

С. К. Лещенко*

СБЛИЖЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

В текущем году отмечается 50-летие создания Европейского Союза. В результате подписания Римского договора 25 марта 1957 года был образован Европейский Союз (первоначально — Европейское экономическое сообщество), в котором было объединено шесть европейских государств. В настоящее время ЕС объединяет 27 государств и имеет тенденцию к дальнейшему расширению. Стратегической целью ЕС по-прежнему остается создание единого экономического пространства посредством ликвидации национальных барьеров и ограничений свободы движения капитала и платежей, трудящихся, услуг.

Одним из наиболее дискутируемых в настоящее время вопросов в праве ЕС является сближение налоговых систем государств-членов с целью обеспечения реализации основных свобод, гарантированных Договором о ЕС. В странах Сообщества существуют особенности построения налоговых систем, взимаются разные по своей сущности обязательные платежи в бюджеты, реализованы разные подходы к порядку исчисления и уплаты одноименных налогов, что создает серьезные препятствия для реализации свобод, провозглашенных Договором о ЕС. Так, при закрепленных Договором о ЕС¹ экономических свободах — свободы передвижения лиц (ст. 18), включая свободное передвижение трудящихся (ст. 39) и право свободного выбора места образования предприятия (ст. 43); свободы движения услуг (ст. 49); свободы движения капитала и платежей (ст. 56) — реализация этих свобод может быть ограничена тем фактом, что уровень налогообложения доходов, недвижимости, пенсий, сбережений, дивидендов в некоторых государствах-членах ЕС оказывается выше. Формально граждане ЕС могут реализовывать экономические свободы на всей территории Союза, а фактически они ограничиваются в этом праве, поскольку налоговая нагрузка является одним из определяющих факторов при решении вопроса о месте работы, жительства, осуществления хозяйственной деятельности.

Несмотря на то, что существование значительных различий налогового законодательства создает опасность ущемления прав и свобод граждан ЕС, государства-члены ЕС не стремятся к передаче на уровень Сообщества правового регулирования прямых налогов². Прежде всего, причиной является нежелание государств ограничивать свой налоговый суверенитет, ведь прямые налоги формируют значительную часть поступлений в бюджеты этих стран. Более того,

: © Лещенко С. К., 2007

* доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности Белорусского государственного университета (Минск, Республика Беларусь), кандидат юридических наук, доцент

¹ Русский текст Римского договора от 25 марта 1957 года (консолидированный, с учетом Ницких изменений) приводится согласно данным, размещенным на сайте кафедры права ЕС Московской государственной юридической академии. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eulaw.edu.ru/documents/legislation>.

² Прямые налоги — это налоги, которые устанавливаются на доходы и имущество. К прямым относятся: налоги на недвижимость, земельный налог, налог на доходы и прибыль, подоходный налог с физических лиц. Косвенные налоги (в отличие от прямых) включаются в цену товара (работы или услуги) в виде надбавки — поэтому, в конечном счете, этот налог уплачивает потребитель (покупатель), приобретающий такой товар или (работу, услугу). Он является фактическим плательщиком косвенного налога, а юридический плательщик — это продавец товара (работы, услуги). То есть юридический и фактический плательщики при этом не совпадают. Примерами косвенных налогов служат налог на добавленную стоимость и акцизы.

в тексте Учредительного договора о ЕС 1957 года (гл. 2 «Положения о налогах») прямые налоги, в отличие от косвенных, как объект гармонизации не упоминаются. Поэтому право регламентировать исчисление и уплату прямых налогов остается в юрисдикции государств-членов ЕС.

