

§5 НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Пономарева К. А.

ЕВРОПЕЙСКО-ПРАВОВЫЕ ДЕТЕРМИНАНТЫ НАЦИОНАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

***Аннотация.** Предметом настоящего исследования являются: теории, концепции европейского налогового права по проблемам прямого и косвенного налогообложения; нормы национального финансового права и европейского права, регулирующие особенности прямого и косвенного налогообложения в государствах-членах ЕС; практика Суда ЕС по спорам, связанным с вопросами налогообложения, налоговой гармонизации, а также налогового суверенитета. Выделяются несколько важных моментов, являющихся отправными точками европейской интеграции в сфере налогового права: налоговая гармонизация в сфере прямых и косвенных налогов, запрет дискриминации и ограничения конкуренции, а также ведущую роль основных свобод в деле европейской интеграции. В качестве примеров из судебной практики приводятся решения Суда ЕС, ставшие хрестоматийными в европейском налоговом праве. Методологическую основу составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический, системный, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и собственно юридические методы исследования. В основе изучения лежит сравнительно-правовой метод, позволяющий выявить правовые проблемы, существующие в европейском законодательстве, а также выявить оптимальные пути их разрешения. Используются такие частнонаучные методы, как формально-юридический и историко-правовой. На основе новейшего законодательства Европейского Союза и судебной практики суда ЕС проведено комплексное сравнительно-правовое исследование налоговой гармонизации в сфере прямых и косвенных налогов в ЕС. Позитивная и негативная интеграция являются инструментами, используемые Европейским Союзом для освобождения общего рынка от налоговых границ. В области косвенных налогов можно говорить о существенных достижениях гармонизации. Унификация в сфере прямых налогов удастся пока меньше, однако благодаря таким важным директивам, как запрет основных свобод на дискриминацию, Суд ЕС создал немало важных прецедентов, ставших источниками европейского налогового права. Их значение в толковании и правоприменении изменилось во многом благодаря суверенитету государств-членов в сфере прямых налогов. Было бы оптимально найти положение внутри Союза посредине между неограниченной политикой по снижению налогов и полноценным объединением*

налоговых ставок, что могло бы найти свое начало в гармонизации исчисления налоговой базы при налогообложении предприятий.

Ключевые слова: европейское налоговое право, прямые налоги, косвенные налоги, налоговая гармонизация, Суд ЕС, судебная практика, налоговый суверенитет, сравнительное правоведение, Европейский Союз, Директива.

Налоговое право — отрасль права, особенно чувствительная в плане суверенитета. Отсюда неудивительно, что актуальные политические и научные дебаты вокруг сильного европейского влияния на бюджеты государств-членов ЕС с целью постоянного преодоления долгового кризиса в основном концентрируются на теме расходов.

Исходный пункт многих современных исследований образует вопрос полномочий в сфере налогообложения в многоуровневой системе Европейского Союза. Этот вопрос будет рассматриваться и в настоящей статье. В современной науке к рассмотрению принимаются различные издержки европейской интеграции в форме прямых и косвенных налогов. Речь идет обо всем спектре важности европейского права для национального налогового права: в то время как при косвенных налогах имеет место лишь часть мер по гармонизации, область прямых налогов принадлежит к немногим отраслям права, которые несмотря на свое центральное значение для общего рынка все еще остаются в силе. Тем не менее, в названной области первично закрепленных основных свобод играет роль в разрушении налогового протекционизма отдельных государств, которую едва ли можно переоценить. Это наглядно подчеркивает судебная практика Суда ЕС, в которой вырисовывается картина отношений между европейской интеграцией и стремлением государств-членов сохранить свой налоговый суверенитет.

В нашей статье выделим несколько важных моментов, являющихся отправными точками европейской интеграции в сфере налогового права: налоговую гармонизацию в сфере прямых и косвенных налогов, запрет дискриминации и ограничения конференции, а также ведущую роль основных свобод в деле

европейской интеграции. В качестве примеров из судебной практики будут приведены известнейшие решения Суда ЕС, ставшие хрестоматийными в европейском налоговом праве.

