

Глава 1

Система налогового права ЕС

§ 1. Налоговое право ЕС

Широкий интерес научной публики и общественности к интеграционным процессам в Европе в последние пятнадцать лет, особенно в связи с созданием в 1992 г. рядом государств регионального политического объединения — Европейского союза, а также факт заключения Российской Федерацией с европейскими сообществами Соглашения о партнерстве и сотрудничестве 1994 г.¹ требуют конкретной определенности в установлении природы и места основного базиса интеграционных процессов, а именно нормативно-правовой его составляющей.

Основной задачей сотрудничества Европейского сообщества и России, которая прямо закреплена в ст. 55 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве, является сближение законодательства РФ и ЕС, т.е. Российская Федерация стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством ЕС. Полагаем, что такое обязательство сторон распространяется также и на налоговую сферу.

Правовые механизмы Союза и сообществ и гибкое интеграционное право, позволяющее использовать конвергенционные методы

¹ Соглашение о партнерстве и сотрудничестве, учреждающее партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами, с другой стороны, ратифицированное Федеральным законом от 25 ноября 1996 г. № 135-ФЗ // РГ. 1996. 28 нояб.

Глава 1. Система налогового права ЕС

взаимодействия национального права, права сообществ и отдельных частей международного права, могут быть положены в основу или частично использованы в качестве позитивного опыта построения продвинутого экономического блока государств в регионе постсоветского пространства, учитывая особую экономическую географию бывших республик СССР, а также взаимообусловленную необходимость в тесном региональном сотрудничестве для взаимовыгодного развития.

1. Соотношение понятий «европейское право», «право Европейского союза» и «право ЕС»

Термин «европейское право» широко употребляется в научной и учебной литературе в основном в двух значениях, когда под ним подразумевают совокупность правовых систем государств (простое собирательное понятие), а также когда под ним понимается часть системы международно-правовых норм, относящихся к региональному или субрегиональному международно-правовому регулированию отношений государств Европы.

Среди множества определений, сформированных в отечественной научной сфере, необходимо выделить ряд дефиниций, которые осуществляют попытку выявить существенные особенности правовой природы данного явления.

Академик Б.Н. Топорнин высказывает предположение о существовании европейского права в широком и узком смысле:

«Под европейским правом в широком смысле понимается, как правило, правовое регулирование отношений в Европе, охватывающих организацию и деятельность практически всех европейских международных организаций, всю совокупность экономических, социальных, политических... отношений. Речь, таким образом, идет о региональном праве, являющемся в своей основе не чем иным, как международным правом».

«Европейское право в узком смысле, как право сообществ... имеет... свою особенную природу. Оно является новым правом, существенно отличающимся от традиционного международного права. Тот факт, что сообщества со своим правом входят в Европейский союз, служат его главной опорой, не меняет сути дела: ведь правовое регулирование, которое дополняет в рамках Европейского союза

право сообществ, это право иного характера... по своей природе... не что иное, как международное право»¹.

Плюрализм мнений является залогом успешного результата выявления характера истинности содержания понятия, и в связи с этим отсутствие иного подхода к такому понятию как европейское право означало бы отсутствие интереса научных кругов к нему.

В связи с этим мнение проф. А.Я. Капустина заслуживает особого внимания, поскольку, по его мнению: «Право Европейского союза в настоящее время состоит из двух элементов: международно-правовых норм и принципов, определяющих цели и содержание сотрудничества государств-членов в сферах ОВПБ и ПВД, и международно-правовых норм и принципов, имеющих особый характер и получивших в науке и практике обобщенное наименование „право Сообщества“»; «Тот факт, что право Союза состоит из двух категорий правовых норм, свидетельствует о том, что они имеют единую правовую природу»².

Полагаем, что в части определения права ЕС данное определение не является полностью отражающим его содержание по следующим основаниям.

Обособленность первичного права Европейского Сообщества не только в отношении национального права, но также и в отношении международного права была подтверждена неоднократно практикой Суда ЕС, ставшей составной частью правовой системы ЕС и его правовой доктрины. Суд ЕС указал, что «Европейское экономическое сообщество создает новый правовой порядок (производный) от международного права, для целей создания которого государства ограничили свои суверенные права, хотя и в пределах ограниченных сфер» и что Договор о Европейском Сообществе «является более чем соглашением, которое просто создает взаимные обязательства между договаривающимися государствами»³.

Более того, «в отличие от обычных международных договоров Договор (о Европейском Сообществе) создал свою собственную пра-

¹ *Топорнин Б.Н.* Европейское право. М., 1998. С. 19.

² *Капустин А.Я.* Европейский союз: интеграция и право. М., 2000. С. 235.

³ Решение Суда ЕС от 5 февраля 1963 г., дело 26/62 (*Van Gend & Loos Case*). См. решение на русском языке: Суд европейских сообществ. Избранные решения / под ред. Л.М. Энтина. М., 2001. С. 1–10.

Глава 1. Система налогового права ЕС

вовую систему, которая с момента вступления Договора в силу стала составной и неотъемлемой частью правовых систем государств-членов, которую их суды обязаны применять»¹.

Представляется, что определение, данное проф. Л.М. Энтиным² с учетом именно региональной интеграционной направленности, согласно которому «под европейским правом понимается особая правовая система, охватывающая правовые установления европейской системы защиты прав человека и европейское интеграционное право, регулирующее взаимоотношения, складывающиеся в процессе европейской интеграции», является наиболее корректным как с точки зрения правовой техники определения, так и содержания.