Каким образом возможно сблизить налоговые системы, устранить негативные последствия несогласованности и различий налоговых отношений, напрямую влияющих на реализацию гарантированных в рамках ЕС основных свобод? В качестве приемлемого выхода из создавшейся ситуации было решено отказаться от идеи полной гармонизации налогов, и за основу был взят опыт построена налоговых систем федеративных государств, показывающий, что различие национального налогового законодательства не создает серьезных препятствий для единого рынка. Данный подход к гармонизации означает, что национальной законодательство государств-членов ЕС может значительным образом различаться, однако оно должно соответствовать важнейшим принципам, отраженным в директивах; в нем должен быть реализован принцип субсидиарности, который заключается в максимальной децентрализации правового регулирования и передаче его на уровень государств-членов. При этом действует правовая доктрина пропорциональности к гармонизации: действия государств должны быть эффективными и не выходить за пределы целей, которым служат. Одновременно институтами ЕС на межгосударственном уровне будут приниматься акты налогового законодательства в тех сферах, где достигнуто согласие государств-членов. Таким образом, гармонизация в налоговой сфере, учитывая специфику и сложность налоговых отношений, реализуется с помощью двух методов: позитивной и негативной интеграции. Понятия позитивной и негативной интеграции, не имеющие легального определения, вошли в употребление через доктрину и наиболее точно передают характер и особенности воздействия решений и институтов ЕС на регулирование интеграционных процессов и достижение целей договоров. Позитивная интеграция происходит при принятии институтами ЕС нормативных актов, направленных на гармонизацию национального налогового законодательства; негативная интеграция представляет собой установление запретов на определенные действия государств-членов, противоречащие политике ЕС³.

Наиболее заметно позитивная интеграция проявляется при принятии государствами-членами директив в области **косвенных налогов** (акцизов и налога на добавленную стоимость), общее количество которых — более тридцати⁴. Также достаточно строгое, на уровне принятия директив и регламентов, правовое регулирование косвенных налогов обусловлено необходимостью создания единого экономического и валютного союза, что невозможно без соблюдения всеми государствами единых норм права. Что касается регламентации **прямых налогов**, то в этой сфере органами ЕС принято всего четыре директивы: № 90/435 для регулирования вопросов налогообложения материнских и дочерних компаний, директивы № 2003/48/ЕС и 2003/49/ЕС, посвященные вопросам налогообложения доходов в виде процентов, а также директива № 2003/49/ЕС, регламентирующая устранение двойного налогообложения процентов и роялти.

Определяющее воздействие на применение норм европейского права с целью гармонизации **прямых налогов** оказывает Суд европейских сообществ (далее

³ Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: Учс для вузов / Рук. авт. колл. и отв. ред. Л. М. Энтин. — 2-е изд., пересмотр, и доп. — М.: Норма, 2005. С. 670.

⁴ Примером служат директивы в отношении акцизов табачных изделий (№ 95/59/ЕС), алкогольных напитков (№ 92/83/СЕЕ, № 92/84/СЕЕ), директивы в отношении налога на добавленную стоимость, наиболее значимых из которых являются Первая, Вторая и Шестая (№ 67/227/ЕЕС, № 67/332/ЕЕС, № 77/288/ЕЕС).

Суд ЕС) [European Court of Justice]; судебные решения направляют развитие налогового законодательства путем толкования норм интеграционного права и установления запретов на действия, несовместимые с принципами учредительных договоров. Суд ЕС отстаивает принципы прямого применения, прямого действия и верховенства права ЕС⁵. Как отмечает Л. М. Энтин, принцип прямого действия норм ЕС «... обязывает государства-члены, национальную администрацию и судебные учреждения непосредственно применять нормы права ЕС независимо от того, каково отношение национальной администрации к регулированию..., осуществляемому на уровне ЕС. ... Соответствующие права, основанные на норме права ЕС, подлежат обязательной защите со стороны национальных судебных органов. ... Эта защита должна быть оказана национальным судом на тех же условиях и основаниях, которые определяют действие суда при вчинении иска на основе внутригосударственного права»⁶. В своей практике Суд ориентируется на расширительное толкование норм интеграционного права и на регулирование отношений, не охваченных позитивным законодательством ЕС. Таким образом, посредством принятия Судом ЕС решений, запрещающих дискриминацию в налогообложении, реализуется метод негативной интеграции.

