 2013/52/ЕС закрепило возможность продвинутого сотрудничества между 11 государствами-членами ЕС, включая ФРГ и Францию, в области налога с финансовых операций.

Идея взимания налога с финансовых операций возникла как вариант наполнения бюджетов государств-членов ЕС, серьезно опустошенных во время финансового кризиса 2008 года. Большая часть средств была затрачена на спасение финансового и банковского сектора, поэтому справедливо обязать их сделать вклад в восстановление экономики и повышение показателей ВВП 27 (в настоящее время – 28) стран-членов ЕС. В сентябре 2011 года Европейская

[100]Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – ст. 333.
[101] Регламент Совета ЕС № 1259/2010 от 20 декабря 2010 г. о расширении сотрудничества в области права, применимого к расторжению брака и судебному разлучению супругов // OJL 343/10 – 29.12.2010, Решение 2010/405/ЕС Совета от 12 июля 2010 г., санкционирующее продвинутое сотрудничество в области нрава, подлежащего применению к расторжению брака и раздельному проживанию супругов // OJL 189/12 – 22.7.2010.
[102] Регламент Европейского Парламента и Совета ЕС № 1257/2012 от 17 декабря 2012 года, имплементирующий расширенное взаимодействие в сфере создания единой защиты патента [англ. Regulation (EU) No 1257/2012 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2012 implementing enhanced cooperation in the area of the creation of unitary patent protection] // OJL 361/1 – 31.12.2012, Регламент Совета ЕС № 1260/2012 от 17 декабря 2012 года, имплементирующий расширенное взаимодействие в сфере создания единой защиты патента в части применимой системы перевода [англ. Council Regulation (EU) No 1260/2012 of 17 December 2012 implementing enhanced cooperation in the area of the creation of unitary patent protection with regard to the applicable translation arrangements] // OJ L 361/89 – 31.12.2012.

комиссия предложила ввести налог с финансовых операций на всей территории ЕС[103], основными целями которого заявлены следующие:

- предотвратить фрагментацию единого рынка в результате многочисленных нескоординированных мер государств-членов ЕС по налогообложению финансовых операций;
- обеспечить справедливый вклад финансового сектора в бюджет;
- дестимулировать осуществление финансовых операций, не способствующих эффективности финансовых рынков или экономики как таковой.

Предлагалось гармонизировать налоговую базу и установить минимальные ставки налогообложения финансовых операций, в которых одной из сторон являлся финансовый институт ЕС: 0.1% для операций с акциями и облигациями и 0.01% для операций с производными финансовыми инструментами (опционами, фьючерсами, контрактами на ценовую разницу и свопами на процентную ставку). При этом налог должен применяться ко всем рынкам (регулируемым рынкам и внебиржевым сделкам), всем инструментам (акции, облигации, производные финансовые инструменты и др.) и всем участникам (банки, теневые банки, управляющие активами и др.), что минимизирует потенциальные нарушения на различных сегментах рынка, снизит риск налогового планирования и релокации. В результате введения налога на всей территории ЕС доход составил бы около 57 миллиардов евро, которые могли быть использованы на выравнивание ситуации на финансовых рынках, возмещение части расходов, понесенных во время кризиса и пополнение национальных бюджетов.

Несколько государств-членов заблокировали предложение Комиссии, что сделало невозможным введение налога на всей территории ЕС, однако 11 стран обратились с соответствующим предложением о продвинутом сотрудничестве в данном вопросе, которое в дальнейшем получило одобрение. 14 февраля 2013

[103] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 28.09.2011 / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1085_en.htm?locale=en – доступ свободный.

года Европейская комиссия приняла проект Директивы, регулирующей внедрение продвинутого сотрудничества в области налога с финансовых операций[104], содержащий выше упомянутые минимальные ставки 0,1% и 0,01%. Для 11 государств доход составит около 38 миллиардов евро. Учитывая, что на долю ФРГ приходится чуть больше 30% ВВП рассматриваемой группы стран, можно предположить, что большая часть доходов будет собрана именно на ее территории[105].

Действие гармонизированного законодательства для части государств в налоговой сфере может, тем не менее, дестабилизировать финансовый рынок ЕС в целом: финансовые компании будут стремиться уйти с рынков 11 стран, согласовавших введение налога, существенно снизится инвестиционная привлекательность. Поэтому введение налога необходимо для всех 28 государств-членов, что позволит исключить фрагментацию рынка и создание менее выгодного положения для резидентов 11 стран и их партнеров.

В правовом заключении от 6 сентября 2013 года в отношении предложения Европейской комиссии юридическая служба Совета ЕС указала, что введение указанного налога приведет к налогообложению, в том числе, той деятельности, которая является неотъемлемой для нефинансовых организаций, что незаконно в силу того, что превышает налоговую юрисдикцию государств-членов ЕС по международному обычному праву и ущемляет суверенные права государств-членов ЕС, не участвующих в рассматриваемой инициативе. Введение налога нарушит свободу движения услуг и капиталов и станет препятствием на пути свободной конкуренции в отношении государств-членов ЕС, которые налог не ввели[106]. При этом Суд ЕС отклонил иск Великобритании, оспаривавшей Решение Совета ЕС, указав, что приведенные аргументы направлены на элементы

---

[104] Проект Директивы о внедрении продвинутого сотрудничества в области налога с финансовых операций / COM(2013) 71, 2013/0045 (CNS) – 14.02.2013 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

[105] Рабочий документ Европейской комиссии: Оценка последствий принятия Проекта Директивы о внедрении продвинутого сотрудничества в области налога с финансовых операций // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

[106] Джонс Хау. Юристы ЕС говорят о нелегальности плана о налоге с операций // Хау Джонс, «Reuters» от 10.09.2013 / [Электронный ресурс]: http://www.reuters.com/ – доступ свободный.

потенциального налога, а не на разрешение самого продвинутого сотрудничества[107].

6 мая 2014 года десять из одиннадцати первоначально участвовавших в идее государств-членов ЕС (кроме Эстонии) выразили готовность ввести прогрессивный налог на акции и производные ценные бумаги к 1 января 2016 года, однако в дальнейшем переговоры по этому вопросу откладывались. Несколько раундов обсуждения проекта директивы прошли в 2016 и начале 2017 года, однако по состоянию на февраль 2017 года министрам финансов европейских стран не удается прийти к единому мнению. С одной стороны, Бельгия и Словакия предлагают исключить из-под действия предложенного налога пенсионные фонды, а с другой – на Германию и Францию существенное давление оказывают последствия прошедшего в Великобритании референдума о выходе из ЕС, которые предполагают поиск банковской системой Лондона новых локаций для своих специалистов – в качестве таковых рассматриваются Франкфурт-на-Майне и Париж (введение предлагаемого налогового регулирования сделает указанные территории неблагоприятными налоговыми юрисдикциями для банковского сектора).

Тем не менее, 10 названных государств не спешат отказываться от выдвинутых предложений и процесс переговоров и дальнейшей разработки нормативных положений продолжается.

Таким образом, продвинутое сотрудничество государств-членов возможно не только на общеевропейском уровне, но и в рамках отдельных групп, что позволяет опробовать действие наднационального механизма до его введения на всей территории ЕС. Механизм продвинутого сотрудничества предполагает всестороннюю оценку рисков введения правового регулирования лишь в некоторых государствах-членах ЕС, поскольку негармонизированные подходы к правовому регулированию в той или иной сфере могут приводить к созданию на указанной территории более или менее выгодных условий, что приведет к

[107] Дело C-209/13. Великобритания против Совета ЕС. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

нарушению общеевропейских принципов. Сам процесс продвинутого сотрудничества государств-членов ЕС должен применяться только в качестве крайней меры интеграционного развития, в противном случае эффект от принимаемых мер негативно скажется на развитии интеграции. Тем не менее, совершенствование данного инструмента интеграции, включая распространение его действия на налоговые вопросы, гарантирует государствам-членам ЕС возможность прогрессивного развития в условиях отсутствия единогласия.

Проведение мер по гармонизации законодательства о налогообложении компаний должно основываться на слаженной работе всех налоговых систем при налогообложении трансграничного бизнеса, что представляется затруднительным, когда представлены 28 самостоятельных схем налогообложения, несмотря на то, что многие из них имеют схожие черты. Так, на то, чтобы соответствовать требованиям налогового законодательства разных государств-членов, трансграничный бизнес потратил в 2008 году примерно 10 миллиардов евро[108].

В связи с этим на обсуждение был вынесен вопрос о введении единой налогооблагаемой базы, что стало бы большим шагом на пути гармонизации. Единая консолидированная база корпорационного налога (англ. Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)[109] представляет собой совокупность правил, согласно которым компании и группы компаний, ведущих свою деятельность в разных государствах-членах ЕС, смогут определять размер налогооблагаемого дохода с учетом всех допустимых расходов, понесенных в процессе деятельности в ЕС. То есть компания сможет подать единую налоговую декларацию по своему доходу и доходу всех своих дочерних предприятий, воспользовавшись режимом «единого окна» (англ. one-stop-shop), что значительно снизит временные и финансовые затраты на отчетность. Необязательно проходить

[108] Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 16 марта 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Summary of the Impact Assessment] / COM(2011) 121 final - {SEC(2011) 316 final// [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

[109] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 16.03.2011 [англ. European corporate tax base: making business easier and cheaper] / IP/11/319 // [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

одну и ту же процедуру подачи деклараций в разных государствах членах, так как прибыль, подлежащая налогообложению в конкретном государстве-члене, будет выделяться из единой налоговой декларации по простой формуле. Ставки корпорационных налогов остаются на усмотрение государств-членов, что согласуется с принципом субсидиарности[110].

Европейскому Союзу свойственно тщательно разрабатывать новые механизмы, обсуждать и пересматривать их до вынесения окончательных решений, что является единственной гарантией одобрения проводимых политик со стороны всех 28 государств. Впервые вопрос о введении консолидированной налоговой базы возник в 2001 году, но обсуждался, дополнялся и рассматривался 10 лет, пока 16 марта 2011 года Европейская комиссия ни приняла окончательный пакет предложений[111].

Стоит отметить, что упрощение процедуры не только экономит время и ресурсы, что всегда выгодно для бизнеса, но также повышает прозрачность всего процесса заявления полученных доходов. В одном документе буду представлены все доходы и расходы, что, в целом, препятствует сокрытию информации, как это возможно при подаче нескольких деклараций в разных государствах-членах. Снижается также вероятность ошибок налогоплательщиков при исчислении налоговой базы. Будет решена также проблема двойного налогообложения в случаях, когда несколько государств-членов облагают налогом один и тот же доход.

В июне 2015 года Европейская комиссия представила План действий по эффективному и справедливому налогообложению компаний, заявив о планах по переработке и новому представлению проекта введения единой

---

[110] Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 16 марта 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Summary of the Impact Assessment] / COM(2011) 121 final - {SEC(2011) 316 final// [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

[111] Информационная база актов ЕС. Предложение Европейской комиссии от 16 марта 2011 года о принятии Директивы о Единой консолидированной базе корпорационного налога [англ. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)] / COM(2011) 121/4 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

консолидированной базы корпорационного налога[112]. Данные планы были реализованы в конце 2016 года: 25 октября Европейская комиссия представила новую концепцию реализации идеи единой консолидированной базы корпорационного налога, согласно которой предполагается поэтапность и постепенность процесса. Интересно, что указанный прием достаточно часто используется в рамках ЕС: вместо «шоковой терапии» введения нового законодательства крупными блоками на всей территории ЕС и в отношении широкого круга субъектов предлагается двигаться небольшими шагами, привнося минимум изменений в сложившееся правовое регулирование, что вызывает меньше отторжения со стороны государств-членов и участников рынка. В рамках нового пакета предложений изменение законодательства предположительно последует в 2 этапа[113]:

Единая база корпорационного налога. В отношении крупных мультинациональных групп с выручкой не менее 750 миллионов евро (за предыдущий финансовый год) вводится единый свод правил расчета налогооблагаемой прибыли на территории ЕС – вместо действующего порядка произведения расчетов по национальным правилам государств, под юрисдикцию которых подпадают указанные компании. Компании, не соответствующие требованию о пороговой сумме выручки группы, будут вправе применять вводимые налоговые правила на добровольной основе, но в течение периода не менее 5 лет.

Единая консолидированная база корпорационного налога. В качестве второго этапа предлагается дополнить внедренную систему правилами консолидации, регулированием режима «единого окна» для целей подачи документов и пропорционального распределения налоговых сумм между компаниями группы. Такое распределение осуществляется с учетом трех

[112] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 17.06.2015 [англ. Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation] / IP-15-5188 // [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.
[113] Информационная база актов ЕС. Налоговый и таможенный союз. Актуальная информация о состоянии рассмотрения проектов введения Единой консолидированной базы налогообложения // [Электронный ресурс]: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/ - доступ свободный.

факторов: (а) Затраты на персонал: учитывается количество работников и расходы на оплату труда, включая премии и компенсации; (б) Активы: имеют значение реальные материальные активы (как находящиеся в собственности, так и арендуемые); (в) Продажи: существенны продажи товаров и услуг (за исключением внутригрупповых) за вычетом скидок, возмещений, НДС и иных сборов.

Каждый из рассмотренных этапов урегулирован в отдельном проекте директивы, и Европейская комиссия считает возможным достижение единогласия среди государств-членов для целей принятия предложенных проектов в сжатые сроки так, чтобы введенное законодательство стало обязательным для применения крупными группами компаний с 1 января 2019 года (1 этап) и 1 января 2021 года (2этап). В связи с тем, что предложенное регулирование потребует серьезных попутных изменений в сфере финансовых инструментов, долгосрочных договоров и бухгалтерского учета, помимо очевидных нововведений в работе налоговых администраций, оговоренные сроки имплементации представляются чрезвычайно амбициозными. Предполагается, что с переработкой проекта возобновятся его обсуждения, однако можно предположить, что процесс будет непрост и изрядно политизирован. Например, некрупные государства, в основном, привлекают бизнес более благоприятным налоговым климатом, и не готовы потерять такую возможность; а Великобритания традиционно выступает противником проекта введения единой консолидированной базы, однако проведенный референдум по выходу из ЕС не может не иметь своих последствий и в этом вопросе.

Упрощение и удешевление деятельности компаний на едином рынке будет сопровождаться уменьшением возможности избежания налогообложения, поскольку несовпадения национальных правовых систем по вопросу регулирования налогообложения и, в особенности, положений по контролю за уплатой налогов будут устранены.

Отдельно стоит упомянуть влияние подобных нововведений на развитие бизнеса. Крупные компании тратят на открытие нового предприятия в другом

государстве-члене около 140 000 евро (связанные с налогообложением расходы), что составляет 0,23% оборотных средств. Принятия пакета мер по единой консолидированной базе корпорационного налога снизит эти издержки на 62%, то есть на 87 000 евро. Для средних компаний снижение затрат составит 67%: со 128 тысяч евро (0,55% оборота) до 42 тысяч евро[114].

Снижение порога затрат стимулирует развивать трансграничную деятельность не только резидентов, но и инвесторов из третьих стран. Освобождение ресурсов позволяет предприятиям быстрее выходить на порог рентабельности, привлекать высококвалифицированных специалистов, расширять сферы влияния, что в результате повышает уровень доходности, а значит и уплачиваемых налогов. Государства с помощью налогового механизма создают условия для эффективной деятельности бизнеса, привлекают внешних инвесторов и повышают уровень жизни в целом, потому что доходные растущие предприятия означают создание новых рабочих мест и крупные социальные отчисления.

Впрочем, стоит отметить, что некоторые предложения по реформированию налоговых механизмов на уровне ЕС при ближайшем рассмотрении не являются выигрышными для всех государств-членов. Так, весной 2015 года критике подверглись предложения Канцлера ФРГ Ангелы Меркель и Президента Франции Франсуа Олланда по введению на уровне ЕС единой минимальной ставки налога с компаний. Основная цель такого налога – не позволять крупным корпорациям, таким как Старбакс, Амазон и Эппл (англ. Starbucks, Amazon, Apple), избегать высоких ставок налогов в крупных государствах-членах, перенося все свои операции и переводя прибыли в небольшие государства-члены, где налоги существенно ниже. Например, ставка корпорационного налога во Франции составляет 33,33%, а в Германии – 25,65%, что представляет собой две из трех самых высоких налоговых ставок в ЕС (выше лишь в Бельгии – 33,99%). При этом, например, в других странах ЕС ставки ниже: в Ирландии, Лихтенштейне и

[114] Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 16 марта 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Summary of the Impact Assessment] / COM(2011) 121 final - {SEC(2011) 316 final// [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

на Кипре – 12,5%, в Польше – 19%, в Великобритании – 20%. Если будет введена единая минимальная ставка налога на прибыль компаний, приближенная к высоким ставкам Франции и ФРГ, то, вероятно, крупные компании перебазируют свои региональные центры в крупные страны: при минимальной разнице в ставках налога других преимуществ у небольших государств не остается. Экономические гиганты, такие как Франция и ФРГ, обладают развитой инфраструктурой и детально разработанным корпоративным законодательством, поэтому более привлекательны для мультинациональных компаний. Кроме того, введение такой единой минимальной ставки станет заметным шагом на пути к централизации Европейского Союза, концентрации фискальной власти на наднациональном уровне вместо национального, что в настоящий момент противоречит интересам большинства государств-членов ЕС. С учетом выше указанного можно предположить, что вряд ли в ближайшее время будет введена подобная единая ставка, тем более, одновременно с разработкой единой консолидированной базы корпорационного налога, – государства-члены не пойдут на столь существенное ограничение своего суверенитета (исключением может стать компромиссный вариант введения низкого размера минимальной ставки, который на практике не изменит положение дел). Тем не менее, проекты соответствующих актов все еще подлежат обсуждению и прогресс в их принятии может последовать в связи с выходом Великобритании из состава ЕС и продвижением общего политического курса на быстрое реагирование на требования современного рынка.

Таким образом, основными выводами к первому параграфу второй главы настоящего диссертационного исследования являются:

— В целом гармонизация прямых налогов достаточно долго (с конца 60-х по конец 80-х годов) развивалась по пути сближения законодательства государств-членов по общим вопросам налогообложения, однако государствам-членам не удалось согласовать ни одного наднационального

акта общего характера. При изменении подхода и переориентации на сближение законодательства по отдельным направлениям были приняты европейские акты по вопросам налогообложения материнских и дочерних компаний, трансграничным реорганизациям, выплатам процентов и роялти. Таким образом, упомянутые директивы направлены на то, чтобы создать на всем пространстве Европейского Союза условия для бизнеса не менее благоприятные, чем те, что предусмотрены в национальном праве. Эти положения направлены на повышение эффективности функционирования внутреннего рынка – предприятия активно развиваются, создавая дочерние компании в государствах ЕС, не опасаясь двойного налогообложения, а в случае, когда для бизнеса необходима реструктуризация, компании имеют возможность ее провести. Снижается налоговая нагрузка на эффективно функционирующие компании. Также предотвращается утечка капитала из стран ЕС: стабильные и равные условия привлекают инвесторов.

— Несмотря на прямое действие директив как актов вторичного права, их имплементация не всегда является залогом равноправного положения нерезидентов и резидентов. Директивы принимаются по достаточно узким вопросам, так как принять более общее регулирование не представляется возможным ввиду нежелания государств-членов унифицировать свои налоговые системы, даже если предположить, что такая унификация возможна. Основной проблемой имплементации директив по прямому налогообложению компаний является разница в употреблении терминов. Так в национальном праве может происходить сужение раскрытого на европейском уровне понятия: например, как в случае с «процентами» (Директива 2003/49/ЕС) либо «ценными бумагами» (Директива 90/434/ЕЭС). Подобные действия недопустимы, поскольку акты ЕС не подразумевают, а прямо указывают на случаи, когда государства-члены имеют право вводить дополнительные ограничения по сравнению с

наднациональным правом: например, для избежания уклонения от налогообложения как предусмотрено статьей 11 Директивы 90/434/ЕЭС.

— Важная роль в интеграционном процессе и в исследовании соотношения национального и европейского права отводится Суду ЕС, который посредством толкования положений актов ЕС в рамках преюдициальной процедуры формирует общеевропейскую правоприменительную практику, что способствует устранению противоречий между национальными правовыми системами и европейским правовым регулированием.

— В рамках продвинутого сотрудничества государств-членов возможно введение гармонизированного законодательства для узкой группы, что позволяет опробовать разработанные механизмы и распространить их действие на всю территорию ЕС позднее. Совершенствование данного инструмента интеграции, включая постепенное распространение его действия на налоговые вопросы, гарантирует государствам-членам ЕС возможность прогрессивного развития в условиях отсутствия единогласия. Однако стоит учитывать, что действие гармонизированного законодательства для части государств в налоговой сфере может дестабилизировать финансовый рынок: компании будут стремиться уйти с рынков стран, согласовавших введение более строгого налогового регулирования, существенно снизится инвестиционная привлекательность.

— Прорывом в гармонизации налогообложения компаний является разработка Европейской комиссией проектов Директив, вводящих в ЕС Единую консолидированную налоговую базу, так как ранее государствам-членам не удавалось найти компромисс в отношении общих вопросов налогообложения. Принятие Советом ЕС представленных проектов позволит говорить о первых признаках унификации прямого налогообложения. При этом данный шаг существенно снизит затраты времени и ресурсов компаний при уплате налогов на прибыль в разных государствах в случае ведения трансграничной деятельности. Экономия

средств привлечет как внутренних, так и внешних инвесторов, позволит предприятиям быстрее выходить на порог рентабельности, и расширять сферы своего влияния, что в результате повысит уровень доходности, а значит и уплачиваемых налогов.

§2.2. Правовое регулирование налогообложения физических лиц в ЕС и ФРГ

Гармонизация прямого налогообложения последовала намного позже, нежели косвенного. Тем не менее сближение законодательства государств-членов в отношении налогообложения компаний началось в 1990х годах, тогда как взимание налогов с физических лиц оставалось на усмотрение государств-членов. Исключением является только подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС, установленный в качестве четвертого источника системы собственных средств ЕС (наравне с таможенными сборами, сельскохозяйственными пошлинами и отчислениями государств-членов от НДС) еще в 1965 году в статье 13 Протокола о привилегиях и иммунитетах[115]. Порядок взимания данного налога урегулирован в Регламенте[116] Совета 260/68. Должностные лица и служащие аппарата ЕС освобождаются от уплаты национального налога с дохода, полученного от такой службы.

Стоит заметить, что практика Суда ЕС в области прямого налогообложения покрывает довольно широкий спектр вопросов в связи с особым статусом субъектов правоотношений. Так, физические лица, с одной стороны, могут

[115] Информационная база актов ЕС. Протокол ЕС от 08 апреля 1965 года О привилегиях и иммунитетах Европейского Союза [англ. Protocol on the privileges and immunities of the European Communities] // [Электронный ресурс]: https://www.ecb.europa.eu/ – доступ свободный.

[116] Регламент Совета № 260/68 от 29 февраля 1968 г. о подоходном налоге с физических лиц, работающих в аппарате ЕС [англ. Regulation No 260/68 of the Council laying down the conditions and procedure for applying the tax for the benefit of the European Communities] // OJ L 56, 4.3.1968 – с. 0008 – 0010.

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, будь то личные или социальные, вне зависимости от того, связаны ли такие права с осуществляемой экономической деятельностью.

Первым шагом на пути координации законодательства и политик государств-членов в сфере налогообложения физических лиц стали отчеты Европейской комиссии 2001[117] и 2003[118] годов о налогообложении пенсий и дивидендов, соответственно. Основной идеей этих двух документов стало утверждение, что государства имеют право самостоятельно выбирать системы налогообложения пенсий и дивидендов, но лишь в той мере, в которой они не нарушают четыре свободы, закрепленные в учредительных договорах – передвижения лиц, товаров, услуг и капиталов.

Гармонизация в сфере пенсионного законодательства началась чуть более 10 лет назад. Граждане одного государства ЕС не имеют возможности учитывать взносы на пенсионное страхование, сделанные в пенсионный фонд другого государства-члена – такая ситуация не только нарушает закрепленное в учредительных договорах право на свободное передвижение работников, но и влечет двойное налогообложение пенсий или уклонение от уплаты налогов.