Начнем с того, что полномочия по установлению налогов как часть финансовых полномочий государства представляют собой ядро государственного суверенитета. Это подчеркивал Федеральный конституционный суд ФРГ, указав в своем решении по Лиссабонскому договору, что полномочия по установлению налогов являются такими же основами интеграции, как гражданство или государственно-властные полномочия¹. Налоговые полномочия государств-членов не ставятся как таковые под вопрос европейским правом: за ними по-прежнему остается компетенция по законотворчеству и взиманию доходов.

Хотя полномочия по установлению налогов по-прежнему остаются у государств-членов, они все-таки существенно ограничиваются договорами Европейского Союза. Так, например, статья 3 Маастрихтского договора провозглашает одной из важнейших целей европейского общего рынка образование пространства без границ для свободного перемещения товаров, людей, услуг и капитала². Целью этих положений является, между тем, не полная унификация европейского налогового права³. Должен соблюдаться нейтралитет с точки зрения конкуренции, что

¹ BVerfG, Urt. v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267, Rn. 249, 252.

² Vertrag über die Europäische Union (EUV) und Vertrag über die Arbeitsweise des Europäischen Union (ДФЕС), Abl. 2008 C Nr. 326, S. 1.

³ Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 5.

возможно только при соблюдении всеми 28 государствами-членами всех требований Союза. Но одно лишь существование 28 различных налоговых систем нарушает свободу перемещений на общем рынке тем, что ведет к отклонениям или ошибкам в управлении обменными процессами. Также нельзя пренебрегать правовым многообразием расходов по операциям при трансграничных перемещениях¹.

Европейские договоры, в первую очередь, Договор о функционировании Европейского Союза (далее — ДФЕС), двояко говорят о существовании налоговых границ на общем рынке: с одной стороны, они разрешают Союзу в ограниченном объеме гармонизацию национальных налоговых предписаний посредством законодательного освобождения от ряда дальнейших процедур. В этом смысле часто говорят о позитивной интеграции². С другой стороны, европейские договоры запрещают ограничения свободного перемещения товаров и продукции посредством налогов. Эти запреты дискриминации и ограничений известны как негативная интеграция. Оба вида интеграция применяются в сфере как прямых, так и косвенных налогов. Рассмотрим обе эти сферы более подробно.

Косвенные налоги

Позитивная интеграция до сих пор сложнее проходила в сфере косвенных налогов. Несмотря на то, что усилия, с которыми эти налоги были подчинены принципу взимания налогов в стране происхождения товара, были до сих пор не очень успешными, ЕС принимает в этой сфере многочисленные меры по гармонизации. Специальная компетенция в этой сфере закрепляется в статье 113 Договора

о функционировании Европейского Союза (далее — ДФЕС). Еще в договоре о создании ЕЭС политическая воля к гармонизации непрямых налогов, в отличие от прямых, выступает относительно точной. Различные причины мотивации по прямым и косвенным налогам обусловлены тем, что движение товаров к этому времени на основе еще мало выраженной мобильности участников рынка само по себе является важным и тем самым обязывает к гармонизации привязанные к товарам косвенные налоги³.

Долгосрочной целью гармонизации косвенных налогов является создание, помимо таможенного союза, еще и общего рынка. В то же время, это обуславливает то, что компетенция по сбору налогов четко разграничена между государствами-членами и не устанавливает для участников общего рынка никаких границ правового или материального характера. Двойное налогообложение привело бы к затруднению движения товаров через границу по сравнению с ведением производства внутри страны и противоречило бы идее общего рынка. По этой логике вообще можно было бы осуществлять налогообложение только в государствах-членах. Для требований общего рынка справедливо было бы налогообложение товара в стране происхождения. При этом можно было бы на основании компенсационного метода в применяемом в настоящее время принципе налогообложения в стране-импортере (возврат налогов при выезде и налогообложение при въезде) отменить налоговый контроль на границе. Переход к принципу обложения в стране происхождения предполагает двоякие требования: примерно одинаковый уровень косвенных налогов во всех государствах-членах Союза, а также механизм выравнивания