В последние годы роль решений Суда ЕС в процессе сближения налоговых систем государств-членов ЕС существенно возросла, судебные решения играют все большее значение в деле уничтожения налоговых преград для международного сотрудничества⁷. Несмотря на то, что исследователи отводят негативной интеграции лишь вспомогательную роль в функционировании европейской правовой системы, указывая, что для гармонизации налогового законодательства предпочтительнее позитивная интеграция, то есть принятие нормативных актов на уровне ЕС, тем не менее они признают, что негативная интеграция стала одним из главных инструментов гармонизации в налоговой сфере⁸. По мнению П. Пистоне в настоящее время ни один специалист по налогам в Европе не сможет игнорировать прецедентное право Суда ЕС в сфере прямых налогов, не потеряв при этом ключ к решению проблем, связанных с различиями в налогообложении в государствах-членах ЕС.

В Суд ЕС обращаются с прямыми исками или с исками в порядке преюдициальной процедуры. В последнем случае речь идет о разъяснении Судом норм европейского права по обращению национальных судебных органов. В соответствии с преюдициальной процедурой принимается большинство решений Суда ЕС. Право на обращение в Суд ЕС в преюдициальном порядке имеет только национальный суд. Ежегодно Суд получает более 250 запросов¹⁰. Согласно ст. 234

⁵ Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: НОРМА, 2001. — С. 17.

⁶ Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: Учебник для вузов / Рук. авт. колл. и отв. ред. Л. М. Энтин. — 2-е изд., пересмотр, и доп. — М.: Норма, 2005. — С. 57-58.

⁷ Суд ЕС рассмотрел большое количество налоговых дел. Примерами налоговых дел, связанных с движением капитала, могут служить: дело Ленц (ECJ 15 July 2004, C-315/02 *Lenz* [2004] ECR I-7063); дело Манинен (ECJ 7 September 2004, C-319/02 *Manninen* [2004] ECR I-74771). В настоящее время на рассмотрении Суда ЕС находится дело Холбек (C-175/05 *Holböck*).

⁸ *Daniel S. Smit. Capital movements and direct taxation: the effect of non-discrimination principles // EC TAX REVIEW. — 2005. — № 3. — P. 139; Kristina Stahl. Free movement of capital between Member States and third countries // EC TAX REVIEW. — 2004. — № 2. — P. 56.*

¹⁰ Проблемы становления европейского международного налогового права. // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины/Отв. ред. Д. В. Винницкий. — СПб.: Издательский Дом С.-Петербург. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. — С. 351-367. ³³ Пушечникова Е. А. Некоторые вопросы преюдициальной процедуры в Суде Европейских Сообществ // Преподавание права Европейского Союза в российских ВУЗах: Материалы науч. конф. Москва, 5-7 декабря 2000 г. — М.: Статут. 2001. — С. 299-305.

Договора о ЕС в преюдициальном порядке Суд ЕС принимает решения, в которых дает официальное толкование положений Договора о ЕС, а также актов Совета и Комиссии (регламентов, директив, решений). При рассмотрении ряда важных дел в национальных судах Суд ЕС во многих случаях практически играет роль высшей судебной инстанции. Однако Суд ЕС не разрешает дело по существу; по правилам судебной процедуры соответствующего государства оно приостанавливается до получения ответа из Суда ЕС и затем возобновляется для окончания; дело решается в соответствии с тем, как это указывает Суд ЕС. Предварительное решение также является важным фактором, влияющим на совершенствование национального налогового законодательства. По мнению Б.Н. Топорнина предварительные решения стали важным фактором укрепления единых основ правопорядка в странах, входящих в сообщества, а также интеграции их правовых систем¹¹.