Вместе с этим необходимо отметить, что сам по себе термин не в состоянии отразить те политические рамки и границы, в пределах которых такое явление было сформировано и существует, и поэтому термин «право Европейского союза» является намного более точным в настоящее время, чем термин «европейское право», который без его дополнительного раскрытия ассоциируется в первую очередь именно с частью международного права и, возможно, употребление которого до момента вступления в силу Договора о Европейском союзе 1992 г. (Маастрихтского договора)³ и было наиболее отражающим действительную степень интеграции в Европе, особенно с учетом международно-правовой составляющей. Поскольку без нее наиболее корректным в тот период истории интеграции было бы применение термина «право европейских сообществ», а в отношении экономической интеграции, особенно в финансово-фискальной сфере, — «право Европейского Сообщества».

В связи с этим нельзя не поддержать научную позицию проф. С.Ю. Кашкина, согласно которой «Право Европейского союза — это особая правовая система, нормы которой регулируют обществен-

¹ Решение Суда ЕС от 15 июля 1964 г., дело 6/64 (*Flaminio Costa / ENEL Case*). См. решение на русском языке: Суд Европейских сообществ. Избранные решения / под ред. Л.М. Энтина. С. 11–23.

² См.: *Европейское право. Право Европейского союза и правовое обеспечение защиты прав человека* / под ред. Л.М. Энтина. М., 2005. С. 3.

³ Договор подписан 7 февраля 1992 г. См.: *Европейский союз. Прошлое. Настоящее. Будущее. Документы Европейского союза*. М., 1992. Т. II. С. 55–56.

ные отношения, складывающиеся в ходе интеграционных процессов в рамках европейских сообществ и Европейского союза»¹.

Таким образом, в настоящее время понятие «европейское право» в отличие от понятия «право Европейского союза» является просто собирательным и, возможно, утратившим на данной стадии интеграционных процессов свою научную значимость и включает в себя множество элементов, к которым проф. Г.П. Толстопятенко относит «национальные правовые системы и международно-правовые системы европейских государств, право европейских сообществ, право Европейского союза и положения Европейской конвенции² «О защите прав человека и основных свобод»³.

Как и следует из вышеизложенного, право Европейских сообществ, а именно Европейского Сообщества (ранее — Европейского экономического сообщества), Евратома, и до 2002 г. существовавшего Европейского объединения угля и стали (ЕОУС) представляет собой правовую систему *sui generis*, источники которой интегрируются в национальный правовой порядок государств-членов и подлежат обязательному применению национальными судебными учреждениями. Обязательства, налагаемые на государства-члены правом ЕС, порождают одновременно и юридические права, которыми пользуются частные лица. Таким образом, субъектами права ЕС являются не только государства, но и их физические и юридические лица, которые имеют право на возмещение ущерба, нанесенного им по вине государства, нарушающего законодательство ЕС.

В противовес праву ЕС, право Союза, применяемое в рамках второй и третьей опор, в значительной мере носит международно-правовой характер, не имеет непосредственного прямого действия, аналогичного актам национального законодательства, и не подлежит прямому применению судебными учреждениями государств-членов. Оно не порождает права и обязанности частных лиц — резидентов ЕС и, как правило, не входит в сферу юрисдикции Суда ЕС. Субъектами права Союза являются только государства-члены и институты Союза.

¹ *Право Европейского союза* / под ред. С.Ю. Кашкина. М., 2002. С. 108.

² *Европейская конвенция* принята 4 ноября 1950 г. в Риме, Россия ратифицировала в 1998 г. См.: СЗ РФ. 2001. № 2. Ст. 163.

³ *Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право*. М., 2001. С. 7.

Глава 1. Система налогового права ЕС

Как отмечает проф. Г.П. Толстопятенко, «особенность европейского права как *sui generis* определяет содержание европейского налогового права. Это означает, что его источниками являются международно-правовые акты (учредительные договоры ЕС и международные договоры государств-членов); нормативные акты институтов сообществ; акты национального права государств-членов и судебная практика»¹. Обоснованность научной возможности применения данного понятия поддерживается и проф. Б. Террой и проф. П. Ваттелем, хотя и только в отношении интеграционного законодательства, исключая международно-правовые акты, не являющиеся учредительными договорами, а также национальные акты государств-членов².

2. Соотношение понятий «налоговое право Европейского союза» и «налоговое право ЕС»

В последнее время широко употребляемым термином является понятие «налоговое право Европейского союза». Причиной его возникновения явилась попытка принятия в рамках Европейского союза нового учредительного договора, по сути Конституции Европейского союза, который, в свою очередь, смог бы способствовать значительным изменениям и возможным перераспределениям как институциональных полномочий институтов Союза, так и увеличением их компетенции в рамках определенных направлений союзной политики³. Это имело бы серьезное значение, поскольку совместная интеграционная налоговая политика государств — членов Европейского союза реализуется и в ближайшее время, полагаем, что изменений не будет, с учетом договоренностей глав государств-членов в Лиссабоне в октябре 2007 г., лишь в контексте существования Европейского сообщества⁴, в рамках первой опоры структуры Европейского союза.

¹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. С. 11.