В последние годы развернулась обширная дискуссия о необходимости европейской пенсионной реформы, чтобы привести действующие механизмы в соответствие с демографическими и социальными проблемами. Опубликованная в

[117] Информационная база данных актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2001) 214: Ликвидация налоговых барьеров на пути трансграничного предоставления трудовых пенсий [англ. Communication COM (2001) 214: The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions] – 19.4.2001// [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

[118] Информационная база данных актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2003) 810: Налогообложение дивидендов физических лиц на внутреннем рынке [англ. Communication COM (2003) 810: Dividend taxation of individuals in the Internal Market] – 19.12.2003// [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

отчете Европейской комиссии 16 декабря 2012 года Белая книга[119] «Программа действий для создания адекватных, стабильных и надежных пенсионных систем в Европе», документ необязательный к исполнению, но содержащий официальные рекомендации Комиссии по решению существующих проблем и предложения по реформированию системы пенсий, указывает на следующие тенденции:

1. Продолжительность жизни европейцев увеличивается, сделанных пенсионных накоплений не хватает.
2. Наблюдается общее старение населения.
3. Старость люди встречают в одиночестве, помощь со стороны родни уже менее ожидаема.

К 2060 году продолжительность жизни у мужчин повысится на 7.9 лет, у женщин – на 6.5, и достигнет, соответственно, 86.8 и 90.1 лет Число людей в возрасте от 60 лет увеличивается ежегодно на 2 миллиона человек при том, что доля трудоспособного населения в возрастном промежутке 25-59 лет падает. Пожилые люди составляют 24% населения ЕС (120 миллионов человек) и в рамках действующих пенсионных систем сохраняют 94% среднего дохода после выхода на пенсию, однако чтобы сохранить подобные показатели необходимо:

- увеличить возраст выхода на пенсию;
- повысить уровень занятости пожилых людей (до сих пор ФРГ добилась успеха в этом вопросе: занимает с показателем в 57,7% второе место после Швеции);
- ограничить возможности раннего выхода на пенсию;
- развивать системы дополнительного пенсионного страхования.

Для эффективного достижения поставленных целей следует использовать налоговые механизмы. Так, например, возможно предоставлять льготы по налогу на прибыль компаниям, нанимающим пожилых людей в определенной квоте, а

[119] Информационная база данных актов ЕС. Белая книга Европейской комиссии COM (2012) 55: Политика адекватных, безопасных и устойчивых пенсий [англ. COM(2012) 55 White paper. An Agenda for Adequate, Safe and Sustainable Pensions] – 16.02.2012 // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

также ввести более выгодные налоговые послабления за участие работодателей в системах дополнительного пенсионного страхования.

В большинстве государств-членов сейчас действует система налогообложения по схеме EET, предполагающая предоставление налоговых льгот по пенсионным взносам и инвестициям пенсионных фондов, но при этом обложение налогом пенсионных выплат. То есть взносы как работодателя, так и работника на пенсионное страхование уменьшают налоговую базу, не подлежат налогообложению результаты инвестиционной деятельности пенсионных фондов (кроме Дании, Швеции и Италии), а пенсионные выплаты включаются в налоговую базу по НДФЛ. Применение единообразной схемы налогообложения решает проблемы двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, хотя Комиссии предстоит решить проблему перемещения пенсионного капитала, так как на национальном уровне такие сделки часто подлежат налогообложению при условии их трансграничного характера.

Поскольку гармонизация правового регулирования налогообложения физических лиц, в частности, в сфере пенсионного страхования, началась сравнительно недавно, в случае возникновения противоречий национального и европейского права приоритетную роль играет негативная интеграция.

Так, предусмотренная §79-99 Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц» схема негосударственных пенсионных накоплений призвана стимулировать работников самостоятельно создавать резервы денежных средств на будущее, однако условия получения такой надбавки к государственной пенсии (нем. «Altersvorsorgezulage») предполагают:

- полную налоговую обязанность такого работника (§79);
- возможность приобретения жилого помещения за счет накопленных средств лишь в случае нахождения недвижимости на территории ФРГ (§92a);
- обязанность физического лица возместить дополнительный доход, полученный в результате участия в системе

негосударственных пенсионных накоплений, в случае прекращения его полной налоговой обязанности.

Таким образом, нерезиденты подвергаются в данной ситуации дискриминации, так как не могут претендовать на подобную надбавку к пенсии, хотя платят взносы на социальное страхование в ФРГ, так как, несмотря на долгосрочное нахождение на территории ФРГ, для них могут действовать положения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Иностранные работники также не могут приобрести недвижимость в собственность в ином государстве и вынуждены возвращать полученный доход в случае отъезда из ФРГ на долгосрочный период. Хотя последнее положение справедливо также и для граждан ФРГ, вышедших на пенсию в другом государстве-члене. По причине отсутствия какого-либо ответа от Правительства ФРГ на официальное письмо Европейской комиссии от 19 декабря 2005 года дело было передано в Суд ЕС, признавший указанные положения дискриминационными и противоречащими основным правам и свободам, закрепленным в учредительных договорах и нормативных актах вторичного права.

В ФРГ был подготовлен соответствующий законопроект, изменяющий положения Закона «О налоге на доходы физических лиц» и издан административный циркуляр[120] на время принятия и вступления в силу изменений, закрепляющий право не выплачивать полученный дополнительный доход в случае отъезда из ФРГ на постоянное место жительства в другое государство-член ЕС. В результате изменений, внесенных в §10a Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц», право на заключение договоров на дополнительные выплаты по старости предоставляется только лицам, застрахованным в государственной системе обязательного пенсионного страхования.

---

[120] Письмо Федерального министерства финансов ФРГ от 13 ноября 2009 года [немец. BMF-Schreiben vom 13. November 2009]; IV C 3 – S 2222/07/10009.

Внесение таких изменений сняло проблему дискриминационного характера условий получения дополнительных пенсионных выплат, хотя требование о нахождении недвижимости на территории ФРГ было заменено на территорию всего ЕС и стран, которые входят в Европейскую экономическую зону (Исландия, Норвегия, Лихтенштейн).

В результате проведенной в 2007 году реформы пенсионный возраст в ФРГ для мужчин и женщин после 2020 года будет составлять 67 лет. Сокращающийся уровень дохода от государственного пенсионного страхования будет компенсирован схемами дополнительного негосударственного пенсионного страхования.

Таким образом, пенсионное законодательство, а именно положения о трудовых пенсиях, также могут являться барьером на пути создания и эффективного функционирования внутреннего рынка, так как применение различающихся налоговых механизмов приводит к двойному налогообложению или неуплате налогов. В ближайшем будущем Европейский Союз ждут крупные реформы пенсионной сферы, вызванные общей тенденцией к старению населения и социальными изменениями. Вопросы социального характера предполагается решать за счет налоговых механизмов, что является ярким примером реализации регулирующей функции налогообложения. Государство не принуждает граждан к действиям, не использует мер устрашения, а просто создает условия, в которых налогоплательщику выгодно поступать определенным образом, эффективным с точки зрения государственной политики.

Одной из ситуаций, потенциально предполагающих менее выгодные условия налогообложения для физического лица, является смена места жительства, то есть переезд из одного государства-члена ЕС в другое. То же справедливо для других лиц, затронутых этим переездом.

Например, г-н Шемпп, гражданин ФРГ, выплачивающий содержание своей бывшей супруге, живущей в Австрии, был вправе вычесть суммы этих платежей при расчете налоговой базы в Германии только в случае, если представит сертификат, подтверждающий, что его бывшая супруга уплатила

соответствующий налог в Австрии с полученного содержания. При этом в Австрии упомянутое содержание освобождено от налогообложения, что ставит г-на Шемппа в менее выгодные условия, чем если бы его бывшая жена проживала в ФРГ (в таком альтернативном случае она могла бы также не уплачивать налог, если бы суммы платежей были ниже налогооблагаемого минимума). Таково требование Закона ФРГ «О подоходном налоге» (1a(1)(1), 10(1)(1)), приоритет которого поддержал Финансовый суд города Мюнхена.

На запрос Федерального финансового суда ФРГ Суд ЕС указал[121], что свобода передвижения по территории ЕС и выбора места своего жительства в данном случае реализована бывшей супругой г-на Шемппа и его налоговые вопросы вызваны различиями в налоговых системах государств-членов ЕС, которые объективно применяются для широкого круга лиц и не связаны с национальной принадлежностью конкретно г-на Шэмппа. Одновременно с этим Суд подчеркнул: учредительные договоры ЕС не гарантируют, что перенос активов из одного государства-члена ЕС в другое будет нейтрален с точки зрения налоговых последствий. Учредительные договоры защищают граждан ЕС от прямой или косвенной дискриминации, а также от барьеров на пути реализации ими европейских свобод. Национальное право в данном случае не нарушает принципов ЕС и применяется в силу суверенных прав ФРГ в области негармонизированного прямого налогообложения.

Распространенным случаем дискриминации является неравное положение в государстве-члене ЕС работников, являющихся резидентами данного государства, и теми, кто не является резидентом (вне зависимости от того, обладали ли они таким статусом ранее). Указанная ситуация покрывается статьей 45 ДФЕС и статьей 7 Регламента 1612/68: национальные работники и нерезиденты пользуются одинаковыми налоговыми привилегиями[122]. Однако данные

---

[121] Дело C-403/03. Эгон Шэмпп против Финансового управления Мюнхена / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

[122] Регламент Совета ЕЭС № 1612/68 от 15 октября 1968 г. о свободном передвижении работников внутри Сообщества [англ. Regulation (EEC) No 1612/68 of the Council of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community] / OJ L 257, 19.10.1968 – c. 02–12.

положения не ограничивают государства-члены в праве применять различные налоговые правила для резидентов и нерезидентов. Знаковым в данном вопросе остается дело Шумахера[123], в котором Суд указал: «то, что государство-член не предоставляет нерезиденту определенных налоговых льгот, которые оно предоставляет резиденту, как правило, не будет дискриминацией, поскольку данные две категории налогоплательщиков не находятся в сравнимом положении»[124]. При этом в зависимости от обстоятельств дела Суд может счесть дискриминацией непредоставление нерезиденту льготы, которой пользуется резидент, если нет какой-либо объективной разницы между двумя ситуациями, чтобы обосновать различное правовое регулирование. В рассматриваемом деле г-н Шумахер, резидент Бельгии, просил Финансовое управление пересчитать налог, удержанный по налоговой категории I (неженатые налогоплательщики, основной тариф), на категорию III (супруги), что позволило бы ему объединить доход свой и супруги и считать, что каждый из них имеет по 50% в агрегированном доходе - такой подход существенно облегчает налоговое бремя в рамках прогрессивной шкалы налогообложения, если доход одного из супругов высок, а другого низок.

Суд ЕС подчеркнул, что законодательство ФРГ дискриминирует в данном случае г-на Шумахера, поскольку в противоречие статье 45 ДФЕС исключает его право использовать льготу по корректировке налоговой базы, которая доступна резидентам ФРГ.

ФРГ внесла изменения в национальное право, приняв Налоговый закон 1996 года[125], которым в Закон «О подоходном налоге» (§ 1 (3)) вносились существенные послабления в отношении нерезидентов – на них распространились положения о совместном расчете супругами налоговой базы в случае, если:

- супруги являются резидентами одного из государств-членов ЕС или Европейской экономической зоны

[123] Дело С-279/93. Финансовое управление Кёльн-Альтштадт против Роланда Шумахера / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[124] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исслед., с. 235.
[125] Налоговый закон 1996 года [немец. Jahressteuergesetz 1996] от 11 октября 1995 / BGBl. I с. 1250, 1996 I с. 714.

– более 90% полученного семьей дохода облагается налогом в ФРГ либо сумма дохода, полученного за пределами ФРГ, не превышает 24000 марок (8652 евро).

Суд ЕС подтвердил, что такой подход не противоречит статье 45 ДФЕС и не дискриминирует нерезидентов, в деле С-391/97, в котором гражданин Нидерландов получал в Германии только 58% дохода, а его супруга зарабатывала в Нидерландах сумму, превышающую эквивалент в 24000 марок. В упомянутой ситуации не были удовлетворены критерии, установленные германским законодательством и направленные на учет личных и семейных обстоятельств налогоплательщиков[126].

Другой ситуацией, повлекшей нарушение европейского права и необходимость вмешательства Суда ЕС, стала невычитаемость расходов нерезидентов, ведущих экономическую деятельность в ФРГ. В соответствии с Законом «О подоходном налоге» по состоянию на время рассмотрения дела С-234/01 нерезидент не имел права вычитать расходы, связанные с осуществляемой экономической деятельностью, кроме случая, когда такие расходы составляли не менее половины полученного дохода, что ставило его в существенно более невыгодные условия по сравнению с резидентом в сходной ситуации[127]. Для решения возникшего противоречия в ФРГ была введена следующая процедура: нерезиденту возмещалась часть уплаченного налога в случае, если такая сумма превышала ту, что получилась бы, если бы к расходам, увеличенным на размер не облагаемого налогом минимума, была применена тарифная сетка налоговых ставок[128]. Надлежащая процедура возмещения расходов нерезидентам была введена лишь в 2009 году.

---

[126] Дело С-391/97. Франц Гшвинд против Финансового управления Аахен-Аусенштадт / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[127] Дело С-234/01. Арноуд Герритсе против Финансового управления Нойкёльн-Норд / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[128] Письмо Министерства Финансов ФРГ от ноября 2003 // BStBl 2003, часть I – 553.

Законодательство о налогообложении дивидендов, процентов и иных доходов от ценных бумаг практически не гармонизировано, однако государства, устанавливая национальное регулирование, не должны нарушать права и свободы граждан ЕС, закрепленные в учредительных договорах и актах вторичного права.

В 2003 году была принята Директива Совета ЕС № 2003/48/ЕС «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов», устанавливающая требование об обязательном направлении государством-членом ЕС уполномоченным органам других государств-членов информации о процентных доходах и накоплениях их резидентов в данном государстве-члене. Фактически, Директива обязала государства создать и обеспечить эффективное функционирование системы обмена такой информацией в качестве еще одного метода борьбы с уклонением от уплаты налогов. Процентные выплаты должны облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является физическое лицо, получающее доход от накопленных сбережений, кроме пенсионных и страховых выплат, однако у национальных властей нет законных методов узнать о существовании накоплений своих граждан за рубежом и их размере без добровольного раскрытия сведений компетентными органами государства-накопления.

Однако Бельгия, Австрия и Люксембург создание такого механизма не поддержали, отказавшись изменять законодательство о банковской тайне, обеспечивающее приток инвестиций в эти страны. С 1 января 2010 года Бельгия присоединилась к большинству государств ЕС, учредив систему обмена информацией. Для Австрии и Люксембурга долгое время действовал компромиссный вариант решения проблемы – странам было позволено не раскрывать информацию, но взамен облагать сбережения нерезидентов налогом у источника и 75% такого дохода перечислять в страну резидентства. При этом в праве получения информации от других государств-членов они не были ограничены.

Государства предусмотрели и другой вариант – стимулировать самих резидентов раскрывать информацию о своих вкладах. Получается, что с их дохода

уплачивается налог в 35% в иностранном для них государстве, зачесть который они не смогут. В случае, если резидент сообщает сведения о вкладах в иностранных банках за рубежом самостоятельно или позволяет банку раскрыть такую информацию, то налогоплательщик получает ставку налога выгоднее, чем предусмотренная Директивой для Австрии и Люксембурга. В марте 2014 года Австрия и Люксембург присоединились к разработанной программе действий.

В ФРГ Директива 2003/48/ЕС была имплементирована посредством Постановления «Об имплементации Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» от 26 января 2004 года[129]. То есть в действующие нормативные акты изменений не вносилось – был принят новый правовой акт, дословно воспринявший все положения Директивы. После имплементации данного акта не возникло противоречий или практических проблем применения его положений – ФРГ заинтересована в надлежащем выполнении всех требований Директивы 2003/48/ЕС, поскольку информационное сотрудничество в данной сфере предполагает повышение эффективности государственного контроля налогообложения.

Первый отчет об имплементации Директивы 2003/48/ЕС показал, что именно граждане ФРГ успешнее всего скрывали свои доходы от государства. Германия получила в первый год действия Директивы (с 01.01.2005 по 01.01.2006) 192,7 миллионов евро дополнительного дохода[130]. Данный пример отражает преимущества продвинутого сотрудничества государств в рамках интеграционного процесса.

---

[129] Постановление «Об имплементации Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» от 26 января 2004 года [немец. Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinsertragen vom 26.01.2004] / BGBl. – часть I №°5, 12.02.2004 – с. 128.

[130] Отчет Европейской комиссии Совету ЕС COM(2008) 552 в соответствии со ст. 18 Директивы Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Report from the Commission to the Council COM(2008) 552 in accordance with Article 18 of Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] от 15 сентября 2008 г. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

С учетом результатов отчета об имплементации в 2014 году Директива 2003/48/ЕС была заменена Директивой 2014/48/ЕС[131], положения которой государствам-членам надлежало ввести в национальное законодательство до 01 января 2016 года. Директива 2014/48/ЕС направлена на борьбу с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством. Так, расширяется понятие бенефициарных владельцев: учитываются, помимо прочих, выплаты процентов в пользу юридических лиц и иных структур (фонды, трасты), которые находятся за пределами территории ЕС и не подлежат соответствующему эффективному налогообложению (подробный перечень приводится в Приложении 1 к Директиве 2014/48/ЕС); в понятие процентных выплат включаются, в том числе, выплаты, сделанные инвестиционными фондами и организациями коллективных инвестиций; действие Директивы 2014/48/ЕС также распространяется на иные финансовые инструменты, характеризующиеся правом требования денежных средств (например, ценные бумаги с фиксированной/гарантированной ставкой вознаграждения); и др. В 2015 году Директива 2003/48 была отменена Директивой 2015/2060/ЕС[132] в связи с тем, что принятая ранее Директива 2014/107/ЕС распространила сотрудничество национальных налоговых органов государств-членов на автоматический обмен информацией о финансовых счетах, в том числе о полученных процентах, что вело к дублированию систем контроля и отчетности.

При отсутствии специального гармонизированного наднационального регулирования государства-члены ЕС должны исходить из общих принципов права ЕС и положений первичного права. Так, 24 февраля 2015 года Суд ЕС

---

[131] Директива 2014/48/ЕС от 24 марта 2014 г. изменяющая Директиву Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] / OJ L 111, 15.04.2014 – с. 50–78.

[132] Директива Совета 2015/2060/ЕС от 10 ноября 2015 года, отменяющая Директиву 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] // OJ L 301, 18.11.2015 – с. 1-4.

вынес свое решение по вопросу Федерального финансового суда ФРГ[133]. Суд указал, что государство-член ЕС должно позволять налогоплательщикам-нерезидентам, получающим доход от акций, которые были ранее переданы им родственниками путем дарения (преждевременное наследование), вычитать из суммы такого дохода размер аннуитетов, выплаченных родственнику, если право на вычет предоставлено налогоплательщику-резиденту.

Г-н Грюневальд получил от своего отца 50% акций компании, учрежденной по праву ФРГ, и должен был вместе с братом (получившим остальные 50%) выплачивать своим родителям аннуитеты, предусмотренные договором о передаче акций. Сам г-н Грюневальд не являлся резидентом ФРГ, проживал в другом государстве-члене ЕС, поэтому ему было отказано в учете уплачиваемых аннуитетов при расчете налога с дохода, полученного от владения акциями (параграф 50 Закона «О подоходном налоге»[134]).

Таким образом, Судом ЕС было выявлено противоречие законодательства ФРГ статье 63 Договора о функционировании Европейского Союза, которая предусматривает запрет любых ограничений на перемещения капиталов между государствами-членами в отношении нерезидентов, и в ФРГ имела место явная дискриминация.

Рассмотренные выше вопросы отражают сближение законодательства государств-членов по отдельным направлениям регулирования. Подобная тенденция (неурегулированность общих вопросов налогообложения) наблюдается и в гармонизации налогообложения компаний, однако первый шаг был сделан с разработкой проекта Директивы о Единой консолидированной налоговой базе по корпорационному налогу. В сфере налогообложения физических лиц урегулирован в ближайшие годы будет только порядок получения льгот по подоходному налогу на доходы физических лиц от дивидендов, процентов и иных доходов от ценных бумаг, полученных в другом государстве-члене, но лишь в

---

[133] Дело C-559/13. Финансовое управление Дортмунд-Унна против Джосефа Грюневальда. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.
[134] Закон «О подоходном налоге» [немец. Einkommensteuergesetz] / BGBl – 2003 I – c. 179.

случае принятия рекомендаций[135] Европейской комиссии, которые были опубликованных в 2009 году, но до сих пор не приняты.

Последней инициативой Комиссии стали рекомендации по гармонизации законодательства в случае наследования иностранной собственности (внутри ЕС). В связи с трансграничным наследованием сразу несколько государств-членов заявляют права на взимания налога с наследуемого имущества, что в итоге может составить сумму большую, чем стоимость самого имущества. Дополнительные трудности возникают также при переводе бизнеса в случае смерти его владельца. Данные вопросы находят свое разрешение в пакете мер, принятых Европейской комиссией в декабре 2011 года[136].

Таким образом, основными выводами ко второму параграфу второй главы настоящего диссертационного исследования являются:

— Особенностью соотношения национального и наднационального права в сфере налогообложения физических лиц является широкое поле вопросов, пока оставленных на усмотрение государств-членов. Законодательство о налогообложении дивидендов, процентов и иных доходов от ценных бумаг практически не гармонизировано, однако государства, устанавливая национальное регулирование, не должны нарушать права и свободы граждан ЕС, закрепленные в учредительных договорах и актах вторичного права. Так, согласно отчетам Европейской комиссии о налогообложении пенсий и дивидендов, которые стали первым шагом на пути гармонизации законодательства государств-членов ЕС в сфере налогообложения физических лиц, государства имеют право самостоятельно выбирать системы налогообложения пенсий и дивидендов, но лишь в той мере, в

[135] Информационная база актов ЕС. Рекомендации Европейской комиссии C (2009) 7924 относительно льгот по налогу у источника от 19 октября 2009 [англ. Commission Recommendation C (2009) 7924 final on withholding tax relief procedures] – 19.10.2009 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

[136] Информационная база актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2011) 864 от 15 декабря 2011: Исчерпывающий пакет мер по налогообложению наследства. Борьба с налоговыми барьерами трансграничного наследования в ЕС [англ. European Commission COM (2011) 864 final: Comprehensive package on inheritance taxation. Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU] – 15 December 2011 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

которой они не нарушают четыре свободы, – передвижения лиц, товаров, услуг и капиталов. При отсутствии специального гармонизированного наднационального регулирования государства-члены ЕС должны исходить из общих принципов права ЕС и положений первичного права.

— Директива Совета ЕС № 2003/48/ЕС «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» обязала каждое государство-член ЕС направлять уполномоченным органам других государств-членов информацию о процентных доходах и накоплениях их резидентов в данном государстве-члене. Первый отчет об имплементации Директивы показал, что именно граждане ФРГ успешнее всего скрывали свои доходы от государства, что подтвердило преимущество продвинутого сотрудничества государств в рамках интеграционного процесса. Несмотря на отмену самой Директивы, параллельно принято аналогичное наднациональное законодательство, расширяющее область правового регулирования.

— Поскольку гармонизация правового регулирования налогообложения физических лиц началась сравнительно недавно, в случае возникновения противоречий национального и европейского права приоритетную роль играет негативная интеграция. Распространенным случаем дискриминации является неравное положение в государстве-члене ЕС работников, являющихся резидентами данного государства, и теми, кто не является резидентом. Смена места жительства, то есть переезд из одного государства-члена ЕС в другое, также потенциально предполагает менее выгодные условия налогообложения для физического лица. Другой ситуацией, повлекшей нарушение европейского права и необходимость вмешательства Суда ЕС, является невычитаемость расходов нерезидентов, ведущих экономическую деятельность в ФРГ. Практика Суда ЕС в области прямого налогообложения покрывает довольно широкий спектр вопросов в связи с особым статусом субъектов правоотношений.

