

0- 785335

ЦЕНТР ПРАВОВОЙ  
ИНФОРМАЦИИ  
ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
К Г У

На правах рукописи

**ТОЛСТОПЯТЕНКО ГЕННАДИЙ ПЕТРОВИЧ**

## **ЕВРОПЕЙСКОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

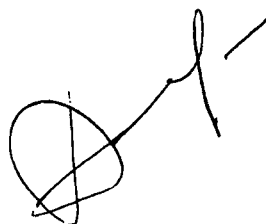
(проблемы теории и практики)

Специальность 12.00.14 - Административное право,  
финансовое право, информационное право

### **АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени доктора  
юридических наук

Москва - 2001

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'D' followed by a vertical line and a horizontal stroke.



0- 785335

На правах рукописи

**ТОЛСТОПЯТЕНКО ГЕННАДИЙ ПЕТРОВИЧ**

**ЕВРОПЕЙСКОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

**(проблемы теории и практики)**

**Специальность 12.00.14 - Административное право,  
финансовое право, информационное право**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание ученой степени доктора  
юридических наук**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000730235

**Москва - 2001**

A handwritten signature in black ink, consisting of a large loop followed by a vertical line and a horizontal stroke.

Диссертация выполнена на кафедре административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России.

Официальные оппоненты:

Доктор юридических наук, профессор Н.И. Химичева

Доктор юридических наук, профессор М.И. Пискотин

Доктор юридических наук, профессор Ю.М. Козлов

Ведущая организация: Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

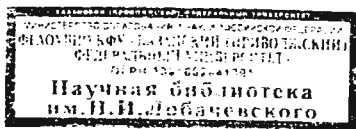
Защита диссертации состоится «13» июня 2001 г. в «12» час. на заседании диссертационного совета Д 212.123.02 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора юридических наук в Московской государственной юридической академии по адресу: г. Москва, ул. Садовая - Кудринская, д.9.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке МГЮА.

Автореферат разослан «26» 04 2001 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
Заслуженный деятель науки РФ,  
доктор юридических наук, профессор

  
\_\_\_\_\_  
Н.А. Михалева



## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современном мире ЕС является одним из трех крупнейших торгово-экономических и финансовых центров, на долю которого приходится более половины торгового оборота Российской Федерации. Сотрудничество с Европейским Союзом составляет важнейшее направление внешней политики России и имеет правовую основу в виде Соглашения о партнерстве и сотрудничестве 1994 года, которое охватывает своим регулированием широкий спектр политических, экономических и финансовых вопросов, а также сотрудничество в области образования и культуры. Одним из направлений взаимодействия России и ЕС, представляющим для автора профессиональный интерес, является сотрудничество в области законодательства, которое нашло свое отражение в ст.55 Соглашения:

*«Стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Россией и Сообществом является сближение законодательства. Россия стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством Сообщества».*

Процесс сближения распространяется на целый ряд отраслей, подотраслей и институтов права и, в частности, на налогообложение компаний, финансовые услуги, косвенное налогообложение и таможенное законодательство.

Сближение законодательства означает необходимость уяснения основных принципов и различий права участников Соглашения, поэтому любая научная работа по праву Европейских Сообществ представляет практический и теоретический интерес.

Следует отметить, что изучение зарубежного права всегда считалось важной задачей отечественной юридической науки, хотя цели сравнительно-правовых исследований в разные периоды ее развития

заметно отличались. В советской правовой школе изучение капиталистических государств было ориентировано на решение идеологических вопросов и выявление недостатков буржуазного права как инструмента классового господства. Современные исследования, как правило, направлены на изучение многолетнего опыта функционирования правового государства в зарубежных странах и значительно меньше подвержены влиянию идеологического фактора.

Европейский юридический опыт представляет большой интерес не только с точки зрения сравнительного правоведения, но и с практической точки зрения, имея в виду эффективные способы согласования и принятия решений, учитывающих национально-государственные и общеевропейские интересы. Созданный институциональный и правовой механизм ЕС позволяет успешно преодолевать конфликтные ситуации, обусловленные национальным эгоизмом государств-членов, и находить приемлемые правовые решения в самых сложных финансово-экономических вопросах, к которым относятся и вопросы налогообложения.

Пример Сообществ имеет практическое значение для республик бывшего Советского Союза, опыт сотрудничества которых показывает, что принципы СНГ не позволяют эффективно решать экономические и политические вопросы, представляющие взаимный интерес. Очевидно, что правовые традиции СССР, наложенные на пеструю евразийскую культуру, не могут быть аналогичны условиям интеграции европейских государств, однако, созданные в ЕС правовые способы и средства преодоления национальных разногласий и достижения целей учредительных договоров, могут быть восприняты юридической практикой СНГ и Евразийского экономического сообщества.

Европейский опыт регулирования финансовых отношений весьма полезен и для Российской Федерации. Принимая во внимание результаты правовой политики разграничения компетенции и предметов ведения

федеральных и региональных органов власти в период «парада суверенитетов» и необходимость реального федерализма, способного обеспечить сочетание интересов центральной и местной власти, опыт гармонизации законодательства государств-членов ЕС может быть использован и для устранения существующих противоречий с федеральными законами, и для недопущения такой практики в будущем.

**Состояние разработки проблемы.** В отличие от советского периода развития государства, проблемам правового регулирования налогов, в том числе и в зарубежных странах, в настоящее время уделяется достаточное внимание учеными различных направлений науки, и в первую очередь экономики и юриспруденции.

Основу любого научного исследования составляет теоретический подход к анализу конкретных социально-экономических и юридических явлений. Поэтому важное значение для понимания теории налогового права имеют исследования в области общей теории права, представленные работами С.С. Алексева, В.Н. Кудрявцева, В.И. Никитинского, И.С. Самощенко, Р.О. Халфиной, и в теории европейского права, основные положения которой описаны Б.Н. Топорниным, Л.М. Энтиным, С.Ю. Кашкиным и др. В науке финансового права проблемы теории освещены в трудах В.К. Андреева, Н.М. Артемова, В.В. Бесчеревных, К.С. Бельского, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.М. Гурвича, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Т.В. Конюховой, Н.А. Куфаковой, М.И. Пискотина, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина.

Любая монография или диссертация в области финансового права невозможна без обращения к работам по административному праву. В советской и российской науке административного права следует назвать труды А.П. Алехина, Д.Н. Бахраха, И.И. Веремеенко, Ю.М. Козлова, Б.М.

Лазарева, Л.Л. Попова, М.С. Студеникиной, имеющие общетеоретическое значение для исследований в области зарубежного права.

Отдельно следует отметить специалистов в области административного права зарубежных стран Г.И. Никерова, А.А. Мишина, Д. Гарнера (Великобритания), Р. Драго (Франция), Г. Брэбана (Франция), работы которых позволяют уяснить принципы и основные методы управления финансами, систему органов исполнительной власти, осуществляющих правоприменительную деятельность в области налогообложения и целый ряд других вопросов, без рассмотрения которых, определить условия эффективности правового регулирования налогов не представляется возможным.

В отечественной науке проблемами налогового права зарубежных стран, в том числе и государств Европейского Союза, преимущественно занимаются ученые-экономисты, практики, работающие в сфере налогового планирования и специалисты Министерства налогов и сборов. Научные статьи и монографии по налогам и налогообложению в зарубежных странах показывают, что авторы используют в своей работе не только экономические справочники, но и законодательство государств, позволяющее наиболее точно изложить особенности функционирования национальных налоговых систем. Значительный интерес в этом аспекте представляют работы Д.Г. Черника, В.Г. Князева, В.М. Родионовой, В.А. Кашина, А.В. Толкушина, И.Г. Русаковой.