² См.: Terra B., Wattel P. European Tax Law. London, Boston, The Hague, 1997.

³ См.: Европейское право. Право Европейского союза и правовое обеспечение защиты прав человека / под ред. Л.М. Энтина. С. 670.

⁴ См.: Захаров А.С. Налоговая политика ЕС: правовые основы // Закон. 2007. № 9.

Таким образом, с одной стороны, употребление термина «налоговое право Европейского союза» является возможным в контексте синонимического обозначения европейского налогового права государств — членов Европейского союза, в то время как европейское налоговое право может в себя включать и международные соглашения, и национальные нормы их имплементации в третьих странах, географически расположенных в Европе, но не являющихся государствами — членами Союза и ЕС (например, Швейцария или Лихтенштейн).

С другой стороны, в контексте рассмотрения международно-правового регулирования налоговых отношений в Европейском союзе¹ представляется, что применение термина «налоговое право Европейского союза» с включением в него как комплекса налогового права Европейского сообщества, так и права международных налоговых договоров государств-членов является, по нашему мнению, недостаточно обоснованным, поскольку налоговая политика реализуется исключительно в рамках Европейского сообщества (т.е. первой опоры) и ни в коем случае не относится к компетенции Европейского союза, особенно, что касается исключительных полномочий государств-членов в сфере заключения конвенций и соглашений об избежании двойного налогообложения².

Понятие «налоговое право ЕС» означает именно налоговое право Европейского Сообщества, которое представляет собой совокупность правовых норм отдельных положений Договора о Европейском сообществе (первичное право), а также актов институтов Европейского союза³, принятых в рамках их компетенции и полномочий в Европейском сообществе (вторичное право), а также практики Суда ЕС и Суда первой инстанции в сфере налоговой политики ЕС⁴. Такое

¹ См.: *Маташева О.Д.* Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском союзе: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

² См.: *Захаров А.С.* Налоговое право Европейского Сообщества и международные налоговые договоры // *Налоговые споры: теория и практика.* 2006. № 8.

³ С момента создания Европейского союза согласно Маастрихтскому договору 1992 г. (ст. 3) основные органы европейских сообществ стали именоваться институтами Европейского союза, продолжая осуществлять соответствующие функции в рамках Европейского сообщества.

⁴ См.: *Нотин С.А.* Судебная практика в системе источников налогового права (на примере РФ и ЕС): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

Глава 1. Система налогового права ЕС

определение поддерживается проф. П. Фармером, проф. Р. Лайэлом¹, проф. Д. Уильямсом².

Необходимо отметить, что существует возможность синонимического использования в отношении налогового права ЕС и другого понятия «европейское интеграционное налоговое право». Однако это понятие является более широким и включает в себя часть национального налогового права государств-членов.

Представляется, что налоговое право Европейского сообщества является отдельной отраслью права Европейского сообщества, которое в свою очередь является подсистемой права Европейского союза. В то время как европейское налоговое право не является отдельным специальным понятием, отражающим действительные интеграционные процессы в части первой опоры Европейского союза. И прежде всего, потому, что европейское налоговое право является более обширным понятием, а также потому что оно также распространяется на национальное и международное право третьих стран европейского континента, которые не вовлечены в интеграционные процессы.

Интересным представляется вопрос о вхождении в систему налогового права ЕС национального права государств-членов. По нашему убеждению, только часть национального права, явившаяся результатом имплементации интеграционного законодательства в национальное законодательство государств-членов, может в ограниченном аспекте быть признана частью налогового права ЕС и только в той части, которая без искажений дублирует и аналогична положениям интеграционного налогового права.

3. Вопросы гармонизации законодательств государств – членов ЕС

В отличие от гармонизации косвенного налогообложения правом ЕС, которое уже значительным образом гармонизировано, учредительные договоры не содержат норм, прямо направленных на гармонизацию законодательств государств-членов в области прямого налогообложения. Однако, несмотря на это, положениями ст. 94 Договора о ЕС такая возможность предусмотрена.

¹ См.: *Farmer P., Lyal R.* EC Tax Law. Oxford, 1994.

² См.: *Williams D.* EC Tax Law. London, New York, 1998.

Гармонизация **прямого налогообложения** впервые была предложена в 1962 г. в докладе Комитета по фискальным и финансовым вопросам (Комитета Ньюмарка)¹. Данный комитет был так назван в честь возглавлявшего его профессора Фритца Ньюмарка (1900–1991) из Германии. Комитетом было рекомендовано проведение более активных мероприятий на уровне ЕС в отношении правового урегулирования налогообложения компаний и дивидендов.

Комитет Ньюмарка установил, что различия в общем налоговом бремени не могут повлиять на условия конкуренции внутри ЕС. Напротив, различия налоговых баз и структур налогов дают такой эффект. Таким образом, гармонизация в области прямого налогообложения будет являться последовательным и логическим шагом в отношении:

- налогов на доходы компаний при условии принятия «двухуровневого метода» или «метода раздельной ставки» налогообложения распределенной и нераспределенной прибыли, в результате применения которых корпорационный налог частично возмещается в отношении распределенной прибыли;
- налогов, имеющих прямое воздействие на движение капитала, таких как налог на сделки с капиталом, проценты и дивиденды.

Соответственно, на уровне ЕС возникла бы необходимость в принятии соответствующих мер для бы компенсации потерь доходов национальных бюджетов в результате проведения гармонизации.