¹ Hindelang, Steffen; Köhler, Hannes: *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts*: in: WHI-Paper 06/2013: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>

² Adamczyk, *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*, in Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 25; Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 50. EL 2013, Art. 113 ДФЕС, Rn. 9 f.; Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 22 f.; Weber-Grellet, *Europäisches Steuerrecht*, 2005, S. 43

³ Lampert, *Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union*, *EuZW* 2013, 493, 495; Adamczyk, *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*, in Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 23.

между государствами в случае недоимок при реорганизации системы. От обоих вариантов государства-члены еще далеки, поэтому смена системы еще остается отдаленной перспективой. В ближайшем будущем выбор остается за налогообложением в стране происхождения товара.

В Европе действует так называемая французская модель многофазового нетто налога с оборота¹, при которой все транзакции (как покупка, так и продажа) облагаются налогом. Предприниматели все же могут выделить сумму, не подлежащую налогообложению, так что налог перейдет в итоге на конечного потребителя. Политически оправданной эта унификация стала не в последнюю очередь благодаря тому обстоятельству, что немецкая модель многофазового брутто налога с оборота была признана Федеральным конституционным судом ФРГ противоречащей Конституции. При последней модели налог с оборота взимается на каждом этапе торговых отношений, и выделение суммы, не подлежащей налогообложению, не представляется возможным.

Гармонизация все же не ведет к единому для всего ЕС налогу с оборота. В соответствующей Шестой директиве указывается, что величина его должна составлять не менее 15%². По странам эта величина варьируется от 15% в Люксембурге до 27% в Венгрии.

Специально для пошлин на товары из стран ЕС действует запрет дискриминации по статье 110 ДФЕС. Государствам-членам запрещается непосредственно или опосредованно устанавливать более высокие пошлины неважно какого вида на такие товары по срав-

нению с аналогичными товарами, произведенными внутри страны. Во взаимосвязи со статьей 112 ДФЕС становится ясным, что указанная норма распространяется только на косвенные налоги.

ПРЯМЫЕ НАЛОГИ

Понятие прямых налогов как обозначение налогов, для которых налогоплательщик и лицо, на которое ложится фактическое бремя налога, совпадают³, невозможно найти в европейских договорах. Это, однако, не означает, что область прямых налогов является пробелом в законодательстве. Несколько завуалированно раскрывает статья 112 ДФЕС регулирование всех налогов, которые не являются косвенными, так что в контексте запрета дискриминации эти предписания как раз можно отнести к прямым налогам. Явное уполномочивание Союза по гармонизации в сфере прямых налогов (также и согласно Лиссабонскому договору) отсутствует. Однако Союз до сих пор достаточно осторожно пользовался указанными нормами. Дело здесь не только в необходимости утверждения окончательного решения Советом ЕС, такое согласие требуется и в отношении косвенных налогов, гармонизация которых продвинулась гораздо дальше. Гораздо важнее здесь налоговая конкуренция как политическое основание. Хотя путь гармонизации прямых налогов на сегодняшний день видится достаточно трудно проходимым, Суд ЕС, в известной мере взявший на себя роль мотора интеграции, предпринимает по крайней мере попытки продвижения принципа негативной интеграции.

Как отмечает Г. П. Толстопятенко, Шестая Директива ЕС различает понятия «налогоплательщик» и «лицо, обязанное уплатить налог» (налоговый должник). Это различие связано с тем, что данные понятия не совпадают. Статья 21 Директивы уточняет понятие «лицо, обязан-

¹ Hindelang, Steffen; Köhler, Hannes: *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts*: in: WHI-Paper 06/2013: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>

² Директива N 2008/9/ЕС Совета Европейского Союза «О деталях правил возмещения налога на добавленную стоимость, предусмотренного Директивой 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, учрежденным не в государстве-члене ЕС, предоставляющим возмещение, а в другом государстве-члене ЕС» [рус., англ.] (Принята в г. Брюсселе 12.02.2008) (с изм. и доп. от 14.10.2010)

³ Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 8, 55 ff.