В европейских странах налоговому праву посвящены целые библиотеки, содержащие фундаментальные труды по налоговым системам и основным видам налогов отдельных государств. Немало сделано и по налоговому праву ЕС. Достаточно упомянуть такие имена как Б. Терра, П. Ваттел, Д. Берлин, П. Фармер, Р. Лазл, Л. Карту, А.Джиминез и многие другие, написавшие ни одну монографию по европейскому налоговому праву. К сожалению эти книги не переведены на русский язык и доступны

лишь специалистам, профессионально владеющим иностранными языками. В то же время, развитие внешнеэкономических связей вызывает серьезный спрос на любую достоверную информацию о налогообложении в зарубежных странах, поэтому специализированные периодические издания публикуют содержательные материалы, посвященные налоговой проблематике. В частности, в течение ряда лет в журнале «Финансы» идет интересный цикл статей о налогах отдельных зарубежных государств.

Вместе с тем, в российской юридической литературе отсутствуют обобщающие исследования европейского налогового права. Настоящая диссертация может стать одной из комплексных научных работ, необходимых для восполнения существующих пробелов в знании зарубежного налогового права.

**Предмет и цель исследования.** *Предметом* исследования диссертации является правовое регулирование налоговых отношений, складывающихся в процессе политической интеграции и функционирования экономического и валютного союза государств-членов Европейских Сообществ.

*Цель исследования* заключается в том, чтобы на основе анализа юридических источников и доктрины определить принципы европейского налогового права, соотношение нормативно-правовых актов государств и институтов ЕС и эффективность правовых норм, регулирующих налоговые отношения.

Достижению этой цели способствует *решение следующих задач*:

- анализ учредительных договоров, доктрины и практики Суда ЕС с целью определения основных понятий европейского налогового права и принципов налоговых отношений государств и институтов ЕС;
- рассмотрение источников интеграционного налогового права с целью уяснения особенностей их правовой природы и юридических свойств;

- классификация и характеристика налогов Европейских Сообществ и определение правовой основы их функционирования;

- анализ источников налогового права государств-членов Европейского Союза и определение налогов, которые влияют на формирование и функционирование системы «собственных ресурсов» ЕС;

- рассмотрение соотношения интеграционного и национального налогового права по предмету регулирования и определение видов налогов, учреждаемых и регулируемых нормами интеграционного права, национального права, а также совместно и нормами законов государств-членов и нормами права ЕС;

- определение разграничения налоговой компетенции государств и Сообществ с целью уяснения характера действия норм национального и интеграционного права во времени: является ли совместное регулирование налогов временным явлением, связанным с неготовностью государств-членов принять нормы интеграционного права или же это принципиальный подход к правовому регулированию налогов, в котором проявляется новая форма налогового федерализма?

- рассмотрение соотношения норм интеграционного и национального права и определение особенностей выбора правовых форм для регулирования налоговых отношений в государствах и Европейских Сообществах;

- рассмотрение проблемы эффективности норм европейского налогового права и с этой целью описание факторов, определяющих качество эффективности в условиях Европейских Сообществ;

- определение социально-экономических, культурно-психологических и организационных условий выбора форм интеграционного права для регулирования налоговых отношений и анализ

их особенностей, возникающих в процессе применения в государствах и институтах ЕС;

- определение приоритетов налоговой политики и перспектив развития налогового права Европейских Сообществ на основе анализа его источников и правоприменительной практики.

Методологической основой исследования являются общие и специальные методы научного познания.

Анализ общетеоретических вопросов диссертации проводится на основе диалектического метода познания, предполагающего выявление наиболее общих закономерностей становления и развития бытия и формирования научного мышления.

Функционирование Европейских Сообществ и правовое регулирование налоговых отношений, сложившихся в условиях экономического и валютного союза, исследуются на основе методов системного, функционального, социологического, формально-юридического и сравнительно-правового анализа.

В процессе изучения правовых явлений в государствах Европейского Союза автором широко использовались выводы, содержащиеся в трудах видных представителей российской и западноевропейской юридической науки.

Исследуя тему диссертации, автор проанализировал обширный нормативно-правовой материал, практику его применения, а также многочисленные научные труды по налоговому праву, финансовому, конституционному и административному праву, общей теории права и государства.

Полученные результаты в необходимых случаях сопоставлялись с данными конкретно-социологических исследований, проведенных автором в ходе зарубежных научных командировок и общения с сотрудниками министерств и ведомств государств-членов Европейского Союза, аппарата

ЕС, профессорами европейских университетов и практикующими европейское право адвокатами. Целью этих исследований было определение культурно-психологических условий функционирования права ЕС и изменений стереотипов его восприятия представителями различных социальных и профессиональных групп населения в зависимости от результатов политики европейской интеграции.

**Научная новизна диссертации** состоит в том, что она представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование европейского налогового права, в рамках которого вводится и обосновывается понятие европейского налогового права как совокупности интеграционного и национального налогового права; впервые вводится в научный оборот и анализируется обширный нормативный материал и судебная практика ЕС и государств-членов; по-новому определяется соотношение права ЕС и национального права в регулировании налогов государств и Сообществ; впервые обосновывается вывод о реальности федерализации Европейских Сообществ и формулируются принципы интеграционного права, которые могут быть положены в основу налогового федерализма ЕС; определяются условия эффективности норм европейского налогового права и формулируются предложения по формированию общего механизма регулирования налогов государств и Сообществ.

Более подробно новизна диссертационного исследования сформулирована автором в ряде практических рекомендаций и теоретических положений, выносимых на защиту. К ним относится следующее.

1. Создание экономического и валютного союза предполагает такой уровень согласования налоговой политики государств-членов, который характерен в большей степени для федеративного государства, нежели для объединения государств. Поэтому в ЕС проблема налогового федерализма

будет приобретать ту же актуальность, какую она имеет в национальной политике государств-членов. В работе делается вывод о том, что европейское налоговое право представляет собой совокупность права Европейских Сообществ и налогового права государств-членов, составляющих двухуровневую систему права в стадии формирования, уже имеющую общие черты с правом федеративных государств.

2. Налоговая система ЕС обеспечивает необходимые экономические условия реализации идеи федерализма, принципы которого положены в основу формирования интеграционного налогового права, сравнимого с федеральным правом по своему назначению и предмету регулирования. В работе делается вывод о том, что тенденция федерализации ЕС будет активно укрепляться и найдет свое правовое оформление в договорах, законодательстве и практике Суда ЕС. При этом Сообщества не станут повторять опыт классических федераций, а сохранят свое качество *suī generis*, отличающее их от государств и международных межправительственных организаций (ММПО). Общая тенденция развития Сообществ определит принципы и способы регулирования всех направлений политики, в том числе и налоговых отношений в европейских государствах.

3. В настоящее время многие европейские государства достигли того уровня налогообложения, когда дальнейшее увеличение налогов приведет к кризисным социально-экономическим последствиям. Поэтому перед государствами стоит задача снижения налогового бремени при сохранении уровня доходов национальных бюджетов и выполнения финансовых обязательств перед Сообществами. Диссертант обосновывает вывод о том, что это возможно лишь через механизм налогового федерализма, позволяющий, во-первых, оптимизировать структуру и распределение налогов между ЕС и государствами-членами, и во-вторых,

более эффективно решать проблемы двойного налогообложения и уклонения от налогов.