Комитетом Ньюмарка было внесено предложение о замене существовавших двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения новым многосторонним договором.

В 1967 г. Программой Комиссии ЕЭС по **гармонизации прямых налогов**² был определен перечень следующих целей:

- устранение всех налоговых барьеров для перемещения капитала, единого рынка и расширения инвестиций;
- обеспечение налогового нейтралитета корпоративных операций по реструктуризации и трансграничным слияниям;

¹ EEC Fiscal and Fin. Comm., Tax Harmonization in the Comon Market (Nevmark Report) (July 8, 1962) Reprinted in Tax Harmonization in Hu Comon Market 40 (Commerce Clearing House, Inc. ed. Etrans., 1963).

² См.: Сообщение Комиссии Совету ЕЭС от 26 июня 1967 г. // Комиссия ЕЭС. 1997. Приложение к Бюллетеню № 8. Брюссель.

Глава 1. Система налогового права ЕС

- создание условий равной конкуренции для инвестиций путем выравнивания налоговых стимулов и методов исчисления налоговых обязательств;
- устранение различий между национальными налогами, имеющими шкалу, и, возможно, между всеми налогами на активы компаний;
- введение единообразной базы корпорационного налога и метода исчисления налогооблагаемой прибыли;
- сближение ставок корпорационного налога государств-членов;
- координация методов проведения проверок и сбора налогов;
- устранение двойного налогообложения, которое не может быть достигнуто в процессе гармонизации.

В 1969 г. той же комиссией были предложены следующие меры для **облегчения взаимопроникновения рынков** капитала ЕС посредством урегулирования прямых налогов:

- пересмотр налога у источника в государствах-членах на доход от ценных бумаг с изменяемым доходом, долговых бумаг и облигаций, для достижения возможности по взиманию налога или его возмещению в соответствии с налоговыми нормами каждого из государств, а также в случае трансграничных сделок;
- гармонизация налоговых ставок по причине того, что налог в большинстве случаев не мог быть возмещен, а различия в налоговых ставках между странами могли затруднить принятие решения об осуществлении инвестиций;
- отмена налога у источника на проценты по долговым обязательствам для целей содействия продвижению европейского рынка капитала и привлечения внутренних инвестиций.

Таким образом, Комиссия полностью склонилась к осуществлению полной гармонизации **систем корпорационного налога государств-членов**. В свете изложенного комиссией были представлены детализированные предложения по следующим основаниям:

- налоговые аспекты трансграничной корпоративной реструктуризации;
- налогообложение многонациональных групп компаний.

Согласно докладу 1970 г. А.Д. Ван ден Темпеля¹ ЕЭС предлагалось последовать по пути голландской модели корпорацион-

¹ Голландский финансист. См.: *Van den Tempel A.J. Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities (EEC Comm'n, Approximation of Legislation Series No. 15, 1970) at 41; See Commission White Paper on Completing the Internal Market, at 38, COM (85) 310 final (June 14, 1985).*

ного налогообложения¹, которое бы имело последствием двойное налогообложение дохода корпораций, находящихся в одном государстве-члене, но извлекающих доход от операций в другом государстве-члене. А.Д. Ван ден Темпель полагал, что простота и нейтральность голландской модели может послужить позитивным началом развития гармонизированной системы корпорационного налога ЕЭС.

Предложения Комиссии 1969 г. не нашли должной поддержки в Совете. В результате чего в 1975 г. Эта комиссия изменила ориентиры своей программы в данной области. Ею была отмечена особая важность достижения целей экономического и валютного союза. Однако Комиссия ЕЭС признала, что до тех пор, пока существует для ЕС возможность сдерживать налогообложение как средство достижения национальных экономических и социальных целей на уровне ЕС, гармонизация никоим образом не должна затруднять осуществление налогообложения как инструмента национальной политики. Учитывая изложенное, ограничения не должны налагаться на государства-члены до тех пор, пока это не будет необходимым, особенно в отношении ставок основных налогов и сборов.

Предложенная той же комиссией в 1975 г. программа состояла из двух частей:

- завершение работы по созданию налоговых условий, способствующих наивысшему возможному уровню либерализации передвижения лиц, товаров, услуг и капиталов, а также взаимному проникновению экономик;
- подготовка к дальнейшей европейской интеграции, а именно к моменту, когда налогообложение начнет использоваться как инструмент общей политики.

Позднее в 1975 г. Комиссией был предложен проект директивы по гармонизации **систем налогообложения компаний и налога у источника на дивиденды**, предполагающей использование импутационной системы корпорационного налога и выравнивания ставок².

¹ Ввести единую классическую систему корпоративного налогообложения.

² Ее целью было устранение экономического эффекта двойного налогообложения дивидендов посредством применения концепции централизованной гармонизации налоговых систем. В проекте директивы Комиссия ЕЭС предлагала использовать общую частичную импутационную систему налогообложения компа-

В мире применяются **три основных системы налогообложения прибыли**, различающиеся по способу определения ставки налога на распределенную и нераспределенную на дивиденды часть прибыли¹.

