

# НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

О. А. Краснопёрова

## ИСТОЧНИКИ ИНТЕГРАЦИОННОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА КАК ЭЛЕМЕНТ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ ЕС

***Аннотация.** Статья посвящена исследованию и анализу европейского налогового механизма и одному из его основных элементов - источникам налогового права ЕС, а также вопросам взаимодействия интеграционного налогового законодательства ЕС и национального налогового законодательства государств-членов ЕС.*

*Налоговое законодательство ЕС направлено на модернизацию и упрощение действующих правил в отношении оказания услуг зарубежным клиентам, совершенствование процедуры возврата налогов при совершении сделок в других странах ЕС, борьбу с мошенничеством и уклонением от уплаты налогов, сокращение числа нарушений правил конкуренции между государствами-членами ЕС, применяющими различные налоговые ставки, устранение международного двойного налогообложения, возникающего в результате последовательного обложения доходов в стране, где фирма зарегистрирована, и в стране, где она получает такой доход.*

*Опыт налоговой гармонизации государств-членов ЕС представляется весьма интересным, полезным и может быть заимствован при совершенствовании как внутреннего налогового законодательства Российской Федерации, так и имеющего международно-правовую природу законодательства Таможенного союза России, Казахстана и Беларуси.*

***Ключевые слова:** налоги и налогообложение, европейский налоговый механизм, налоговая гармонизация, налоговая интеграция, источники налогового права ЕС, директива, регламент, решения суда ЕС, прямое налогообложение, косвенное налогообложение.*

Государства-члены ЕС проводят единую экономическую политику и очень тесно взаимодействуют в сфере налогообложения. Как справедливо заметил С.А.Баев, «при кажущейся неоднородности государств-членов ЕС и различиях существующих в этих странах налоговых систем всех их объединяет одно – активное участие в построении универсального механизма трансграничного налогообложения на протяжении практически полувекковой истории»<sup>1</sup>.

Европейский налоговый механизм может быть определен как совокупность правил, форм и способов налогообложения, начиная от планирования

налогов и заканчивая их учетом и составлением налоговой отчетности. Структурными элементами налогового механизма являются: принципы налогообложения, налоговая система, налоговое законодательство, элементы налога, налоговый федерализм, налоговый контроль, учет и отчетность по налогам, прогнозирование и планирование налоговых платежей.

В рамках настоящего исследования мы уделим особое внимание одному из элементов налогового механизма ЕС – источникам интеграционного налогового права. Правовая система ЕС носит наднациональный характер и оказывает значительное влияние на внутригосударственное налоговое законодательство стран-участников Сообщества.

Взаимодействие интеграционного налогового законодательства ЕС и национального налогового

<sup>1</sup> Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М.: Волтерс Клувер, 2007. С.3.

законодательства государств-членов ЕС базируется на следующих принципах:

1) верховенство права Сообществ по отношению к праву государств-членов, то есть нормы интеграционного права обладают преимущественной силой по отношению к нормам национального права стран-членов ЕС;

2) прямое действие права Сообществ, что означает непосредственное и обязательное применение нормативных правовых актов ЕС при условии их соответствия определенному набору требований к указанным актам;

3) интегрированность норм права Сообществ в национальные правовые системы государств-членов, предполагающая их инкорпорацию или принятие в государствах идентичных (унифицированных) либо сходных (гармонизированных) по содержанию правил и положений в качестве национальных правовых норм и обязательное применение соответствующих норм внутригосударственными судебными органами;

4) юрисдикционная защита права ЕС и государств-членов, осуществляемая их судебными учреждениями (суд ЕС и суд первой инстанции)<sup>2</sup>.

Процессу налоговой интернационализации и интеграции европейских стран уже более полувека. При создании Европейского Экономического сообщества в 1957 году были гармонизированы косвенные налоги. В 90-гг. XX века начался процесс гармонизации прямых налогов государств-членов ЕС. А впервые сближение прямого налогообложения было предложено в 1962 году в отчете Комиссии ЕС Комитетом по фискальным и финансовым вопросам (Комитетом Ньюмарка)<sup>3</sup>.

Современные ученые, занимающиеся исследованием проблем налогового права ЕС, различают два вида интеграции законодательства в сфере налогообложения государств-членов – позитивную и негативную<sup>4</sup>.

«Позитивная интеграция означает создание правовой базы на уровне ЕС для регулирования и развития соответствующих отношений посредством координации политики государств-членов ЕС и принятия совместных решений, а также сближения политических позиций и актов национального права. Негативная интеграция представляет собой установление запретов на определенные виды действий, противоречащих политике Сообщества»<sup>5</sup>.