4. По мере развития процессов интеграции и увеличения объема задач, решаемых ЕС, в систему «собственных ресурсов» будут вноситься изменения, обусловленные потребностью в дополнительном финансировании социально-экономических и политических программ. Эти изменения могут носить структурный характер и выражаться в перераспределении финансового бремени между существующими статьями бюджетных доходов ЕС или могут осуществляться путем введения новых источников финансирования за счет изменений соотношения налоговой юрисдикции государств и Сообществ. Первое направление реорганизации доходов означает увеличение налогового бремени в государствах-членах, второе направление предполагает сокращение доходов национальных бюджетов и сужение финансовой юрисдикции государств. В диссертации обосновывается вывод о том, что выбор будет сделан в пользу первого подхода, поскольку он позволяет, сохранив прежний объем юрисдикции, использовать внутригосударственные возможности для перераспределения налогового бремени с учетом особенностей социально-экономического положения разных категорий налогоплательщиков. В национальных налоговых системах значительную долю обязательных отчислений в ВВП составляют платежи, не имеющие прямого отношения к функционированию единого европейского рынка. Именно за счет этой части доходов национальных бюджетов, по мнению автора, и можно наиболее эффективно решать проблему перераспределения налогового бремени. По мере развития процесса федерализации ЕС эти платежи будут выполнять функцию местных доходов государств-членов, правовое регулирование которых осуществляется национальным законодательством с соблюдением общих принципов интеграционного права.

5. На основе анализа положений учредительных договоров, актов вторичного права и судебной практики в ЕС автор обосновывает вывод о том, что основу правового подхода к проведению налоговой политики по-прежнему будут определять принципы гармонизации, пропорциональности и субсидиарности, предполагающие оптимальное, с точки зрения эффективности правового регулирования налогов, соотношение интеграционного и национального нормотворчества.

6. Проведенный в диссертации сравнительный анализ источников налогового права государств-членов показывает, что даже общие вопросы, такие как основы налоговой системы и налоговой юрисдикции центральных и местных органов власти, совершенно по-разному закрепляются в конституциях и тем более конкретизируются в текущем законодательстве. Поэтому, по мнению диссертанта, эффективность европейского налогового права во многом будет зависеть от того, как сложится соотношение норм интеграционного и национального законодательства в налоговой юрисдикции ЕС и государств-членов. Автором делается вывод о том, что европейское налоговое право может стать эффективным средством обеспечения стабильности и справедливости регулируемых отношений лишь на основе принципов пропорциональности и субсидиарности.

7. Соотношение интеграционного и национального права по предмету регулирования определяется разграничением налоговой компетенции институтов Сообществ и государств-членов. Предметом права ЕС являются общественные отношения, возникающие в связи с налогами, которые определяют условия функционирования единого рынка и составляют основные виды доходов системы «собственных ресурсов». Это, прежде всего, косвенные налоги. В диссертации определяется общий подход к соотношению норм интеграционного и национального права, регулирующих косвенные налоги, который может быть представлен

следующим образом: учреждение налогов осуществляется актами институтов ЕС, а порядок их исчисления и взимания определяется совместно интеграционным и национальным правом. При этом соотношение норм, регулирующих отдельные элементы налога в зависимости от его вида различается. Это объясняется степенью готовности государств имплементировать нормы интеграционного права. Вопросы ответственности за налоговые правонарушения обычно регламентируются правом государств-членов.

8. Наиболее сложным, с точки зрения юридической техники, является комбинированное регулирование налоговых отношений, обусловленное, с одной стороны, сложившимся соотношением налоговой юрисдикции ЕС и государств-членов, а с другой стороны, неготовностью последних применять некоторые нормы интеграционного права. Изменение соотношения норм права ЕС и государств-членов будет определяться общей тенденцией развития Сообществ. Проведенный в диссертации анализ показывает, что законодатели ЕС более склонны к гибким правовым формам, сочетающим в себе на постоянной основе интеграционное и национальное право. Поэтому, по мнению автора, предпочтение будет отдано той форме налогового федерализма, которая учитывает опыт децентрализованных федераций, сохраняющих в большом объеме предмет регионального законотвoрчества, и в то же время активно развивающих конкурирующее законодательство федерации.

9. Анализ европейских процессов, получивших название «позитивной» и «негативной» интеграции позволяет автору сделать вывод о том, что в основе правового регулирования Сообществ лежат универсальные правовые методы, используемые в любой отрасли национального права государств-членов. Однако подходы к сочетанию этих методов и выбору правовых форм для регулирования конкретных общественных отношений в ЕС и государствах-членах заметно

отличаются. В государствах практически все налоговые вопросы урегулированы парламентскими законами. Иначе складывается выбор правовых форм в регулировании налоговых отношений в Европейских Сообществах. Регламент является той правовой формой, которая регулирует наиболее важные налоговые отношения, например, учреждение налога. В то же время, он не позволяет эффективно решать задачи гармонизации национального налогового законодательства. Для этих целей принимается директива, сочетающая в себе юридико-технические характеристики закона, подзаконного акта и международного договора.

На основе анализа обширного нормативно-правового материала, автор делает вывод о том, что регламент, и директива стали теми качественно новыми источниками европейского права, которые вобрали в себя элементы традиционных внутригосударственных и межгосударственных форм правового регулирования налоговых отношений. Перспективой развития этих правовых форм является, по мнению диссертанта, сближение их юридических свойств.

10. Отсутствие необходимой «позитивной» интеграции компенсируется активной правотворческой деятельностью Европейского Суда. Автор делает вывод о том, что влияние Суда на развитие налогового права Сообществ более значимо, нежели воздействие национальных судов на развитие налогового законодательства государств-членов. В процессе своей деятельности Суд ЕС сформулировал правовые принципы, которые определяют развитие интеграционного права в целом и европейского налогового права в частности. Он не только устанавливает запреты, удерживающие развитие национального налогового законодательства в рамках принципов права ЕС, но и активно влияет через преюдициальную процедуру на судебную практику государств, усиливая ее роль в развитии национального налогового права.

11. Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод о том, что процесс разграничения налоговой компетенции государств и Сообществ будет развиваться до тех пор, пока сохраняются различия национального права, препятствующие функционированию единого рынка. В силу различных представлений государств-членов о целесообразности закрепления в основополагающих правовых актах налоговой компетенции центра и регионов, Совет, по мнению диссертанта, ограничится общим подходом к этому вопросу, отдав предпочтение конкурирующей компетенции. При этом интеграционное налоговое право по-прежнему будет развиваться опираясь на директивы и решения Суда ЕС. В перспективе европейское налоговое право станет предметом систематизации и кодификации, в рамках которой основным источником правового регулирования налогов будет регламент Совета.

12. На основе проведенного в диссертации анализа законодательства и правоприменительной практики автор предлагает прогноз развития европейского налогового права, эффективность которого в значительной мере будет зависеть от сочетания общеевропейского и регионального подходов в регулировании налогов. Соотношение интеграционного и национального права во многом будет определяться разграничением предметов ведения государств и Сообществ и изменениями в компетенции институтов ЕС. Если тенденция усиления роли Парламента приведет в будущем к перераспределению его полномочий с Советом в вопросах правотворчества, то соотношение интеграционного и национального права будет изменяться в сторону формирования системы права децентрализованного федеративного государства. Если Европейский парламент не обретет законодательных полномочий, по аналогии с парламентами государств-членов, то это соотношение будет определяться тенденцией расширения предмета регулирования интеграционного права на основе принципов пропорциональности и subsidiarity. В любом

случае, по мнению автора, изменения в интеграционном и национальном праве будут диктоваться соображениями эффективности правовых форм, выбираемых для регулирования конкретных налоговых отношений. В выборе правовой нормы критерий эффективности становится наиболее важным. Самой сложной его составляющей, по мнению диссертанта, является условие формирования общеевропейского правосознания.

**Теоретическая и практическая значимость диссертации** состоит в том, что она вносит заметный вклад в сравнительное правоведение, поскольку является первым в российской науке комплексным исследованием европейского налогового права. Предложенные в работе теоретические подходы к анализу системы налогового права ЕС и государств-членов Европейского Союза, к определению соотношения интеграционного и национального права в регулировании налоговых отношений и условий повышения эффективности норм европейского налогового права вместе с выводами, представленными в виде положений, выносимых на защиту, — расширяют и углубляют представления российских юристов о механизме и формах правового регулирования налоговых отношений в условиях необходимости согласования и учета различных национальных и региональных интересов.