ное уплатить налог» и присущие ему обязанности как в условиях внутреннего режима движения товаров, так и для сделок по импорту¹.

Становится ясно, насколько чувствительна область прямых налогов воспринимается государствами-членами с учетом их суверенитета². Наряду с этим пока наблюдается осторожность по поводу экономико-политического решения по поводу налоговой конкуренции в сфере прямых налогов. При этом на перспективу государства-члены должны быть освобождены от своих прямых налогов. В конкуренции различных налоговых порядков нужно в итоге установить тот, который лучше всего регулировал бы важнейшие обязанности на общем рынке. Чтобы оставаться конкурентоспособными, нужно, по замыслу рассматриваемой концепции, максимально приблизить иные правопорядки к этой налоговой системе. На этом пути успешной видится общеевропейская унификация без обременения мерами по гармонизации³.

Здесь все же «нечестно» применять вредные для общего рынка налоговые практики, особенно так называемую «гонку на дно» («race to the bottom»), выражающуюся в резком падении уровня регулирования. Чтобы противостоять этому эффекту или хотя бы уменьшить

его последствия, нужно принять меры в сфере прямых налогов, причем как на европейском уровне, так и на международном. Европейские директивы издаются только в отношении специфических проблемных сфер (Директива Совета ЕС 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 года «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»⁴, Директива Совета ЕС 2009/133/ЕС от 19 октября 2009 года «Об общей системе налогообложения применимой к слияниям, разделением, частичным разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса SE или SCE между государствами-членами»⁵, Директива Совета ЕС 2003/48/ЕС от 19 июля 2004 года «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов»⁶) или для эффективного управления в сфере налогов (Директива 2011/16/ЕС о административном сотрудничестве в области налогообложения», Директива 2010/24/ЕС о принудительном взыскании налогов и сборов).

Вообще государства-члены ввиду отсутствия достижений в гармонизации прямых налогов вправе выстраивать свои налоговые системы в собственных интересах. Однако национальные меры не полностью свободны от влияния европейского права. Гораздо больше обязанностей несут государства-члены при исполнении своих полномочий и договорных обязательств по Европейским договорам, к которым не в последнюю очередь принадлежит обеспечение исполнения основных свобод.

Основные свободы уполномочивают участников рынка осуществлять экономическую активность в каждом государстве-члене или в том государстве, где им это выгоднее с налоговой точки зрения. Особенно свобода выбора места ведения деятельности (ст. 49 ДФЕС) и свобода

¹ См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): Дисс. ... доктора юрид. наук. — М.: Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ, 2001. — 317 с. С. 78.

² So auch Adamczyk, *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*, in Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 24.

³ Hey, *Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?*, in: Reimer (u.a.) *Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht*, 2007, S. 295, der jedoch begrifflich zwischen «Steuerwettbewerb» und «Wettbewerb der (Steuer-) Rechtsordnungen» unterscheidet; Lampert, *Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union*, *EuZW* 2013, 493, 496; Herzig, *Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme*, in: Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 122 ff.

⁴ СПС «Гарант».

⁵ СПС «Гарант».

⁶ СПС «Гарант».

перемещения капитала (часть 1 ст. 63 ДФЕС) гарантируют как субъективные права начало самостоятельной деятельности в другом государстве-члене или предоставление свободного перемещения капитала через национальные границы. Работодатели также обеспечивают аналогичную свободу на общем рынке согласно статье 45 ДФЕС.

Вместе с тем обеспечение этих свобод относится к налоговым поступлениям государств-членов не нейтрально¹. Если участники рынка захотят фактически воспользоваться указанными свободами, то государства-члены могут попытаться ограничить такое использование или сделать его менее привлекательным именно посредством дискриминирующих предписаний. Чтобы не жертвовать протекционистской политикой в пользу общего рынка, нужно установить свободу регулирования границ. Здесь действует вопрос средств и способов применения основных свобод в сфере прямых налогов. Соответствующая практика Суда ЕС выступает за баланс национального налогового суверенитета и эффективности основных свобод².