Глава 3. Соотношение права ЕС и законодательства ФРГ в регулировании косвенных налогов

§3.1. Правовое регулирование НДС в ЕС и ФРГ

Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в ЕС коренным образом отличается от гармонизации иных косвенных налогов: в отличии от, например, акцизов, положения, касающиеся всех элементов налога, содержатся в едином акте вторичного законодательства ЕС.

НДС – системообразующий налог, являющийся одним из основных гарантов реализации принципа свободы передвижения товаров и услуг, двух ключевых свобод ЕС. Впервые идеи НДС были сформулированы в Германии в 1919 г. под названием возвышенного налога с оборота, но в этой стране он не вызвал интереса. В 1950 г. этот налог пытались ввести в Японии, но безрезультатно. Успеха добились лишь во Франции. Теоретические основы налога были разработаны М. Лурье в 1952 г., а введен[137] он был в 1954 г. В результате образования в 1958 г. Европейского экономического сообщества возникла необходимость гармонизировать действующие налоговые системы в его государствах-членах.

До принятия нормативного акта на европейском уровне в государствах-членах ЕС действовали различные налоги с оборота, что усложняло трансграничное ведение бизнеса и препятствовало созданию единого рынка, создавая угрозу двойного налогообложения. Для решения существовавших

[137] Глуховски Я. Гармонизация налога на добавленную стоимость (VAT) в Европейском союзе// Публичные финансы и налоговое право:ежегодник. Вып. 2: Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2011 – стр. 187.

проблем в 1967 г. была принята Директива Совета 67/227/ЕЭС[138], заменившая действовавшие налоги с оборота на единый НДС. Директива содержала довольно дробное регулирование, потребовала множества дополнений, но в итоге системы единообразного регулирования по всем элементам НДС так и не сложилось.

Решением проблемы стало принятие Шестой директивы Совета 77/288/ЕЭС от 17 мая 1977 года[139] о гармонизации законодательства государств-членов о налогах с оборота, вводившей общую систему налогообложения добавленной стоимости и единые условия исчисления налога. Среди последовавших за ней актов особого внимания заслуживают Директива 79/1072/ЕЭС от 6 декабря 1975 года[140] и Директива 86/560/ЕЭС от 17 ноября 1986 года[141] о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота (восьмая и тринадцатая Директивы), посвященные возмещению НДС как налогоплательщикам из других государств-членов, так и из третьих государств.

Основой современного правового регулирования является Директива 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года об общей системе налога на добавленную стоимость[142](с последующими изменениями и дополнениями), включившая в себя все предыдущие нормативно-правовые акты ЕС, кроме восьмой и тринадцатой Директив. По сути, данный акт полностью заменяет национальное

---

[138] Первая директива Совета № 67/227/ЕЭС от 11 апреля 1967 г. о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes] // OJ 71, 14.4.1967 – с. 1301–1303.

[139] Директива Совета № 77/388/ЕЭС от 17 мая 1977 о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота – Единая система обложения налогом на добавленную стоимость: единообразные принципы начисления [англ. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment] // OJ L 145, 13.6.1977 – с. 1–40.

[140] Восьмая Директива Совета № 79/1072/ЕЭС от 6 декабря 1979 года о гармонизации законов государств-членов, касающихся налогов с оборота – Мероприятиям по возмещению налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не зарегистрированным на территории страны [англ. Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country] // OJ L 331, 27.12.1979 – с. 11–19.

[141] Тринадцатая Директива Совета ЕС от 17 ноября 1986 г. № 86/560/ЕЭС о гармонизации законодательства государств-членов ЕС относительно налогов с оборота - Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории Сообщества [англ. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory] // OJ L 326, 21/11/1986 – с. 40 – 41.

[142] Директива Совета ЕС № 2006/ 112/ЕС от 28 ноября 2006 года об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax] // OJ L 347, 11.12.2006 – с. 1–118.

законодательство, но в преамбуле Директивы указано, что государства-члены обязаны имплементировать только те положения, которые представляют существенное изменение по сравнению с предыдущими Директивами (пункт 66 Преамбулы). Согласно статье 171 Директивы 2006/112 восьмая и тринадцатая Директивы содержат более детальное регулирование в отношении возмещения НДС налогоплательщикам, учрежденным в других государствах-членах ЕС или в третьих странах и, соответственно, продолжают действовать (следует учесть, что Директива 79/1072/ЕЭС была заменена Директивой 2008/9/ЕС от 12 февраля 2008 года[143]).

В ФРГ общее правовое регулирование налога на добавленную стоимость установлено в Законе «Об НДС» 1979 года[144] (в редакции от 21 марта 2005 года и с последующими изменениями). Вопрос имплементации европейских актов осложняется большой лингвистической разницей в употреблении одних и тех же терминов в ФРГ и на общеевропейском уровне, однако в случае с регулированием НДС изначально проблем не возникло: по сути, Закон содержит аналогичные Директиве положения и использует определения и терминологию, не противоречащую смыслу англоязычного текста.

Сложности возникли при введении в германское законодательство термина «постоянное представительство для целей НДС» (англ. “fixed establishment”) после опубликования Регламента 282/2011 от 15 марта 2011 года[145]. Статья 11 Регламента предусматривает, что постоянным представительством для целей НДС является любое учреждение (структура) организации, характеризуемая

---

[143] Директива Совета ЕС от 12 февраля 2008 года № 2008/9/ЕС о детальных правилах возмещения налога на добавленную стоимость, предусмотренного Директивой 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, учрежденным не в государстве-члене ЕС, предоставляющем возмещение, а в другом государстве-члене ЕС [англ. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State] // OJ L 44, 20.2.2008 – c. 23–28.

[144] Закон «Об НДС» 1979 года (в редакции от 21 марта 2005 года и с последующими изменениями) [немец. Umsatzsteuergesetz] / BGBl, I – c. 386.

[145] Регламент Совет ЕС № 282/2011 от 15 марта 2011 г., устанавливающий меры для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council implementing regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 77/1 23.03.2011 – c. 1.

достаточной степенью постоянства и соответствующим обеспечением техническими ресурсами и персоналом, которые необходимы для получения услуг и их использования в своих целях. Регламент был надлежащим образом имплементирован в национальное право ФРГ (Закон «Об НДС» 1979) за исключением вышеупомянутой статьи 11. Соответственно, действующим осталось национальное регулирование, предусматривающее, помимо прочего, также обеспеченность персоналом и техническими ресурсами, достаточными для оказания услуг. По факту, германское определение противоречит требованиям европейского права, вводя дополнительное требование о достаточности ресурсов для самостоятельного оказания постоянным представительством услуг третьем лицам.

Отсутствие практики не позволяет ответить на вопрос, будут ли в ФРГ считаться представительствами для целей НДС те представительства, которые самостоятельно не оказывают услуг третьим лицам, а например, оказывают услуги только внутри данной компании или осуществляют только представительские функции. До настоящего времени претензий со стороны Европейской комиссии в адрес правительства ФРГ не поступало. Тем не менее, данное различие в национальном и наднациональном праве кажется существенным.

В остальном, положения Директивы 2006/112/ЕС трансформированы в германское законодательство без изменения формулировок/смысла формулировок Директивы.

Так, согласно Директиве следующие сделки подлежат налогообложению:

A. возмездная реализация товаров налогооблагаемым лицом;

B. возмездное приобретение на территории государства-члена товаров из другого государства-члена;

C. возмездное оказание услуг налогооблагаемым лицом;

D. импортирование товаров;

Законодательство ФРГ дублирует данный перечень в §1 Закона «Об НДС». Для приведения данного параграфа в соответствие с требованиями Директивы

были исключены несоответствующие Директиве пункт 2 (внутрипроизводственное потребление) и пункт 3 (ввоз товаров из третьих государств, не являющихся членами ЕС) части 1 указанного параграфа. Так же в часть 1 §1 добавлены пункт 4 (новые положения об импортировании товаров) и пункт 5 (возмездное приобретение на территории ФРГ товаров из другого государства-члена ЕС). Таким образом, в процессе имплементации, национальное законодательство приведено в соответствие с положениями наднационального права.

При необходимости государства-члены могут просить об изменении межгосударственных границ в целях обложения НДС. Так, когда ФРГ и Люксембургу потребовалось отреставрировать мост, соединяющий дороги на территориях этих государств, Совет разрешил считать сам мост и прилегающее к нему здание территорией Люксембурга на время проведения работ, что стало исключением из ст. 5, закрепляющей принцип территориальности[146].

Данный пример отражает возможность введения изъятий для государств-членов ЕС с целью облегчения начисления НДС или для целей борьбы с налоговым мошенничеством. Основанием для введения такого изъятия служит статья 395 Директивы 2006/112/ЕС (статья 27 Директивы 77/388/ЕС), в которой предусмотрено, что допустимы, но только при условии одобрения их Советом ЕС и отсутствии существенного влияния таких изъятий на итоговый размер полученного государством-членом налогового дохода указанные дерогации. Другими примерами дерогаций для ФРГ являются следующие (по состоянию на 31.12.2016):

i. В 1984 году ФРГ и Нидерланды договорились о том, что все строительные работы и дальнейшее техническое обслуживание отвода канала Эмс и расширения порта Эмден будут облагаться

[146] Имплементирующее решение Совета ЕС от 27 сентября 2010 года, уполномочивающее Федеральную Республику Германия и Великое Герцогство Люксембург применять меры в качестве изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council implementing decision authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 5 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // [OJ L 256, 30.09.2010 – с. 20–21.

НДС только на территории ФРГ, которая и будет нести ответственность за проведение работ. Поскольку ни Комиссия, ни другие государства-члены не потребовали обсуждения вопроса в Совете, решение о допустимости изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС считается принятым 10 сентября 1984[147].

ii. В 1995 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Люксембурга отклониться от положений статьи 3 Директивы 77/388/ЕС – на время строительства автодорожного моста через реку Мозель, соединяющего немецкую магистраль А8 и люксембургскую А13, вся территория, на которой ведется строительство, будет считаться частью Великого Герцогства Люксембург. При этом после окончания строительства мост будет считаться территорией ФРГ[148].

iii. В 1997 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Франции отклониться от положений статьи 3 Директивы 77/388/ЕС – на время строительства и технического обслуживания автодорожного моста через реку Рейн между Альтенхайм (Франция) и Эшау (ФРГ) вся территория, предназначенная для строительства, будет считаться территорией Франции до момента приема окончания работ. После приема окончания работ передняя часть моста будет считаться территорией Франции в течение 10 лет. Данные положения действительны в отношении всех поставок товаров, предоставления услуг, приобретений внутри ЕС и импорта товаров,

[147] Решение Совета № 84/468/ЕЭС – Применение статьи 27 Шестой Директивы о налоге на добавленную стоимость от 17 мая 1977 (санкционирование изъятия из положений Директивы в контексте проекта договора между ФРГ и Королевством Нидерландов) [англ. Council Decision 84/468/EEC - Application of Article 27 of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on value added tax (Authorization of a measure derogating from the Directive in the context of a draft agreement between the Federal Republic of Germany and the Netherlands)] // OJ L 264 – с. 26.

[148] Решение Совета № 95/114/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Великим Герцогством Люксембург изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 95/114/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 080, 08/04/1995 – с. 46.

предназначенных для целей строительства и технического обслуживания моста[149].

iv. В 2002 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Франции отклониться от положений статьи 3 Директивы 77/388/ЕС – в отношении трансграничных мостов через реку Рейн государственная граница упомянутых государств будет проходить в середине таких мостов для целей всех поставок товаров, предоставления услуг, приобретений внутри ЕС и импорта товаров, предназначенных для строительства и технического обслуживания мостов, включая зимнее обслуживание и регулярное очищение[150].

v. В 2005 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Нидерландами отклониться от положений статьи 3 Директивы 77/388/ЕС – вся территория, предназначенная для строительства трансграничного моста через Родебах, на время такого строительства и сам мост после окончания строительства будут считаться территорией ФРГ для целей всех поставок товаров, предоставления услуг, приобретений внутри ЕС и импорта товаров для строительства и ремонта моста[151].

vi. В 2008 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Польши отклониться от положений статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС – территория, предназначенная для строительства трансграничных

[149] Решение Совета № 97/189/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Французской Республикой изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 97/189/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the French Republic to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 080 – с. 20.

[150] Решение Совета № 2002/888/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Французской Республикой изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 2002/888/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the French Republic to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 311 – с. 13 – 14.

[151] Решение Совета № 2005/713/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Королевством Нидерландов изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 2005/713/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Kingdom of the Netherlands to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 271 – с. 39 – 40.

мостов, сами мосты, ответственность за строительство и/или техническое обслуживание которых несет ФРГ, будут считаться территорией ФРГ для целей поставок товаров, предоставления услуг и приобретений внутри ЕС, предназначенных для строительства и технического обслуживания мостов[152].

vii. В 2009 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Чехии отклониться от положений статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС – территория мостов, ответственность за строительство и/или техническое обслуживание которых несет Чехия, будут считаться территорией Чехии для целей поставок товаров, предоставления услуг и приобретений внутри ЕС, предназначенных для строительства и технического обслуживания мостов[153].

viii. В 2010 году Совет санкционировал договоренность ФРГ и Люксембурга отклониться от положений статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС – территория, предназначенная для строительства моста через реку Мозель, соединяющего немецкую магистраль B419 и люксембургскую №1, и сам мост будут считаться частью Великого Герцогства Люксембург для целей поставок товаров, предоставления услуг, приобретений внутри ЕС и импорта товаров для ремонта и технического обслуживания моста[154].

ix. В качестве изъятия из статей 168 и 168a Директивы 2006/112/ЕС, регулирующих право налогоплательщиков вычитать НДС,

---

[152] Решение Совета № 2008/84/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Республикой Польшей изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Decision 2008/84/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Republic of Poland to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 027 – с. 17 – 19.

[153] Решение Совета № 2009/118/ЕС о санкционировании применения Чешской Республикой и ФРГ изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Decision 2009/118/EU authorizing the Czech Republic and the Federal Republic of Germany to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 41 – с. 12 – 15.

[154] Имплементирующее решение Совета № 2010/579/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Великим Герцогством Люксембург изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Implementing Decision 2010/579/EU authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 256 – с. 20 – 21.

начисленный на предоставленные им товары и услуги, для целей своих налогооблагаемых сделок. Согласно изъятию из права на вычет исключается НДС, начисленный на те товары и услуги, которые более чем на 90% используются для личных целей налогоплательщиком, его работниками или в целом для некоммерческих целей. Изъятие ограничено по времени до 31 марта 2018 года[155].

Другими изъятиями, действующими на основании положений Директивы 77/388/ЕС, решения Совета по которым не опубликованы или недоступны, но сведения о которых содержатся в информационной базе актов ЕС, являются:

- Изъятие из статьи 10 Директивы 77/388/ЕС – ФРГ вправе прекратить облагать НДС сделки с драгоценными металлами (поставки золота, серебра и платины между участниками фондовой биржи).
- Изъятие из статьи 11 (A) (1) (a) Директивы 77/388/ЕС – ФРГ вправе применять плоскую ставку для расчета НДС для иностранных перевозчиков пассажиров.
- Изъятие из статьи 11 (A) (1) (a) Директивы 77/388/ЕС – ФРГ вправе установить минимальную налоговую базу в отношении поставок товаров и предоставления услуг корпорациями своим членам или их близким родственникам, коммерсантами – своим близким родственникам или своим работникам по трудовому договору и их семьям.
- Изъятие из статьи 16 (1) Директивы 77/388/ЕС – ФРГ вправе не облагать НДС определенные категории сделок с участием

[155] Имплементирующее решение Совета № 2015/2428/ЕС о продлении дерогации (дерогация установлена Решением Совета № 2009/791/ЕС и Имплементирующим решением Совета № 2009/1013/ЕС, продлена Имплементирующим решением Совета 2012/705/ЕС) [англ. Extension Implementing Council Decision 2015/2428/EU] // OJ L 334 – с. 12 – 14.

коммерсантов из портов беспошлинной торговли, не имеющих права на вычет входного налога (англ. input tax).

– Изъятие из статьи 28 (2) Директивы 77/388/ЕС – ФРГ вправе приостановить применение НДС к определенной категории услуг, предоставляемых железными дорогами ФРГ железным дорогам соседних государств-членов на пограничных станциях (например, предоставление рабочей силы или помещений).

Вышеуказанные примеры позволяют сделать вывод о том, что в актах ЕС по НДС не представляется возможным учесть интересы каждой конкретной страны, поэтому для целей надлежащего функционирования процесса гармонизации используется такой правовой механизм как дерогации. Однако стоит отметить, что количество действующих изъятий несравнимо с объемом правового регулирования, введенного Директивой 2006/112/ЕС, и не умаляет достижений гармонизации как таковой.

Директива устанавливает рамки определения пороговых величин, оставляя утверждение их конкретных размеров на усмотрение государств-членов. Так ст. 3 Директивы предусматривает, наравне с другими условиями, при выполнении которых сделки не подлежат налогообложению НДС, также пороговую величину стоимости приобретенных внутри ЕС товаров в 10 000 евро. Однако государства-члены могут установить более высокий порог – в ФРГ сумма не должна превышать 12 500 евро (п. 2 ч. 3 §1a Закона «Об НДС»).

Директива предусматривает также специальные схемы налогообложения для малых предприятий, фермеров, туристических агентств, бывших в употреблении товаров, произведений искусства, коллекционных предметов, предметов антиквариата и для инвестиционного золота. Однако такие схемы предполагают лишь особые налоговые процедуры, но не замену НДС и некоторых других налогов единым налогом, что снизило бы эффективность налогового контроля и создало бы возможность для уклонения от уплаты налога.

Так, из-под налогообложения исключаются также сделки предприятий, чей оборот за истекший год не превысил 17 500 евро, и мало вероятно, что в текущем году превысит 50 000 евро (ч. 1 §19 Закона «Об НДС»). Данное положение установлено в поддержку развития малого бизнеса. Примечательно, что в случае, если оборот предприятия превысит пороговую величину, за ним все же сохранится до следующего года право не уплачивать НДС, что обоснованно, потому что повышение оборота означает развитие компании, расширение и создание новых рабочих мест: было бы неправильно «наказывать» компанию за несоблюдение заявленных показателей.

Что касается ставок НДС, на европейском уровне установлены базовая и пониженная ставки. Размер обычной ставки, согласно Директиве, должен быть не ниже 15% вплоть до 31 декабря 2010 г. (ст. 97), однако впоследствии Совет принял решение о продлении срока действия данного положения до 31 декабря 2015 г., приняв Директиву 2010/88/ЕС от 7 декабря 2010 года[156]. Размер пониженной ставки должен быть не меньше 5%. Государства-члены вправе применять одну или 2 пониженные ставки к определенным видам товаров и услуг.

В 2007 году ФРГ повысила базовую ставку НДС с 16% до 19%, в связи с чем показатель немецкого налога стал на 2% выше среднеевропейских ставок НДС. Посредством повышения ставки ФРГ обеспечила конкурентоспособность экспортной продукции; были существенно снижены взносы на социальное страхование. Стоит отметить, что средний размер ставки НДС в ЕС составляет 21%[157], так как вслед за Германией ставки подняли остальные государства-члены, и только в Люксембурге и на Мальте ставка НДС ниже германской. Пониженная ставка составляет 7%.

---

[156] Директива Совета ЕС № 2010/88/ЕС от 7 декабря 2010 года изменяющая Директиву 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость в части срока действия минимальной базовой ставки [англ. Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate] // OJ L 326/1 – 10.12.2010

[157] Информационная база данных Европейской комиссии. Данные о ставках НДС, применимых в государствах-членах ЕС на 01.01.2017. Taxud.c.1(2017) / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

Определенные категории товаров и услуг подлежат освобождению от НДС на уровне ЕС и, соответственно, в ФРГ. Список товаров и услуг, подлежащих освобождению, содержится в статье 132 Директивы. Это товары и услуги из медицинской сферы (донорские органы, кровь), религиозной, товары и услуги для обучения (тьюторские услуги учителей), некоммерческая деятельность радио- и телекомпаний, услуги некоммерческих организаций в сфере физической культуры и спорта и т.д. Освобождению от НДС подлежит ряд сделок, указанных в ст. 135 и ст. 136 Директивы.

В ФРГ соответствующие положения в процессе имплементации Директивы были добавлены в §4 Закона «Об НДС» 1979 года. Предоставленное Директивой право государств-членов вводить дополнительные требования для освобождения от НДС указанных товаров и услуг реализовано в ФРГ: например, в части 14 §4 установлен закрытый перечень видов медицинских учреждений, стационарное лечение в которых не облагается НДС. ФРГ, как иные государства-члены, надлежащим образом имплементировавшие Директиву 2006/112/ЕС, жертвует фискальными поступлениями в социальных целях. Например, отказываясь от взимания налога с образовательных услуг, государство повышает их доступность для населения, а в результате и общий уровень образования граждан; в итоге, в стране растет количество высококвалифицированных специалистов, работа которых, как правило, высоко оплачивается[158]. Таким образом, введение на уровне наднационального права подобных положений стимулирует государства-члены развивать регулирующую роль налогообложения.

Примечательно, что положения ст. 80 Директивы, предусматривающей случаи, когда налогооблагаемую сумму следует считать равной рыночной стоимости (цене на открытом рынке, англ. open market value), не согласуются с действующим в ФРГ регулированием. Понятие цены открытого рынка не используется как таковое в Законе ФРГ «Об НДС», однако национальное

[158] Гончаренко И.А. Правовое регулирование НДС в России и ЕС: сравнительно-правовой анализ // Актуальные вопросы административного и финансового права: сборник науч. трудов. Вып. 5. – 2007.

регулирование, закрепленное в ч. 5 §10 упомянутого Закона, было интерпретировано Судом ЕС в деле Skripalle (C-63/96) и объединенных делах Balkan and Seas Properties ADSITS и Provadinvest OOD (C-621/10 и C-129/11)[159], в результате чего именно рыночная стоимость составляет налогооблагаемую сумму.

Другим примером неявного противоречия между национальным и наднациональным законодательством является документальное оформление возмещения по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с п. 1 раздела 61 Положения от 21.12.1979 года о порядке применения Закона «Об НДС» (нем. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), для возмещения НДС налогоплательщикам, зарегистрированным за пределами Германии, необходимо лично подписывать соответствующие формы, поскольку подписи надлежащим образом уполномоченного представителя не достаточно. Налоговый департамент Министерства финансов на этом основании часто отказывал в возмещении НДС в случаях отсутствия личной подписи, даже несмотря на то, что еще в 2009 году Суд ЕС разъяснил со ссылкой на Восьмую директиву 79/1072/ЕЭС, что налогоплательщики, зарегистрированные в ЕС, не обязаны лично подписывать заявки на возмещение НДС, поскольку подписи уполномоченного представителя в данном случае достаточно[160]. Судебная практика ФРГ заняла позицию о невозможности применения выводов Суда ЕС в отношении налогоплательщиков из стран, не входящих в состав ЕС. Так, Федеральный финансовый суд ФРГ в решении от 8 августа 2013 года указал, что установленные Судом ЕС положения не могут применяться к отношениям с компаниями, зарегистрированными за пределами ЕС (в рассматриваемом споре – в Швейцарии), к которым применяются положения Тринадцатой Директивы 86/560/ЕЭС [161].

---

[159] Информационное письмо KPMG за июнь 2012 года. Минимальная база для расчета по праву ЕС [англ. Minimum basis for calculation under EU law] // [Электронный ресурс]: http://www.kpmg.com – доступ свободный.

[160] Дело C-433/08. Yaesu Europe BV против Центрального Федерального налогового управления ФРГ // [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu/ – доступ свободный.

[161] Решение Федерального финансового суда ФРГ от 8 августа 2013 года / V R 3/11 // [Электронный ресурс]: https://www.jurion.de/Urteile/BFH/2013-08-08/V-R-3_11 – доступ свободный.