Материалы и выводы диссертации могут быть использованы в дальнейшей разработке теоретических проблем подотраслей и институтов финансового и административного права; в процессе выполнения Соглашения между ЕС и Россией о партнерстве и сотрудничестве в части сближения законодательства; в качестве справочного материала для юристов-практиков, работающих с партнерами из государств-членов ЕС; в процессе работы государственных органов над концепцией федерализма в России и моделью правового механизма сотрудничества в рамках СНГ и ЕврАзЭС, а также в учебном процессе юридических факультетов российских университетов и академий. Опыт чтения лекций по налоговому

праву зарубежных государств в Московской государственной юридической академии и МГУ им. М.В. Ломоносова и общение со студентами старших курсов юридических факультетов показали необходимость расширения сравнительно-правовой составляющей получаемого ими образования, так как только разносторонний подход к анализу правовых явлений, основанный на знании разных правовых школ и традиций, придает гибкость профессиональному мышлению будущих юристов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Результаты проведенного исследования внедрены в практику подготовки кадров для МИД России, Министерства экономического развития и торговли, Министерства финансов, Министерства налогов и сборов и других организаций и учреждений, которые имеют внешнеэкономические связи с партнерами из государств Европейского Союза.

Материалы и результаты диссертационного исследования используются Департаментом общеевропейского сотрудничества МИД России в работе по реализации Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между РФ и ЕС, а также Департаментом валютного контроля Министерства финансов РФ при подготовке проекта новой редакции федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» и проекта федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем».

Теоретические положения и выводы диссертации использованы при подготовке учебных программ и иных методических материалов по финансовому и налоговому праву зарубежных государств, а также при проведении всех видов занятий в МГИМО (Университет) МИД России, в МГУ им. М.В. Ломоносова, в МГЮА и Казанском государственном университете.

Важнейшие положения и выводы диссертационного исследования изложены в монографии «Европейское налоговое право», в главах учебников «Финансовое право» (под ред. О.Н. Горбуновой), «Европейское право» (под ред. Л.М. Энтина), «Конституционное право зарубежных государств» (под ред. М.В. Баглая, Ю.И. Лейбо, Л.М. Энтина), учебном пособии «Налоговое право США. Терминология», научных статьях и других опубликованных работах.

Выводы диссертации апробированы на научных конференциях в России и за рубежом, в частности, на конференции, посвященной проблемам федерализма в Лейфене (Бельгия) в 1996 году и на международной конференции по европейскому праву в Москве в 2000 году.

**Объем и структура работы.** Цели и задачи диссертационного исследования обусловили структуру работы, которая включает введение, пять глав, заключение и библиографию, изложенные на 317 страницах.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во *Введении* обосновывается актуальность и определяется состояние разработанности темы диссертации, формулируются цель и основные задачи исследования, дается описание его методологической основы, характеристика новизны и значимости полученных выводов. Приводятся сведения об апробации и внедрении научных результатов, формулируются общетеоретические положения, выносимые на защиту.

*Первая глава «Европейское налоговое право: основные понятия»* состоит из двух параграфов.

*В первом параграфе «Европейского право и европейское налоговое право»* определяются основные понятия, используемые в диссертации. Диссертант показывает различия понятий «право Европейских Сообществ» и «право Европейского Союза».

Право Европейских Сообществ представляет собой правовую систему *sui generis*, источники которой интегрированы в национальный правопорядок и подлежат обязательному применению национальными судебными учреждениями. Обязательства, налагаемые на государства-члены правом Сообществ, порождают одновременно и юридические права, которыми пользуются частные лица. Таким образом, субъектами права Сообществ являются не только государства, но и их физические и юридические лица, которые наделяются правом на возмещение ущерба в случае нарушения их прав по вине государства, не выполняющего свои обязательства по праву ЕС.

Право Европейского Союза, применяемое в рамках второй и третьей опор, в значительной мере носит международно-правовой характер, не имеет прямого действия и не подлежит прямому применению судебными учреждениями государств-членов. Оно непосредственно не создает прав юридических и физических лиц и не входит, по общему правилу, в юрисдикцию Суда ЕС. Субъектами правоотношений в рамках второй и третьей опор являются лишь государства-члены и институты Союза.

В параграфе анализируются различные подходы к определению понятия «европейское право» (Б.Н. Топорнин; А.Я. Капустин; Л.М. Энтин) и формулируется точка зрения автора: под европейским правом в диссертации понимается система юридических норм, создаваемых в связи с образованием и функционированием Европейских Сообществ и Европейского Союза, действующих и применяемых на основе и в соответствии с учредительными договорами и общими принципами права.

Исходя из этого понимания европейского права, рассматривается и европейское налоговое право.

В параграфе анализируются различные подходы к понятию европейского налогового права (проф. П. Фармер (P. Farmer), проф. Р. Лаэл (R. Lyal), проф. Д. Берлин (D. Berlin), проф. Д. Уилльямс (D. Williams))

проф. Б. Терра (B. Terra) и проф. П. Ваттел (P. Wattel)) и обосновывается необходимость введения и использования понятия «интеграционного налогового права» наряду с понятием «европейского налогового права».

*Под интеграционным налоговым правом* в диссертации понимается совокупность налоговых положений учредительных договоров и нормативно-правовых актов, принятых институтами ЕС, а также общих принципов права, применяемых к налоговым отношениям и решений Суда ЕС по налоговым вопросам.

Предлагаемый диссертантом подход к определению понятия «интеграционное налоговое право» является производным от соответствующих дефиниций права в доктрине государств-членов. Соответственно, *европейское налоговое право* определяется автором как совокупность интеграционного налогового права и национального налогового права государств-членов ЕС.

Предлагаемое определение позволяет избежать иллюзии замены национального налогового права государств-членов правом ЕС и увидеть процесс формирования новой двухуровневой системы европейского налогового права, уже имеющей много общего с правом федеративных государств.

**Второй параграф** «*Европейское налоговое право и налоговый федерализм*» содержит анализ развития идеи объединения Европы от первых проектов до ЕС. Диссертант считает, что федерализация Европы является одним из наиболее перспективных направлений ее развития и определяет принципы, которые могут быть положены в основу налогового федерализма ЕС: принцип демократизма, принцип правового плюрализма, принцип приоритета прав и свобод человека, принцип верховенства права ЕС, принцип пропорциональности и принцип subsidiarity.

Перечисленные принципы реализуются в процессе разработки и осуществления налоговой политики, облакаемой в соответствующие правовые формы.

**Вторая глава «Интеграционное налоговое право»** состоит из двух параграфов.

**В первом параграфе «Источники интеграционного налогового права»** содержится классификация и анализ каждого вида источников норм налогового права ЕС.

Основой системы источников европейского права, в том числе и интеграционного налогового права, являются учредительные договоры.

Договор о ЕС содержит ряд статей, которые закрепляют правовые принципы, применимые к регулированию налоговых отношений и являются базовыми для регламентов, директив и решений Европейского Суда по налоговым вопросам.

В параграфе анализируются положения статей не только регулирующих налогообложение и закрепляющих разграничение компетенции ЕС и государств-членов в налоговых вопросах, но и статьи не содержащие налоговых положений, но применимые к налоговым отношениям *ad hoc*. В частности, ст.100 (н.н. – ст.94) и ст.101 (н.н. – ст.96), предусматривающие общие положения механизма сближения законодательства государств-членов и обеспечения равных условий конкуренции в общем рынке в случае возникновения несоответствий между национальным законодательством и правом ЕС.