1. Классическая система (*classical system*). В соответствии с ней особый налог на распределенную часть прибыли отсутствует. Юридические и физические лица находятся в неодинаковых налоговых условиях, поскольку физические лица уплачивают еще и подоходный налог.
2. Система с раздельной ставкой налога (*tax split rate*). В данном случае для распределенной и нераспределенной прибыли определена своя налоговая ставка. Здесь налоговое положение и бремя физических и юридических лиц выравнивается.
3. Система зачисления уплаченного налога — импутационная система (*imputation system*). Здесь ставка налога — общая для всей суммы прибылей. Уплаченная компанией часть налога с прибыли кредитруется (компенсируется) конечным акционерам при получении дивидендов. Таким образом происходит исключение двойного налогообложения.
4. Возможно существование и комбинированной системы. В Германии, например, система налогообложения прибыли раньше включала в себя элементы двух последних систем: ставка налога была раздельной, однако конечные акционеры получали компенсацию в виде снижения подоходного налога на сумму налогов, уплаченных с прибыли компаний при распределении дивидендов.

В 1976 г. Комиссия предложила **арбитражный (произвольный) порядок урегулирования двойного налогообложения**, возникающего в связи с применением норм разных государств-членов по трансфертному ценообразованию, а в 1978 г. она предложила механизм налогообложения дивидендов, распределяемых через схемы коллективного инвестирования, и начала подготовку механизма налогообложения процентов по долговым обязательствам и налогообложения холдинговых компаний.

ний с установлением ставок в пределах 45–55% и размера налогового кредита в тех же пределах для получателей дивидендов, вне зависимости от государства-члена, в котором они проживают. В то же время предлагалось установить во всех государствах-членах 25% налог у источника на дивиденды, распределенные компаниями, им соответствующими налоговыми резидентами.

¹ См.: Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. М., 1999. С. 33.

На данном этапе все попытки Комиссии оказались безуспешными, и единственно к чему они привели, так это к совершенствованию механизма сотрудничества налоговых органов государств-членов. В 1977 г. была принята Директива Совета 77/799/ЕЕС «Об оказании взаимной помощи компетентными органами государств-членов в области прямого налогообложения и по налогу на добавленную стоимость»¹.

Требование, согласно которому для принятия соответствующих актов ЕС было необходимо единогласное решение всех государств-членов (ст. 94 Консолидированного текста договора о ЕС), явилось основным препятствием со стороны Совета министров для осуществления гармонизации в сфере прямого налогообложения в данный период. Предложение Комиссии 1975 г. было подвергнуто критике Европейским парламентом по причине того, что сближение ставок могло иметь должный эффект лишь в том случае, если бы было осуществлено сближение налоговых баз. Государства-члены выразили свое несогласие на дальнейшую передачу своего фискального (налогового) суверенитета, в результате чего дискуссии в отношении названных предложений были приостановлены.

В 80-е гг. XX в. Комиссия внесла предложения о гармонизации установленных национальным законодательством периодов для переноса убытков, а также об установлении общей системы налогообложения налога у источника на проценты и роялти².

В 1985 г. в Белой книге³ Комиссии о завершении формирования внутреннего рынка была отмечена острая необходимость принятия экстраординарных актов по **налогообложению слияний, операций по распределению прибыли от дочерних к материнским компаниям**, а также арбитражному механизму избежания двойного налогообложения, возникающего в связи с применением норм

¹ Directive 77/799/EEC Concerning Mutual Assistance by the Competent Authorities of the Member States in the Field of Direct Taxation and Value-Added Tax // OJ. 1977. L 336. P. 15–20.

² См.: Commission Report on the scope for convergence of tax systems in the Community // 1980. COM 139. Bulletin of the European Communities Supplement 1/80. <<http://aei.pitt.edu/8583>>.

³ См.: White paper on completing the internal market // Completing the Internal Market. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28–29 June 1985). 1985. COM 310. <<http://aei.pitt.edu/1113>>.

Глава 1. Система налогового права ЕС

разных государств-членов в области трансфертного ценообразования.

В 1988 г. Комиссия приступила к подготовке предложения по гармонизации **правил определения налоговой базы корпорационного налога**. Первоначальный проект содержал основы в отношении правил амортизации, прироста капитала, оценки и учета, резервных фондов, корректировки учета, накладных расходов. Основной целью являлось создание наиболее единообразных и транспарентных правил налогообложения корпорационного дохода, которые могли бы проложить путь для гармонизации, основанной на принципах, заложенных в 1975 г.

Девяностые годы XX в. заставили Комиссию пересмотреть свои подходы. Идея полной гармонизации налогообложения компаний носила слишком радикальный характер, с учетом желания государств-членов сохранить за собой фискальный (налоговый) суверенитет. Теперь был избран более практичный подход поиска конвергенции корпорационных налоговых систем на основе принципа субсидиарности¹.

4. Основные принципы налогообложения предпринимательской деятельности

В сообщении об **основных принципах налогообложения компаний** госпожа Кристин Скривенер (*Christiane Scrivener*), тогда комиссар по налогообложению и таможенному союзу, сообщила, что согласно новому подходу ЕС ограничивает себя введением мер, необходимых для завершения создания внутреннего рынка, предоставляя государствам-членам свободу по установлению их собственных правил в области налогообложения, за исключением случаев, когда они противоречат принципам Договора о ЕС и создают препятствия на общем рынке. 20 апреля 1990 г. спорное предложение Комиссии 1975 г. было формально отклонено и ЕС приступило к тесному сотрудничеству с государствами-членами для определения приоритетов и выработки предложений.