Основные свободы согласно актуальной практике Суда ЕС налагают запрет не только на открытую дискриминацию, но и на все скрытые формы дискриминации, например, вытекающие из государственной принадлежности³. Это имеет прежде всего большое значение для налогово-правовых норм: основополагающий принцип налогового права состоит в том, чтобы требования об уплате налогов выдвигались не исходя из гражданства, а исходя из того, резидент или нерезидент данное лицо⁴.

¹ Hindelang, Steffen; Köhler, Hannes: *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts*: in: WHI-Paper 06/2013: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>

² Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 145 ff

³ EuGH v. 16.01.03, Rs. C-388/01, Rn. 13 f. — *Italienische Museen*; EuGH v. 08.05.90, Rs. C-175/88, Rn. 13 — *Biehl*.

⁴ Thömmes, *Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern*, in: Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 81.

Для резидентов действует названное требование, как правило, на доходы налогоплательщика от деятельности по всему миру (так называемый принцип универсальности). Здесь в основе лежит тезис о том, что резидент конкретного государства регулярно создает основную часть своего дохода в этом государстве, от чего получает выгоду экономическая, социальная, культурная инфраструктура. Это лицо должно также вносить вклад в связанные с этим государственные расходы соразмерно своим возможностям. При этом должны учитываться все индивидуальные обстоятельства, в том числе личного и семейного характера. Лучшее для государства, взимающего налоги, подходит государство проживания лица, поскольку здесь находится центр его жизненных интересов, подчеркнул Суд ЕС в своем известном решении по делу Шумакера⁵.

Для нерезидентов налоговая обязанность согласно территориальному принципу часто ограничивается следующим образом. Государство, в котором создан доход, удерживает соразмерную часть независимо от того, где и в каком объеме представлен к налогообложению общемировой доход⁶.

Отличительной чертой резидентства, однако, угрожает опасность, что регулирование будет вредить в первую очередь налогообязанным из других государств-членов. Поэтому различие по месту жительства физического лица или месту нахождения юридического, определенное Судом ЕС, не является безусловным: исходным пунктом для рассмотрения является общее положение о том, что запрет дискриминации требует равного обращения с однопорядковыми категориями⁷. Таким образом, центральным вопросом здесь является именно соотносимость экономических явлений.

Государства-члены регулярно обращаются к тому аргументу, что национальные меры в области налогового права, которые различаются

⁵ EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 32 — *Schumacker*.

⁶ Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 45.

⁷ EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 30 — *Schumacker*; EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 17 — *Wielockx*

по месту жительства или по месту инвестиций, не должны вступать в конфликт с основными свободами, как как это не соотносимые категории. Этому воспротивился Суд ЕС в указанном решении по делу Шумакера. С одной стороны, Суд подчеркнул, что по отношению к прямым налогам обстоятельства, в которых находятся резиденты и нерезиденты, обычно несравнимы¹. С другой, для резидентов и нерезидентов возникает сравнимая ситуация, когда нерезидент извлекает в соответствующем государстве весь свой доход. Особенно остро вопрос встает, когда работник проживает в одном государстве, а работает в другом.

Еще сильнее аргумент сравнимости резидентов и нерезидентов при так называемом минимальном необлагаемом доходе или издержками, связанными с получением дохода. Здесь резиденты и нерезиденты регулярно оказываются в сравнимой ситуации, поскольку налоговые льготы связаны с доходами, которые, в отличие от личных и семейных обстоятельств, для обеих групп объективно являются одинаковыми².