В параграфе показаны назначение и особенности правовой формы регламентов, директив и решений Суда ЕС по налоговым вопросам. Диссертант уделяет особое внимание анализу участия Суда в процессе формирования европейского налогового права и его влиянию на правоприменительную практику в государствах-членах Европейских Сообществ. В этой связи первостепенный интерес, по мнению

В диссертации акцентируется внимание на анализе двух основных принципов, сформулированных Судом ЕС в виде запретов на определенные действия со стороны государств-членов Сообщества:

1. *Запрет тарифных и нетарифных барьеров на границах внутри Сообщества*, который означает запрет на взимание таможенных пошлин и иных обязательных платежей, имеющих равнозначный эффект (ст.12 (н.н.-ст.25) Договора о ЕС) и запрет на количественные ограничения импортируемых товаров или иных мер, также имеющих равнозначный эффект (ст.ст.30; 34; 36 (н.н.-ст.ст.28;29;30) Договора о ЕС).

2. *Запрет дискриминации по признаку национальности (гражданства) и происхождения*, означающий неправомерность разного правового режима резидентов и нерезидентов из других государств-членов ЕС при налогообложении их доходов.

В заключение параграфа анализируется влияние доктрины ЕС на развитие системы источников интеграционного налогового права. Диссертант показывает условность понятия доктрины ЕС и ее отличие от понятия правовой доктрины в государстве. При этом он обращает внимание на то, что европейская правовая доктрина оказывает большее влияние на развитие интеграционного права, нежели на национальное налоговое право. С учетом этого обстоятельства на основе экспертных заключений ведущих европейских специалистов и были выработаны принципы правовой политики в области налогов. Так одним из важнейших принципов, определенных на уровне экспертов и рекомендованных институтам ЕС, был вывод о невозможности *унификации* и целесообразности *гармонизации* налогового законодательства государств-членов. Опираясь на этот основополагающий тезис, были определены конкретные цели и принципы правовой политики ЕС в области налогов.

*Во втором параграфе «Правовые основы налоговой системы Европейских Сообществ»* определяется понятие налоговой системы ЕС и

рассматриваются основные виды обязательных платежей, получивших название системы «собственных ресурсов» (own resources) Сообществ.

Налоговую систему ЕС, по мнению диссертанта, можно представить в виде следующей классификации налоговых платежей: сельскохозяйственные налоги; таможенные пошлины; НДС (процентные отчисления); подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС.

Среди этих трех видов обязательных платежей налоги на импортируемую и экспортируемую сельскохозяйственную продукцию были исторически первыми. Они рассматривались как средство проведения единой сельскохозяйственной политики и собственный источник бюджета Сообществ. Такой подход нашел свое закрепление в регламентах Совета о финансировании общей сельскохозяйственной политики ЕЭС.

Особенность налогов на импортируемую и экспортируемую сельскохозяйственную продукцию заключается в том, что сфера их применения и ставки определяются в рамках механизма единой аграрной политики, а порядок их исчисления и уплаты регулируется Таможенным кодексом ЕС. По сути своей эти налоги ничто иное как таможенные пошлины на продовольственные товары.

Вторым видом обязательных платежей, составляющих налоговую систему Сообществ, являются *таможенные пошлины*.

Правовую основу применения таможенных пошлин составляет обширное таможенное законодательство ЕС, прежде всего Таможенный кодекс, принятый в форме Регламента Совета ЕС, международные соглашения ЕС о свободе торговли и Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ), участником которого являются Европейские Сообщества. Фактически таможенное право ЕС представляет собой

- применение интеграционных норм, содержащихся в юридических актах прямого действия. Например, в учредительных договорах и регламентах;

- принятие обязательных решений, направляющих нормотворческую деятельность национальных государственных органов по сближению законодательства государств-членов. Например, директив Совета и Комиссии и решений Европейского Суда, принятых в преюдициальном порядке.

Акты, принятые в рамках первого направления, устанавливают новые правовые нормы. Акты, принятые в рамках второго направления имеют значительные особенности правоприменения и являются определяющими в правовом механизме сближения национального законодательства государств-членов. Особое место среди них, подчеркивается в диссертации, занимает *директива*.

Учреждение *директивы* как правовой формы и определение *гармонизации* в качестве принципа и метода объединения налогового законодательства государств-членов, создало необходимые правовые условия для решения задач, определенных учредительными договорами в сфере налоговой политики ЕС. Анализ положений учредительных договоров и актов вторичного права ЕС показывает, что основу правового подхода к проведению налоговой политики составляет *принцип пропорциональности*, предполагающий оптимальное, с точки зрения эффективности правового регулирования налогов, соотношение интеграционного и национального нормотворчества.

Многообразие правовых форм принятия решений институтами ЕС и юридические особенности различных видов актов Сообществ, позволяют избежать упрощенного подхода к процессу гармонизации норм налогового права государств-членов и способствуют созданию общеевропейской системы правового регулирования налогов, сохраняющей то лучшее, что

существует в национальном законодательстве и правоприменительной практике.

Определяющее воздействие на применение норм европейского права, по мнению диссертанта, оказывает Суд ЕС. Судебные решения направляют развитие налогового законодательства путем толкования норм интеграционного права и установления запретов на действия, несовместимые с принципами и целями учредительных договоров.

Перспективы интеграционного налогового права будут определяться выбором направления развития ЕС. В диссертации показано, что уже сегодня сложились необходимые условия реализации идеи федерализма, принципы которого положены в основу формирования интеграционного налогового права, сравнимого с федеральным законодательством по своему назначению и предмету регулирования. Наиболее наглядно это видно при анализе соотношения интеграционного и национального налогового законодательства, что и определяет, по мнению автора, необходимость рассмотрения налогового права государств-членов в отдельной главе диссертации.

*Глава третья «Налоговое право государств-членов Европейских Сообществ»* состоит из двух параграфов.

*В первом параграфе «Источники национального налогового права»* проводится классификация и сравнительный анализ источников налогового права государств-членов ЕС.

Классификация, в основу которой положен критерий юридической силы правовых норм, представлена следующим образом: а) конституция; б) конституционные и органические законы; в) законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой; г) международно-правовые акты; д) прецедент; е) подзаконные акты.

Конституция является основополагающим источником налогового права, так как содержит правовые принципы, определяющие нормативное

регулирование центральных и местных налогов и являющиеся базовыми для материального и процессуального налогового законодательства, а также устанавливает правовые основы налоговой деятельности государства и компетенцию центральных и местных органов в сфере налоговых отношений.

На основе сравнительного анализа в диссертации показаны различия в подходе законодателя европейских стран к закреплению в конституции принципов и основ налоговой юрисдикции государства. Диссертант отмечает, что наличие в тексте Основного закона отдельных статей, регламентирующих компетенцию центральных и местных государственных органов власти в сфере налоговых отношений, позволяет более эффективно решать проблемы налогового федерализма. Под этим же углом зрения в диссертации анализируются конституционные и органические законы. В силу своего назначения они не имеют широкого распространения в качестве источников налогового права. Лишь в некоторых европейских государствах (Италия, Испания), законодатель считает необходимым ввести в этот вид законов финансово-правовые нормы, которые диссертант подразделяет на нормы, разграничивающие компетенцию центральных и местных органов государства в области финансов (налогов) и нормы, определяющие виды государственных и местных доходов (налогов). Выбор формы конституционного / органического закона обусловлен стремлением законодателя придать большую стабильность отношениям, возникающим в процессе осуществления финансовой юрисдикции государства и разграничения компетенции центральных и местных органов государственной власти в области финансов. Конституционный / органический закон в силу своей правовой природы менее, чем обычный парламентский закон, подвержен влиянию политической и экономической конъюнктуры. Это и является, по мнению диссертанта, основной причиной выбора законодателя. Будучи

естественным источником конституционного права данный закон занимает важное место в системе источников налогового права государств и представляет собой значительный интерес для изучения проблемы финансовых отношений центра и регионов, а в более широком смысле, - проблемы налогового федерализма.

Законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой занимают в системе источников налогового права ведущее место. Это обусловлено тем, что все государства признают и закрепляют в своих конституциях принцип законодательной формы учреждения налогов. Таким образом закон является основной правовой формой, применяемой для регулирования налоговых отношений. В диссертации показано, что такое положение закона в системе источников налогового права зарубежных стран существенно не меняется в зависимости от принадлежности государства к англо-саксонской или континентальной системам права. При этом есть некоторые особенности регулирования налоговых отношений, присущие странам англо-саксонской правовой семьи, и связанные с местом и ролью прецедента в праве этих государств.

Законы, являющиеся источниками налогового права, подразделяются в диссертации на специальные и законы, содержащие нормы налогового права наряду с нормами других отраслей права.

Важное место в системе источников налогового права занимают международно-правовые акты и, прежде всего, договоры об избежании двойного налогообложения, однако в диссертации они специально не исследуются, так как проблема их воздействия на интеграционное и национальное налоговое право заслуживает, по мнению диссертанта, отдельной обширной работы.

В параграфе подробно рассматривается судебная практика в системе источников налогового права. Автор показывает, что степень влияния

судебной практики на развитие налогового права зависит от правовой семьи, к которой принадлежит конкретное государство.

В государствах англо-саксонской правовой традиции судебная практика всегда определяла развитие национальной правовой системы. В этих государствах *прецедент* является той исторически сложившейся формой выражения права, которая во всех его отраслях и подотраслях, в том числе и в налоговом праве, устанавливала ориентиры развития законодательства. Во многом это было связано с тем, что общие принципы национального права были сформулированы в судебных решениях.

В системе источников налогового права прецедент занимает место, predetermined конституционным принципом, устанавливающим, что налоги учреждаются и упраздняются путем принятия парламентского закона. Закон является той правовой формой, на которую возлагается основное бремя нормативного регулирования налоговых отношений. При этом значение прецедента в системе источников налогового права, по мнению диссертанта, не уменьшается, поскольку судебное толкование положений конституции и законов, в связи с рассмотрением налоговых споров, по-прежнему значительно влияет на развитие налогового законодательства.

В государствах континентальной / романо-германской правовой традиции место судебной практики в системе источников национального права определяется ведущей ролью закона. Принцип, на котором основано поведение юристов государств континентальной правовой системы, гласит: *pop exemplis, sed legibus, judicatum est* (не конкретные примеры, а законы имеют юридическую силу). Прецедент как источник права не сформировался в государствах романо-германской правовой семьи, где исторически основным источником права стал закон, т.е. правовая форма, избранная во всех правовых государствах как единственная для учреждения национальных налогов. При этом доктрина и обычай

некоторых европейских государств поощряют правотворческую деятельность судей.

В диссертации показано, что принцип *stare decisis* (решить так, как было ранее), присущий англо-саксонской правовой традиции, импонирует правосознанию судей государств романо-германской системы права, хотя они и воспитаны на иной правовой идеологии. Поэтому неудивительно, по мнению диссертанта, что при отсутствии прецедента как формы и источника права, в ряде государств романо-германской правовой семьи решения высших судебных органов по определенному кругу вопросов имеют значение прецедентов.

Стремление к формальному закреплению за судьей правотворческой функции укрепляется и примером Суда Европейских Сообществ, решения которого являются обязательными, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств-членов ЕС.

Подзаконные акты занимают заметное место в системе источников налогового права зарубежных государств. Диссертант отмечает отсутствие единого подхода к выбору правовой формы подзаконного акта, регулирующего налоговые отношения в зарубежных государствах. Общим является то, что в европейских странах наиболее часто используемой правовой формой являются акты делегированного законодательства, а в большинстве государств именно министерства финансов принимают необходимые подзаконные акты в сфере налогообложения. При этом в каждом государстве есть свои особенности определения назначения и места подзаконных актов в системе источников налогового права.

*Во втором параграфе «Основные виды налогов государств-членов Европейских Сообществ»* классифицируются и анализируются основные виды центральных налогов: подоходный налог с физических лиц, налог на

прибыль юридических лиц, налог на прирост капитала, налог на наследство и дарения, налог на добавленную стоимость и другие акцизы. Каждый из этих налогов имеет особенности правового регулирования, которые составляют предмет гармонизации национального законодательства, если налог влияет на функционирование единого рынка лиц, капиталов, товаров и услуг.

Отличия в отдельных государствах, как правило, связаны с особенностями определения элементов налогов.

На основе подробного сравнительного анализа по странам диссертант показывает различия в правовом регулировании одних и тех же налогов в государствах-членах ЕС и делает вывод о том, что налоговая политика Сообществ направлена на упразднение этих различий, препятствующих формированию единой системы норм регулирующих «общеевропейские» налоги. Однако, помимо налогов представляющих собой предмет интеграционного права, налоговые системы государств-членов содержат и другие виды налогов, правовое регулирование которых не подлежит гармонизации актами институтов ЕС. К этой группе обязательных налоговых платежей относятся как центральные, так и местные налоги, доходы от которых обеспечивают финансовую самостоятельность субъектов федераций и регионов, и не имеют отношения к созданию и функционированию единого рынка. Поэтому эффективность европейского налогового права, по мнению автора, во многом будет зависеть от того, как сложится соотношение норм интеграционного и национального законодательства в налоговой юрисдикции ЕС и государств-членов. Если Сообщества смогут сохранить баланс общеевропейских и региональных интересов, на основе принципов пропорциональности и субсидиарности, то европейское налоговое право станет эффективным средством обеспечения стабильности и справедливости регулируемых отношений.

**Глава четвертая «Соотношение интеграционного и национального права в регулировании налоговых отношений»** состоит из двух параграфов.

*В первом параграфе «Соотношение интеграционного и национального права по предмету регулирования»* рассматривается соотношение полномочий институтов ЕС и государств-членов в налоговой сфере. В диссертации показано, что в основе соотношения этих полномочий лежат *принципы пропорциональности и субсидиарности*, понимание которых институтами ЕС и государствами-членами имеет заметные различия. Если Комиссия и Суд практически всегда толкуют эти принципы в пользу расширения предмета регулирования интеграционного права, то государства-члены, как правило, склонны к ограничительному толкованию целей договоров и сохранению такого соотношения норм интеграционного и национального права, которое позволяет решать задачи эффективного правового регулирования налогов, не уступая государственный суверенитет в тех сферах налоговых отношений, которые традиционно регулируются национальным законодательством.

Различия в подходах к общим принципам европейского права затрудняет решение проблемы взаимовыгодного соотношения налоговых полномочий институтов ЕС и государств-членов и создания механизма налогового федерализма Сообществ. Автор считает, что одно из основных юридических направлений решения этой проблемы – *разграничение налоговой компетенции ЕС и государств-членов по предмету регулирования*.

По сути дела это означает необходимость ответа на следующие вопросы: какие налоги учреждаются и регулируются: а) нормами интеграционного права; б) нормами права государств-членов; в) комбинированно: и нормами права ЕС и нормами законодательства государств-членов.

К категории налогов, учреждаемых и регулируемых лишь нормами интеграционного права, по мнению диссертанта, можно отнести только подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС. Этот налог был учрежден Протоколом о привилегиях и иммунитетах ЕС от 08.04.1965 года. Механизм и порядок взимания подоходного налога определяется Регламентом Совета.