Однако, на наш взгляд, понятие «негативная интеграция» не вполне приемлемо для характеристики европейских интеграционных процессов, поскольку сам термин «негативный» уже предполагает нечто отрицательное, неприемлемое, тормозящее общее развитие или даже противоправное. Применительно к ЕС более правильным было бы говорить как раз о позитивных мерах, направленных на развитие интеграционных процессов, но носящих превентивный, охранительный характер. Тем более что запреты на определенные действия со стороны государств-членов ЕС в основном содержатся в решениях Суда ЕС.

Любая правовая система как национального, так и международного масштаба выполняет две функции: регулятивную (или регулирующую) и охранительную.

Как отмечают специалисты по теории государства и права, «регулирование осуществляется путем закрепления в нормативных актах прав и свобод, обязанностей, правового статуса, правил оптимального функционирования общественной жизни, развития свобод и активности личности, в также установления правового механизма, призванного обеспечить эффективную реализацию правовых предписаний, развитие и организованность общественной жизни. А охранительная функция обеспечивает охрану общественных отношений от противоправных посягательств, вытеснение отношений, вредных для личности и общества. Эта функция осуществляется путем установления запретов совершать общественно опасные деяния и применения юридических санкций к виновным в правонарушениях»<sup>6</sup>.

Правовая система ЕС в этом плане не является исключением. Установление запретов на определенные виды действий, противоречащих налоговой

<sup>2</sup> Европейское право: Учебник для вузов / Под ред. Л.М.Энтина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2002. С.55-56.

<sup>3</sup> Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2006. С.22.

<sup>4</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001. С.223.; Синицына М.Л. Налогообложение в Европейском Союзе: механизм негативной интеграции законодательств государств-членов // Налоги и налогообложение. – 2010. - №3 // Режим доступа: КонсультантПлюс.

<sup>5</sup> Толстопятенко Г.П. Указ.соч.

<sup>6</sup> Мелехин А.В. Теория государства и права. Учебник. М., 2009 // Режим доступа: КонсультантПлюс.

политике Сообщества, как раз и способствует развитию этой политики, охраняет установленную в рамках ЕС систему налогообложения, содействует соблюдению принципов налогообложения, действующих в Сообществе, порядка исчисления и уплаты отдельных видов налогов.

Первичным и важнейшим источником европейского интеграционного права является учредительный договор – Римский договор 1957 года, действующий с изменениями и дополнениями, внесенными в него Единым европейским актом 1986 года, Маастрихтским договором 1992 года, Амстердамским договором 1997 года и Ниццким договором 2000 года. Роль указанных актов в праве ЕС аналогична роли, которую выполняет основной закон (конституция) в национальном законодательстве.

Положения Римского договора закрепляют принципы свободы передвижения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, недискриминации в отношении налогов и пошлин, налагаемых на экспортируемые и импортируемые товары государств-членов ЕС (статьи 9 и 12), устранения двойного налогообложения внутри Европейского Союза (статья 220), разграничивают компетенцию Сообщества и отдельных государств-членов в регулировании налоговых отношений, связанных с движением капитала и платежей (статья 73d), регламентируют косвенное налогообложение (статьи 95-99).

Следующий источник европейского налогового права – нормативные акты ЕС, именуемые директивами. Как совершенно справедливо отмечает М.Л.Синицына, «директива обязательна для каждого государства-члена, которому она адресована, в том, что касается ожидаемого результата, сохраняя при этом за национальными властями свободу выбора форм и средств достижения поставленных целей»<sup>7</sup>. Вместе с тем, положения директив не являются нормами прямого действия, они должны быть имплементированы в национальное законодательство (включены в национальные налоговые законы, которые, в свою очередь, приводятся в соответствие с требованиями директив).

В частности, налог на добавленную стоимость в ЕС регламентируется целым рядом директив, при-

меняемых с 1 января 2010 года: Директивой о месте поставки услуг (Директивой Совета ЕС 2008/8/ЕС от 12 февраля 2008 года)<sup>8</sup>, Директивой по процедурам возмещения НДС «неучрежденным» компаниям (Директивой Совета ЕС 2008/9/ЕС от 12 февраля 2008 года)<sup>9</sup> и Директивой Совета ЕС 2008/117/ЕС от 16 декабря 2008 года, которая вводит новую дату уплаты налога в отношении услуг.

Согласно указанным директивам налогоплательщиком признается налогооблагаемое лицо, которое также выполняет деятельность или осуществляет сделки, не считающиеся налогооблагаемыми поставками товаров или услуг, - в отношении всех оказываемых ему услуг; не облагаемое налогом юридическое лицо, идентифицированное для целей НДС (статья 43 8-й Директивы).