Аналогичным образом складывается ситуация с хозяйственными обществами. Здесь решающим фактором является место нахождения или принадлежность к правопорядку конкретного государства³. Общества, имеющие место регистрации или орган управления которых находится в государстве-члене ЕС, согласно статье 49 ДФЕС вправе осуществлять свою деятельность в других государствах через филиалы, представительства или дочерние общества. Налогообложение дочернего общества происходит согласно законодательству государства, в котором это дочернее общество является резидентом⁴.

Судебная практика в части свободы перемещения капитала согласно статье 63 ДФЕС

с учетом некоторых различий в процессе доказательств складывается по аналогии с налоговым правом относительно свободы выбора места. Здесь также действует запрет открытой или скрытой дискриминации⁵.

Кроме того, для налогового права имеют значение в первую очередь неписанные обстоятельства, исключающие ответственность, которые развивались наряду с основными свободами в ходе диалога Суда ЕС и национальных судов. Их можно понимать как обратную сторону расширения запретов дискриминации на скрытые ограничения. Это нужно для того, чтобы предотвратить расширительное толкование основных свобод государствами-членами.

Основанием для освобождения может выступить эффективное изъятие налога, в частности, органами налогового контроля. Для свободы движения капитала это, в отличие от других основных свобод, урегулировано частью 1 статьи 65 ДФЕС. Государства-члены обязаны принимать меры по обеспечению ясного и однозначного определения размеров доходов и убытков, а также какие директивы применять в конкретном случае⁶. Так, в 2005 году в известном деле Маркс и Спенсер Суд признал уравновешенное разделение налоговых полномочий между государствами-членами и предотвращение двойного учета убытков⁷. В этом и других решениях отчетливо берется за основу идея предоставления большего пространства для налогового су-

⁵ Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 154 ff.

⁶ Art. 11 Abs. 1 lit. a Fusionsrichtlinie bspw. sieht für diese Fälle eine Versagung der steuerlichen Vorteile vor, dazu Höfstätter/Hohenwarter-Mayr, *The Merger Directive*, in: Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 149 f.; zum Ganzen Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 950 ff.

⁷ EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 43 — Marks & Spencer. Siehe auch EuGH. 18.07.07, Rs. C-231/05, Rn. 60 — Oy AA; EuGH v. 15.05.08, Rs. C-414/06, Rn. 42 — Lidl Belgium

¹ EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 31 — Schumacker, EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 18 — Wielockx.

² Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 48 ff

³ EuGH v. 28.01.86, Rs. 270/83, Rn. 18 — avoir fiscal; EuGH v. 21.09.99, Rs. C-307/97, Rn. 36 — Saint-Gobain

⁴ EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 36 — Marks & Spencer.

веренитета государств-членов. Также в свете когерентности налогового права¹ линия судебной практики будет применяться для меньших ограничений.

Как непризнанное основание оправдания упоминается особенно уменьшение налоговых доходов в государстве², а также указание на недостаточную гармонизацию прямых налогов³. Эти основания следует различать на основании международных договоров об избежании двойного налогообложения. Вообще Суд не ставит под сомнение полномочия государств на заключение таких международных договоров. Им дозволяется при недостатке мер по гармонизации или при разделении налоговых полномочий устанавливать узловые точки разделения налоговых полномочий⁴. Различные подходы, вытекающие из самого сосуществования национальных налоговых систем или разделения полномочий между двумя налоговыми системами, не попадают в сферу действия основных свобод, и поэтому не освобождают от ответственности⁵. Когда определенные

преимущества все же отделимы от договоров об избежании двойного налогообложения и при этом не нарушают их равновесия, тогда по обстоятельствам не охваченный указанным договором налогоплательщик может быть в обход основных свобод поставлен в равное положение с налогоплательщиком, попадающим под такое соглашение⁶.

По итогам нашей статьи хотелось бы отметить следующее. За 20 с небольшим лет с момента введения в Европе общего рынка такая важная сфера, как налоговое право, еще далека от совершенства. Позитивная и негативная интеграция являются инструментами, используемые Европейским Союзом для освобождения общего рынка от налоговых границ. В области косвенных налогов можно говорить о существенных достижениях гармонизации. Но многие вопросы остаются нерешенными. Сюда можно отнести длительный переход от одной системы налогообложения к другой.

