

Предисловие

Настоящая книга является первым в СНГ многосторонним комплексным научным исследованием, выполненным на русском языке, посвященным исключительно налоговому праву ЕС (интеграционному наднациональному праву ЕС, включающему в себя множество различных актов: положений учредительных договоров, регламентов, директив, решений и т.д.), его настоящему состоянию, проблемам функционирования, а также особенностям и преимуществам в рамках интеграционного объединения.

Для 27 государств — членов ЕС интеграционное право, включающее в себя особый правопорядок *sui generis*, в большинстве случаев имеет даже приоритет в отношении их международных обязательств на двусторонней основе, что не может не приниматься во внимание при ведении коммерческой деятельности с экономическими операторами различных правовых форм, зарегистрированных в государствах — членах ЕС. Особую роль в формировании данного правопорядка играет Суд ЕС, который совместно с Комиссией осуществляет контрольные функции правоприменительного характера.

Приложения к настоящей монографии составляют принципиально важные директивы ЕС в сфере прямого и косвенного налогообложения, при этом дается параллельный русско-английский вариант актуального текста актов, который позволяет проводить самостоятельный анализ их положений.

Для практикующих юристов и специалистов, занимающихся вопросами трансграничного налогообложения, международного налогового права, научных работников, а также преподавателей и студентов юридических вузов и факультетов.

Введение

Европейский союз (далее — Союз) является в настоящее время одним из крупнейших политических объединений развитых и наиболее интегрированных между собой государств мира. Партнерство и сотрудничество Российской Федерации с Союзом и его государствами-членами является залогом стабильной интеграции нашей страны в мировую экономику, роста благосостояния и расширения возможностей для российского бизнес-сообщества.

В последние годы в России все больший интерес проявляется к особенностям правовых интеграционных процессов в Европе. Остались лишь единицы государств в мире, которые не имеют отношений с европейскими сообществами, основой существования известного всем политического объединения Европейский союз, который, надеемся, в скором будущем, после ратификации Лиссабонского договора, получит полную правосубъектность¹ и полностью поглотит и растворит в себе Европейское сообщество по атомной энергии (Евратом) и Европейское сообщество (ЕС), ранее именовавшееся Европейским экономическим сообществом (ЕЭС).

Созданные на основании международно-правовых актов, учредительных договоров, Сообщества в процессе своего функционирования сформировали особую правовую среду, необходимую для достижения общих задач европейской интеграции. Государства-члены ограничили часть своих полномочий, которыми они пожертвовали, и передали их институтам и органам сообществ. С 1965 г. у всех со-

¹ Согласно Лиссабонскому договору от 13 декабря 2007 г. (введена ст. 46 А в Договор о Европейском союзе) // ОJ. 2007. С 306. Р. 127.

обществ общая система институтов и органов, что позволило универсально и успешно реализовывать многие мероприятия евроинтеграции.

Таким образом, в процессе функционирования сложилась собственная особая правовая система ЕС, важное место в которой занимает практика судебных инстанций (Суд Европейских сообществ и Суд первой инстанции, которые после ратификации Лиссабонского договора 2007 г. будут именоваться Судом Европейского союза и Общим судом).

Европейскому налоговому праву и налоговому праву ЕС в российской юридической науке достаточного внимания пока еще не уделяется. Первым и единственным российским автором монографии, посвященной данному вопросу, «Европейское налоговое право» 2001 г., является Г.П. Толстопятенко.

Вместе с тем по отдельным узким вопросам налогового права ЕС и его государств-членов на настоящий момент выполнено существенное количество научных работ, которые в большей степени не имеют целью исследование интеграционных налоговых процессов и проблем совершенствования налогового права ЕС¹.

Заметный вклад в изучение налоговой гармонизации в ЕС внесли научные работы ряда российских экономистов².

¹ См.: *Гончаренко И.А.* Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС (2001); *Нотин С.А.* Судебная практика в системе источников налогового права (на примере РФ и ЕС) (2003); *Иванов М.А.* Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции (2006); *Мижинский М.Ю.* Правовое регулирование налогового стимулирования инновационной деятельности в государствах — членах Европейского союза (2006); *Шакирьянов А.А.* Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: На примере России и государств ЕС (2006); *Баев С.А.* Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского союза (2007); *Маташева О.Д.* Международно-правовое регулирование налоговых отношений в Европейском союзе (2007); *Васильева Н.М.* Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции (2007); *Антипова А.А.* Кодификация и гармонизация норм налогового правового регулирования (2007); *Еремян Э.В.* Налоговое право Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: Вопросы теории и практики (2008).