Примером, иллюстрирующим роль Суда ЕС в гармонизации подоходного налога с физических лиц, служит дело *Turpienen* (C-520/04)¹², решение по которому было принято 9 ноября 2006 года. Миссис *Turpienen* проживала в Финляндии и получала пенсию. Налогообложение пенсии происходило по прогрессивной шкале. Затем она переехала в Испанию, и финские налоговые органы потребовали уплачивать налог по ставке 35 %, поскольку согласно финскому налоговому законодательству прогрессивная шкала применяется только к доходам резидентов, пенсии же нерезидентов облагаются по ставке 35 %. Поскольку для миссис *Turpienen* 35 % — это более высокая ставка, она обжаловала решение налогового органа в суд. Дело слушалось Высшим Административным Судом Финляндии, который обратился в Суд ЕС с запросом. Перед Судом ЕС был поставлен вопрос: «считается ли нарушением ст. 18 Договора ЕС, которая устанавливает право граждан Союза передвигаться и проживать свободно на территориях государств-членов ЕС, положения национального законодательства, позволяющего использовать более высокие ставки подоходного налога для нерезидентов по сравнению с резидентами при получении пенсий в Финляндии?». Анализируемая норма финского налогового законодательства была признана противоречащей Договору ЕС, так как граждане, получающие невысокие доходы, оказываются в невыгодном положении из-за реализации своего права на свободное передвижение. Суд ЕС неоднократно отмечал, что у резидентов и нерезидентов должно быть одинаковое правовое положение, если они находятся в подобных обстоятельствах. Примечательно, что Финляндия, не дожидаясь окончательного решения по этому делу, внесла изменения в налоговое законодательство. С 1 января 2006 года налоговый статус резидентов и нерезидентов Финляндии уравниен: и те, и другие при налогообложении пенсий будут использовать прогрессивные ставки подоходного налога.

Деятельность Суда ЕС имеет много общего с работой такого органа в судебной системе Республики Беларусь как Конституционный Суд. Именно поэтому Суд ЕС называют квази-конституционным судебным органом¹³. В правовой литературе отмечают, что «модель действий Суда европейских сообществ ... может быть соотнесена с нашим национальным механизмом, который используется при осуществлении конституционного контроля за действующим законодательством»¹⁴.

¹¹ Топорнин Б. Н. Европейское право. — М.: Юрист, 1998. — С. 406.

¹² Официальный сайт Суда Европейских Сообществ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.curia.eu>.

¹³ Витвицкая О., Горнин Г. Г. Право Европейского Союза. — СПб.: Питер, 2005. — С. 52.

¹⁴ Каменкова Л. Э., Мурашко Л. О. Судебный механизм защиты равенства прав граждан в европейском законодательстве (аспект позитивной дискриминации) // Вестник Конституционного Суда Республики Беларусь. - 2006. - № 1. - С. 208.

Конституционный Суд Республики Беларусь рассмотрел более 40 дел по вопросам налогообложения, в которых последовательно отстаивал конституционные принципы. Положительный опыт Суда ЕС дает основание предполагать, что Конституционный Суд Республики Беларусь может сыграть значительную роль в развитии и совершенствовании национального налогового законодательства, в создании базы для гармонизации местных налогов и сборов путем толкования основных принципов налогообложения, отраженных в Конституции и Налоговом кодексе.

Изучение механизмов сближения налоговых систем и преодоления национальных различий в налоговой сфере с целью достижения задач Европейского Союза может служить хорошей основой в разработке путей гармонизации налогового законодательства в рамках Таможенного Союза, Евразийского экономического сообщества, Союза Беларуси и России и иных межгосударственных образований, а также в сфере разграничения налоговых полномочий центральных и местных органов власти, создания свободных экономических зон и регионов со специальными налоговыми режимами. При этом важно понимать, что негативная интеграция, основанная на судебных запретах, принятых на основе толкования норм интеграционного права, должна играть вспомогательную роль и не заменять собой позитивную интеграцию, направленную на принятие уполномоченными органами нормативных актов, регламентирующих налоговые отношения.