В настоящее время при оказании услуг внутри ЕС место реализации услуг определяется по местонахождению получателя услуг в отношении реализации услуг между компаниями, когда покупатель зарегистрирован как плательщик НДС в другом государстве-члене ЕС. Это так называемое «обратное налогообложение»: НДС уплачивается налогооблагаемым лицом или установленным в целях НДС не облагаемым налогом юридическим лицом в случае оказания ему определенных услуг лицом, местом учреждения которого не является территория страны ЕС (покупателя). Если сторонами сделки по оказанию услуг являются налогооблагаемые лица, учрежденные в одной и той же стране-участнице ЕС (то есть продавец и покупатель учреждены в одной стране), то вышеизложенное правило о месте реализации не применяется, а обязательство об уплате и отчетности по налогу возлагается на продавца.

В случае, когда покупатель услуг не зарегистрирован как плательщик НДС в другом государстве-члене ЕС, то есть в отношении оказания услуг конечному потребителю, местом реализации

<sup>7</sup> Синицына М.Л. Налогообложение в Европейском Союзе: механизм негативной интеграции законодательств государств-членов // Налоги и налогообложение. – 2010. - №3 // Режим доступа: КонсультантПлюс.

<sup>8</sup> Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>

<sup>9</sup> Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>

услуг признается местонахождение поставщика. Исключением из этого правила является ряд услуг, для которых место оказания услуг конечному потребителю рассматривается как место нахождения покупателя, то есть место, где лицо, получающее услуги, учреждено, имеет постоянный адрес или обычно располагается. К таким услугам относятся: передача и уступка прав на интеллектуальную собственность, патенты, лицензии, торговые марки и подобные права; услуги по рекламе; услуги консультантов, инженеров, консультационных фирм, юристов, бухгалтеров и иные подобные услуги, в частности, передача и предоставление информации; банковские, финансовые, страховые услуги, включая операции перестрахования (кроме аренды сейфов); услуги по предоставлению персонала, по сдаче в аренду движимого осязаемого имущества (за исключением транспортных средств); предоставление доступа к естественным газораспределительным системам и электросетям, услуги по транспортировке или передаче с их помощью иных услуг, прямо связанных с названными; телекоммуникационные, радиовещательные и телевещательные услуги, а также услуги, оказываемые посредством электронных средств.

Из перечисленных видов услуг особый интерес для Российской Федерации представляют телекоммуникационные услуги и услуги, оказываемые в электронном виде. В последние годы объем потребления указанных услуг в нашей стране резко возрос, однако их легальное определение в российском законодательстве до сих пор отсутствует, в силу чего в правоприменительной деятельности часто возникают проблемы, связанные с отнесением конкретной услуги к телекоммуникационной или оказываемой в электронном виде.

Вместе с тем, дефиниции рассматриваемых услуг, содержащиеся в 112-й и 8-й Директивах ЕС, представляются очень удачными, к тому же они прошли успешную апробацию на практике и могли бы быть заимствованы российским налоговым законодательством. Включение в Налоговый кодекс Российской Федерации определений данных понятий явилось бы важным шагом на пути международной налоговой гармонизации.

Под телекоммуникационными услугами европейское налоговое право понимает услуги, относящиеся к передаче, выпуску или получению сигналов, текстов, изображений и звуков или информации любого вида по проводам, радио-, оптическим или

иным электромагнитным сигналам, включая связанную с ними передачу или уступку прав на использование мощности для такой передачи, выпуска или получения, включая предоставление доступа к глобальным информационным сетям (статья 24 Директивы Совета ЕС 2006/112/ЕС<sup>10</sup>).

К услугам, оказываемым электронным способом, относятся услуги по созданию веб-сайтов, веб-хостингу, удаленной поддержке программ и оборудования; поставке программного обеспечения и его обновлению; поставке изображений, текстов и информации, предоставлению баз данных; поставке музыкальных произведений, фильмов и игр, включая азартные, а также политических, культурных, художественных, спортивных, научных и развлекательных передач и событий; оказанию дистанционных образовательных услуг (Приложение II к 112-й и 8-й Директивам).

Электронным услугам посвящена также Директива ЕС от 7 мая 2002 года №38<sup>11</sup>. В Приложении L к данной директиве содержится важная оговорка: факт того, что продавец и покупатель пользуются электронной почтой в целях достижения соглашения по сделке, сам по себе не может являться определяющим для причисления услуги к категории предоставляемых с помощью электронных средств связи.

Место реализации телекоммуникационных услуг и услуг, оказываемых электронным способом, в ЕС первоначально определялось, как и в действующем законодательстве РФ, по месту осуществления деятельности лица, реализующего эти услуги (то есть поставщика). Однако такой порядок был очень невыгоден для компаний-резидентов стран-членов ЕС. Фирмы, не имеющие статуса резидента стран ЕС, предоставляли свои услуги конечным потребителям, находящимся на территории Сообщества, без уплаты НДС. В результате европейские компании стали выносить свой бизнес за пределы ЕС и Сообщество потеряло часть налоговых доходов.