Европейская комиссия, тем не менее, указала, что такой подход противоречит принципам эффективности, тождественности и пропорциональности европейского права. В сентябре 2012 Комиссия обратилась к Германии с мотивированным заключением о необходимости внести изменения в действующее национальное законодательство в этой связи. Поскольку положения закона не претерпели каких-либо изменений, Европейская комиссия приняла решение передать дело в Суд ЕС[162].

В феврале 2015 года Европейская комиссия обратилась в Суд ЕС, ссылаясь на то, что законодательство ФРГ об изъятиях по НДС в отношении совместно осуществляемых издержек при получении услуг противоречит праву ЕС[163]. Группа, распределяющая затраты, – совокупность налогоплательщиков, совместно получающих какие-либо услуги. Директива 2006/112/ЕС освобождает от НДС услуги, которые такая группа может предоставить своим членам, только при выполнении ряда условий: деятельность членов группы должна быть освобождена от НДС, а получаемые услуги должны быть непосредственно необходимы для такой деятельности; группа должна требовать возмещения доли каждого ее члена в общих расходах и такое возмещение не должно нарушать правила конкуренции (пункт f части 1 статьи 132). При этом неважно, в какой сфере группа осуществляет свою деятельность.

Напротив, в соответствии с подпунктов d пункта 14 § 4 Закона ФРГ «Об НДС» от уплаты НДС освобождаются только группы, действующие в секторе здравоохранения и медицинских услуг, а для всех остальных положения об НДС применяются в полном объеме. Так возникает прямое противоречие национального законодательства праву ЕС.

---

[162] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP/14/1038 от 25.09.2014. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

[163] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP-15-4493 от 25.02.2015. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

В 2011 году Европейская комиссия направила мотивированное заключение[164] ФРГ о необходимости распространить положения национального законодательства об изъятиях по НДС на все сектора экономики, но за последние годы законодательство ФРГ не претерпело каких-либо изменений, в связи с чем дело будет передано в Суд ЕС.

Несмотря на то, что Суд, по сути, не разрешает дел, толкование, осуществляемое в рамках преюдициальной процедуры, накладывает отпечаток на дальнейшее развитие нормотворчества в конкретных государствах. При отсутствии явных противоречий между европейским правом и регулированием, предусмотренном в законодательстве государства-члена, именно Суду ЕС принадлежит важная роль в процессе приведения национального права в соответствие с европейскими требованиями.

Однако стоит заметить, что негативная гармонизация как самостоятельный путь сближения законодательства государств-членов может быть весьма затруднительным и затянутым по времени. Национальные суды при сложившейся собственной практике не стремятся начать немедленно применять установленные Судом ЕС положения.

Так, 10 лет понадобилось для признания германскими судами позиции Суда ЕС по вопросу отнесения холдинговых компаний к субъектам налогообложения для целей взимания НДС: В 1990 году в решении по делу С-60/90 Судом было установлено, что если компания не участвует в управлении деятельностью предприятий, держателем акций которых она является, то такая компания не является субъектом обложения НДС и права на вычет не имеет[165]. Дальнейшая практика Суда ЕС установила необходимое наличие встречного удовлетворения за участие материнской компании в деятельности ее «дочки» для признания за такой компанией права на вычет по НДС[166].

---

[164] Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP-11-428 от 06.04.2011. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

[165] Дело С-60/90. Polysar Investments Netherlands BV против Inspecteur der Invoerrechtenen Accijnzen / European Court reports за 1991 год – с. I-03111.

[166] Дело С-142/99. Floridienne SA and Berginvest SA против Бельгии / European Court reports за 2000 год – с. I-09567.

Однако в Германии сложилась противоположная практика. Еще в 1959 году Финансовый суд ФРГ постановил, что материнская компания должна использовать свои дочерние предприятия для участия в деятельности холдинга, при этом предоставление материнской компанией каких-либо услуг необязательно[167]. К данному решению отсылает §21 Инструкции 1968 года по применению Закона «Об НДС»[168] (более поздние инструкции не затрагивали вопрос толкования пункта 2 части 2 §2 Закона «Об НДС»). Позиция была изменена только в 2000 году в решении Финансового суда Мюнхена, постановившего, что для признания компании субъектом налогообложения для целей взимания НДС необходимо, чтобы материнская компания активно участвовала в делах дочернего общества, а в основе этого участия лежала экономическая связь. Если такой связи нет, то компания не имеет права на вычет НДС[169]. Начиная с этого решения суды ФРГ закрепили в национальной практике позицию, не противоречащую позиции Суда ЕС.

7 апреля 2016 года Европейская комиссия приняла План действий по НДС[170] «В направлении единого пространства НДС в ЕС», ключевыми составляющими которого являются:

1) Инициативы в рамках налоговой политики ЕС, а именно: упрощение системы НДС в отношении электронной торговли (проект соответствующего акта представлен 1 декабря 2016 года) и разработка налоговых мер стимулирования малого и среднего бизнеса (законодательная инициатива последует до конца 2017 года).
2) Борьба с дефицитом НДС.

---

[167] Решение Федерального финансового суда ФРГ от 26 февраля 1959 года / V 209/56 – BStBl III 1959, 204.

[168] Инструкции 1968 года по применению Закона «Об НДС». К § 2 Закона «Об НДС» [немец. Umsatzsteuer-Richtlinien 1968 / Zu § 2 UStG] // [Электронный ресурс]: http://www.gesetze.2me.net/ - доступ свободный.

[169] Постановление Финансового суда г. Мюнхена от 08.07.2000. Регистрационный номер 14 K 3287/97 / // [Электронный ресурс]: http://www.iww.de/cb/quellenmaterial/id/53927 – доступ свободный.

[170] Информационная база актов ЕС. План действий Европейской комиссии по НДС COM(2016) 148 final: «В направлении единого пространства НДС в ЕС» [англ. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee] // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

Разница между ожидаемым доходом от НДС и фактическими поступлениями оценивается в 170 миллиардов евро, что эквивалентно потере доходов на 15.2%. Для решения данной проблемы разработаны следующие меры:

- улучшение сотрудничества между государствами-членами ЕС, а также с третьими странами;
- повышение эффективности налоговых администраций;
- увеличение успешного взаимодействия бизнеса с налоговыми администрациями;
- внедрение более эффективных механизмов в процесс налогообложения (например, в сфере отчетности и контроля).

3) Адаптация правового регулирования к условиям трансграничной торговли.

Существующее правовое регулирование разделяет трансграничную сделку на освобожденную от налогообложения трансграничную поставку и налогооблагаемое трансграничное приобретение. В этой связи Европейская комиссия представит в 2017 году проект более определенной системы НДС, где в основу налогообложения трансграничной торговли ляжет принцип налогообложения товаров в стране назначения.

4) Гарантия большей свободы государств-членов ЕС в установлении ставок НДС.

Таким образом, при исследовании вопроса соотношения наднационального права и германского законодательного регулирования налога на добавленную стоимость стоит учитывать следующее:

— В случае правового регулирования косвенного налогообложения наднациональное законодательство, по сути, берет на себя роль национального, предоставляя детальное регулирование по каждому элементу НДС. Директива 2006/112/ЕС представляет собой нормативный акт, всеобъемлюще регулирующий все элементы налога на добавленную стоимость, что позволяет судить о чертах унификации в сфере косвенного

налогообложения. Регулирование на национальном уровне, как видно из опыта ФРГ, во многом почти дословно повторяет положения Директивы 2006/112/ЕС, за исключением тех случаев, когда в Директиве соответствующие вопросы прямо отнесены к ведению государств-членов: например, утверждение ставок налога и пороговых величин стоимости приобретения или реализации товаров не ниже минимальных.

— В целом, стоит заметить, что Директива 2006/112/ЕС направлена на упрощение условий взимания НДС, устанавливая при этом требование высокого уровня кооперации между государствами-членами, что повышает эффективность налогового контроля. Государства-члены имплементируют Директиву в национальное законодательство и не могут принимать иные акты, если последние не соответствуют принципам, заложенным в Директиве, так как иначе возникают предпосылки развития недобросовестной конкуренции, а значит – угроза надлежащему функционированию общего рынка. При этом в отношении государства-члена при невозможности найти компромисс могут длительное время действовать дерогации – в случае ФРГ крайне необходимым оказалось решение проблемы налогообложения трансграничных строек и последующего обслуживания объектов.

— В случае неверного толкования положений Директивы 2006/112/ЕС при ее имплементации или наличии противоречий Директиве в уже действующем национальном праве основная роль отводится Суду ЕС и механизму негативной интеграции, который приводит к устранению таких противоречий, хотя признание практики Суда в отдельных случаях может занять достаточно длительное время. Национальные суды не склонны слепо следовать разъяснениям Суда ЕС, поскольку сложившаяся внутригосударственная практика часто имеет крепкие исторические корни.

— В ФРГ устанавливается единый подход в налоговой политике: пожертвовать налоговыми поступлениями ради достижения социальных целей и развития

экономики. Так, например, в случае освобождения от НДС услуг, оказываемых образовательными учреждениями, взамен государство получает высококвалифицированных специалистов; а в случае освобождения от НДС услуг, связанных со спортом и физической культурой, повышается общий уровень здоровья граждан. Освобождая малые предприятия от уплаты налога, государство способствует развитию бизнеса и его расширению. Теряя в доходах, государство стимулирует развитие экономики и повышение уровня и качества жизни людей, что в итоге приведет к увеличению налоговых поступлений. По сути, гармонизация законодательства о налоге на добавленную стоимость позволила не только гарантировать реализацию двух основных европейских свобод – передвижения товаров и услуг, что существенно облегчило трансграничное ведение бизнеса, но и закрепила социальную направленность налоговой политики. Государства стремятся создать наиболее благоприятные условия для развития бизнеса и повышение уровня жизни населения в ущерб интересам бюджета, то есть преобладает скорее регулирующая, нежели фискальная функция налогообложения. При этом ЕС продолжает совершенствовать систему НДС, адаптируя ее к изменяющимся условиям действительности (разрабатываются меры для преодоления дефицита НДС, адаптирования системы НДС к условиям цифровой экономики и нуждам малого и среднего бизнеса, а также для достижения большей определенности в системе НДС в случае трансграничной торговли в рамках ЕС).

§3.2. Правовое регулирование акцизов в ЕС и ФРГ

Акцизы, взимаемые на уровне ЕС, не допускают существования привилегий у национальных товаров государства-члена по сравнению с импортной

продукцией и создания налоговых препятствий свободному движению товаров на едином внутреннем рынке.

Акцизы позволяют государствам получать доход, дополнительно облагая некоторые товары по сравнению с остальными, подлежащими лишь обложению налогом на добавленную стоимость. Если бы акцизы в ЕС были упразднены, то образовавшуюся брешь в национальных доходах пришлось бы восполнять путем повышения ставок НДС, что существенно повлияло бы на экономику государств-членов. Так, например, акцизы на табачную продукцию и минеральные масла приносят более 10% всех налоговых поступлений стран ЕС. Государства используют акцизы как налоговые инструменты, чтобы решать внутренние проблемы. Обложение акцизами табачной и алкогольной продукции решает ряд проблем в рамках политики здравоохранения – высокая цена товаров способствует снижению их потребления. Взимание акцизов с нефтепродуктов предполагает, в свою очередь, снижение сырьевой зависимости, а часть полученных средств может быть направлена на финансирование социальных и экологических программ.

Законодательство об акцизах требовало гармонизации, так как существование разнообразных классификаций и определений подакцизных товаров, разнящиеся ставки акцизов и существующие в государствах положения, косвенно защищающие национальное производство, нарушали свободную конкуренцию, свободу движения товаров и представляли собой серьезный барьер на пути развития и эффективного функционирования единого внутреннего рынка. В 2008 г. была принята Директива Совета 2008/118/ЕС от 16 декабря 2008 года[171] относительно общих механизмов установления акцизов. Директива содержит общие правила установления акцизов на товары и услуги, возможность освобождения от акцизов и их компенсации на условиях, предусмотренных в государствах-членах. Директива после ее имплементации считается действующей

[171] Директива Совета ЕС № 2008/118/ЕС от 16 декабря 2008 года относительно общих механизмов установления акцизных сборов и аннулирования Директивы 92/12/ЕЭС [англ. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC] // OJ L 9/12 – 14/1/2009.

на всей территории ЕС, однако государства могут распространить ее действие и на свои заморские территории. Кроме того, государства-члены вправе устанавливать иные косвенные налоги на подакцизные товары, если это не составляет препятствий свободному движению товаров на едином рынке (часть 2 статьи 1 Директивы).

Акцизы уплачиваются грузополучателем в стране назначения, в связи с чем приняты соответствующие нормативные акты. Для коммерческой деятельности система ЕС аналогична национальным системам: товар, подлежащий обложению акцизом, проходит через цепь взаимосвязанных товарных складов и сопровождается соответствующим документом, форма которого гармонизирована на уровне ЕС. Акциз взимается должностным лицом или органом, уполномоченным государством. На европейском уровне подчеркивается необходимость разрабатывать пути улучшения информационного обмена между государствами-членами, заинтересованными в свободном движении подакцизного товара, что позволяет обеспечить наиболее эффективные меры борьбы с мошенничеством и уклонением от уплаты налогов[172].

Соотношение гармонизированного и национального законодательства об акцизах представляется необходимым рассматривать в виде трех структурных составляющих:

1) законодательство об акцизах на табачную продукцию;

2) законодательство об акцизах на алкогольную продукцию;

3) законодательство об акцизах на минеральные масла, иные энергоносители и электричество.

В сфере налогообложения табачной продукции действовали следующие директивы:

[172] Решение Европейского парламента и Совета ЕС № 1152/2003/ЕС от 16 июня 2003 г. о компьютеризации передвижения и надзоре за продукцией, облагаемой акцизами [англ. Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerizing the movement and surveillance of excisable products] // OJ L 162, 01/07/2003 – c. 5 – 8.

- Директива Совета 95/59/ЕС от 27 ноября 1995 г.[173] по налогам, отличным от налогов с оборота, влияющим на потребление обработанного табака.
- Директиву Совета 92/79/ЕЭС от 19 октября 1992 г.[174] о сближении налогового законодательства, касающегося сигарет.
- Директива Совета 92/80/ЕЭС от 19 октября 1992 г.[175] о сближении налогового законодательства, касающегося готовых табачных изделий, отличных от сигарет.

Однако вышеупомянутые директивы со временем перестали отвечать требованиям действительности и не могли обеспечить эффективного правового регулирования, поэтому были дополнены и изменены Директивой Совета 2002/10/ЕС от 12 февраля 2002 года[176], регулировавшей установление акциза на переработанный табак.

Между законодательными, нормативными и административными положениями государств-членов ЕС существовали существенные различия в отношении производства, представления и продажи табачных изделий, препятствовавшие нормальному функционированию внутреннего рынка. Действовавшие директивы конца 80-х – начала 90-х годов не отвечали требованиям времени, поэтому в 2001 году была принята Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2001/37/ЕС о сближении нормативных, регламентарных и административных положений государств-членов ЕС в отношении производства, представления на рынке и продажи табачных

[173] Директива Совета № 95/59/ЕС от 27 ноября 1995 г. по налогам, отличным от налогов с оборота, влияющим на потребление обработанного табака [англ. Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco] // OJ L 291, 6.12.1995 – с. 40–45.

[174] Директива Совета № 92/79/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о сближении налогового законодательства, касающегося сигарет [англ. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes] // OJ L 316, 31/10/1992 – с. 8 – 9.

[175] Директива Совета № 92/80/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о сближении налогового законодательства, касающегося готовых табачных изделий, отличных от сигарет. [англ. Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes] // OJ L 316, 31.10.1992 – с. 10 – 11.

[176] Директива Совета № 2002/10/ЕС от 12 февраля 2002 г., дополняющая Директивы 92/79/ЕЭС, 92/80/ЕЭС and 95/59/ЕС в отношении структуры и ставок акциза на переработанный табак [англ. Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco] // OJ L 046, 16.02.2002 – с. 26 – 28.

изделий[177], целью которой стало приведение в соответствие положений касательно максимального содержания смол, никотина и монооксида углерода в сигаретах, предупредительных надписей на табачной продукции, а также касательно ингредиентов и описания табачных изделий. Спустя 13 лет была принята Директива 2014/40/ЕС[178], заменившая Директиву 2001/37/ЕС и содержащая более жесткие требования. Государства-члены были обязаны имплементировать ее в национальное законодательство до 20 мая 2016 года. В ФРГ соответствующий закон был принят в апреле 2016 года[179].

16 июля 2008 г. Европейская комиссия выступила с предложением об изменении действующего налогового законодательства ЕС по акцизам на табак. Проект Директивы 2010/12/ЕС был принят 16 февраля 2010 года[180] и, помимо прочего, закрепил программу повышения цен на сигареты и измельченный табак к 2014 и 2018 гг. соответственно. Одной из ключевых целей Директивы 2010/12/ЕС стало снижение уровня потребления табака на 10% в течение последующих 5 лет.

Действовавшие директивы, устанавливающие акциз на табачную продукцию были кодифицированы в 2011 году – принята Директива Совета ЕС № 2011/64/ЕС от 21 июня 2011 года[181], закрепившая основные принципы

---

[177] Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2001/37/ЕС о сближении нормативных, регламентарных и административных положений государств-членов ЕС в отношении производства, представления на рынке и продажи табачных изделий [англ. Directive 2001/37/EC of the European Parliament and of the Council of 5 June 2001 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco products] // OJ L194, 18.7.2001 – с. 26 – 35.

[178] Директива Европейского парламента и Совета ЕС № 2014/40/ЕС о сближении законодательных, регламентарных и административных положений государств-членов ЕС в области производства, представления на рынке и продажи табачной продукции и сопутствующих товаров и об отмене Директивы 2001/37/ЕС [англ. Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC] // OJ L 127, 29.4.2014 – с. 1 – 38.

[179] Закон «Об имплементации Директивы о табачных и аналогичных изделиях» [немец. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie über Tabakerzeugnisse und verwandte Erzeugnisse] от 27 апреля 2016 / BGBl 2016, часть I, № 15 от 8 апреля 2016.

[180] Директива Совета ЕС № 2010/12/ЕС от 16 февраля 2010 г., дополняющая Директивы 92/79/ЕЭС, 92/80/ЕЭС and 95/59/ЕС в отношении структуры и ставок акциза на переработанный табак и Директиву 2008/118/ЕС [англ. Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC] // OJ L 50/1, 27.2.2010 – с. 1 – 7.

[181] Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2011/64/ЕС от 21 июня 2011 г. о структуре и ставках акцизов для обработанного табака (кодифицированный акт) [англ. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on

гармонизации правового регулирования переработанного табака и являющаяся в настоящее время основным действующим нормативным актом в сфере налогообложения табачной продукции.

Согласно положениям Директивы 2011/64/ЕС сигареты, произведенные в ЕС, а также ввезенные из третьих стран, следует облагать адвалорным, а также специфическим акцизом. При этом адвалорный акциз рассчитывается, исходя из максимальной розничной цены (по общему правилу, включая таможенные пошлины), а специфический акциз рассчитывается на единицу продукта, но в любом случае ставки адвалорного и специфического акциза должны быть одинаковы для всех сигарет. До 31 декабря 2013 года специфический компонент акциза не должен быть менее 5% и более 76,5% от суммы совокупного налогового бремени, которое представляет собой сумму специфического акцизного сбора, а также адвалорного акцизного сбора и НДС, взимаемых от средневзвешенной розничной цены. С 1 января 2014 года специфический компонент акциза на сигареты не должен быть менее 7,5% и более 76,5% от суммы совокупного налогового бремени. Стоит отметить, что положения, применяемые к обработанному табаку, иному чем сигареты, несколько отличаются от вышеуказанных: допустимо применение как адвалорного и специфического налогов, так и комбинированного налога, сочетающего в себе элементы адвалорного и специфического. Может быть установлен минимальный размер акцизного сбора. Основная цель принятия данного акта – гарантировать эффективное функционирование единого внутреннего рынка и высокий уровень охраны здоровья, как того требует ст. 168 Договора о функционировании ЕС[182].

В ФРГ до 1993 года налогом облагались все виды табачной продукции, а с 1993 были исключены из-под налогообложения жевательный и нюхательный табак. Доходы от взимания акцизов с табака составили в 2016 году 14,2 млрд.

---

the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification)]] // OJ L 176/24, 05.07.2011 – c. 24 – 36.

[182] Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – c. 1 – 390.

евро[183], поставив данный вид акцизов на второе по доходности место вслед за акцизами на энергетические ресурсы. Отношения, связанные с взиманием акцизов на табак урегулированы Законом ФРГ «О налоге на табачные изделия» 1868 года[184] (в редакции 2009 года и с последующими изменениями).

Соотношение законодательства ЕС и ФРГ в рассматриваемой сфере носит компромиссный характер, преследуя цель эффективного регулирования, адаптированного под конкретную национальную среду. Так, Директива 2011/64/ЕС определяет различные виды табачной продукции (сигареты, сигары, сигариллы, мелкорубленый табак для скручивания сигарет и т.д.), вводя в право государств-членов единые классификации. В ФРГ определения табачной продукции закреплены в §1 вышеупомянутого Закона, однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС, было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014. Данный пример дерогации отражает компромиссный характер отношений между ЕС и его государством-членом: наднациональное правовое регулирование не должно приводить к серьезным экономическим проблемам в государствах, иначе существование интеграционного союза теряет смысл, ведь его цель – эффективное взаимодействие государств, результатом которого является экономический рост и повышение уровня жизни граждан.

При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами. Статья 17 Директивы 2011/64/ЕС освобождает от налогообложения:

- денатурированный табак, используемый в промышленных или сельскохозяйственных целях;

[183] Официальный сайт Федерального министерства финансов ФРГ. Налогообложение. Бюджетный прогноз и налоговые поступления / [Электронный ресурс]: http://www.bundesfinanzministerium.de/ – доступ свободный.
[184] Закон ФРГ «О налоге на табачные изделия» 1968 года [немец. Tabaksteuergesetz] / BGBl – часть I, 15.07.2009 – с. 1870.

- готовую табачную продукцию, уничтоженную под контролем уполномоченных лиц или органов;
- табачную продукцию, предназначенную для научных исследований и тестирования качества;
- табачную продукцию, подлежащую переработке производителем.

Данный перечень воспроизведен в §30 Закона ФРГ «О налоге на табачные изделия» 1868 года: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Европейское право не предъявляет требования к дословному перенесению его положений в национальную правовую систему, поэтому достаточно передать в положениях закона смысл директивы.

Директива 2011/64/ЕС устанавливает минимальные ставки акцизов на разные виды табачной продукции. Стоит заметить, что в ФРГ до принятия Директивы 2011/64/ЕС были установлены ставки, близкие к европейским минимальным, поэтому их повышение в процессе имплементации не потребовалось. В национальное право были трансформированы положения об общих (2014 г. и 2018 г.) и специальных (2015 г. и 2017 г.) переходных периодах, введенных для предотвращения резкого скачка цен на табачную продукцию. Такой скачок, по данным Европейской комиссии, может составить до 20% в течение первых 5 лет после принятия Директивы 2011/64/ЕС в результате увеличение ставок акцизов[185].

За счет имплементации в ФРГ и других государствах-членах наднациональных положений была решена проблема большой разницы в цене на табачную продукцию в соседних государствах-членах, что ранее приводило к снижению дохода государств с высокими ставками акцизов и невозможности проводить политику, направленную на уменьшение количества курильщиков. У налогообложения табака в ФРГ две основные цели, отражающие фискальную и

[185] Информационная база актов ЕС. Отчет и предложение Европейской комиссии по структуре и ставкам акциза на сигареты и переработанный табак [англ. Report and proposal on the structure and rates of excise duty applied on cigarettes and other manufactured tobacco products] // [Электронный ресурс]: http://www.smokefreepartnership.eu – доступ свободный.