Унификация в сфере прямых налогов удастся пока меньше, однако благодаря таким важным директивам, как запрет основных свобод на дискриминацию. Суд ЕС также создал немало важных прецедентов, ставших источниками европейского налогового права. Их значение в толковании и правоприменении за последние годы изменилось во многом благодаря суверенитету государств-членов в сфере прямых налогов. Было бы оптимально найти положение внутри Союза посередине между неограниченной политикой по снижению налогов и полноценным объединением налоговых ставок, что могло бы найти свое начало в гармонизации исчисления налоговой базы при налогообложении предприятий.

¹ EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 28 — Bachmann; siehe zur Kohärenz Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 958 ff.

² EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 51 — Saint-Gobain; EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 49 — Manninen.

³ EuGH v. 28.01.86, 270/83, Rn. 24 — *avoir fiscal*, wobei die Einordnung als Rechtfertigungsgrund zweifelhaft ist, siehe hierzu auch Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 932.

⁴ EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 57 — Saint-Gobain; dazu Engelmaier, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang u. a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 75.

⁵ EuGH v. 12.12.06, Rs. C-374/04, Rn. 55 — *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*. Gelegentlich geht der Gerichtshof auf der Ebene der Rechtfertigungsgründe auf das Bedürfnis der Verteilung von Besteuerungsbefugnissen auf die Mitgliedstaaten und den Anforderungen des Territorialitätsprinzips im internationalen Steuerrecht ein. Siehe z.B. EuGH v. 29.03.07, Rs. C-347/04 — *Rewe Zentralfinanz eG gegen Finanzamt Köln-Mitte*; EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03 —

Marks & Spencer; EuGH v. 07.09.06, Rs. C-470/04 — *N gegen Inspecteur van de Belastingdienst*. Siehe für eine vertiefte Auseinandersetzung und weitere Nachweise Kingston, *CMLR* 2007, 1321, 1352 f.; EuGH v. 05.07.05, Rs. C-376/03 — *D gegen Inspecteur van de Belastingdienst*; vgl. Kofler, *SWI* 2006, 62 ff., 64; Lang, *SWI* 2005, 365 ff., m.w. N.

⁶ EuGH v. 21.09.99, Rs. C-307/97, Rn. 59 — Saint-Gobain; EuGH v. 15.01.02, Rs. C-55/00, Rn. 73 — *INPS*.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Договор о Европейском Союзе (Маастрихт, 7 февраля 1992 г.) (в редакции Лиссабонского договора 2007 г.) Консолидированный текст // СПС «Гарант».
2. Договор о функционировании Европейского Союза (Рим, 25 марта 1957 г.) (в редакции Лиссабонского договора 2007 г.) Консолидированный текст // СПС «Гарант».
3. Директива N 2008/9/ЕС Совета Европейского Союза «О детальных правилах возмещения налога на добавленную стоимость, предусмотренного Директивой 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, учрежденным не в государстве-члене ЕС, предоставляющему возмещение, а в другом государстве-члене ЕС» [рус., англ.] (Принята в г. Брюсселе 12.02.2008) (с изм. и доп. от 14.10.2010).
4. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): Дисс. ... доктора юрид. наук. — М.: Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ, 2001. — 317 с.
5. Adamczyk, *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*, in Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010.
6. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 950 ff.
7. Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 50. EL 2013, Art. 113 AEUV, Rn. 9 f.;
8. Hindelang, Steffen; Köhler, Hannes: *Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts*: in: WHI-Paper 06/2013: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>
9. Höfstätter/Hohenwarter-Mayr, *The Merger Directive*, in: Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 149 f.;
10. Lampert, *Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union*, EuZW 2013, 493, 495;
11. Lang u.a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 75.
12. Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 1996,
13. Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, 5. Aufl. 2011.
14. Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 22 f.;
15. Weber-Grellet, *Europäisches Steuerrecht*, 2005, S. 43.
16. EuGH v. 11.07.74, Rs. 8/74, Rn. 5 — Dassonville;
17. EuGH v. 03.12.74, Rs. 33/74, Rn. 10 ff. — van Binsbergen;
18. EuGH v. 28.01.86, 270/83, Rn. 24 — avoir fiscal,
19. EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 28 — Bachmann;
20. EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 32 — Schumacker.
21. EuGH v. 30.11.95, Rs C-55/94, Rn. 37 — Gebhard;
22. EuGH v. 15.12.95, Rs. C-415/93, Rn. 91 — Bosman;
23. EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 51 — Saint-Gobain;
24. EuGH v. 04.06.2002, Rs. C-503/99, Rn. 20 — Goldene Aktien Belgien.
25. EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 49 — Manninen.
26. EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 36 — Marks & Spencer.
27. EuGH v. 12.12.06, Rs. C-374/04, Rn. 55-Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.
28. BVerfG, Urt. v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267, Rn. 249, 252.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Dogovor o Evropeiskom Soyuze (Maastrikht, 7 fevralya 1992 g.) (v redaktsii Lissabonskogo dogovora 2007 g.) Konsolidirovanniy tekst // SPS 'Garant'.