<sup>10</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0118:EN:PDF>

<sup>11</sup> Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. [http://193.178.200.58/eservices\\_internet/common/Directive\\_GB.pdf](http://193.178.200.58/eservices_internet/common/Directive_GB.pdf)

Следует отметить, что действующий европейский механизм обложения НДС электронных услуг не является идеальным и имеет ряд недостатков. В частности, он не позволяет обеспечить реальный контроль за уплатой НДС иностранными интернет-коммерсантами.

Кроме того, в государствах СНГ и некоторых других странах услуги, оказываемые по электронным каналам связи, облагаются НДС при экспорте, в результате чего поставщики услуг - резиденты данных государств - подвергаются двойному налогообложению.

Еще одна проблема заключается в том, что из положений европейского налогового законодательства непонятно, как достоверно определить местонахождение покупателя<sup>12</sup>.

Однако, несмотря на все перечисленные несовершенства, рассматриваемый механизм считается достаточно удобным и не слишком обременительным для предпринимателей, о чем свидетельствует неоднократное продление действия новых правил.

Определение места реализации рассматриваемых услуг по месту нахождения покупателя может быть воспринято российским налоговым законодательством, так как данное изменение будет способствовать увеличению бюджетных доходов и развитию российских компаний, оказывающих рассматриваемые услуги.

Гармонизация прямого налогообложения имеет целью достижение сопоставимости национальных налоговых законодательств, унификацию ставок налога на доходы от ценных бумаг и процентов, устранение двойного налогообложения, максимальное снижение возможностей уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем, европейские государства очень неохотно продвигаются в данном направлении, полагая, что меры по гармонизации прямых налогов могут ограничить их налоговый суверенитет. Дифференциация экономического развития и национальные традиции налогообложения также тормозят процесс гармонизации.

С повышением мобильности бизнеса национальные системы налогообложения оказывают существенное влияние на принятие решений компаний и физических лиц в выборе страны для

инвестирования, места работы, получения прибыли. Поэтому А.В.Брызгалин, Е.С.Щербакова и ряд других ученых справедливо полагают, что для налогообложения доходов физических лиц более приемлемыми являются срок и процедура дифференциальной гармонизации. Данная концепция сближения налогового законодательства базируется на утверждении, что налоги и налоговая система в любом государстве являются инструментом для достижения определенных социально-экономических целей. Поэтому развитие прямого налогообложения оставлено на усмотрение каждой страны-участницы, но с учетом того, что определенные элементы, такие как налогообложение процентов, дивидендов, предоставление льгот, скидок, устранение двойного налогообложения, требуют как совместного подхода и применения одинаковых процедур, так и механизма функционирования<sup>13</sup>.

Единой директивы ЕС, которая устанавливала бы порядок уплаты налога на доходы организаций и физических лиц, нет. Каждое государство руководствуется нормами своего внутреннего законодательства, которые идентичны в части определения объекта налогообложения – доходов, полученных от занятия предпринимательской и иной деятельностью, - и установления режима налогообложения для местных компаний и представительств иностранных компаний и сильно различаются по размерам налоговых ставок.

Одной из основных директив, регулирующих прямые налоги, является Директива 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 года<sup>14</sup>, посвященная налогообложению доходов от накопленных сбережений в форме выплаченных процентов и долговых обязательств. Речь идет о доходах, выплачиваемых в одном государстве-члене ЕС реальному (фактическому) получателю дохода, которым является физическое лицо - налоговый резидент другого государства-члена ЕС в соответствии с законами последнего. На каждую из стран, входящих в ЕС, возлагается обязанность принять и обеспечить применение процедур, необходимых для эффективной идентификации реальных получателей доходов.

В перечень доходов входят:

<sup>12</sup> Васильева Н.М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России. М.: Центр публично-правовых исследований, 2006 // Режим доступа: КонсультантПлюс.

<sup>13</sup> А.В.Брызгалин и др. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2009 год // Налоги и финансовое право. - 2010. - №4 // Режим доступа: КонсультантПлюс.

<sup>14</sup> CATO Handbook for Congress. Policy recommendations for the 108th Congress. CATO Institute, Washington, D.C. P. 623.

- выплаченные проценты или проценты, переведенные на счет, которые относятся к долговым обязательствам любого типа, вне зависимости от обеспечения их залогом недвижимости (ипотекой) и правом на участие в доходе должника от ценных бумаг, облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам. При этом штрафы за несвоевременные выплаты не рассматриваются в качестве процентов;

- проценты, начисленные или капитализированные (полученные) от продажи, возвращения или погашения долговых обязательств, перечисленных выше;

- доход, производный от процентных платежей, полученный непосредственно или через организацию, основанную в государстве-члене ЕС, для которой осуществляется выплата процентов или производится обеспечение таких выплат в интересах реального получателя доходов.