регулирующую функцию, – наполнение федерального бюджета и регулирование политики здравоохранения. По сути, цели противоречат друг другу, поскольку повышение уровня цен на табак приведет к временному увеличению доходов, а затем к резкому их падению ввиду снижения уровня потребления (на что, собственно, и направлена политика здравоохранения). С одной стороны, несмотря на высокий уровень дохода в бюджет, существенная часть полученных средств в результате идет на покрытие затрат на лечение заболеваний, связанных с курением, поскольку государство участвует в системе здравоохранения. Связанное с курением ухудшение здоровья снижает работоспособность населения, может приводить к инвалидности, что в результате приводит к уменьшению поступающих в бюджет средств. С другой стороны, снижаются расходы пенсионного сектора, поскольку продолжительность жизни курильщиков значительно ниже. В случае, если цены на табак завышены, то увеличиваются затраты на борьбу с более активной контрабандой. Таким образом, для надлежащего функционирования системы необходимо находить баланс между фискальной и регулирующей функцией налогообложения. Так, в результате достаточно успешной политики ФРГ в данной сфере при общем увеличении доходов доля курильщиков в возрасте 12-17 лет снизилась вдвое с 28% (2000 г.) до 13% (2011 г.)[186].

Директива 2011/64/ЕС вступила в силу с 1 января 2011 года. Каждые 4 года Европейская комиссия будет предоставлять Совету ЕС отчет о результатах имплементации и предложения об изменении или дополнении действующего законодательства в сфере налогообложения табачной продукции. Первый такой отчет[187] Европейской комиссии был опубликован 21 декабря 2015 года.

---

[186] Федеральный центр медицинского просвещения. Информация о курении. Доля курящих среди детей и молодежи / Статистика от 24 февраля 2011 года. // [Электронный ресурс]: http://www.rauchfrei-info.de – http://drogenbeauftragte.de - доступ свободный.

[187] Информационная база актов ЕС. Отчет Европейской комиссии COM(2015) 621 Совету ЕС об оценке действия положений Директивы 2011/64/ЕС и о структуре и ставках акцизов для обработанного табака [англ. COM(2015) 621 Report from the Commission to the Council on the REFIT evaluation of Directive 2011/64/EU and on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco] – 29 июня 2014 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

Исследования процесса и последствий имплементации Директивы показали, что используемые определения несовершенны и требуют дальнейшего пересмотра:

A. Субъективность. Термины, введенные Директивой, не гарантируют достаточную юридическую определенность для целей классификации – их субъективная интерпретация экономическими операторами приводит к нарушениям конкуренции на внутреннем рынке. На практике у 14 государств-членов ЕС (включая ФРГ) возникли сложности в отношении пограничных продуктов, производители которых используют лазейки в определениях, чтобы получить налоговые преимущества. Так, из-за недостаточной детальности определений компании, производящие продукты, заменяющие сигареты (то есть соответствующие сигаретам по внешнему виду, размеру, продолжительности курения, методике производства), приводят свою продукцию к соответствию минимальным требованиям в отношении сигар и сигарилл, тем самым используя более выгодные ставки акцизов. По данным исследования, подготовленного для Европейской комиссии, 66% опрошенных участников рынка считают высоким риск субъективной интерпретации определений Директивы 2011/64/ЕС[188].

B. Неоднородность. В настоящий момент представлено две параллельные системы классификации товаров – для целей взимания таможенных пошлин и обложения акцизами. Неоднородность и, порой, противоречивость определений между указанными системами приводят к дополнительной финансовой нагрузке на бизнес и налоговые администрации. 68% респондентов подтвердили, что увеличение административных расходов значительно. Например, сигары, сигары с обрезанными концами (англ. cheroots) и сигариллы классифицируются для таможенных целей по коду 2402 10 00 комбинированной номенклатуры, что, однако, противоречит определению статьи 4(1) (a) Директивы 2011/64/ЕС, в которой указано на необходимость оболочки из натурального табака. Если сигары, сигары с обрезанными концами и сигариллы имеют внешнюю оболочку

[188] Информационная база актов ЕС. Европейская комиссия. Исследование по измерению и снижению административных издержек в рамках обложения акцизами табачных продуктов [англ. Study on the measuring and reducing of administrative cost in imposing excise duties on tobacco products] – 21 декабря 2015 // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ – доступ свободный.

(обертку) из натурального табака, то с точки зрения таможенной классификации, их следует включить в категорию продуктов 2402 20 90 («другие»). При этом с точки зрения акцизов товары соответствуют категории «сигары и сигариллы», что на практике приводит к ошибкам в документации и спорам с уполномоченными органами.

C. Отсутствие определений. Директива 2011/64/ЕС определяет сигареты, сигариллы, сигары и курительный табак. Некоторые неопределенные продукты можно отнести к одной из указанных категорий (например, табак для кальяна), другие же не подпадают под положения Директивы (например, необработанный табак и электронные сигареты). Не так давно на рынке появились также новые продукты с использованием технологии «нагревание, а не горение» (англ. heat-not-burn), подходы государств-членов к которым различаются, поскольку такие продукты выглядят как электронные сигареты, но содержат табак, который нагревается, но не горит.

Рассмотренные выше проблемы приводят к нарушению конкуренции, уклонению от уплаты налогов и контрабанде. Последняя забирает из бюджетов государств-членов ЕС около 11,1 млрд. евро ежегодно. В результате ограниченной сферы действия Директивы 2011/64/ЕС не может быть надлежащим образом использована Система контроля за движением подакцизных товаров и соответствующие положения по административному сотрудничеству и обмену информацией, которые составляют основу борьбы с мошенничеством. Отсутствие единообразного подхода в правовом регулировании некоторых видов табака (пограничные продукты и необработанный табак) приводит к ограничению возможности уполномоченных органов государств-членов надлежащим образом контролировать сделки с табачной продукцией. Исключение электронных сигарет из-под действия Директивы с учетом широкого распространения данной категории товаров в долгосрочной перспективе приведет к нарушениям конкуренции на территории ЕС, поскольку в отношении данной продукции государства-члены вводят дополнительные неединообразные налоги на национальном уроне.

За счет системы отчетности Европейская комиссия контролирует, как соотносится национальное и европейское право на определенном этапе интеграционного развития, что позволяет предупреждать возникновение противоречий между национальными правовыми системами, а также их несоответствие действующим европейским нормативно-правовым актам. Мониторинг принятых в государствах-членах актов, развивающих положения директив или трансформирующих их в национальное право, позволяет оценить изменения в общественных отношениях, урегулированных на европейском уровне, и степень соответствия решений, директив и регламентов ЕС требованиям действительности. В случае необходимости, Комиссия прилагает к отчетам обоснованные предложения о внесении изменений в действующее наднациональное законодательство.

Стоит также отменить роль Суда ЕС в формировании соотношения немецкого и европейского права в области взимания акцизов с табачной продукции. Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС[189], в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал §4 Закона ФРГ «О налогообложении табачных изделий» в противоречие Директиве 92/80/ЕЕС). Сославшись на это решение Федеральный финансовый суд ФРГ разрешил спор между компанией Бринкманн Табакфабрикен ГмбХ (нем. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным таможенным управлением Бильфельда (нем. Hauptzollamt Bielefeld) в пользу налогоплательщика[190]. В дальнейшем противоречия национального регулирования и права ЕС были устранены путем изменения рассмотренных положений Закона ФРГ – была введена смешанная ставка, предусмотренная Директивой 92/80/ЕЕС.

---

[189] Дело C-365/98. Brinkmann Tabakfabriken GmbH против Главного таможенного управления Бильфельда // [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

[190] Решение Федерального финансового суда ФРГ от 11.02.2003 / V II R 08/01 // [Электронный ресурс]: http://www.judicialis.de – доступ свободный.

Таким образом, на уровне ЕС закреплены общие вопросы – основные определения, минимальные ставки, переходные периоды и условия исключения из-под налогообложения, а в компетенции государств остается установление детального регулирования и проведение сбалансированной налоговой политики.

В целом положения Директивы 2011/64/ЕС почти без изменения формулировок перенесены в Закон ФРГ «О налогообложении табачных изделий» 1968 года, который содержит также дополнительные статьи, адаптирующие установленное на уровне ЕС регулирование к местным условиям. Например, приведена в соответствие с требованиями Директивы ставка национального акциза на трубочный табак, который на уровне ЕС подпадает только под общую категорию «иные виды курительного табака».

Исследование последствий имплементации Директивы выявили основные проблемы – субъективность, неоднородность, а в некоторых случаях и полное отсутствие определений табачной продукции. В связи со стремительным развитием технологий и методик производства требуется ежегодное обновление положений наднационального акта с целью предупреждения злоупотреблений на рынке. Впрочем, при невозможности введения в национальное законодательство определений, предусмотренных наднациональным правом, может быть найден компромисс – в случае с ФРГ на переходный период было введено альтернативное определение.

Имплементация европейских актов связана с существенными различиями в правовых системах государств-членов. Важную роль в такой ситуации играет негативная интеграция: толкование Судом ЕС положений наднациональных актов и оценка им соответствия германского законодательства европейским актам позволяет устранять противоречия в формулировках и правовых механизмах, возникающие уже после успешной имплементации директив. Деятельность Суда и надзор Европейской комиссии, подотчетной в данном вопросе Совету ЕС, позволяют поддерживать необходимый баланс между европейским законодательством и государственным правовым регулированием – вовремя выявлять противоречие правового регулирования государств-членов европейским

актам, а также своевременно вносить изменения в право ЕС, если существующие нормы не позволяют эффективно регулировать общественные отношения в рассматриваемой сфере.

Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции, были приняты в 1992 г., тем самым гарантируя в данной области единый подход государств в рамках единого внутреннего рынка, создание которого завершилось к 1993 году.

Директива Совета 92/83/ЕЭС от 19 октября 1992 г.[191] о гармонизации структуры акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки определяет виды подакцизных алкогольных напитков и методы исчисления акцизов. К категории алкоголя и алкогольных напитков относятся: пиво (ст. 2), вино (ст. 8), ферментированные напитки, отличные от вина и пива (ст. 12), этиловый спирт (ст. 20), промежуточные продукты (ст. 17).

Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС[192] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Так, например, при минимальной ставке, применяемой к пиву, в 0,748 евро за гектолитр/градус Плато в ФРГ государством установлена ставка в 0,787 евро за гектолитр/градус Плато. Высокие ставки приносят больше дохода в государственный бюджет и повышают стоимость, что делает алкогольную продукцию менее доступной для потребителей.

---

[191] Директива Совета ЕС № 92/83/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о гармонизации структуры акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки [англ. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages] // OJ L 316, 31/10/1992 –c. 21 – 27.

[192] Директива Совета ЕС № 92/84/ЕЭС о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки [англ. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages] // OJ L 316, 31/10/1992 – c. 29 – 31.

В ФРГ отсутствует единый акт, устанавливающий детальное регулирование акцизов на всю алкогольную продукцию, но действуют нормативно-правовые акты для отдельных категорий.

Общие вопросы налогообложения алкогольной продукции урегулированы в Законе «О монополии государства на винокурение и продажу спиртных напитков» от 8 апреля 1922 года[193] (с последующими дополнениями и изменениями; нем. Branntweinmonopolgesetz), вторая часть которого («Налогообложение ликероводочной продукции», §§130–159) служит lex generalis в правовом регулировании налогообложения алкогольных напитков. Действуют также специальные законы: Закон «О налогообложении ферментированных напитков и промежуточных продуктов» от 15 июля 2009 года[194] (нем. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz), Закон «О налогообложении пива» от 15 июля 2009 года[195] (нем. Biersteuergesetz) и Закон «О налогообложении алкогольных коктейлей» от 23 июля 2004 года[196] (нем. Alkopopsteuergesetz).

Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. Однако возникают проблемы интерпретации идентичных положений наднационального и германского законодательства. Так, неясным оказалось определение «независимого малого пивоваренного завода», закрепленное в части 2 статьи 4 Директивы и §2 Закона ФРГ «О налогообложении пива». Согласно актам это пивоваренный завод, юридически и экономически независимый от других пивоваренных заводов и не работающий по лицензии. В случае сотрудничества двух и более малых пивоваренных заводов с

[193] Закон «О монополии государства на винокурение и продажу спиртных напитков» от 8 апреля 1922 года [немец. Branntweinmonopolgesetz] // RGBl. I S. 335, 405; BGBl. III 612-7.
[194] Закон «О налогообложении ферментированных напитков и промежуточных продуктов» от 15 июля 2009 года [немец. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz] / BGBl. – I, 2009 – с. 1870, 1896.
[195] Закон «О налогообложении пива» от 15 июля 2009 года [немец. Biersteuergesetz] / BGBl. – I, 2009 – с. 1870, 1908.
[196] Закон «О налогообложении алкогольных коктейлей» от 23 июля 2004 года [немец. Alkopopsteuergesetz] / BGBl. – I, 2004 – с. 1857.

объединенным годовым производством, не превышающим 200000 гектолитров, эти пивоваренные заводы можно рассматривать как единый независимый малый пивоваренный завод.

На практике возник вопрос, предполагается ли экономическая зависимость двух или более малых пивоваренных заводов в случае фактической невозможности осуществления ими деятельности на одном рынке в качестве конкурентов, не оказывающих друг на друга никакого влияния, либо в случае существования одной только вероятности оказания влияния одним заводом на деятельность другого. Подобная проблема возникла в результате фактической деятельности малых пивоваренных заводов на рынках двух государств-членов (ФРГ и Австрии) и их косвенной зависимости (см. Приложение 2). Финансовый суд федеральной земли Тюрингия направил запрос в Суд ЕС, который постановил, что сама возможность оказания одним пивоваренным заводом влияния на другой за счет крупных долей участия и наличии лица, занимающего руководящие должности в нескольких предприятиях, приводит к экономической зависимости таких заводов и лишает их права на применения пониженной ставки акциза[197].

Таким образом, проблема неясности и неточности определений возникает не только при ненадлежащей имплементации европейских актов в национальное право, но также в случае дословного воспроизведения европейских формулировок. В данном случае разъяснения Суда ЕС являются единственным возможным источником регулирования, поскольку решают возникшую на практике проблему толкования права с меньшими временными затратами, чем потребовалось бы для издания нормативно-правового акта Совета ЕС.

Стоит также отметить, что в ФРГ действуют довольно низкие акцизы на алкоголь, в связи с чем налогообложение алкогольной продукции приносит в бюджет сравнительно меньше дохода, чем другие косвенные налоги. Согласно официальной статистике в 2014 году, доход от налогообложения алкоголя

[197] Дело C-83/08. Glück auf Brauerei GmbH против Главного таможенного управления Эрфурта // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

составил около 4,3 млрд. евро[198]. При этом расходы, прямо и косвенно связанные с производством и употреблением населением алкоголя, составляют около 27 млрд. евро ежегодно, из которых 10 млрд. затрачиваются на госпитализацию и лечение больных в системе государственного медицинского страхования.

Доступность алкоголя по цене ведет к увеличению процента алкогольной зависимости среди молодежи, что вынуждает государство запускать федеральные программы, направленные на снижение доли пьющих в возрастной категории до 17 лет. Однако введение таких программ неэффективно без соответствующей налоговой политики. В связи с этим стоит ожидать в ближайшие годы увеличения в ФРГ ставок акцизов на алкогольную продукцию, что сделает ее менее доступной для населения. Было бы также целесообразно использовать опыт введения ограничения на продажу алкоголя в темное время суток. В России с 2006 года органы государственной власти субъектов РФ обладают правом ограничивать продажу спиртосодержащих напитков в ночное время суток. Законодательные ограничения вступили в силу 23 июля 2012 года (в отношении запрета рекламы алкогольной продукции – 1 января 2013 года): запрещена реклама алкоголя в печатных СМИ, повышаются акцизы на алкоголь, запрещена розничная продажа спиртного (в том числе пива) в ночное время[199]. В ФРГ подобный режим продажи спиртных напитков действует в земле Баден-Вюртемберг, где продажа любого алкоголя в магазинах, киосках и заправочных станциях запрещена с 22.00 до 5.00 с 2010 года согласно Закону «О борьбе с совершаемыми под влиянием алкоголя нарушениями общественного порядка и безопасности и о предупреждении вызванных алкоголем заболеваний» от 4 ноября 2009 года[200]. На всей остальной территории Германии приобрести

---

[198] Официальный сайт Федерального министерства финансов ФРГ. Налогообложение. Бюджетный прогноз и налоговые поступления // [Электронный ресурс]: http://www.bundesfinanzministerium.de/ – доступ свободный.

[199] ФЗ РФ от 20 июля 2012 г. N 119-ФЗ «О внесении изменений в статью 21 ФЗ «О рекламе» и статью 3 ФЗ «О внесении изменений в ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» и отдельные законодательные акты РФ и признании утратившим силу ФЗ «Об ограничениях розничной продажи и потребления (распития) пива и напитков, изготавливаемых на его основе» // Российская газета, 23.07.2012 № 5839.

[200] Закон «О борьбе с обусловленными алкоголем нарушениями общественной безопасности и порядка в ночное время и о защите от обусловленного алкоголем вреда здоровью» [немец. Gesetz zur Abwehr alkoholbeeinflusster

алкогольную продукцию возможно и в ночное время – в киосках и на заправочных станциях, однако в начале 2015 года представители основных политических партий ФРГ (Христианско-демократический союз и Социал-демократическая партия Германии) заняли общую позицию о необходимости введения федерального запрета на продажу алкоголя в ночное время.

Таким образом, соотношение национального и наднационального права в сфере налогообложения алкогольной продукции характеризуется отсутствием значительных различий в используемых формулировках, что, однако, не гарантирует отсутствие практических проблем применения законодательства. В связи с этим основным инструментом развития европейского права становится негативная интеграция, позволяющая наиболее эффективно устранять неточности и неясности толкования наднациональных актов.

Другой важной чертой являются достаточно низкие минимальные ставки акцизов, что приводит, в случае ФРГ, к превышению расходов государства в сфере здравоохранения над доходами, получаемыми от акцизов на алкоголь. Повышение минимальных ставок решит проблему ценовой доступности для населения алкогольной продукции и в сочетании с иными мерами (например, запрет продажи алкоголя в темное время суток) поспособствует достижению целей государства в социальной политике и политике здравоохранения, что в полной мере составляет регулирующую функцию налогообложения.

Наконец, в качестве третьей составляющей гармонизации законодательства об акцизах следует рассмотреть гармонизацию законодательства о налогах на минеральные масла, иные энергоносители и электричество.

Еще в начале 1990-х гг. государства ЕС выбрали налоги в качестве инструмента защиты окружающей среды, например, так называемые «зеленые налоги», налог на выбросы углекислого газа (CO_2), транспортные налоги и иные

Störungen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung während der Nachtzeit und zum Schutz vor alkoholbedingten Gesundheitsgefahren] / Ландтаг земли Баден-Вюртемберг – 14/5413 // [Электронный ресурс]: http:// www.landtag-bw.de – доступ свободный.

налоговые инициативы. Первыми налогами в данной области, гармонизированными в ЕС, стали налоги на минеральные масла: Директивы 92/81/ЕЭС[201] и 92/82/ЕЭС[202].

В 1992 г. Конференция ООН по окружающей среде и развитию провозгласила стратегию снижения эмиссии парниковых газов, в том числе, посредством использования экономических инструментов. В связи с этим Европейская комиссия представила проект гармонизированного налога на уголь и энергоносители, взимание которого стабилизирует CO2 на среднем уровне. Однако проект не получил поддержки ЭКОФИН, который предложил Комиссии исходить из действующей системы акцизов на минеральные масла. Представленный в 1997 г. новый проект после многочисленных доработок отражал требования по защите окружающей среды и был направлен на надлежащее функционирование единого внутреннего рынка – был одобрен Советом в 2001 г., и 27 октября 2003 г. была принята Директива 2003/96/ЕС[203]о реструктуризации системы налогообложения энергоносителей и электроэнергии, которая расширила действие законодательства ЕС с минеральных масел на все энергоносители, включая уголь, природный газ и электричество.

Директива 2003/96/ЕС года является на сегодняшний день наиболее полным источником регулирования в области налогообложения энергоносителей. В данном нормативном акте поставлены следующие цели:

- ликвидировать нарушения правил конкуренции между государствами-членами ЕС, возникшие в результате использования на их территории различающихся налоговых ставок;

[201] Директива Совета ЕС № 92/81/ЕЭС о гармонизации структуры налогов на минеральные масла [англ. Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils] // OJ L 316, 31.10.1992 – с. 12 – 15.

[202] Директива Совета ЕС № 92/82/ЕЭС о сближении ставок акцизов на минеральные масла [англ. Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils] // OJ L 316, 31.10.1992 – с. 19 – 20.

[203] Директива Совета ЕС № 2003/96/ЕС о реструктуризации системы налогообложения энергоносителей и электроэнергии [англ. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity] // OJ L 283/51 / 31.10.2003 – с. 51 – 70.

- создать равные экономические условия применения различных видов энергоносителей, что невозможно, пока только налоги на минеральные масла подлежали урегулированию на уровне Союза;
- способствовать более эффективному использованию энергии, что снизит уровень выбросов углекислого газа и ослабит зависимость от импорта энергоносителей;
- разрешить государствам-членам предоставлять налоговые послабления компаниям в обмен на обязательства снизить выброс парниковых газов;
- снизить ставки налогов на зарплату, используя дополнительные доходы, полученные от налогообложения всех энергоносителей;

Директива 2003/96/ЕС пересматривает минимальные ставки акциза на минеральные масла и вводит таковые для иных энергоносителей, выделяя три основные категории.

А. Применяемые к моторному топливу (см. Приложение 3, Таблицу 1).

Б. Применяемые к топливу, используемому в промышленных или коммерческих целях (см. Приложение 3, Таблицу 2).

В. Применяемые к электричеству и отопительному топливу (см. Приложение 3, Таблицу 3).

В странах ЕС могут также применятся дифференцированные ставки в случае, если такие ставки не ниже минимальных ставок, установленных Директивой 2003/96/ЕС, в целом соответствуют праву ЕС, а также: прямо связаны с качеством товара; зависят от уровня потребления электричества и горючего, используемого в целях отопления; используются в сфере местного общественного пассажирского транспорта, людьми с ограниченными возможностями, каретами скорой помощи.

Директива 2003/96/ЕС вступила в силу с 1 января 2004 г., не применяется к энергоносителям, используемым иначе, чем моторное топливо и горючее; энергоносителям двойного назначения; электричеству, используемому для химического восстановления, в электролизе и металлургическом процессе;

электричеству, если его стоимость составляет больше 50% цены товара; минералогическим процессам.

Следует также упомянуть Директиву Совета 95/60/ЕС[204] от 27 ноября 1995 г. о проведении фискальной маркировки газовых масел и керосина, принятую с целью обеспечить надлежащее функционирование единого внутреннего рынка и предупредить уклонение от уплаты налогов в данной сфере. Директива 95/60/ЕС представила общую систему маркирования газойля и керосина, не подлежавших обложению акцизом по стандартным ставкам, применимым к таким продуктам при их использовании в качестве топлива для двигателя. В нефтепродукты под надзором фискальных органов добавляется евромаркер, что, однако, не ограничивает государства-члены ЕС в дополнительном добавлении национального маркера.

Директиву 95/60/ЕС дополнило Решение Европейской комиссии 2006/428/ЕС[205], устанавливающее общий фискальный маркер для газовых масел и керосина – сольвент желтый 124 – и минимальный объем маркера: не меньше 6 мг и не больше 9 мг на литр топлива.

В ФРГ Директива 2003/96/ЕС была имплементирована в июле 2006 года, внеся изменения в Закон «О налогообложении электроэнергии» от 24 марта 1999 года[206] (нем. Stromsteuergesetz) и заменив действовавший Закон «О налогообложении добычи и ввоза нефти и нефтепродуктов» 1981 года[207] (в ред. от 21 декабря 1992, нем. Mineralölsteuergesetz) Законом «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года[208] (нем. Energiesteuergesetz).