Совместное сотрудничество Европейского Сообщества и государств-членов вылилось в успешное принятие в июле 1990 г. «Паке-

¹ См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. С. 18.

та трех», а также в разработку предложений в отношении зачета иностранных убытков, отмены налога у источника на проценты в группе компаний и платежей роялти.

В данный пакет входят Директива Совета 90/434/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов»¹, Директива Совета 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»² и Конвенция 90/436/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных (зависимых) предприятий»³.

Директива Совета 90/434/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов» своей основной целью имеет обеспечение налогового нейтралитета и устранения налоговых препятствий для трансграничных операций компаний разных государств-членов с их активами.

Директива Совета 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов» имеет своей целью отмену налога у источника на распределяемые от дочерней компании в пользу материнской дивиденды на территории ЕС и, таким образом, устранение двойного налогообложения такого.

Конвенция государств — членов ЕС 90/436/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных (зависимых) предпри-

¹ 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 // Official Journal of the European Union. 1990. L 225. P. 1–5.

² 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 1990. L 225. P. 6–9.

³ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. // OJ. 1990. L 225. P. 10–24.

Глава 1. Система налогового права ЕС

ятий» является многосторонней конвенцией между государствами-членами, вводящей инновационный механизм в области налогового права: **обязательную арбитражную процедуру**, которая обязывает налоговые органы устранять международное двойное налогообложение. Такая процедура возбуждается компетентным государственным органом государства-члена в случае невозможности достигнуть им совместной договоренности в отношении применимой трансфертной цены и адекватно устранить двойное налогообложение в течение двух лет с момента обращения к нему заинтересованного налогоплательщика. Арбитражная конвенция применяется исключительно в отношении споров о трансфертном ценообразовании и не применяется к иным спорным ситуациям в контексте применения договоров об избежании двойного налогообложения.

Здесь сразу необходимо отметить, что данный акт был принят на основании положений ст. 293 Договора о ЕС.

В апреле 1992 г. Комиссией был создан Комитет независимых экспертов по налогообложению компаний, основной задачей которого стала оценка важности влияния налогообложения на принятие бизнес-решений в отношении осуществления инвестиций и международного распределения доходов между предприятиями. Комитет возглавил Отто Рудинг (*Otto Ruding*), бывший министр финансов Голландии.

Комитету Рудинга были адресованы три основных вопроса.

1. Вызывают ли различия в налогообложении государств-членов значительные искажения (препятствия) на внутреннем рынке, в частности в отношении вопросов принятия решений об осуществлении инвестиций и конкуренции?
2. В той степени, в которой такие искажения (препятствия) возникают, могут ли они быть устранены посредством взаимодействия рыночных механизмов и налоговой конкуренции между государствами-членами, или для этого требуется принятие соответствующих мер на уровне ЕС?
3. Какие конкретные меры требуется принять на уровне ЕС для устранения таких искажений (препятствий)?

10 марта 1992 г. Комитет Рудинга представил доклад о путях реформирования налогообложения компаний в ЕС с учетом ускоряющегося объединения внутреннего рынка и широко поддерживаемого конвергенционного подхода в отношении налогообложения компаний в государствах-членах.

Согласно выводам доклада, исследовав различия в ставках, налоговых базах, налогообложении дивидендов и режимах налогообложения трансграничных перемещений капитала (дивидендов, процентов и роялти), Комитет Рудинга заключил, что **различия в налогообложении государств-членов могут влиять на распределение инвестиций и искажение конкуренции**, и, таким образом, несмотря на конвергенцию в налоговой сфере, которая уже происходит, на уровне ЕС требуется проведение значительных мероприятий, направленных на снижение искажений (препятствий), влияющих на совершение экономических операций на внутреннем рынке.

Комитетом Рудинга было рекомендовано:

- устранение мер, которые предоставляют преимущества местным компаниям или носят дискриминационный характер в отношении осуществления местными компаниями инвестиций в других государствах – членах ЕС (например, предоставление более выгодного режима налогообложения дивидендов, выплачиваемых из источника на территории государства, чем дивидендов, выплачиваемых из зарубежного источника), а также которые создают искажения (препятствия) в налоговых системах государств-членов, которые препятствуют трансграничному осуществлению инвестиций и участию в капитале зарубежных юридических лиц¹;
- предотвращение чрезмерной, избыточной конкуренции, имеющей целью привлечение мобильных инвестиций, посредством установления минимальной ставки корпорационного налога в размере 30%, а также минимальной налоговой базы.

24 июня 1992 г. Комиссия издала серию рекомендаций, содержащих ее позицию в отношении корпорационного налогообложения на общем рынке, основанную на выводах доклада Комитета Рудинга.

Комиссия согласилась с Комитетом Рудинга по следующим вопросам:

- установление приоритета устранения двойного налогообложения трансграничных операций по перемещению капитала;
- распространение применения Директивы Совета 90/435/ЕЕС на материнские компании, плательщиков корпорационного налога вне зависимости от их организационно-правовой формы;

¹ Предлагалось рассмотреть возможность принятия директивы об отмене налога у источника на трансграничные выплаты процентов и роялти между компаниями государств-членов, директивы о компенсации трансграничных убытков.

Глава 1. Система налогового права ЕС

- расширение применения Директивы Совета 90/434/ЕЕС на все виды предприятий в контексте передачи активов.