К группе налогов учреждаемых и регулируемых нормами права государств- членов, относятся те из них, функционирование которых не связано с задачами формирования общего рынка и создания экономического союза. Например, поимущественный налог, поземельный налог, налог на имущество, переходящие в порядке наследования или дарения, подоходный налог с физических лиц (за исключением той категории налогоплательщиков, годовой доход которых формируется с учетом дивидендов от ценных бумаг компаний, расположенных в других государствах-членах ЕС) и т.д. Если проводить сравнение с налоговыми системами федеративных государств, то эти налоги можно отнести к местным налогам, т.е. взимаемым в субъектах и направляемым в местные бюджеты. Они не являются системообразующими налогами ЕС.

Налоги, учреждаемые и регулируемые комбинированно (правом ЕС и правом государств-членов) являются наиболее сложными с точки зрения их правового регулирования и наиболее важными для системы собственных ресурсов ЕС: сельскохозяйственные налоги, таможенные пошлины, акцизы, НДС, налог на прирост капитала.

В диссертации подробно анализируются особенности комбинированного подхода к регулированию данной группы налогов, которые проявляются, прежде всего, в том, что некоторые элементы налога регулируются актами ЕС, а другие – нормами национального налогового права. В государстве налог считается учрежденным, если все его основные элементы прописаны в законе, устанавливающем данный вид налога. В

условиях Сообществ такой традиционный подход трудноприменим, так как не все обязательные элементы налога являются предметом регулирования актами интеграционного права.

В основу формирования европейского налогового права положен принцип гармонизации законодательства государств-членов, поэтому принимаемые в соответствии с этим принципом, акты интеграционного права устанавливают *единые нормы* лишь в той сфере правового регулирования, в которой государства-члены сумели договориться о четком разграничении налоговой компетенции с Сообществами. Устанавливаемые таким образом нормы, как правило, имеют прямое действие не ограниченное во времени, а налоговые отношения в целом регулируются совместно с нормами национального налогового права.

В тех сферах налоговых отношений, в которых государства-члены не готовы учредить интеграционные нормы прямого действия, но они необходимы в соответствии с целями Договора, принимаются нормы, уполномочивающие государства на совершение самостоятельных действий в рамках норм, установленных в актах ЕС. Это так называемое временное регулирование определенных видов налоговых отношений, осуществляемое нормами национального законодательства до тех пор, пока не будут приняты соответствующие нормы интеграционного права.

На примере директив о НДС, об акцизах и о прямом налогообложении при трансграничных операциях диссертант показывает, подробно анализируя элементы этих налогов, соотношение интеграционного и национального права по предмету регулирования.

*Во втором параграфе «Соотношение форм интеграционного и национального права в регулировании налоговых отношений»* рассматривается проблема выбора правовой формы в зависимости от целей регулирования и воли принимающих властное решение сторон.

В Европейских Сообществах возможности выбора правовой формы определяются учредительными договорами и позицией государств-членов, у которых достаточно возможностей выбора для решения любой из задач, определяемых договорами, поэтому обычно проблема связана с готовностью государств-членов принять определенное общеобязательное решение. Там, где по мнению государств, условия для принятия актов интеграционного права еще не сложились, продолжает действовать национальное законодательство. Однако те вопросы, по которым согласие государств достигнуто, становятся предметом нормотворчества институтов ЕС и обретают наиболее эффективную, с их точки зрения, правовую форму. Соотношение правовых форм, используемых для регулирования налоговых отношений в ЕС, и представляет, по мнению диссертанта, наибольший теоретический интерес не только с точки зрения проблемы их выбора, но и потому, что в случае отсутствия позитивного интеграционного законодательства его пробелы восполняет Европейский Суд, общеобязательные решения которого не менее значимы для развития права ЕС, нежели акты Совета и Комиссии.

Соотношение правовых форм в регулировании отношений в ЕС и способы их применения получили в научной литературе название «позитивной и негативной интеграции» (positive / negative integration). Эти понятия не упоминаются в актах первичного и вторичного права ЕС. Они вошли в употребление через доктрину, как авторское представление о юридических процессах, происходящих в Сообществах, и быстро прижились в ней, поскольку точно передают характер и особенности воздействия решений институтов ЕС на регулирование интеграционных процессов и достижение целей договоров.

*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 актов национального права. На основе анализа обширного нормативного материала, диссертант показывает, что применительно к налогам такая правовая база в основном сформировалась путем принятия регламентов и директив, гармонизирующих законодательство о *косвенных налогах* или непосредственно регулирующих их функционирование. Например, введение единой системы исчисления и уплаты НДС; гармонизация национального законодательства, определяющего функционирование налогов с оборота и индивидуальных акцизов.

*Негативная интеграция* означает установление запретов на определенные виды действий, противоречащих политике Сообщества и осуществляется посредством запретительных норм в договорах и актах институтов ЕС и запретительных решений Европейского Суда. Такой способ интеграции, по мнению диссертанта, применяется преимущественно в отношении *прямых налогов* путем принятия Судом ЕС решений, запрещающих дискриминацию в налогообложении нерезидентов и доходов, полученных за границей.

Анализ «позитивной» и «негативной» интеграции, проведенный в диссертации, показывает, что оба подхода используются следующим образом: если совместные действия Сообщества (положительная интеграция) не приводят к желаемым результатам, то соответствующие вопросы, которые не удалось решить на уровне ЕС, решаются государствами-членами в рамках их компетенции с учетом ограничений, установленных запретами ЕС (негативная интеграция) на действия, противоречащие налоговой политике Сообщества.

Диссертант делает вывод о том, что в основе правового регулирования Сообществ лежат универсальные правовые методы, используемые в любой отрасли национального права государств-членов, однако подходы к сочетанию этих методов и выбору правовых форм для

регулирования конкретных общественных отношений в ЕС и государствах-членах заметно отличаются.

В государствах-членах, в силу действия конституционного принципа законодательной формы установления налогов, практически все налоговые вопросы урегулированы парламентскими законами. Совсем иначе складывается выбор правовых форм в регулировании налоговых отношений в Европейских Сообществах. Наднациональная природа ЕС предполагает решение задач, в отношении которых традиционные правовые формы неприменимы. Поэтому регламент и директива стали теми качественно новыми источниками европейского права, которые, по мнению диссертанта, вобрали в себя элементы традиционных внутригосударственных и межгосударственных форм правового регулирования общественных отношений.

В диссертации показано, что наряду с особыми юридическими свойствами регламентов и директив, сильное влияние на выбор правовых форм оказывает порядок принятия решения в ЕС по налоговым вопросам. Он значительно сложнее парламентской процедуры в государствах-членах, поскольку любое решение направленное на расширение интеграции означает очередную уступку налогового суверенитета государств-членов, не всегда готовых принять акт интеграционного права. Поэтому отсутствие необходимых регламентов и директив компенсируется активной правотворческой деятельностью Европейского Суда, который не только устанавливает запреты, удерживающие развитие национального налогового законодательства в рамках принципов права ЕС, но и значительно влияет через преюдициальную процедуру на судебную практику государств, усиливая ее роль в развитии национального налогового права. Таким образом, по мнению диссертанта, единство способов правового регулирования налоговых отношений в сочетании с особенностями выбора форм национального и интеграционного права

создает необходимый правовой механизм сближения налоговых систем государств-членов.

**Глава пятая «Эффективность норм европейского налогового права»** состоит из четырех параграфов.

*В первом параграфе «Понятие эффективности норм права»* рассматриваются различные точки зрения по этому вопросу, представленные в отечественной и зарубежной юридической литературе. На основе проведенного анализа, в диссертации определяются три условия эффективности правовых норм: а) уровень законодательства; б) уровень правоприменительной деятельности; в) уровень правосознания участников регулируемых правоотношений.

*Уровень законодательства*, как условие эффективности, означает соответствие правовых норм содержанию регулируемых социально-экономических отношений, которые формируются в процессе достижения определенных целей, рассматриваемых как результат их развития.

*Уровень правоприменительной деятельности*, как условие эффективности, означает такое воздействие права на регулируемые общественные отношения, которое позволяет достигать целей, определяемых в нормативных актах, наиболее эффективным способом.