² См.: *Велиханова З.Ф.* Европейский союз: Процесс формирования современной системы налогообложения (2003); *Куцова Ю.В.* Налоговая политика как инструмент интеграции в Европейском союзе (2004); *Клементьев М.И.* Налоговая гар-

Введение

В свете существующих и зарождающихся проблем интеграционного налогового права ЕС, принимая во внимание аспекты взаимодействия права ЕС с нормами национального налогового права государств — членов ЕС, а также национального налогового права третьих стран, в настоящей книге впервые на территории СНГ проводится комплексное и разностороннее исследование актуального действующего нормативного правового массива ЕС в сопоставлении с выводами налоговой практики Суда ЕС для целей разрешения актуальных вопросов, возникших при реализации налоговой политики ЕС. Особенный интерес из которых для РФ представляют: действие свободы передвижения капитала (ее применение в отношении третьих стран, с которыми имеются международные соглашения о партнерстве и сотрудничестве), возможные механизмы международного налогового сотрудничества, а также совершенствование механизмов избежания двойного налогообложения (включая совершенствование положений по противодействию злоупотреблениям льготами налогоплательщиками).

Принципиально новым в настоящей книге является правовой анализ механизмов противодействия ЕС пагубной налоговой конкуренции (*harmful tax competition*), включая рассмотрение и анализ дел Европейской комиссии и Суда ЕС по запрещению государствам-членам осуществлять необоснованную государственную помощь в форме создания налоговых преимуществ (например, запрет на существование в Люксембурге холдинговых компаний, созданных по закону 1929 г., или запрет на существование режима освобожденных компаний в Гибралтаре).

На настоящий момент можно констатировать факт формирования самостоятельной системы налогового права ЕС (Европейского Сообщества), которое с момента ратификации Лиссабонского договора всеми государствами-членами трансформируется в налоговое право Европейского союза. При этом система сохранит полностью свою самобытность природы *sui generis*, значительным образом отличающую ее от международного права. Несмотря на факт прямого отсутствия в учредительных договорах ЕС положений о реализации налоговой политики, она является неотъемлемой частью как

монизация в развитии интеграционных процессов в ЕС (2005); Погорлецкий А.И. Внешние факторы модификации национальных налоговых систем (2005).

внешней (заключение с третьими странами соглашений об избежании двойного налогообложения, о сотрудничестве и обмене налоговой информацией), так и внутренней политики ЕС (формирование огромного правового массива интеграционного законодательства).

Основой налоговой гармонизации в ЕС является возможность принятия директив и их имплементация в национальное законодательство государств-членов для целей последующего развития внутреннего общего рынка. Форма правового акта ЕС в виде директивы подтвердила свою исключительность в регулировании не только гармонизации косвенного налогообложения государств — членов ЕС, но и при сближении законодательств государств-членов ЕС в сфере прямого налогообложения. В книге рассматривается преимущественно развитие и проблемы гармонизации в сфере прямого налогообложения, поскольку достижения ЕС в отношении гармонизации косвенного налогообложения достигли в настоящий момент своего пика и позволяют в полной мере реализовывать меры, необходимые для функционирования внутреннего общего рынка. Кроме того, именно возможности для развития сотрудничества в сфере прямого налогообложения между Российской Федерацией и ЕС, а также его государствами-членами для целей борьбы с избежанием налогообложения представляет самый большой интерес.

Важно отметить, что в последнее время все большее внимание уделяется вопросу соотношения выполнения государствами — членами ЕС их обязательств в рамках двусторонних и многосторонних международных налоговых договоров с их обязательствами из учредительных договоров ЕС. Существует две части этого вопроса: соотношение международных договоров, заключенных между государствами-членами, с правом ЕС и аналогичная ситуация, когда договоры заключены с третьими странами. Представляется, что принятие директивы ЕС, координирующей процесс и условия соглашений об избежании двойного налогообложения с участием государства-члена в развитие ст. 292 Договора, учреждающего Европейское сообщество¹, может явиться ответом на данный вопрос.

¹ С текстом Договора о Европейском сообществе на русском языке можно ознакомиться: *Европейское право* / под ред. Л.М. Энтина. М., 2000.