Государства, взимающие налог у источника получения доходов, оставляют себе 25% от налоговых доходов, а 75% переводят государству резидентства реального получателя доходов. Такие перераспределения должны осуществляться в течение (но не позже!) шестимесячного периода, следующего за окончанием налогового года по законодательству государства, резидентом которого выступает платежный агент.

Директива N 90/434 о единой системе налогообложения, применяемой при слияниях, разделах, передаче имущества и обмене акциями в отношении компаний различных государств-членов<sup>15</sup>, ввела общую систему налогообложения, применимую к слияниям, разделам, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств - членов ЕС, и устраняет двойное налогообложение при осуществлении перечисленных действий. А Директива N 90/435 о единой системе налогообложения, применяемой в случае материнских и дочерних компаний<sup>16</sup>, установила общую систему налогообложения материнских и дочерних компаний,

находящихся в разных странах ЕС, и препятствует двойному налогообложению путем предоставления материнской компании права на освобождение от налогов в отношении полученных дивидендов, которые, как правило, уже облагались налогом на прибыль дочерней компании в другом государстве - члене ЕС. Кроме того, данная директива устраняет юридического двойного налогообложения путем освобождения выплат дивидендов от налога с суммы дивидендов, распределяемых среди держателей акций, в государстве - члене ЕС, где находится источник налога.

Таким образом, две последние директивы направлены на устранение барьеров и препятствий при создании транснациональных компаний и групп.

Еще одним видом нормативных актов ЕС являются регламенты - акты прямого действия, которые подлежат обязательному применению на территории государств-членов ЕС. В отличие от директив регламенты предполагают более жесткую форму унификации национальных законодательств. Однако в сфере налогообложения они пока применяются очень ограниченно, поскольку страны-члены ЕС опасаются за неприкосновенность своих налогового и бюджетного суверенитетов и предпочитают ограничиваться директивным методом регулирования налоговых отношений. В качестве примера данного нормативного акта ЕС можно привести Регламент Совета ЕС 37/2009, принятый Советом ЕС 16 декабря 2008 года. Он направлен на обеспечение более быстрого обмена информацией при трансграничных сделках между странами-участницами ЕС.

К числу источников интеграционного налогового права относятся также решения Суда ЕС. Это основной судебный орган, уполномоченный толковать положения интеграционного законодательства. С одной стороны, его решения носят не нормативный, а комментирующий характер и принимаются на основе директив ЕС и конкретных положений законодательства государств-членов. Так, на основе статьи 14 Директивы ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года и внутреннего законодательства государств-участников Судом ЕС было сформулировано четкое определение понятия «злоупотребление налогоплательщика»: практика злоупотребления имеет место, когда сделки, на основании совершения которых право на вычет должно возникать, на самом деле не влекут объекта НДС и преследуют единственную или принципиальную цель получе-

<sup>15</sup> Council Directive 90/434 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 L225 of 20/08/1990. P. 1-5.

<sup>16</sup> Council Directive 90/435 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal L225 of 20/08/1990. P. 6-9.

ния налогового преимущества, то есть создаются лишь искусственные схемы<sup>17</sup>.

Еще один пример – толкование Судом ЕС категории осмотрительности налогоплательщика и ее оценка в законодательстве государства-члена ЕС – Германии (в немецком Законе о налоге с оборота). Суд, в частности, отметил, что если обязанность налогоплательщика быть осмотрительным и устанавливается в законе государства-участника, она должна в силу такого базового принципа ЕС, как пропорциональность, предполагать принятие не всех зависящих от субъекта, а исключительно разумных мер. Налогоплательщик должен в разумном состоянии полагаться на своего контрагента<sup>18</sup>. Так, в решении по делу Netto Supermarkt GbmH суд признал, что налогоплательщик не должен знать форму таможенного бланка и штампа таможни и проверять его подлинность, получая от иных лиц связанные с возвратом НДС документы, на которых проставлялся данный штамп, следовательно, не может считаться неосмотрительным. Осмотрительность предполагает определенную разумность требования от налогоплательщика, чтобы гарантировать, что действия его контрагента не были связаны с уклонением от уплаты налога. Налогоплательщик должен принять именно разумные, а не все зависящие от него меры. В противном случае организация “Netto Supermarkt GbmH” должна была предусмотреть дополнительную должность в своем штате, в обязанности которой входили бы запрос, напоминание рельефа таможенного штампа и сверка его с проставленным на представленных контрагентами документах<sup>19</sup>.

С другой стороны, данные решения учитываются национальными судами и влекут изменение внутреннего законодательства в целях приведения его в соответствие с правом ЕС, хотя по общему

правилу в континентальной правовой системе ЕС судебный прецедент не признается источником права. Например, в деле Brinkmann<sup>20</sup> Суд ЕС по запросу Финансового суда Дюссельдорфа рассмотрел вопрос о ставке акциза на табачные изделия.