Для целей устранения двойного налогообложения на внутреннем рынке Комиссией было предложено проведение следующих мероприятий:

- выработка общего подхода к определению и установлению правил тонкой (недостаточной) капитализации для предупреждения двойного налогообложения, возникающего в результате применения различных правил в государствах-членах (например, когда процентные платежи, осуществленные между зависимыми компаниями разных государств-членов в одностороннем порядке переквалифицируются как выплата дивидендов);
- установление общих правил, регулирующих отнесение расходов на содержание головного офиса компании и определение расходов участника или акционера, для обеспечения возможности их вычета хотя бы в одном из государств-членов;
- завершение формирования системы договоров об избежании двойного налогообложения между государствами-членами, а также заключение договоров с третьими странами (государствами-нечленами) в строгом соответствии с правилами недискриминации, предусмотренными Договором о ЕС;
- проведение переговоров с государствами-членами для обеспечения равенства налогообложения дивидендов, выплачиваемых как из местного, так из иностранного источников;
- введение процедуры консультаций, предшествующей какой-либо корректировке трансфертных цен, которая дополнила бы процедуру ретроактивного устранения двойного налогообложения, предусмотренную упоминавшейся Конвенцией 1990 г.

С другой стороны, Комиссия ЕЭС отметила, что некоторые инициативы Комитета Рудинга по конвергенции ставок корпорационного налога зашли несколько дальше, чем это было необходимо на уровне ЕС. Комиссар по налогообложению госпожа Скривенер повторно отметила, что решения Комиссии в сфере налогообложения компаний должны приниматься на самом незначительном уровне, на котором только может затрагиваться налоговый суверенитет государств-членов, в строгом соответствии с принципом subsidiarity. Таким образом, поскольку предложения об установлении минимальной ставки корпорационного налога и налоговой базы в отношении прибыли компаний нуждались в более детальном анализе, 30%-ный минимум ставки корпорационного налога, предложенный Комитетом Рудинга, был признан слишком высоким. Кроме того,

Комиссия не видела оснований для установления и максимальной ставки в 40%.

В марте 1996 г. в докладе «Налогообложение в Европейском союзе»¹ Комиссия еще раз указала на необходимость устранения препятствий (искажений) на внутреннем рынке, вызванных как прямым, так и косвенным налогообложением. В отношении прямого налогообложения она сообщила, что занимается подготовкой предложений по вопросам устранения двойного налогообложения роялти и процентов, выплата которых осуществлена между зависимыми (ассоциированными) компаниями.

5. Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности

Центральным предложением «Пакета Монти»² 1997 г. являлось принятие Кодекса поведения по налогообложению предпринимательской деятельности³. Принятие такого акта являло собой абсолютно новую стратегию Европейской комиссии. Вместо принятия юридически обязательных документов было предложено принятие кодекса, представляющего собой больше договор политического характера, в соответствии с которым государства-члены соглашались уважать принципы честной конкуренции и воздерживаться от принятия налоговых мер, носящих пагубный характер для других государств-членов.

Сфера действия кодекса распространялась на такие налоговые меры в отношении предпринимательской деятельности, которые оказывали непосредственное и существенное влияние на выбор места осуществления предпринимательской деятельности в Европейском сообществе, на такие налоговые меры, которые предусматривали значительно меньший уровень эффективного налогообложения, включая налогообложение по нулевой ставке.

Налоговые меры, которые перечислены кодексом, включают в себя как законы, так и административные акты. Такие меры могут осуществляться путем установления условных и незначительных на-

¹ Taxation in the European Union // SEC 1996 487. <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec\(1996\)487_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec(1996)487_en.pdf)>.

² Марио Монти (*Mario Monti*), Комиссар по европейской конкуренции.

³ См.: Code of Conduct for business taxation // OJ. 1998. 98/C 2/01.

Глава 1. Система налогового права ЕС

логовых ставок, налоговых баз или иных соответствующих механизмов. Кодексом, в частности, перечислены следующие меры:

- предоставление преимуществ только нерезидентам соответствующей юрисдикции или в отношении сделок, совершенных нерезидентами;
- предоставление преимуществ, которые иным образом не связаны с национальной экономикой и, таким образом, не влияющих на соответствующую налоговую базу национального налога;
- предоставление преимуществ в отсутствие осуществления реальной экономической деятельности;
- установление основ определения прибыли в отношении деятельности транснациональных групп компаний, которые отступают от признанных международных правил;
- меры, которые способствуют отсутствию транспарентности (прозрачности), включая предоставление преимуществ путем послабления нормативных правил на административном уровне, имеющих в результате невозможность публичного получения информации.

Совет ЕС счел необходимым рекомендовать, чтобы принципы, имеющие целью отмену пагубных налоговых мер, были приняты в отношении максимально возможной географической территории применения. В этих целях государства-члены приняли обязательство продвигать принятые ими принципы в отношении третьих стран. Они также обязались применять данные принципы в отношении территорий и юрисдикций, на которые не распространяется действие Договора о ЕС.

В частности, государства-члены обязались распространять эти принципы в отношении зависимых и ассоциированных территорий, а также юрисдикций, в отношении которых они имеют специальные полномочия или налоговые прерогативы, предусмотренные их конституционными соглашениями и договоренностями.

Кодексом были предусмотрены два вида механизмов устранения пагубной налоговой конкуренции: «воздержание»¹ и «отказ от применения»².