Введение

Хотя возможна и альтернатива в форме заключения многостороннего соглашения об избежании двойного налогообложения с участием всех государств-членов, включая их зависимые территории. Такая конвенция должна конечно же быть открыта для присоединения к ней третьих стран. Второй вариант, по мнению автора, является более предпочтительным для Российской Федерации. Особенно, учитывая последний тренд о необходимости обязательного присутствия в подобных соглашениях ст. «Обмен информацией» в редакции модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) об избежании двойного налогообложения 2005 г.

В свете межгосударственных отношений Российской Федерации и государств — членов ЕС изучение налогового аспекта свободы передвижения капитала в ЕС, а также распространения действия данной свободы на двусторонние отношения с третьими странами является очень актуальным, поскольку общие положения соглашений о партнерстве и сотрудничестве европейских сообществ и третьих стран, как правило, предусматривают запрет на дискриминацию налогообложения резидентов и нерезидентов, а также на ограничение движения капитала.

Совершенствование механизмов противодействия налоговым уклонениям и злоупотреблениям налоговыми льготами является одной из основных целей взаимодействия государств-членов, а также институтов и органов ЕС, включая участие в этих процессах специальных общественных экспертных организаций и групп (например, объединений налоговых консультантов).

ЕС в большей степени по сравнению с ОЭСР преуспел в борьбе с пагубной налоговой конкуренцией (*harmful tax competition*). Этим он обязан своей внеправовой стратегии, а именно политическому инструменту — Кодексу поведения по налогообложению предпринимательской деятельности 1997 г., благодаря которому в настоящее время достигнуто более сбалансированное положение национальных налоговых систем с отсутствием так называемых отгороженных (*ring-fenced*) налоговых механизмов по предоставлению налоговых льгот и стимулов, которые пагубно влияют (усиливают) на бегство капитала из одного государства-члена в другое и недобросовестно подрывают равенство государств-членов на получение государственных доходов от своих налоговых резидентов.

Государственная помощь в форме предоставления избирательных преимуществ в сфере налогообложения полностью запрещена в ЕС, что обеспечивается в большей степени запретительной функцией Европейской комиссии, а в крайних случаях в порядке наложения судебных предписаний Судом ЕС. Такая функция «негативной интеграции» составляет основу развития принципа равенства бюджетов «субъектов» (государств — членов ЕС) в рамках «профедеративного квазимеждународного образования» (Европейского сообщества).

Правовые механизмы сотрудничества государств-членов и государств-членов и третьих стран преимущественно основываются на международно-правовых механизмах в сфере прямого налогообложения. Однако большую эффективность доказали механизмы сотрудничества на основании положений соответствующих директив, особенно в сфере косвенного налогообложения, основной целью совершенствования которого является преимущественно борьба с мошенничеством по НДС. Именно эта проблема со времени введения НДС в России до сих пор не решена. Достижения ЕС в этой области стали возможны, конечно, благодаря возможности своевременного получения надлежащей доказательственной базы и развитию специальных систем обмена информацией, которые значительно сократили сроки предоставления и получения информации. В отношении установления системы эффективного налогообложения сбережений физических лиц в феврале 2009 г. Европейской комиссией был подготовлен проект о распространении режима обмена информацией по налоговым вопросам не только в отношении банковской информации, но и информации, находящейся у доверительных собственников и фондов.

Особую важность для Российской Федерации представляет в текущий момент возможность существенно продвинуться в аспекте создания с Европейским сообществом и его государствами-членами совместной системы предупреждения налоговых правонарушений, уклонений от налогообложения и защиты фискальных интересов сторон. Представляется, что ревизия 27 соглашений об избежании двойного налогообложения с участием Российской Федерации посредством их замены на новое многостороннее международное налоговое соглашение может быть более предпочтительным, чем поспатательное внесение изменений во все двусторонние соглашения.

Введение

Кроме того, следует согласиться с позицией Д.М. Шекина, что налоговое право ЕС могло бы стать «правовым ориентиром для развития налогового права СНГ»¹.

Все нормативные правовые акты Европейского Сообщества доступны на сайте официальной правовой базы ЕС «EUR-LEX»: <<http://eur-lex.europa.eu>> на всех официальных языках сообществ.

Все решения судебных инстанций ЕС можно найти по номеру дела и/или наименованию стороны и/или по дате принятия решения на официальном сайте Суда ЕС: <<http://curia.europa.eu>>.

Все решения, заключения, проекты Комиссии доступны на ее официальном сайте: <<http://hec.europa.eu>>.

Все акты Совета доступны на официальном сайте: <<http://consilium.europa.eu>>.

¹ *Шекин Д.М.* Налоговое право государств — участников СНГ (общая часть): учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. С. 8.