В статье 3(1) Директивы ЕС 92/80/ЕЕС<sup>21</sup> перечислены ставки акцизов, которые могут использовать государства-члены, и установлен общий минимальный размер ставки акциза на табачные изделия, отличные от сигарет. Согласно данной статье государство может применять адвалорную ставку, или специфическую ставку, или комбинацию первой и второй при условии, что общая сумма налога, подлежащего уплате за сигары и сигариллы, составит как минимум 5% от розничной цены или 7 евро за 1000 штук или за килограмм.

Вопрос о толковании этой статьи возник в рамках рассмотрения основного дела между компанией Brinkmann Tabakfabriken GmbH и Главным налоговым управлением Бильфельда. С компании Brinkmann, которая, среди прочего, производила сигариллы, Управление взымало налог на основании § 4 (1) (2) Закона Германии о налоге на табачные изделия. Эта статья устанавливала, что ставка акциза на сигары и сигариллы составляет 5% от розничной цены и, по крайней мере, 3,1 пфеннига за единицу товара. Компания, выступавшая истцом по основному делу, требовала учета статьи 3 (1) Директивы 92/80/ЕЕС и заявляла, что немецкий закон неверно имплементировал эту статью, так как в ней не устанавливается минимальная ставка как дополнительный элемент налогообложения. Налоговое управление не оспаривало наличия несоответствия нормы немецкого закона положению коммунитарного права, но считало, что оно не влечет существенных последствий для субъекта налогообложения. Кроме того, Управление заявляло, что Директива разрешает государствам самостоятельно решать отдельные вопросы и § 4 (1) (2) Закона о налоге на табачные изделия является одним из примеров использования дискреционных полномочий, предусмотренных Директивой.

Суд ЕС, рассмотрев данную ситуацию, указал, что изначально необходимо определить, какая ставка из трех, предусмотренных Директивой, исполь-

<sup>17</sup> Решение Суда ЕС по делу C-255/02 Halifax plc and others (Judgment of European Court of Justice in cases C-255/02 of February 21, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); Judgment of European Court of Justice in cases C-94/09 of May 6, 2010 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); решения по делам C-439/04 и C-440/04 9 (Judgment of European Court of Justice in cases C-439/04 and C-440/04 of July 6, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).

<sup>18</sup> Дело Netto Supermarkt GmbH (Judgment of European Court of Justice in case C-271/06 of October 25, 2007 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).

<sup>19</sup> Там же.

<sup>20</sup> Case 365/98 Brinkmann GmbH(2000) ECR I-4619.

<sup>21</sup> Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // O.J. L 316, 31.10.1992. P. 0008 - 0009.

зуется в Германии. Очевидно, что это не адвалорная и не специфическая ставка. Но суд посчитал, что и “смешанной” эту ставку по смыслу Директивы назвать нельзя. “Смешанная” ставка предполагает комбинацию адвалорного и специфического элементов, при которой сумма этих двух элементов составляет размер налога, подлежащего уплате. Но по схеме, установленной в немецком законе, взимался процент от розничной цены, который не должен составлять меньше 3,1 пфеннига за единицу товара, то есть для определения суммы налога применяется адвалорная ставка, которая в денежном выражении не должна быть меньше установленного минимума. В итоге Суд ЕС пришел к выводу о том, что немецкий закон использует формулу, не предусмотренную Директивой. Таким образом, Суд ЕС постановил, что статью 3 (1) Директивы 92/80/ЕЕС следует толковать как исключаящую взимание акциза на сигары и сигариллы с использованием адвалорной ставки, которая в денежном выражении не может быть меньше установленного минимума.

Это толкование было использовано Федеральным финансовым судом Германии при рассмотрении дела VII R 8/01. Истец по делу уплачивал акциз на сигариллы согласно § 4 (1) (2) Закона о налоге на табачные изделия Германии. Он заявил, что требование, согласно которому ставка акциза не должна быть меньше 3,1 пфеннига за сигариллу, не предусмотрено Директивой 92/80/ЕЕС, и что к рассматриваемому товару должна применяться только адвалорная ставка.

Федеральный финансовый суд при решении данного дела сослался на решение Суда ЕС по делу C-365/98 и подтвердил, что § 4 (1) (2) Закона о налоге на табачные изделия противоречит положению komunitarного права. Суд постановил, что взимание

акциза с применением адвалорной ставки (5% от розничной цены), которая при этом не должна быть меньше установленного уровня (3,1 пфенниг за сигариллу) впредь не должна применяться.