---

[204] Директива Совета ЕС № 95/60/ЕС от 27 ноября 1995 г. о проведении фискальной маркировки газовых масел и керосина [англ. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene] // OJ L 291, 06.12.1995 – с. 46 – 47.

[205] Решение Европейской комиссии № 2006/428/ЕС, устанавливающее общий фискальный маркер для газовых масел и керосина [англ. Commission Decision 2006/428/EC of 22 June 2006 establishing a common fiscal marker for gas oils and kerosene (notified under document number C(2006) 2383)] // OJ L 172, 24/06/2006 – с. 0015 – 0016.

[206] Закон «О налогообложении электроэнергии» от 24 марта 1999 года [немец. Stromsteuergesetz] / BGBl. – I, 2000 – с. 147.

[207] Закон «О налогообложении добычи и ввоза нефти и нефтепродуктов» 1981 года [немец. Mineralölsteuergesetz] / BGBl. – I, 1992 – с. 2150, 2185.

[208] Закон «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года [немец. Energiesteuergesetz] / BGBl. – I, с. 1534.

Налог на электроэнергию был введен в 1999 году с целью увеличения доходов государства одновременно со снижением дополнительных расходов компаний по заработной плате. 90% получаемых средств идет на финансирование пенсионной системы, позволяя снижать размер взносов, уплачиваемых работодателем, поэтому к 2006 году ставка обязательных пенсионных взносов для работников и работодателей была снижена на 0,4% и составила 9,75%. Возможность разделения бремени уплаты взносов на пенсионное страхование с работником позволяет компаниям не отвлекать для уплаты оборотные средства, а вкладывать их в производство, развитие бизнеса, в результате чего создается больше рабочих мест, увеличивается доход самой компании, а значит государство получает больше налоговых доходов. Ставка налога на электроэнергию составляет 20,5 €/МВтч, что намного выше минимальной ставки, предусмотренной Директивой 2003/96/ЕС, в результате чего государство получило в 2011 году доход в 7,2 млрд. евро (в 2016 г. – 6,6 млрд. евро)[209], что позволило начать снижение ставки взносов на пенсионное страхование: с 01.01.2013 ставка составляла 18,90% против 19,90% в 2007-2011 гг., а с 01.01.2015 и по состоянию на 01.01.2017 г. составляет уже 18,70%[210].

Таким образом, несмотря на то, что наднациональное европейское законодательство, в целом, направлено на развитие регулирующей функции налогообложения, ключевая роль все же принадлежит государствам-членам, имеющим возможность установить ставки акцизов намного выше минимальных, как в случае с ФРГ. Данный пример иллюстрирует, как государство посредством налоговых механизмов решает социальные проблемы – использование налога в сфере пенсионного страхования. Фактически снижение ставки пенсионных взносов происходит за счет перекладывания обязанности их уплаты на крупных потребителей электроэнергии, то есть бизнес. Использование данного налогового механизма целевого финансирования социальной сферы намного более

[209] Официальный сайт Федерального министерства финансов ФРГ. Налогообложение. Бюджетный прогноз и налоговые поступления / [Электронный ресурс]: http://www.bundesfinanzministerium.de/ – доступ свободный.
[210] Актуальная информация о расчетах заработной платы в ФРГ. Государственное пенсионное страхование. Взносы. / [Электронный ресурс]: http://www.lohn-info.de/rentenversicherung.html – доступ свободный.

эффективно и менее затратно для государства, чем общая процедура выделения бюджетных средств.

Однако в ситуации возложения налогового бремени на бизнес для дальнейшего финансирования взносов в пенсионные фонды государство оставило компаниям право выбора. ФРГ, воспользовавшись правом, предоставленным ст. 15 Директивы 2003/96/ЕС, освободила от налогообложения электричество, получаемое из альтернативных источников энергии (энергия земли, воды, ветра, солнца, биомасс, газа из органических отходов, обессмоленного газа – п. 1 §9 Закона «О налогообложении электроэнергии»).

Соответственно, компании, стремясь платить меньше налогов, увеличивают использование альтернативной энергии в своей деятельности, а государство, теряя данный вид дополнительного налогового дохода, реализует функцию защиты окружающей среды. Проблемы в сфере экологии предупреждаются без использования принудительных мер: желанное поведение бизнеса достигается за счет налогового механизма, - однако использование такого правового регулирования остается на усмотрение государства.

Налогообложение энергоносителей приносит самый высокий доход среди экологических налогов – в 2016 году 46,6 млрд. евро (из них налогообложение электричества составило 6,6 млрд. евро)[211]. Базовые ставки для различных категорий топлива направлены на стимулирование преимущественного использования определенных видов топлива и поддержку некоторых видов транспорта. Например, льготное налогообложение дизельного топлива (с низким уровнем выброса вредных веществ) направлено на развитие автомобильных грузоперевозок; более низкие ставки налога на топливо с малым содержание серы также являются частью экологических мер – разница составляет около 15 €/1000 л (§2 Закона «О налогообложении энергоносителей[212]»).

---

[211] Официальный сайт Федерального министерства финансов ФРГ. Налогообложение. Бюджетный прогноз и налоговые поступления / [Электронный ресурс]: http://www.bundesfinanzministerium.de/ – доступ свободный.

[212] Закон «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года [немец. Energiesteuergesetz] / BGBl. – I, с. 1534.

Таким образом, на европейском уровне гармонизировано законодательство об акцизах, установленных для следующих категорий: спирт и алкогольные напитки, переработанный табак и энергоносители.

— Исследование механизмов имплементации в ФРГ европейских актов в отношении акцизов подтверждает необходимость совершенствования законодательства – как на уровне ЕС, так и в ФРГ. Необходимы четкие определения и классификации товаров. В ситуации, когда товары одной категории подходят под определения другой, производители получают выгоду от уплаты меньших по сумме акцизов, что существенно снижает доход государства. Отсутствие единообразного подхода в правовом регулировании подакцизных товаров приводит к ограничению возможности уполномоченных органов государств-членов надлежащим образом контролировать сделки с подакцизной продукцией.

  В случае невозможности использования единообразных определений на уровне ЕС может быть предусмотрена дерогация – в случае ФРГ было внесено альтернативное определение, применение которого было ограничено во времени так, чтобы национальное законодательство было подготовлено к внесению основной формулировки. Введение переходных периодов применения наднационального регулирования направлено, прежде всего, на смягчение последствий для национальных экономик. Дерогации представляют собой основу компромиссного характера отношений ЕС и его государств-членов, предупреждающую риски возникновения экономических трудностей, связанных с имплементацией европейских актов.

— Характерной тенденцией является общее повышение ставок акцизов, что решает ряд важных для государства вопросов. Снижается уровень контрабанды и дешевого импорта товаров, так как между соседствующими странами разница в цене на продукцию менее значительна. Соответственно, государство получает существенно больший доход. Эффективнее в данном

случае проводится политика охраны здоровья граждан и защиты окружающей среды – в ФРГ у налогообложения прослеживаются две основные цели, отражающие фискальную и регулирующую функцию: наполнение федерального бюджета и реализация государством социальных функций. Поиск баланса государственной политики, при котором доход от взимания акцизов растет, доля курящего и зависимого от алкоголя населения падает, а эмиссия парниковых газов сокращается, составляет основную задачу государственной власти в странах-членах ЕС. Налоговые механизмы используются для ее выполнения – в ФРГ вводятся льготы для компаний, использующих менее вредное топливо, доходы от повышенного налога на электроэнергию покрывают расходы пенсионной системы, увеличение акцизов на табак ведет к снижению количества курильщиков. Направленность на уменьшение выбросов CO_2 способствует более эффективному использованию ресурсов, что ослабляет зависимость от импорта энергоносителей. Установление высоких цен на алкоголь и табак приводит к общему оздоровлению нации, а в перспективе – снижает уровень смертности, повышает работоспособность и т.д. Несмотря на то, что наднациональное европейское законодательство, в целом, направлено на развитие регулирующей функции налогообложения, ключевая роль все же принадлежит государствам-членам ЕС.

— Найденный в ЕС компромисс в соотношении европейского и национального регулирования позволяет государствам на национальном уровне принимать конкретные шаги в развитие установленных в директивах положений. Так, в ФРГ предусмотрены налоговые послабления для компаний, использующих энергию земли, воды, ветра, солнца или биомасс – продвигается идея использования альтернативных источников энергии.

— Имплементация европейских актов связана с проблемой разницы в использовании терминов и формулировок, а также существенными различиями в правовых системах государств-членов. В связи с этим

основным инструментом развития европейского права становится негативная интеграция, позволяющая наиболее эффективно устранять неточности и неясности толкования наднациональных актов. В данном случае разъяснения Суда ЕС являются единственным возможным источником регулирования, поскольку решают возникшую на практике проблему толкования права с меньшими временными затратами, чем потребовалось бы для издания нормативно-правового акта Совета ЕС.

Заключение

Правовой механизм имплементации налогового права ЕС в законодательство ФРГ определяется, прежде всего, посредством баланса действия позитивной и негативной интеграции.

Позитивная интеграция представляет собой процесс разработки, согласования, принятия и трансформации общеевропейского правового регулирования в национальное право ФРГ. В стремлении к сближению германского законодательства с правовым регулированием налогообложения в других государствах-членах ЕС необходим баланс, обеспечивающий такое соотношение национального и общеевропейского регулирования, которое было бы оптимальным для успешного достижения целей и задач интеграционного развития.

Сфера налогообложения не была затронута ни в одном другом интеграционном образовании, помимо ЕС, поэтому именно на его примере целесообразно изучать особенности взаимодействия членов интеграционного образования: механизмы имплементации европейского налогового права в национальное законодательство, объемы полномочий ЕС и вопросы, которые остаются на усмотрение государств. ЕС является крупнейшим экономическим партнером России, что подразумевает тесную связь РФ и европейских государств, и представляет собой один из путей возможного развития отдельного региона в рамках общемировых процессов глобализации.

В государствах-членах, на первый взгляд, взимается схожий ряд налогов, однако, в основном, совпадает лишь вид, а правовое регулирование различается и определяется налоговой, социальной политикой в государстве и историческими особенностями его развития. Унификация налогового законодательства в данной ситуации не представляется возможной, так как введение единого законодательного регулирования для всех государств-членов ЕС затронуло бы фундаментальные различия в налоговых системах и потребовало бы

существенного ограничения суверенитета государств. Гармонизация, в свою очередь, обеспечивает внесение в национальное законодательство только тех изменений, что необходимы для функционирования единого рынка.

Гармонизация налогов впервые начала осуществляться при создании таможенных союзов с целью проведения единой таможенной политики. В условиях углубления международной экономической интеграции гармонизация налогового права заключается в сближении законодательства государств-членов региональных союзов. Согласованию подлежат общие направления налоговых реформ, налоговая политика, объекты, субъекты, минимальные ставки налогообложения, а также основные налоговые льготы. В части выбора правовой формы стоит заметить, что регламент применяется тогда, когда целью регулирования элементов налога является создание норм интеграционного права прямого действия. Однако наиболее эффективной правовой формой гармонизации является директива, поскольку она устанавливает рамки правового поля и минимальные требования, оставляя большую свободу к нормотворчеству государств-членов ЕС – директива содержит как нормы прямого действия, так и отсылочные нормы, уполномочивающие государства-члены обращаться к национальному регулированию отдельных сторон налоговых отношений.

В настоящее время в ЕС достаточно полно урегулировано на наднациональном уровне законодательство о косвенном налогообложении: приняты директивы, регулирующие НДС, а также налогообложение табачной, алкогольной продукции и энергоносителей. Акты ЕС об НДС, фактически, полностью заменяют национальное законодательство, вводя общую систему налогообложения добавленной стоимости и единые условия исчисления налога, регулируя все элементы налога. На территории ЕС применяются единые минимальные ставки акцизов и НДС, оставляя, однако, на усмотрение государств, в частности ФРГ, возможность устанавливать более высокие размеры ставок; в связи с реализацией данного права в последние годы повысились как базовые, так и пониженные ставки налога.

Особенность регулирования в сфере акцизов заключается в том, что на наднациональном уровне директивы принимались отдельно по различным элементам налога. Сначала были установлены предмет налогообложения, ставки и льготы, и лишь впоследствии были приняты отдельные директивы, затрагивающие вопросы места и срока уплаты налога. Данные директивы являются общими для всех видов акцизов. В отношении акцизов, как на уровне ЕС, так и в ФРГ, необходимо реформирование действующего законодательства: изменение и доработка классификаций товаров, пересмотр минимальных ставок, которые устарели и не отвечают требованиям времени, сближение действующих национальных ставок, которые разнятся настолько, что нарушаются правила конкуренции между соседствующими странами. Отсутствие единообразного подхода в правовом регулировании подакцизных товаров приводит к ограничению возможности уполномоченных органов государств-членов надлежащим образом контролировать сделки с подакцизной продукцией. Характерной тенденцией является общее повышение ставок акцизов, что решает ряд важных для государства вопросов – снижается уровень контрабанды и дешевого импорта товаров (государство получает существенно больший доход), эффективнее проводится политика охраны здоровья граждан и защиты окружающей среды. Ведущая роль в гармонизации акцизов отводится Суду ЕС.

Высокая степень урегулирования положений о косвенном налогообложении на наднациональном уровне позволяет говорить о стремлении к унификации данных видов налогов в будущем, поскольку на настоящем этапе это не представляется возможным.

В сфере прямого налогообложения гармонизация пока не достигла данного этапа, но следующим шагом может стать принятие пакета мер о Единой консолидированной налоговой базе. На европейский уровень при гармонизации прямых налогов выносятся наиболее значимые для общего рынка вопросы, согласование которых необходимо на наднациональном уровне для эффективного функционирования единого рынка, повышения его инвестиционной

привлекательности и развития трансграничного бизнеса. Давно разрабатываемый, перспективный, но не опробованный на практике проект введения единой консолидированной базы корпорационного налога может стать следующим большим шагом на пути гармонизации законодательства о прямых налогах. Компании и группы компаний, ведущие свою деятельность в разных государствах-членах ЕС, смогут подавать единую налоговую декларацию по своему доходу и доходу всех своих дочерних предприятий, воспользовавшись режимом «единого окна». Упрощение процедуры не только сэкономит время и ресурсы, но также повысит прозрачность всего процесса заявления полученных доходов.

Однако в случае, если в будущем данные наднациональные положения не будут согласованы на уровне ЕС, возможным шагом будет их переоценка для целей апробации в рамках нескольких государств-членов в качестве «продвинутого сотрудничества», прогрессивного метода стимулирования интеграции, позволяющего распространять идеи гармонизации нового блока правовых норм лишь на часть государств-членов ЕС. При этом распространение действия введенного регулирования на всю территорию ЕС происходит позднее, при условии положительного опыта практического применения внедренных инициатив. Развитие механизма подвинутого сотрудничества, его распространение на налоговые вопросы отражают тенденцию к практическому применению разработанных механизмов при условии непротиворечия основополагающим положениям и принципам права ЕС. Наличие подобного механизма позволяет избежать застоя в интеграционном процессе в случае, если одно или несколько государств блокируют принятие нового европейского законодательства – именно таков случай введения налога с финансовых операций.

Особенностью имплементации наднационального права в сфере налогообложения физических лиц является широкое поле вопросов, регулирование которых осуществляется исключительно на уровне государств-членов. Однако выбор системы налогообложения доходов физических лиц,

оставленный на усмотрение государств, ограничен действующими принципами и свободами ЕС, нарушение которых в любом случае недопустимо.

Гармонизированное на уровне ЕС законодательство трансформируется в национальное право. Имплементация директив ЕС в ФРГ осуществляется посредством принятия федерального закона, при том что делегирование полномочий в сфере имплементации европейских актов в ФРГ не распространено. В процессе имплементации, как завершающего этапа сближения законодательства на европейском уровне, возникает ряд сложностей, вызванных несовпадением формулировок, различиями в использовании терминологии и практике толкования законодательных положений. Субъективность интерпретации, дублирование или полное отсутствие определений являются основными проблемами данного процесса. Даже при буквальном переводе смысл может быть искажен, так как такой перевод не гарантирует единообразное толкование и применение нововведенных положений в государствах-членах. Единообразная имплементация принимаемых актов необходима для того, чтобы регулирование осуществлялось справедливо и, главное, эффективно. Исследование опыта ФРГ показывает, что возникающие проблемы решаются путем тщательного изучения лексического смысла слов в разных языках и введением, в случае необходимости, дополнительных определений, действующих в сфере применения положений европейских актов. В случае существования очевидных противоречий в законодательство государства-члена вносятся соответствующие изменения, например, путем отмены правовых норм, противоречащих европейским актам, а также дополнением национального права новыми определениями, действие которых не затрагивает национальных концепций.

Директивы ЕС часто предусматривают право выбора европейских государств применять или отказаться от применения каких-либо отдельных положений данных актов, допускают возможность дерогаций. Тот факт, что государства-члены вправе настаивать на применении национального регулирования в случаях, когда применение европейских актов менее эффективно, подтверждает компромиссный характер отношений между ЕС и его

государствами-членами. Так, наиболее часто ФРГ получала дерогации в виде упрощения налогообложения НДС для трансграничных строек и последующего обслуживания объектов, – регулирование действовало в отношении всех поставок товаров и предоставления услуг, осуществления приобретений внутри ЕС и импорта товаров, предназначенных для строительства и технического обслуживания, включая зимнее обслуживание и регулярное очищение.

Одним из наиболее важных элементов позитивной интеграции является сотрудничество государств-членов ЕС. Такое взаимодействие государств требует общего информационного поля, в том числе в сфере налогообложения – между государствами создаются единые информационные базы данных, и объем отчетности налогоплательщиков существенно уменьшается; повышается уровень осведомленности государств о фактах уклонения от уплаты налогов на территории конкретного государства.

Незаконное сокрытие доходов и избежание уплаты налогов на всей территории ЕС приводит к нарушению принципа справедливого налогообложения и существенной потере доходов бюджетами. В этой связи в развитие взаимодействия государств-членов Европейская комиссия систематически разрабатывает и выдвигает на рассмотрение Совета ЕС проекты наднациональных актов, направленных на повышения уровня координации государствами-членами ЕС своих политик по борьбе с агрессивным налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов. Своевременное поступление актуальной информации способствует повышению эффективности контроля уполномоченных органов государств-членов за совершаемыми сделками. Для контрагентов электронные системы обмена информацией означают быстрое и надежное получение необходимых документов. Надежность и экономия времени способствуют развитию единого рынка, при этом основная бюрократическая нагрузка перекладывается с налогоплательщиков на администрацию. Помимо обмена информацией разработаны также иные формы сотрудничества: присутствие представителей заинтересованного государства-члена в административных офисах и участие в расследованиях другого государства-

члена, одновременный контроль за лицом или лицами, представляющими интерес для нескольких государств, административные уведомления, обратная связь (направление комментария по результатам использования полученной информации), обмен передовыми методиками и опытом работы.

Посредством введения наднационального регулирования в области обмена информацией создается база для эффективного взаимодействия государств и значительно облегчается деятельность трансграничного бизнеса. Практические вопросы взаимодействия урегулируются за счет развития информационного взаимодействия уполномоченных органов наравне с совместными тренингами и семинарами. Опыт внедрения электронных информационных систем для повышения эффективности взаимодействия национальных администраций ценен для Российской Федерации, так как совершенствование системы единых баз данных уполномоченных государственных органов различных субъектов РФ позволит облегчить и ускорить налоговые процедуры, что сэкономит время и ресурсы не только самих налогоплательщиков, которые смогут больше времени уделять своей деятельности, а не отчетным процессам, но и должностных лиц, объем работы которых существенно снизится, в то время как повысится качество и безопасность передачи данных.

В целом следует заметить, что ФРГ использует налоговые механизмы для решения не только вопроса наполнения бюджета, но в целях проводимых программ и инициатив. Использование регулирующей функции налогообложения стимулируется в наднациональном правовом регулировании посредством указания на право государств-членов предоставлять налоговые льготы налогоплательщикам для формирования желаемого поведения. Но в непосредственном развитии и применении данного механизма основная роль принадлежит именно государствам-членам ЕС. Например, льготное налогообложение дизельного топлива (с низким уровнем выброса вредных веществ) в ФРГ направлено на развитие автомобильных грузоперевозок; более низкие ставки налога на топливо с малым содержание серы также способствуют более успешной реализации экологических программ. Установление высоких цен

на табак привело к снижению доли курильщиков, особенно среди молодежи. Такое использование налогообложения дает значительные результаты при достижении социальных целей, потому что, по сути, теряя в доходах, государство стимулирует развитие экономики и повышение уровня и качества жизни людей, что в итоге приведет к увеличению налоговых поступлений.

Однако, позитивная интеграция – лишь одна составляющая, оказывающая влияние на соотношение налогового регулирования в ЕС и ФРГ. Успешное завершение процесса имплементации гармонизированного законодательства по какому-либо вопросу налогообложения не означает полное устранение противоречий, так как выявление многих из них приходится также на период после принятия наднационального правового регулирования и его трансформации в национальное право. Решение данной проблемы осуществляется в рамках негативной интеграции.

Негативная интеграция представляет собой формирование практики Суда ЕС, толкующего положения европейского права, тем самым определяющего наличие факта противоречия или соответствия национальных правовых положений актам ЕС. В случае, если такое противоречие выявлено, то государство-член ЕС вносит изменение в действующее национальное законодательство. При этом Суд ЕС также гарантирует защиту национального правового регулирования от претензий институтов ЕС, указывая на необходимость четкой и полной доказательной базы для утверждения факта нарушения положений европейского права.

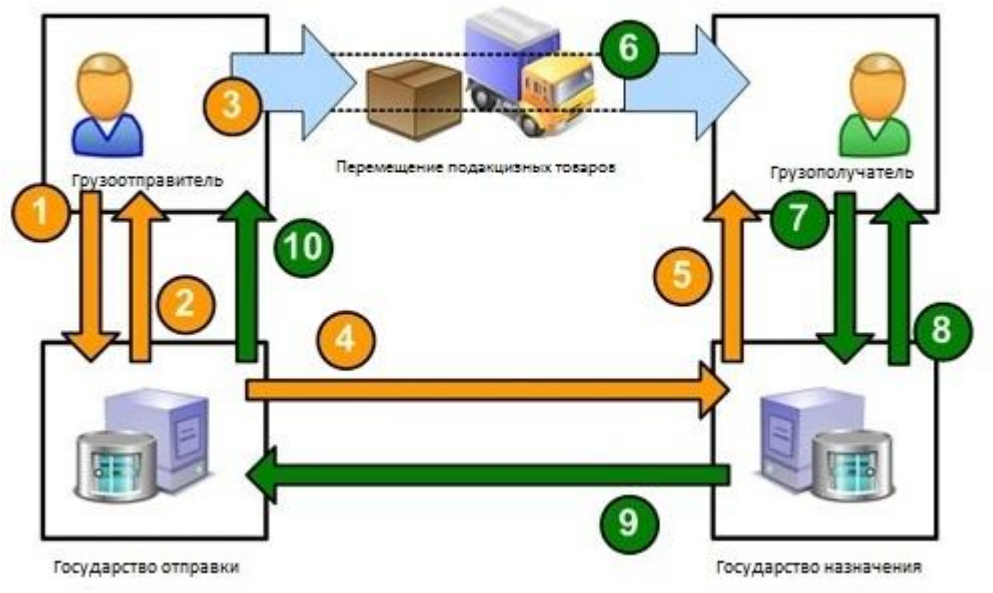
Существенным недостатком процесса негативной интеграции по сравнению с позитивной является его временная затратность, поскольку помимо длительного времени рассмотрения конкретного вопроса большой временной промежуток занимает восприятие национальными судами позиции и практики Суда ЕС. Несмотря на это, нельзя недооценивать роль Суда ЕС в процессе гармонизации налогового законодательства. Наличие данного механизма разрешения споров с Европейской комиссией и между государствами-членами является необходимым

звеном в процессе устранения противоречий в положениях налоговых систем государств-членов.