В соответствии с **механизмом «воздержания»** государства-члены согласились не принимать и не вводить налоговые меры, ко-

¹ Standstill.

² Rollback.

которые будут являться пагубными, в значении, предусмотренном кодексом.

Согласно **механизму «отказа от применения»** государства-члены обязались пересмотреть существующее законодательство и установленную практику и внести изменения в свое налоговое законодательство и практику в таком объеме, в котором это необходимо для устранения «пагубных мер», учитывая решения Совета ЕС, следующие за процессом пересмотра.

В соответствии с принципом прозрачности и открытости государства-члены окончательно приняли на себя обязательство информировать друг друга о существующих или будущих налоговых мерах, которых подпадают под сферу применения кодекса. Необходимо отметить, что кодексом предусмотрена возможность для одного государства-члена обратиться к другому государству-члену с запросом о возможности обсуждения или получения комментариев в отношении налоговых мер последнего государства-члена, которые могут подпадать под действие кодекса. Такой механизм способствует возможности произвести оценку, насколько та или иная налоговая мера является пагубной, учитывая эффект, которые она может иметь в ЕС.

Кодекс также предусматривает сотрудничество в сфере борьбы с налоговым уклонением и избежанием. Совет ЕС отмечает, что правовые нормы, устанавливающие механизмы предотвращения и борьбы с уклонением и избежанием налогообложения, предусмотренные налоговым законодательством и договорами и конвенциями об избежании двойного налогообложения, продолжают играть основополагающую роль.

Пунктом «Н» кодекса для достижения установленных целей было предусмотрено создание специальной группы представителей высокого уровня для осуществления мониторинга и анализа налоговых мер, которые потенциально подпадали бы под действие кодекса.

Такая группа была создана Экофином¹ (*Ecofin*) 9 марта 1998 г., ее первая встреча была проведена 8 мая 1998 г., а первым предсе-

¹ Совет по Экономическим и финансовым вопросам (Economic and Financial Affairs Council — ECOFIN). Он представляет собой регулярные встречи министров финансов и экономики государств — членов ЕС в рамках заседаний Совета Европейского союза (не нужно путать с институтом ЕС — Советом, который постоянно функционирует).

Глава 1. Система налогового права ЕС

дателем была назначена госпожа Доун Примароло (*Mrs. Dawn Primarolo*), секретарь Казначейства (министр финансов) Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии. Впоследствии группу стали именовать «Группа Примароло».

Первой задачей группы было проведение анализа перечня мер, представленных Советом ЕС¹, на основании информации государств-членов. Европейская комиссия идентифицировала ряд **налоговых схем** и классифицировала их в соответствии с основными пятью направлениями:

- внутригрупповые услуги;
- финансовые и страховые услуги, включая «офшорные» финансовые услуги на территориях, находящихся под юрисдикцией государств-членов (например, Гибралтар);
- специальные налоговые режимы для определенных видов индустриальной деятельности, а также некоторых видов услуг (например, киноиндустрия);
- налоговые преимущества для некоторых географических территорий (например, Канарские острова);
- иные меры, включая меры налогового стимулирования для некоторых видов компаний (например, субъектов малого бизнеса).

Первый внутренний доклад 12530/98 группы был представлен в ноябре 1998 г.² Доклад выделял 85 налоговых мер, которые носили первостепенный пагубный характер. Дальнейший список налоговых мер основывался уже на информации, непосредственно переданной Группе Примароло государствами-членами, и был дополнен к концу января 1999 г.

Второй внутренний доклад 8231/99 появился в мае 1999 г.³, и окончательный доклад был передан Совету Экофина в ноябре 1999 г.⁴

На его заседании 28 февраля 2000 г. Совет Экофина принял решение об обнародовании данного доклада без объявления своей позиции в отношении его содержания.

¹ Initial Indicative List of Measures that might fall under Scope of the Code of Conduct (Business Taxation).

² 12530/98 FISC 1998. 164.

³ 8231/99 FISC 1999. 119.

⁴ Press Release: Brussels (29-02-2000) - Nr: 4901/99, Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group // <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf>.

§ 2. Налоговая политика ЕС и правовые механизмы ее реализации

Доклад свидетельствовал о проведении анализа 271 налоговой меры государств-членов и их зависимых или ассоциированных территорий, а также европейских юрисдикций, за международную политику которых отвечает государство-член в соответствии со ст. 299.4 Договора о ЕС (т.е. Гибралтар).

Из них 66 была дана позитивная оценка на основании того, что они имели существенное воздействие на процесс принятия решения о выборе места осуществления экономической деятельности в ЕС. Оставшиеся же получили негативную оценку. Основным материалом доклада является детальным комментарием каждой проанализированной налоговой меры.

В «Пакет Монти» также входили предложения по налогообложению процентов и роялти, выплата которых производилась между зависимыми (ассоциированными) компаниями — резидентами государств — членов ЕС, и по установлению механизма минимального эффективного налогообложения дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов.

В 2003 г. оба предложения были реализованы в форме издания Советом ЕС Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 г. «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов»¹ и Директивы Совета ЕС 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов»².

¹ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // OJ. 2003. L 157. P. 38–48.

² Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // OJ. 2003. L 157. P. 49–54.

³ Статьи 3 и 4 консолидированной версии Договора о Европейском союзе и Договора, учреждающего Европейское Сообщество (Договор о Европейском Со-