В связи с тем, что Суд ЕС не указал последствия противоречия национальной нормы статье 3 (1) Директивы, федеральный суд сформулировал по этому вопросу собственную позицию. Немецкий суд отметил, что, исходя из формулировки § 4 (1) (2), ставка по своей природе, скорее, ближе к адвалорной, нежели чем к специфической ставке, то есть ставка акциза на сигары и сигариллы должна подпадать под схему, предложенную в абзаце 1 статьи 3 (1) Директивы. Тем более, что национальная норма указывает именно такой процент ставки акциза, какой предусмотрен Директивой для адвалорной ставки (5%).

Таким образом, немецкий суд пришел к выводу о том, что при взимании акциза с сигарилл впредь должна использоваться адвалорная ставка в размере 5% от розничной цены и не подлежит применению часть § 4 (1) (2), которая указывает минимальный размер ставки в денежном выражении (3,1 пфенниг за единицу товара).

Впоследствии в Закон о налоге на табачные изделия были внесены изменения: к сигарам и сигариллам стала применяться “смешанная” ставка, соответствующая смыслу статьи 3 (1) Директивы 92/80/ЕЕС и толкованию Суда ЕС. В соответствии с данными изменениями адвалорная составляющая ставки была установлена в размере 1,5% розничной цены, она не ограничена минимальным денежным значением, а специфическая составляющая ставки составила 1,4 цента за единицу товара.

В результате было устранено противоречие нормы национального закона положениям Директивы.

### Библиография

1. Barry Bracewell-Milnes. The Cost of Harmony // INTERTAX. 2004. Vol. 32. Issue 10.
2. Buijink W., Janssen B., Schols Y. Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union // Journal of international accounting, auditing and taxation. Vol. 11. 2002. N 2.
3. Case 365/98 Brinkmann GmbH(2000) ECR I-4619.
4. CATO Handbook for Congress. Policy recommendations for the 108th Congress. CATO Institute, Washington, D.C.
5. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>.



6. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008044:0011:0022:EN:PDF>
7. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0118:EN:PDF>
8. Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. [http://193.178.200.58/eservices\\_internet/common/Directive\\_GB.pdf](http://193.178.200.58/eservices_internet/common/Directive_GB.pdf)
9. Council Directive 90/434 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 L225 of 20/08/1990.
10. Council Directive 90/435 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal L225 of 20/08/1990.
11. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // O.J. L 316, 31.10.1992.
12. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. Oxford: Clarendon Press, 1994.
13. Oates, Wallace E. Towards a second generation theory of fiscal federalism // International Tax and Public Finance 2005/ No 12(4).
14. Oates, Wallace E. Fiscal federalism. New York: Harcourt-Brace, 1972.
15. Popitz J. Finanzausgleich, in: Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Bänden. (Hrsgs. W. Gerloff und F.Meisel) 2-ter Band. Tübingen: Mohr, 1927.
16. Richard A.Musgrave, Peggy B. Musgrave. Public finance in theory and practice. Fifth Edition. New York: McGRAW-HILL BOOK COMPANY, 1989.
17. Seligman E. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. N.Y., 1928.
18. Дело Netto Supermarkt GmbH (Judgment of European Court of Justice in case C-271/06 of October 25, 2007 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).
19. Решение Суда ЕС по делу C-255/02 Halifax plc and others (Judgment of European Court of Justice in cases C-255/02 of February 21, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); Judgment of European Court of Justice in cases C-94/09 of May 6, 2010 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); решения по делам C-439/04 и C-440/04 9 (Judgment of European Court of Justice in cases C-439/04 and C-440/04 of July 6, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).
20. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М.: Волтерс Клувер, 2007. 180 с.
21. Брызгалин А.В. и др. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2009 год // Налоги и финансовое право. 2010. №4 // Режим доступа: КонсультантПлюс.
22. Васильева Н.М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России. М.: Центр публично-правовых исследований, 2006 // Режим доступа: КонсультантПлюс.
23. Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2006. 118 с.
24. Европейское право: Учебник для вузов / Под ред. Л.М.Энтина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2002. 699 с.
25. Макгрейв Р.А., Маскрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. М.: Бизнес Атлас, 2009. 716 с.
26. Мелехин А.В. Теория государства и права. Учебник. М., 2009 // Режим доступа: КонсультантПлюс.
27. Пинская М.Р. Вопросы налогового федерализма в концепции федеративных финансов // Налоги и налогообложение. 2011. №1. С.5-11.
28. Пинская М.Р. Реализация принципа федерализма в налоговой системе России // Финансы и кредит. 2009. №34. С.29-32.

29. Синицына М.Л. Налогообложение в Европейском Союзе: механизм негативной интеграции законодательств государств-членов // *Налоги и налогообложение*. 2010. №3 // Режим доступа: КонсультантПлюс.
30. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001. 336 с.
31. Хасси У.М., Любик Д.С. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / Пер. с англ. Кембридж: Гарвардский университет, 1992. 289 с.