В целом, изучение и применение правового механизма имплементации налогового права ЕС в законодательство его государства-члена возможно только с учетом особенностей, условий и сложностей позитивной интеграции и тех изменений и корректировок, которые вносит негативная интеграция. Параллельное течение интеграционных процессов по данным двум направлениям позволяет строить отношения между государством-членом и Европейским Союзом на основе справедливости, эффективности и поиска компромиссных решений.

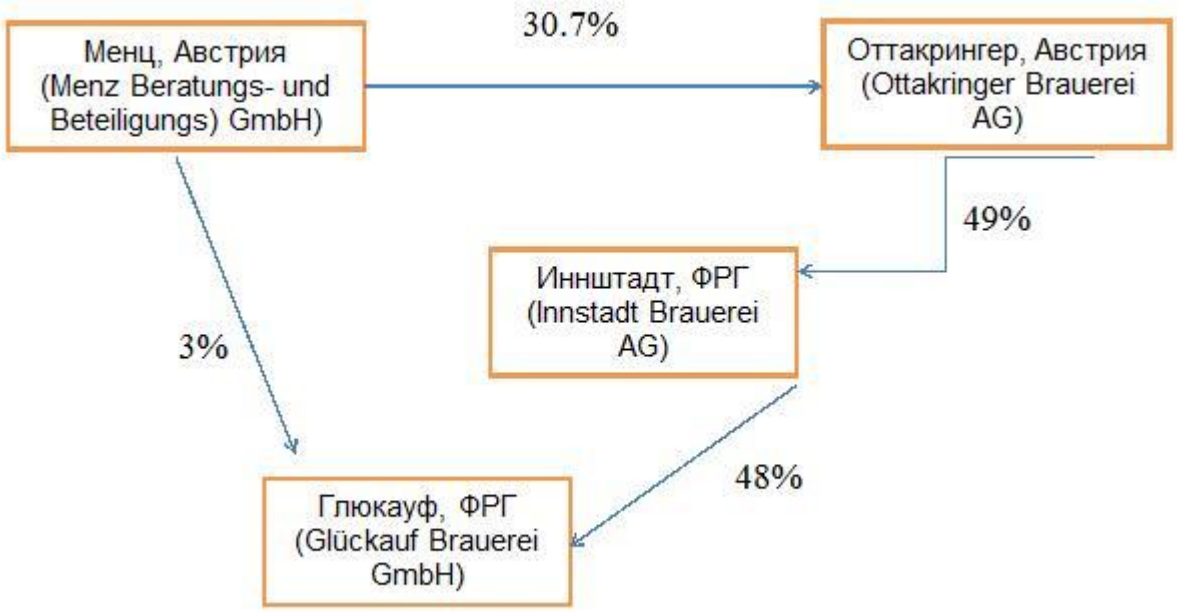
Приложение 1

Схема контроля за движением подакцизного товара.



Приложение 2

Зависимость малых пивоваренных заводов.



При данном соотношении долей участия г-н Менц одновременно являлся управляющим делами акционером в компании Менц и Председателем Совета директоров компании Оттакрингер.

Приложение 3

Минимальные ставки акцизов, применяемые к энергоносителям в ЕС.

Таблица 1. Акцизы, применяемые к моторному топливу.

Бензин	(€/1000 л)	421 евро
Неэтилированный бензин	(€/1000 л)	359 евро
Дизельное топливо	(€/1000 л)	330 евро
Керосин	(€/1000 л)	330 евро
Природный газ	(€/ГДж)	2,6 евро

Таблица 2. Акцизы, применяемые к топливу, используемому в промышленных или коммерческих целях.

Дизельное топливо	(€/1000 л)	21 евро
Керосин	(€/1000 л)	21 евро
Природный газ	(€/ГДж)	0,3 евро

Таблица 3. Акцизы, применяемые к электричеству и отопительному топливу.

		Коммерческое использование, евро	Некоммерческое использование, евро
Дизельное топливо	(€/1000 л)	21	21
Тяж. дизельное топливо	(€/1000 кг)	15	15
Керосин	(€/1000 л)	0	0
Природный газ	(€/ГДж)	0,15	0,3
Уголь и кокс	(€/ГДж)	0,15	0,3
Электричество	(€/МВтч)	0,5	1,0

Список использованной литературы

I. Официальные документы и нормативно-правовые акты

Международные договоры

1) Договор об учреждении Европейского объединения угля и стали // CVCE / Люксембург // [Электронный ресурс]: http://www.cvce.eu - доступ свободный.

2) Консолидированные версии Договора о ЕС и Договора о функционировании ЕС / OJ C 326, 26.10.2012 – с. 1 – 390.

3) Решение от 19 октября 2011 г. №100 «О вступлении в силу международных договоров, формирующих Единое экономическое пространство Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» // [Электронный ресурс]: http://www.evrazes.com – доступ свободный.

4) Конвенция между Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения, а также о предотвращении уклонения от налогообложения, в отношении налогов на доход и прирост капитала от 30.03.2010 / Официальный сайт Правительства Великобритании // [Электронный ресурс]: https://www.gov.uk/ – доступ свободный.

Нормативно-правовые акты ЕС

5) Информационная база актов ЕС. Протокол ЕС от 08 апреля 1965 года О привилегиях и иммунитетах Европейского Союза [англ. Protocol on the privileges and immunities of the European Communities] // [Электронный ресурс]: https://www.ecb.europa.eu/ – доступ свободный.

6) Конвенция 90/436/ЕЭС о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий [англ. Convention

90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises] // OJ L 225, 20.08.1990– с. 10 – 24.

7) Кодекс поведения в целях эффективной имплементации Конвенции о предотвращении двойного налогообложения при корректировке прибыли ассоциированных предприятий [англ. Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises] // OJ C 176, 28.07.2006 – с. 8 – 12.

8) Регламент Совета 218/92/ЕЭС от 27 января 1992 г. об административном сотрудничестве в области косвенного налогообложения (НДС) [англ. Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)] // OJ L 024, 01/02/1992 – с. 1-5

9) Регламент Европейского Парламента и Совета ЕС № 1024/2012 об административном сотрудничестве посредством Системы обмена информацией на внутреннем рынке и отменяющий Решение Европейской комиссии 2008/49/ЕС [англ. Regulation (EU) No 1024/2012 of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on administrative cooperation through the Internal Market Information System and repealing Commission Decision 2008/49/EC] // OJ L 316/1, 14.11.12 – с. 1 – 11.

10) Регламент Европейского Парламента и Совета ЕС № 1257/2012 от 17 декабря 2012 года, имплементирующий расширенное взаимодействие в сфере создания единой защиты патента [англ. Regulation (EU) No 1257/2012 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2012 implementing enhanced cooperation in the area of the creation of unitary patent protection] // OJ L 361/1 – 31.12.2012.

11) Регламент Европейского парламента и Совета ЕС № 1286/2013 от 11 декабря 2013 года об утверждении программы по улучшению функционирования налоговых систем в ЕС на 2014-2020 гг. (ФИСКАЛИС 2020) и об отмене Решения № 1482/2007/ЕС [англ. Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve

the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC] // OJ L 347, 20.12.2013 – c. 25–32.

12) Регламент Совета № 260/68 от 29 февраля 1968 г. о подоходном налоге с физических лиц, работающих в аппарате ЕС [англ. Regulation No 260/68 of the Council laying down the conditions and procedure for applying the tax for the benefit of the European Communities] // OJ L 56, 4.3.1968 – c. 0008 – 0010.

13) Регламент Совета № 1612/68 от 15 октября 1968 г. о свободном передвижении работников внутри Сообщества [англ. Regulation (EEC) No 1612/68 of the Council of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community] / OJ L 257, 19.10.1968 – c. 02–12.

14) Регламент Совета (ЕС) № 2157/2001 от 8 октября 2001 г. о статуте Европейской компании [англ. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company] // OJ L 294, 10.11.2001 – c. 1–21.

15) Регламент Совета (ЕС) № 1435/2003 от 22 июля 2003 года о статуте Европейского кооперативного общества [англ. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society] // OJ L 207, 18.08.2003 – c. 1 – 24.

16) Регламент Совета ЕС № 904/2010 от 7 октября 2010 года об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость [англ. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax] // OJ L 268, 12.10.2010 – c. 1–18.

17) Регламент Совета ЕС № 1259/2010 от 20 декабря 2010 г. о расширении сотрудничества в области права, применимого к расторжению брака и судебному разлучению супругов // OJ L 343/10 – 29.12.2010, Решение 2010/405/ЕС Совета от 12 июля 2010 г., санкционирующее продвинутое сотрудничество в области права, подлежащего применению к расторжению брака и раздельному проживанию супругов // OJ L 189/12 – 22.7.2010.

18) Регламент Совет ЕС № 282/2011 от 15 марта 2011 г., устанавливающий меры для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council implementing regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 77/1 23.03.2011 – c. 1.

19) Регламент Совета ЕС № 389/2012 от 2 мая 2012 года об административном сотрудничестве в области акцизных сборов и об отмене Регламента № 2073/2004 [англ. Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004] // OJ L 121, 08.05.2012 – c. 1–15.

20) Регламент Совета ЕС № 1260/2012 от 17 декабря 2012 года, имплементирующий расширенное взаимодействие в сфере создания единой защиты патента в части применимой системы перевода [англ. Council Regulation (EU) No 1260/2012 of 17 December 2012 implementing enhanced cooperation in the area of the creation of unitary patent protection with regard to the applicable translation arrangements] // OJ L 361/89 – 31.12.2012.

21) Первая директива Совета № 67/227/ЕЭС от 11 апреля 1967 г. о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes] // OJ 71, 14.4.1967 – c. 1301–1303.

22) Директива Совета 76/308/ЕЭС от 15 марта 1976 года о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties] // OJ L 073, 19/03/1976 – c. 18-23.

23) Директива Совета № 77/388/ЕЭС от 17 мая 1977 о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота – Единая система обложения налогом на добавленную стоимость: единообразные принципы начисления [англ. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment] // OJ L 145, 13.6.1977 – с. 1–40.

24) Директива Совета 77/799/ЕЭС от 19 декабря 1977 года о взаимопомощи уполномоченных органов государств-членов в сфере прямого налогообложения [англ. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation] // OJ L 336, 27.12.1977 – с. 15-20.

25) Директива Совета 79/1071/ЕЭС от 6 декабря 1979 года изменяющая Директиву 76/308/ЕЭС о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 79/1071/EEC of 6 December 1979 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties] // OJ L 331, 27.12.1979 – с. 10.

26) Восьмая Директива Совета № 79/1072/ЕЭС от 6 декабря 1979 года о гармонизации законов государств-членов, касающихся налогов с оборота – Мероприятиям по возмещению налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не зарегистрированным на территории страны [англ. Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country] // OJ L 331, 27.12.1979 – с. 11–19.

27) Тринадцатая Директива Совета ЕС от 17 ноября 1986 г. № 86/560/ЕЭС о гармонизации законодательства государств-членов ЕС относительно налогов с оборота - Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории Сообщества [англ. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory] // OJ L 326, 21/11/1986 – с. 40 – 41.

28) Директива Совета ЕС № 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] // OJ L 225, 20/08/1990 – с. 1 – 5.

29) Директива Совета ЕС № 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 225, 20.08.1990 – с. 6 – 9.

30) Директиву Совета № 92/79/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о сближении налогового законодательства, касающегося сигарет [англ. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes] // OJ L 316, 31/10/1992 – с. 8 – 9.

31) Директива Совета № 92/80/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о сближении налогового законодательства, касающегося готовых табачных изделий, отличных от сигарет. [англ. Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes] // OJ L 316, 31.10.1992 – с. 10 – 11.

32) Директива Совета ЕС № 92/81/ЕЭС о гармонизации структуры налогов на минеральные масла [англ. Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils] // OJ L 316, 31.10.1992 – c. 12 – 15.

33) Директива Совета ЕС № 92/82/ЕЭС о сближении ставок акцизов на минеральные масла [англ. Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils] // OJ L 316, 31.10.1992 – c. 19 – 20.

34) Директива Совета ЕС № 92/83/ЕЭС от 19 октября 1992 г. о гармонизации структуры акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки [англ. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages] // OJ L 316, 31/10/1992 –c. 21 – 27.

35) Директива Совета ЕС № 92/84/ЕЭС о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки [англ. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages] // OJ L 316, 31/10/1992 – c. 29 – 31.

36) Директива Совета 92/108/ЕЭС от 14 декабря 1992 года изменяющая Директиву 92/12/ЕЭС об основах налогообложения товаров, подлежащих обложению акцизными сборами, и о владении, движении и контроле за указанными товарами и изменяющая Директиву 92/81/ЕЭС [англ. Council Directive 92/108/EEC of 14 December 1992 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products and amending Directive 92/81/EEC] // OJ L 390, 31/12/1992 – c. 124-126.

37) Директива Совета № 95/59/ЕС от 27 ноября 1995 г. по налогам, отличным от налогов с оборота, влияющим на потребление обработанного табака [англ. Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco] // OJ L 291, 6.12.1995 – c. 40 – 45.

38) Директива Совета ЕС № 95/60/ЕС от 27 ноября 1995 г. о проведении фискальной маркировки газовых масел и керосина [англ. Council Directive

95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene] // OJ L 291, 06.12.1995 – c. 46 – 47.

39) Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2001/37/ЕС о сближении нормативных, регламентарных и административных положений государств-членов ЕС в отношении производства, представления на рынке и продажи табачных изделий [англ. Directive 2001/37/EC of the European Parliament and of the Council of 5 June 2001 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco products] // OJ L194, 18.7.2001 – c. 26 – 35.

40) Директива Совета 2001/44/ЕС от 15 июня 2001 года изменяющая Директиву 76/308/ЕЭС о взаимопомощи при взыскании требований, возникающих на основании мер, относящихся к системе финансирования Европейского фонда сельскохозяйственного развития и гарантий, и при взыскании сельскохозяйственных налогов и таможенных платежей [англ. Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties] // OJ L 175, 28.6.2001 – c. 17-20.

41) Директива Совета № 2002/10/ЕС от 12 февраля 2002 г., дополняющая Директивы 92/79/ЕЭС, 92/80/ЕЭС and 95/59/ЕС в отношении структуры и ставок акциза на переработанный табак [англ. Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco] // OJ L 046, 16.02.2002 – c. 26 – 28.

42) Директива Европейского Парламента и Совета № 2003/41/ЕС о деятельности пенсионных учреждений работодателя и надзоре за ними [англ. Directive 2003/41/EC of the European Parliament and of the Council of 3 June 2003 on the activities and supervision of institutions for occupational retirement provision] // OJ L 235, 23.09.2003 – c. 10 – 21.

43) Директива Совета ЕС № 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments] / OJ L 157/38, 26.06.2003.

44) Директива Совета ЕС № 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [англ. Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States] // OJ L 157/53, 26.06.2003 – с. 49 – 54.

45) Директива Совета ЕС № 2003/96/ЕС о реструктуризации системы налогообложения энергоносителей и электроэнергии [англ. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity] // OJ L 283/51 / 31.10.2003 – с. 51 – 70.

46) Директива Совета ЕС № 2003/123/ЕС от 22 декабря 2003 г. изменяющая Директиву 90/453/ЕЭС об общей системе налогообложения, применяемой к материнским и дочерним компаниям различных государств-членов [англ. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 007, 13.01.2004 – с. 41 – 44.

47) Директива Совета ЕС № 2005/19/ЕС от 17 февраля 2005 г. изменяющая Директиву 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] // OJ L 58/19, 04.03.2005.

48) Директива Совета ЕС № 2006/ 112/ЕС от 28 ноября 2006 года об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Directive 2006/112/EC of

28 November 2006 on the common system of value added tax] // OJ L 347, 11.12.2006 – c. 1–118.

49) Директива Совета ЕС от 12 февраля 2008 года № 2008/9/ЕС о детальных правилах возмещения налога на добавленную стоимость, предусмотренного Директивой 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, учрежденным не в государстве-члене ЕС, предоставляющем возмещение, а в другом государстве-члене ЕС [англ. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State] // OJ L 44, 20.2.2008 – c. 23–28.

50) Директива Совета ЕС № 2008/118/ЕС от 16 декабря 2008 года относительно общих механизмов установления акцизных сборов и аннулирования Директивы 92/12/ЕЭС [англ. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC] // OJ L 9/12 – 14/1/2009.

51) Директива Совета ЕС № 2010/12/ЕС от 16 февраля 2010 г., дополняющая Директивы 92/79/ЕЭС, 92/80/ЕЭС and 95/59/EC в отношении структуры и ставок акциза на переработанный табак и Директиву 2008/118/ЕС [англ. Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC] // OJ L 50/1, 27.2.2010 – c. 1 – 7.

52) Директива Совета ЕС № 2010/24/ЕС от 16 марта 2010 года о взаимной помощи во взыскании требований в связи с установленными налогами, платежами и другими мерами [англ. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures] // OJ L 84, 31.03.2010 – c. 1–12.

53) Директива Совета ЕС № 2010/88/ЕС от 7 декабря 2010 года изменяющая Директиву 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость в части срока действия минимальной базовой ставки [англ. Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common

system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate] // OJ L 326/1 – 10.12.2010

54) Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющая Директиву 77/799/ЕЭС англ. [Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC] // OJ L 64, 11.03.2011 – с. 1–12.

55) Директива Европейского Парламента и Совета ЕС № 2011/64/ЕС от 21 июня 2011 г. о структуре и ставках акцизов для обработанного табака (кодифицированный акт) [англ. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification)]] // OJ L 176/24, 05.07.2011 – с. 24 – 36.

56) Директива Европейского парламента и Совета ЕС № 2014/40/ЕС о сближении законодательных, регламентарных и административных положений государств-членов ЕС в области производства, представления на рынке и продажи табачной продукции и сопутствующих товаров и об отмене Директивы 2001/37/ЕС [англ. Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC] // OJ L 127, 29.4.2014 – с. 1 – 38.

57) Директива 2014/48/ЕС от 24 марта 2014 г. изменяющая Директиву Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] / OJ L 111, 15.04.2014 – с. 50–78.

58) Директива Совета ЕС № 2014/86/ЕС от 8 июля 2014 г. изменяющая Директиву 2011/96/ЕС об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common

system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] // OJ L 219, 25.07.2014 – c. 40–41.

59) Директива Совета ЕС № 2014/107/ЕС от 9 декабря 2014 года, изменяющая Директиву 2011/16/ЕС в отношении обязательного автоматического обмена информацией в области налогообложения [англ. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation] // OJ L 359, 16.12.2014 – c. 1.

60) Директива Совета 2015/2060/ЕС от 10 ноября 2015 года, отменяющая Директиву 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] // OJ L 301, 18.11.2015 – c. 1-4.

61) Директива Совета № 2016/881/ЕС от 25 мая 2016 г., изменяющая Директиву 2011/16/ЕС в отношении обязательного автоматического обмена информацией в сфере налогообложения [англ. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation] // OJ L 146, 3.6.2016 – c. 8–21.

62) Директива Совета № 2016/1164/ЕС от 12 июля 2016 г., закрепляющая правила борьбы с практиками избежания налогообложения, которые напрямую влияют на функционирование внутреннего рынка [англ. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market] // OJ L 193, 19.7.2016 – c. 1–14.

63) Решение Европейского Парламента и Совета ЕС № 2235/2002/ЕС от 3 декабря 2002 года об утверждении программы Сообщества по улучшению функционирования систем налогообложения на внутреннем рынке (программа ФИСКАЛИС 2003-2007) [англ. Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002 adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007)] // OJ L 341 – c. 1 – 5.

64) Решение Европейского парламента и Совета ЕС № 1152/2003/ЕС от 16 июня 2003 г. о компьютеризации передвижения и надзоре за продукцией, облагаемой акцизами [англ. Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerizing the movement and surveillance of excisable products] // OJ L 162, 01/07/2003 – с. 5 – 8.

65) Решение Европейского Парламента и Совета ЕС № 1482/2007/ЕС от 11 декабря 2007 года об установлении программы по улучшению функционирования налоговых систем на внутреннем рынке (ФИСКАЛИС 2013) и об отмене Решения 2235/2002 [англ. Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 11 December 2007 establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013) and repealing Decision No 2235/2002/EC] // OJ L 330, 15.12.2007 – с. 1–7.

66) Решение Совета № 84/468/ЕЭС – Применение статьи 27 Шестой Директивы о налоге на добавленную стоимость от 17 мая 1977 (санкционирование изъятия из положений Директивы в контексте проекта договора между ФРГ и Королевством Нидерландов) [англ. Council Decision 84/468/EEC - Application of Article 27 of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on value added tax (Authorization of a measure derogating from the Directive in the context of a draft agreement between the Federal Republic of Germany and the Netherlands)] // OJ L 264 – с. 26.

67) Решение Совета № 95/114/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Великим Герцогством Люксембург изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 95/114/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 080, 08/04/1995 – с. 46.

68) Решение Совета № 97/189/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Французской Республикой изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 97/189/EC authorizing the Federal Republic of

Germany and the French Republic to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 080 – c. 20.

69) Решение Совета № 2002/888/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Французской Республикой изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 2002/888/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the French Republic to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 311 – c. 13 – 14.

70) Решение Совета № 2005/713/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Королевством Нидерландов изъятия из статьи 3 Директивы 77/388/ЕС о гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота [англ. Council Decision 2005/713/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Kingdom of the Netherlands to apply a measure derogating from Article 3 of the Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes] // OJ L 271 – c. 39 – 40.

71) Решение Совета № 2008/84/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Республикой Польшей изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Decision 2008/84/EC authorizing the Federal Republic of Germany and the Republic of Poland to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 027 – c. 17 – 19.

72) Решение Совета № 2009/118/ЕС о санкционировании применения Чешской Республикой и ФРГ изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Decision 2009/118/EU authorizing the Czech Republic and the Federal Republic of Germany to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 41 – c. 12 – 15.

73) Имплементирующее решение Совета ЕС от 27 сентября 2010 года, уполномочивающее Федеральную Республику Германия и Великое Герцогство Люксембург применять меры в качестве изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council implementing decision authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 5 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // [OJ L 256, 30.09.2010 – c. 20–21.

74) Имплементирующее решение Совета № 2010/579/ЕС о санкционировании применения ФРГ и Великим Герцогством Люксембург изъятия из статьи 5 Директивы 2006/112/ЕС о об общей системе налога на добавленную стоимость [англ. Council Implementing Decision 2010/579/EU authorizing the Federal Republic of Germany and the Grand Duchy of Luxembourg to apply a measure derogating from Article 5 of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax] // OJ L 256 – c. 20 – 21.

75) Имплементирующее решение Совета № 2015/2428/ЕС о продлении дерогации (дерогация установлена Решением Совета № 2009/791/ЕС и Имплементирующим решением Совета № 2009/1013/ЕС, продлена Имплементирующим решением Совета 2012/705/ЕС) [англ. Extension Implementing Council Decision 2015/2428/EU] // OJ L 334 – c. 12 – 14.

76) Решение Европейской комиссии № 2006/428/ЕС, устанавливающее общий фискальный маркер для газовых масел и керосина [англ. Commission Decision 2006/428/EC of 22 June 2006 establishing a common fiscal marker for gas oils and kerosene (notified under document number C(2006) 2383)] // OJ L 172, 24/06/2006 – c. 0015 – 0016.

77) Имплементационный регламент Европейской комиссии № 1189/2011 от 18 ноября 2011 года, устанавливающий детальные правила имплементации некоторых положений Директивы Совета ЕС № 2010/24/ЕС о взаимной помощи во взыскании требований в связи с установленными налогами, платежами и другими мерами [англ. Commission Implementing Regulation (EU) No 1189/2011 of

18 November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures] // OJ L 302, 19.11.2011 – c. 16–27.

78) Имплементационный регламент Европейской комиссии № 79/2012 от 31 января 2012 года, устанавливающий детальные правила имплементации некоторых положений Регламента Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость [англ. Commission Implementing Regulation (EU) No 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) No 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax] // OJ L 29, 1.2.2012 – c. 13–32.