2. Dogovor o funkcionirovanii Evropeiskogo Soyuza (Rim, 25 marta 1957 g.) (v redaktsii Lissabonskogo dogovora 2007 g.) Konsolidirovannyi tekst // SPS 'Garant'.
3. Direktiva N 2008/9/ES Soveta Evropeiskogo Soyuza 'O detal'nykh pravilakh vozmeshcheniya naloga na dobavlenuyu stoimost', predusmotrennogo Direktivoi 2006/112/ES, nalogoplatel'shchikam, uchrezhdennym ne v gosudarstve-chlene ES, predostavlyayushchem vozmeshchenie, a v drugom gosudarstve-chlene ES' [rus., angl.] (Prinyata v g. Bryussele 12.02.2008) (s izm. i dop. ot 14.10.2010).
4. Tolstopyatenko G. P. Evropeiskoe nalogovoe pravo (problemy teorii i praktiki): Diss. ... doktora yurid. nauk. — M.: Moskovskii gosudarstvennyi institut mezhdunarodnykh otnoshenii (universitet) MID RF, 2001. — 317 s.
5. Adamczyk, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in Lang u.a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010.
6. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 950 ff.
7. Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 113 AEUV, Rn. 9 f.;
8. Hindelang, Steffen; Köhler, Hannes: Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts: in: WHI-Paper 06/2013: <http://www.whi-berlin.eu/whi-papers-2013.html>
9. Höfstätter/Hohenwarter-Mayr, The Merger Directive, in: Lang u.a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010, S. 149 f.;
10. Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, EuZW 2013, 493, 495;
11. Lang u.a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010, S. 75.
12. Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996,
13. Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011.
14. Terra/Wattel, European Tax Law, 3. Aufl. 2001, S. 22 f.;
15. Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 43.
16. EuGH v. 11.07.74, Rs. 8/74, Rn. 5 — Dassonville;
17. EuGH v. 03.12.74, Rs. 33/74, Rn. 10 ff. — van Binsbergen;
18. EuGH v. 28.01.86, 270/83, Rn. 24 — avoir fiscal,
19. EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 28 — Bachmann;
20. EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 32 — Schumacker.
21. EuGH v. 30.11.95, Rs C-55/94, Rn. 37 — Gebhard;
22. EuGH v. 15.12.95, Rs. C-415/93, Rn. 91 — Bosman;
23. EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 51 — Saint-Gobain;
24. EuGH v. 04.06.2002, Rs. C-503/99, Rn. 20 — Goldene Aktien Belgien.
25. EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 49 — Manninen.
26. EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 36 — Marks & Spencer.
27. EuGH v. 12.12.06, Rs. C-374/04, Rn. 55-Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.
28. BVerfG, Urt. v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267, Rn. 249, 252.