### References (transliteration):

1. Barry Bracewell-Milnes. The Cost of Harmony // *INTERTAX*. 2004. Vol. 32. Issue 10.
2. Buijink W., Janssen B., Schols Y. Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union // *Journal of international accounting, auditing and taxation*. Vol. 11. 2002. N 2.
3. Case 365/98 Brinkmann GmbH(2000) ECR I-4619.
4. CATO Handbook for Congress. Policy recommendations for the 108th Congress. CATO Institute, Washington, D.C.
5. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>.
6. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008044:0011:0022:EN:PDF>
7. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0118:EN:PDF>
8. Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. [http://193.178.200.58/eservices\\_internet/common/Directive\\_GB.pdf](http://193.178.200.58/eservices_internet/common/Directive_GB.pdf)
9. Council Directive 90/434 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 L225 of 20/08/1990*.
10. Council Directive 90/435 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // *Official Journal L225 of 20/08/1990*.
11. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // *O.J. L 316, 31.10.1992*.
12. Farmer P., Lyal R. *EC Tax Law*. Oxford: Clarendon Press, 1994.
13. Oates, Wallace E. Towards a second generation theory of fiscal federalism // *International Tax and Public Finance* 2005/ No 12(4).
14. Oates, Wallace E. *Fiscal federalism*. New York: Harcourt-Brace, 1972.
15. Popitz J. *Finanzausgleich*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Banden*. (Hrsgs. W. Gerloff und F.Meisel) 2-ter Band. Tibingen: Mohr, 1927.
16. Richard A.Musgrave, Peggy B. Musgrave. *Public finance in theory and practice*. Fifth Edition. New York: McGRAW-HILL BOOK COMPANY, 1989.
17. Seligman E. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. N.Y., 1928.
18. Delo Netto Supermarkt GmbH (Judgment of European Court of Justice in case S-271/06 of October 25, 2007 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).
19. Reshenie Suda ES po delu S-255/02 Halifax plc and others (Judgment of European Court of Justice in cases S-255/02 of February 21, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); Judgment of European Court of Justice in cases S-94/09 of May 6, 2010 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>); resh-eniya po delam S-439/04 i S-440/04 9 (Judgment of European Court of Justice in cases S-439/04 and S-440/04 of July 6, 2006 // <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm>).

20. Baev S.A. Soglasheniya ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya mezhdu Rossiey i gosudarstvami – chlenami ES: sravnitel'no-pravovoe issledovanie. M.: Volters Kluver, 2007. 180 s.
21. A.V.Bryzgalin i dr. Sudebnaya praktika po nalogovym i finansovym sporam. 2009 god // Nalogi i finansovoe pravo. 2010. №4 // Rezhim dostupa: Konsul'tantPlyus.
22. Vasil'eva N.M. Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya elektronnoy kommertsii: opyt zarubezhnykh stran i Rossii. M.: Tsentri publichno-pravovykh issledovaniy, 2006 // Rezhim dostupa: Konsul'tantPlyus.
23. Zakharov A.S. Nalogovoe pravo Evropeyskogo Soyuza: deystvuyushchie direktivy ES v sfere pryamogo nalogooblozheniya. M.: Volters Kluver, 2006. 118 s.
24. Evropeyskoe pravo: Uchebnik dlya vuzov / Pod red.L.M.Entina. M.: Norma: INFRA-M, 2002. 699 s.
25. MaksGREYV R.A., Maskreyv P.B. Gosudarstvennye finansy: teoriya i praktika / Per. s angl. M.: Biznes Atlas, 2009. 716 s.
26. Melekhin A.V. Teoriya gosudarstva i prava. Uchebnik. M., 2009 // Rezhim dostupa: Konsul'tantPlyus.
27. Pinskaya M.R. Voprosy nalogovogo federalizma v kontseptsii federativnykh finansov // Nalogi i nalogooblozhenie. 2011. №1. S.5-11.
28. Pinskaya M.R. Realizatsiya printsipa federalizma v nalogovoy sisteme Rossii // Finansy i kredit. 2009. №34. S.29-32.
29. Sinitsyna M.L. Nalogooblozhenie v Evropeyskom Soyuze: mekhanizm negativnoy integratsii zakonodatel'stv gosudarstv-chlenov // Nalogi i nalogooblozhenie. 2010. №3 // Rezhim dostupa: Konsul'tantPlyus.
30. Tolstopyatenko G.P. Evropeyskoe nalogovoe pravo. M.: Norma, 2001. 336 s.
31. Khassi U.M., Lyubik D.S. Mirovoe nalogooblozhenie. Osnovy Mirovogo nalogovogo kodeksa / Per. s angl. Kembriдж: Garvardskiy universitet, 1992. 289 s.