Нормативно-правовые акты ФРГ и России

79) Основной закон ФРГ от 23 мая 1949 г. [нем. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949] // BGBl. 1949 стр. 1, с последними изменениями от 23.12.2014 (BGBl. I стр. 2438).

80) Закон «О монополии государства на винокурение и продажу спиртных напитков» от 8 апреля 1922 года [немец. Branntweinmonopolgesetz] // RGBl. I S. 335, 405; BGBl. III 612-7.

81) Инструкции 1968 года по применению Закона «Об НДС». К § 2 Закона «Об НДС» [немец. Umsatzsteuer-Richtlinien 1968 / Zu § 2 UStG] // [Электронный ресурс]: http://www.gesetze.2me.net/ - доступ свободный.

82) Закон ФРГ «О налоге на табачные изделия» 1968 года [немец. Tabaksteuergesetz] / BGBl – часть I, 15.07.2009 – с. 1870.

83) Закон «Об НДС» 1979 года (в редакции от 21 марта 2005 года и с последующими изменениями) [немец. Umsatzsteuergesetz] / BGBl, I – с. 386.

84) Закон «О налогообложении добычи и ввоза нефти и нефтепродуктов» 1981 года [немец. Mineralölsteuergesetz] / BGBl. – I, 1992 – с. 2150, 2185.

85) Закон «О внесении изменений в налогообложение» от 25 февраля 1992 г. [немец. Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1992] / BGBl – 1992 – с. 297.

86) Вводный закон к Гражданскому кодексу Германии в ред. от 21 сентября 1994 года с последующими изменениями [нем. Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. September 1994] // BGBl. I S. 2494; 1997 I S. 1061.

87) Закон ФРГ «О преобразовании системы налогообложения» от 28 октября 1994 г. [немец. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)] / BGBl – 2003 I – с. 738.

88) Налоговый закон 1996 года [немец. Jahressteuergesetz 1996] от 11 октября 1995 / BGBl. I с. 1250, 1996 I с. 714.

89) Закон «О налогообложении электроэнергии» от 24 марта 1999 года [немец. Stromsteuergesetz] / BGBl. – I, 2000 – с. 147.

90) Закон «О налоге с корпораций» [немец. Das Körperschaftsteuergesetz] / BGBl – 2002 I – с. 4144.

91) Закон ФРГ «О промысловом налоге» в редакции от 15.10.2002 [немец. Gewerbesteuergesetz (GewStG)] // BGBl. I – с. 4167.

92) Закон «О подоходном налоге» [немец. Einkommensteuergesetz] / BGBl – 2003 I.

93) Письмо Министерства Финансов ФРГ от ноября 2003 // BStBl 2003, часть I – 553.

94) Постановление «Об имплементации Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» от 26 января 2004 года [немец. Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinsertragen vom 26.01.2004] / BGBl. – часть I №°5, 12.02.2004 – с. 128.

95) Закон «О налогообложении алкогольных коктейлей» от 23 июля 2004 года [немец. Alkopopsteuergesetz] / BGBl. – I, 2004 – с. 1857.

96) Закон «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года [немец. Energiesteuergesetz] / BGBl. – I, с. 1534.

97) Закон «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года [немец. Energiesteuergesetz] / BGBl. – I, c. 1534.

98) Закон «О мерах по имплементации положений европейского права и о внесении изменений в налоговое законодательство» от 7 декабря 2006 г. [немец. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften] / BGBl – 2006 – c. 2782.

99) Закон «О налогообложении ферментированных напитков и промежуточных продуктов» от 15 июля 2009 года [немец. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz] / BGBl. – I, 2009 – c. 1870, 1896.

100) Закон «О налогообложении пива» от 15 июля 2009 года [немец. Biersteuergesetz] / BGBl. – I, 2009 – c. 1870, 1908.

101) Письмо Федерального министерства финансов ФРГ от 13 ноября 2009 года [немец. BMF-Schreiben vom 13. November 2009]; IV C 3 – S 2222/07/10009.

102) Закон «Об имплементации решения Суда ЕС от 20 октября 2011 г. в деле C-284/09» [немец. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09] / BGBl – 29.03.2013 I – c. 561.

103) Налоговое законодательство 2012: Закон «Об оценке имущества, подлежащего обложению налогом», Положение о порядке взимания налогов, Закон «О судопроизводстве в финансовых судах» [немец. Steuergesetze 2012: Mit Bewertungsgesetz, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung] / Регенсбург: Вальхалла, 2012 – §22, c. 420.

104) Закон «Об имплементации Директивы о табачных и аналогичных изделиях» [немец. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie über Tabakerzeugnisse und verwandte Erzeugnisse] от 27 апреля 2016 / BGBl 2016, часть I, № 15 от 8 апреля 2016.

105) Закон «О борьбе с обусловленными алкоголем нарушениями общественной безопасности и порядка в ночное время и о защите от обусловленного алкоголем вреда здоровью» [немец. Gesetz zur Abwehr alkoholbeeinflusster Störungen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung während der Nachtzeit und zum Schutz vor

alkoholbedingten Gesundheitsgefahren] / Ландтаг земли Баден-Вюртемберг – 14/5413 // [Электронный ресурс]: http:// www.landtag-bw.de – доступ свободный.

106) ФЗ РФ от 20 июля 2012 г. N 119-ФЗ «О внесении изменений в статью 21 ФЗ «О рекламе» и статью 3 ФЗ «О внесении изменений в ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» и отдельные законодательные акты РФ и признании утратившим силу ФЗ «Об ограничениях розничной продажи и потребления (распития) пива и напитков, изготавливаемых на его основе» // Российская газета, 23.07.2012 № 5839.

II. Решения Суда ЕС и национальных судов ФРГ

107) Дело C-60/90. Polysar Investments Netherlands BV против Inspecteur der Invoerrechtenen Accijnzen / European Court reports за 1991 год – с. I-03111.

108) Дело C-279/93. Финансовое управление Кёльн-Альтштадт против Роланда Шумахера / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

109) Дело C-233/94. Федеральная Республика Германия против Европейского парламента и Совета ЕС. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

110) Дело C-391/97. Франц Гшвинд против Финансового управления Аахен-Аусенштадт / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

111) Дело C-365/98. Brinkmann Tabakfabriken GmbH против Главного таможенного управления Бильфельда // [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

112) Дело C-142/99. Floridienne SA and Berginvest SA против Бельгии / European Court reports за 2000 год – с. I-09567.

113) Дело C-234/01. Арноуд Герритсе против Финансового управления Нойкёльн-Норд / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

114) Дело C-403/03. Эгон Шэмпп против Финансового управления Мюнхена / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

115) Дело C-170/05. Денкавит Интернешнл Б.В. и Денкавит Франс С.А.Р.Л. против Министерства экономики, финансов и промышленности Франции. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

116) Дело C-298/05. Коламбус Контейнер Сервисез БВБА и Ко. против Финансового управления Билефельд-Инненштадт / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

117) Дело C-379/05. Амурта СГПС против Налоговой инспекции г. Амстердам. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

118) Дело C-83/08. Glück auf Brauerei GmbH против Главного таможенного управления Эрфурта // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

119) Дело C-433/08. Yaesu Europe BV против Центрального Федерального налогового управления ФРГ // [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu/ – доступ свободный.

120) Дело C-284/09. Комиссия ЕС против ФРГ. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

121) Дело C-397/09. Scheuten Solar Technology GmbH против Finanzamt Gelsenkirchen-Süd // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ – доступ свободный.

122) Дело C-600/10. Европейская комиссия против Федеральной Республики Германия. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

123) Дело C-209/13. Великобритания против Совета ЕС. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

124) Дело C-559/13. Финансовое управление Дортмунд-Унна против Джосефа Грюневальда. / [Электронный ресурс]: http://curia.europa.eu – доступ свободный.

125) Решение Федерального финансового суда ФРГ от 26 февраля 1959 года / V 209/56 – BStBl III 1959, 204.

126) Решение Финансового суда Мюнхена от 08.07.2000. Регистрационный номер 14 K 3287/97 / // [Электронный ресурс]: http://www.iww.de/cb/quellenmaterial/id/53927 – доступ свободный.

127) Решение Федерального финансового суда ФРГ от 11.02.2003 / V II R 08/01 // [Электронный ресурс]: http://www.judicialis.de – доступ свободный.

128) Решение Финансового суда Мюнстера от 22 февраля 2008 года / дело 9 K 5143/06 G (EFG 2008, 968).

129) Решение Федерального финансового суда ФРГ от 8 августа 2013 года / V R 3/11 // [Электронный ресурс]: https://www.jurion.de/Urteile/BFH/2013-08-08/V-R-3_11 – доступ свободный.

III. Научные публикации и аналитические статьи

130) Агеева А.Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском Союзе. // Юридические исследования. — 2016. - № 3. - с.23-34.

131) 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.

132) Агеева А.Д. Обмен информацией и иные меры по борьбе с избежанием налогообложения и налоговым мошенничеством // Юридические исследования. — 2017. - № 9. - с.39-48.

133) Агеева А.Д. Особенности и соотношение правового регулирования косвенного налогообложения в ЕС и ФРГ. Роль Суда ЕС. // Международное право. — 2016. - № 1. - с.21-33.

134) Основы европейского интеграционного права : учебник / авт. коллектив: А.Х. Абашидзе [и др.]; под ред. А.Х. Абашидзе, А.О. Иншаковой. - М. : Юрист, 2012. - 607 с.

135) Алексеев С.С. Общая теория права. Том II: Учебник. - М.: Юридическая литература, 1982. — 360 с.

136) Андель Норберт. Европейские сообщества [немец. Europäische Gemeinschaften] / Handbuch der Finanzwissenschaft // 3.издание, IV, Тюбинген 1983 – 351 с.

137) Бернштейн Джаред. Дело для налога с финансовых операций // Джаред Бернштейн, «The New York Times» / [Электронный ресурс]: http://www.nytimes.com/ – доступ свободный.

138) Бирюков М.М. Европейское право: до и после Лиссабонского договора: Учебное пособие. – М.: Статут, 2013. – 240 с.

139) Вебер Деннис. Европейское прямое налогообложение: прецедентное право и нормативно-правовые акты [англ. European Direct Taxation: Case Law and Regulations] // 2 изд. Kluwer Law International, 2010 – 1632 с.

140) Вебер Деннис. Традиционные и альтернативные пути к европейской налоговой интеграции [англ. Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration] // IBFD, 2010 – Business tax – 362 с.

141) Международное право / А.Н. Вылегжанин, Ю.М. Колосов, Ю.Н. Малеев, Д.К. Бекяшев и др; под ред. А.Н. Вылегжанина. – М.: Высшее образование, Юрайт, 2012. – 904 с.

142) Глуховски Я. Гармонизация налога на добавленную стоимость (VAT) в Европейском союзе// Публичные финансы и налоговое право:ежегодник. Вып. 2: Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2011 – стр. 187.

143) Гончаренко И.А. Правовое регулирование НДС в России и ЕС: сравнительно-правовой анализ // Актуальные вопросы административного и финансового права: сборник науч. трудов. Вып. 5. – 2007.

144) Джонс Хау. Юристы ЕС говорят о нелегальности плана о налоге с операций // Хау Джонс, «Reuters» от 10.09.2013 / [Электронный ресурс]: http://www.reuters.com/ – доступ свободный.

145) Захаров А. С. Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. — М.: ВолтерсКлувер, 2006.

146) Зомик Джордж. Налог с финансовых операций представлен вновь. // Джордж Зомик, «The Nation» / [Электронный ресурс]: http://www.thenation.com – доступ свободный.

147) Информационное письмо KPMG за июнь 2012 года. Минимальная база для расчета по праву ЕС [англ. Minimum basis for calculation under EU law] // [Электронный ресурс]: http://www.kpmg.com – доступ свободный.

148) Калиниченко, П. А. Европейский Союз: право и отношения с Россией / П. А. Калиниченко. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012 – 272 с.

149) Касьянов Р.А. Понятие публичного порядка в правовых системах государств (на примере России и Франции). // Цивилист. 2013. № 4 – с. 23-33.

150) Право Европейского Союза: учебник / под ред. С. Ю. Кашкина. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. — 1119 с. — Серия: Магистр.

151) Кнодель Ж. Косвенное налогообложение в ЕС – гармонизация против конкуренции [англ. Indirect Taxation Within the Eu - Harmonisation Vs. Competition] / Грин, 2008.

152) Лабин Д.К. «Брэкзит» и его последствия для международных инвестиционных и торговых договоров Великобритании / Д.К. Лабин, В.С. Ретюнский // Московский журнал международного права, №1 (105) — 2017 январь-март. — с. 41-49.

153) Ланг М., Пистон П., Шух Дж., Штаринген К. Введение в европейское налоговое право по прямому налогообложению [англ. Introduction to European Tax Law on Direct Taxation] / Линде, 2015 – 4 изд. – 364 с.

154) Марченко М.Н., Дерябина Е.М. Право Европейского Союза. Основы теории и истории – М.: Проспект, 2010 – 308 с.

155) Международное право: Особенная часть / Отв. ред. А.Х. Абашидзе, Е.М. Абайдельдинов. - Воронеж: Наука-Юнипресс, 2013. - 463 с.

156) Проблемы общей теории права и государства: Учебник для вузов / Под общ. ред. академика РАН, д. ю. н., проф. В.С. Нерсесянца. — М.: Норма, 2004 – 813 с.

157) Никодем Г. Налоговая конкуренция и координация налогообложения компаний в Европейском Союзе: Что нам известно? Какова наша позиция? / Г. Никодем // Европейская экономика. Генеральный директорат Европейской комиссии по экономике и финансам – июнь 2006. – Вып. 250.

158) Нобс К., Паркер Р.Б., Паркер Р.Г. Сравнительная международная отчетность [англ. Comparative International Accounting] // [Электронный ресурс]: http://books.google.ru – доступ свободный.

159) Пирву Д. Гармонизация корпорационного налога в ЕС [англ. Corporate Income Tax Harmonization in the European Union] / Palgrave Macmillan, 2012. – 238 с.

160) Актуальные направления финансовой интеграции в ЕАЭС: Правовой анализ : монография / под общ. ред. В.Е. Понаморенко ; В.Е. Понаморенко, И.М. Лифшиц, К.Г. Сорокин, Н.С. Милоголов, Д.Г. Коровяковский, С.Р. Назаретян. – М.: Издательство «Русайнс», 2015. – 184 с.

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

162) Толстопятенко Г.П. Принцип гармонизации в системе европейского налогового права. / Г.П. Толстопятенко // Актуальные проблемы финансового права. Сборник научных статей. – Саратов: Изд-во «Саратовская государственная академия прав», 2003.

163) Топорнин Н.Б. Некоторые правовые аспекты выхода государства из Европейского Союза / Международное публичное и частное право. — 2015. — №6. — С. 3-6.

164) Тувенен Ж.-М. Лекция 2 по европейским принципам управления: принцип пропорциональности [англ. European Governance 2: The Principle of proportionality] / Ж.-М. Тувенен [Электронный ресурс]: http://lewebpedagogique.com/jmthouvenin/european-governance-2-program/european-governance-2-the-principle-of-proportionality/ – доступ свободный.

165) Фармер П., Лаэл Р. Налоговое право ЕС [англ. EC Tax Law] / Оксфорд: Charendon Press, 1994. – 392 с.

166) Цериони Л. Европейский Союз и прямое налогообложение: решение для сложных отношений [англ. The European Union and Direct Taxation: A Solution for a Difficult Relationship] / Рутледж, 2015 – 263 с.

167) Шумилов В.М. Международное публичное экономическое право. Учебное пособие. - М.: НИМП, 2001. – 288 с.

168) Энтин М.Л. В поисках партнерских отношений VI: Россия и Европейский Союз в 2015-2016 годах: Научная монография / М.Л. Энтин, Е.Г. Энтина, Н.И. Тнэлм. — Москва: Зебра Е, 2017. — 816 с.

169) Европейское право: право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека / рук. авт. кол., отв. ред. Л.М. Энтин. - 3-е изд., пересмотр. и доп. - М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. - 959 с.

IV. Диссертации и авторефераты

170) 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.

171) Захаров А.С. Становление системы налогового права ЕС: дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Захаров – М., 2010. – 201 с.

172) Иванов М. А. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции: дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Иванов – М., 2006. – 213 с.

173) Леонова О.А. Особенности имплементации права ЕС о прямом налогообложении: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / О.А. Леонова – М., 2016. – 219 с.

174) Маташева О.Д. Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском Союзе: дис. ... канд. юрид. наук / О.Д. Маташева – М., 2008. – 164 с.

175) Нефедов Б.И. Соотношение международного и внутригосударственного права: проблема формирования межсистемных образований: дис. ... д-ра юрид. наук / Б.И. Нефедов – М., 2012. – 454 с.

176) 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.

177) Синицына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: дис. ... канд. юрид. наук / М.Л. Синицына – М., 2010. – 210 с.

178) Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук / Г.П. Толстопятенко – М., 2001. – 317 с.

V. Публикации институтов ЕС, рабочие и дискуссионные документы

179) Информационная база актов ЕС. Отчет и предложение Европейской комиссии по структуре и ставкам акциза на сигареты и переработанный табак [англ. Report and proposal on the structure and rates of excise duty applied on cigarettes and other manufactured tobacco products] // [Электронный ресурс]: http://www.smokefreepartnership.eu – доступ свободный.

180) Сообщение (2001) Европейской комиссии Совету ЕС, Европейскому парламенту и Экономическому и социальному комитету. Налоговая политика в ЕС – приоритеты на последующие годы / OJ C 284/03 – с. 6.

181) Информационная база данных актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2001) 214: Ликвидация налоговых барьеров на пути трансграничного предоставления трудовых пенсий [англ. Communication COM (2001) 214: The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions] – 19.4.2001// [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

182) Информационная база данных актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2003) 810: Налогообложение дивидендов физических лиц на внутреннем рынке [англ. Communication COM (2003) 810: Dividend taxation of individuals in the Internal Market] – 19.12.2003// [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

183) Пресс-релиз Европейской комиссии IP/07/1152 от 23.07.2007 / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-1152_en.htm?locale=en – доступ свободный.

184) Отчет Европейской комиссии Совету ЕС COM(2008) 552 в соответствии со ст. 18 Директивы Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Report from the Commission to the Council COM(2008) 552 in accordance with Article 18 of Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] от 15 сентября 2008 г. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

185) Информационная база актов ЕС. Рекомендации Европейской комиссии С (2009) 7924 относительно льгот по налогу у источника от 19 октября 2009 [англ. Commission Recommendation C (2009) 7924 final on withholding tax relief procedures] – 19.10.2009 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

186) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 16.03.2011 [англ. European corporate tax base: making business easier and cheaper] / IP/11/319 // [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

187) Информационная база актов ЕС. Предложение Европейской комиссии от 16 марта 2011 года о принятии Директивы о Единой консолидированной базе корпорационного налога [англ. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)] / COM(2011) 121/4 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

188) Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 16 марта 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Summary of the Impact Assessment] / COM(2011) 121 final - {SEC(2011) 316 final// [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

189) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP-11-428 от 06.04.2011. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

190) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 28.09.2011 / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1085_en.htm?locale=en – доступ свободный.

191) Информационная база актов ЕС. Предложение Европейской комиссии от 11 ноября 2011 года о принятии Директивы об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов [англ. Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States] / COM/2011/0714 final - 2011/0314 (CNS) // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ - доступ свободный.

192) Информационная база актов ЕС. Рабочий документ Европейской комиссии. Краткий обзор последствий принятия Предложения Европейской комиссии от 11 ноября 2011 [англ. Commission Staff Working Paper. Executive Summary of the Impact Assessment] / COM/2011/0714 final - SEC(2011) 1333 final // [Электронный ресурс]: http://register.consilium.europa.eu/ – доступ свободный.

193) Информационная база актов ЕС. Сообщение Европейской комиссии COM (2011) 864 от 15 декабря 2011: Исчерпывающий пакет мер по налогообложению наследства. Борьба с налоговыми барьерами трансграничного наследования в ЕС [англ. European Commission COM (2011) 864 final: Comprehensive package on inheritance taxation. Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU] – 15 December 2011 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

194) Информационная база актов ЕС. Налоговый и таможенный союз. Актуальная информация о состоянии рассмотрения проектов введения Единой консолидированной базы налогообложения // [Электронный ресурс]: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/ - доступ свободный.

195) Информационная база данных актов ЕС. Белая книга Европейской комиссии COM (2012) 55: Политика адекватных, безопасных и устойчивых пенсий [англ. COM(2012) 55 White paper. An Agenda for Adequate, Safe and Sustainable Pensions] – 16.02.2012 // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu – доступ свободный.

196) Проект Директивы о внедрении продвинутого сотрудничества в области налога с финансовых операций / COM(2013) 71, 2013/0045 (CNS) – 14.02.2013 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

197) Рабочий документ Европейской комиссии: Оценка последствий принятия Проекта Директивы о внедрении продвинутого сотрудничества в области налога с финансовых операций // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

198) Оценка результатов осуществления Программы ФИСКАЛИС-2013. Окончательный отчет Европейской комиссии. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ – доступ свободный.

199) Информационная база актов ЕС. Отчет Европейской комиссии COM(2015) 621 Совету ЕС об оценке действия положений Директивы 2011/64/ЕС и о структуре и ставках акцизов для обработанного табака [англ. COM(2015) 621 Report from the Commission to the Council on the REFIT evaluation of Directive 2011/64/EU and on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco] – 29 июня 2014 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

200) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP/14/1038 от 25.09.2014. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

201) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз IP-15-4493 от 25.02.2015. / [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

202) Информационная база данных Европейской комиссии. Пресс-релиз от 17.06.2015 [англ. Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation] / IP-15-5188 // [Электронный ресурс]: http://europa.eu/ – доступ свободный.

203) Информационная база актов ЕС. Европейская комиссия. Исследование по измерению и снижению административных издержек в рамках обложения акцизами табачных продуктов [англ. Study on the measuring and reducing of administrative cost in imposing excise duties on tobacco products] – 21 декабря 2015 // [Электронный ресурс]: http://eur-lex.europa.eu/ – доступ свободный.

204) Информационная база актов ЕС. План действий Европейской комиссии по НДС COM(2016) 148 final: «В направлении единого пространства НДС в ЕС» [англ. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee] // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

205) Информационная база данных Европейской комиссии. Данные о ставках НДС, применимых в государствах-членах ЕС на 01.01.2017. Taxud.c.1(2017) / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/ – доступ свободный.

206) Официальный сайт Совета ЕС. Основные результаты встречи ЭКОФИН от 25.05.2016 // [Электронный ресурс]: http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2016/05/25/ – доступ свободный.

VI. Официальные интернет-страницы, статистические онлайн-ресурсы

207) 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.

208) Официальный сайт Федерального министерства финансов ФРГ. Налогообложение. Бюджетный прогноз и налоговые поступления / [Электронный ресурс]: http://www.bundesfinanzministerium.de/ – доступ свободный.

209) Федеральный центр медицинского просвещения. Информация о курении. Доля курящих среди детей и молодежи / Статистика от 24 февраля 2011 года. // [Электронный ресурс]: http://www.rauchfrei-info.de – http://drogenbeauftragte.de - доступ свободный.

210) Актуальная информация о расчетах заработной платы в ФРГ. Государственное пенсионное страхование. Взносы. / [Электронный ресурс]: http://www.lohn-info.de/rentenversicherung.html – доступ свободный.

211) Все о Системе обмена информацией на внутреннем рынке. Информационная система Европейской комиссии по внутреннему рынку. / [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu – доступ свободный.

212) Статистика налогового дохода / Евростат: 24.11.2016 // [Электронный ресурс]: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics – доступ свободный.

213) Официальная страница по вопросу «панамских документов» / Süddeutsche Zeitung // [Электронный ресурс]: http://panamapapers.sueddeutsche.de/ – доступ свободный.

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

215) Статистика Bloomberg. Итоговые результаты референдума // [Электронный ресурс]: https://www.bloomberg.com/graphics/2016-brexit-referendum/ – доступ свободный.