*Уровень правосознания*, как условие эффективности означает влияние правовых знаний и оценок, присущих обществу в целом, социальной группе или конкретной личности, на применение нормы права.

Проблема эффективности правовых норм имеет комплексный характер, поскольку эффективность действия права в различных его отраслях, в международном и в европейском праве имеет свою специфику. Поэтому, по мнению диссертанта, определение общих условий эффективности правовых норм безотносительно предмета правового регулирования отдельной отрасли права представляется сложным и небесспорным, особенно когда речь идет о праве *sui generis*. Тем не менее

предложенные критерии позволяют с точки зрения автора, при всех возможных погрешностях, оценить уровень эффективности правового регулирования налоговых отношений в ЕС. В плане же сравнительного правоведения исследование этой проблемы является, безусловно, необходимым для определения наиболее эффективных способов правового регулирования налоговых отношений в условиях преодоления национального эгоизма совместно проживающих народов и государств.

*Во втором параграфе «Общие условия эффективности действия правовых норм в Европейских Сообществах»* анализируется проблема зависимости качества эффективности правовых актов ЕС от существующих социально-экономических, культурно-психологических и организационных условий правотворчества и правоприменения.

Соответствие норм налогового права социально-экономическим условиям означает, что принимаемые нормативно-правовые акты регулируют налоговые отношения таким образом, чтобы налоговая политика Европейских Сообществ и государств-членов могла осуществляться по установленным в правовой форме правилам, которые, с одной стороны, защищают налоговые отношения от неправомерных посягательств, а с другой стороны, не препятствуют их нормальному функционированию.

Общность культурных традиций, единая система правовых ценностей и совместимость национальных стереотипов поведения создают, по мнению диссертанта, необходимые предпосылки для эффективной правотворческой деятельности институтов ЕС. Поддержание и развитие европейской культуры составляет, таким образом, необходимое условие успешного нормотворчества Сообществ, важным элементом которого является психологический фактор принятия и исполнения решений.

Соответствие правовых норм *психологическим условиям* их принятия и последующего применения означает, что устанавливаемое нормой правило не должно вызывать внутреннего (сознательного и подсознательного) протеста со стороны участников регулируемых отношений.

Диссертант делает вывод о том, что психологическая готовность воспринимать нормы интеграционного права как естественные правовые условия европейской жизни представляет собой важный фактор эффективного нормотворчества и правоприменения в ЕС. Даже непонимание назначения европейского права при наличии общего благоприятного психологического восприятия процессов интеграции создает на уровне подсознания необходимые условия для эффективного функционирования европейских институтов.

Организационные условия, влияющие на эффективность правовых актов ЕС, выражаются, прежде всего, в процедуре принятия решений.

Порядок принятия решений институтами ЕС обеспечивает, по мнению диссертанта, необходимый для поступательного развития интеграционных процессов уровень правотворческой деятельности, поскольку, с одной стороны, предусматривает эффективную процедуру подготовки текста проекта правового акта и его согласования между институтами и органами ЕС, участниками правотворческого процесса, а с другой стороны, закрепляет в Совете и в Комиссии эффективную процедуру принятия решений, которая, в силу установленных учредительными договорами принципов, позволяет учитывать интересы каждого государства и Сообщества в целом.

**В третьем параграфе** *«Правоприменение и проблема эффективности»* рассматривается проблема влияния качества правоприменительной деятельности на эффективность норм европейского налогового права.

Правоприменение осуществляется институтами Сообществ и органами власти, управления и суда государств-членов. Особенности этой процедуры в ЕС определяются природой интеграционного права как права *sui generis*.

Диссертант делает вывод о том, что процедура применения интеграционного права на уровне Совета и Комиссии Сообщества не имеет существенных отличий в зависимости от предмета правового регулирования.

Учредительные договоры предусмотрели необходимые полномочия институтов ЕС по обеспечению надлежащего уровня применения европейского права. При этом, по мнению диссертанта, Суд Сообществ представляет особый интерес в связи с тем, что он непосредственно влияет на понимание и применение норм интеграционного права. Решения Суда, принятые в преюдициальном порядке или по искам Комиссии против государств-членов из-за невыполнения последними обязательств по Договору, являются наиболее эффективной правовой формой, влияющей на формирование общих подходов к правоприменительной деятельности в Европейских Сообществах.

Правоприменение актов интеграционного права в государствах-членах имеет, по мнению диссертанта, два уровня: а) применение норм прямого действия и имплементация актов институтов ЕС, требующих специальной процедуры; б) применение актов интеграционного права в национальных судах путем принятия самостоятельных решений или с участием Суда ЕС, посредством использования преюдициальной процедуры. И на первом, и на втором уровне правоприменения возникает немало проблем, представляющих теоретический и практический интерес.

Эти проблемы рассматриваются в параграфе на основе обширного фактического материала. Диссертант показывает изменения позиций высших судебных органов государств-членов в вопросах понимания

принципа верховенства права ЕС, прямого действия директив и толкования терминов, определяющих различные юридические понятия. Серьезной проблемой по-прежнему остается вопрос о разграничении налоговой юрисдикции институтов ЕС и государственных органов и связанное с этим применение принципа *ultra vires* в случае коллизии норм интеграционного и национального налогового права.

*В четвертом параграфе «Уровень правосознания как фактор эффективного регулирования налоговых отношений в Европейских Сообществах»* анализируется зависимость эффективности юридических норм от правосознания лиц, применяющих право.

Уровень правосознания, по мнению диссертанта, определяется общим уровнем культуры, знанием европейского права и развитостью навыков правового поведения.

Диссертант делает вывод о том, что главной составляющей европейской правовой культуры является воспитание уважения к личности, ее правам и свободам, к правовым ценностям гражданского общества. Соответственно, все государства-члены ЕС должны основывать свою правовую политику на общих принципах европейского права, к которым относятся: приоритет прав и свобод человека и принципы правового государства, закрепленные в конституциях государств-членов ЕС. При этом отмечается, что общая система правовых ценностей не упраздняет различий англо-саксонской и континентальной семей права, в условиях которых формировались правовые традиции, определяющие социальное и профессиональное правосознание, оказывающее заметное влияние на процесс формирования и развития европейского права.

В диссертации показано, что формирование общеевропейского правосознания – это сложный и противоречивый процесс, который будет развиваться в течение многих лет, постепенно изменяя сложившиеся национальные правовые традиции и судебную практику государств-членов

Европейского Союза. Пока же, по мнению диссертанта, судьи национальных судов, получившие образование в национальной правовой школе, внутренне более склонны воспринимать аргументацию своих коллег в высших судебных органах государства, нежели Суда ЕС, особенно, по вопросам разграничения компетенции. «Национальный» судья не спешит руководствоваться монистической доктриной Сообществ. В то же время он понимает, что унифицирующая деятельность Суда ЕС необходима для создания единообразной правоприменительной процедуры объединенной Европы, но при этом любые упрощения столь сложного процесса вызывают у него протест. Диссертант делает вывод о том, что по ходу развития объединительных процессов экономической и социальной жизни Европы, национальное правосознание будет европеизироваться и появится новый тип европейского судьи, для которого национальные правовые традиции станут обузой в применении права Сообществ, а многообразие его форм, - досадным атавизмом, мешающим унифицированной процедуре их реализации. При этом, диссертант отмечает, что единый порядок имплементации права на национальной территории является не самоцелью, а лишь средство обеспечения эффективности решений Сообществ, и именно те государства, которые не спешат отказаться от наработанного столетиями опыта правоприменения, вносят в правовую практику Сообществ необходимый элемент консерватизма, обеспечивающий ее стабильное развитие.

**В заключении** проводятся общие выводы по диссертации и излагаются перспективы развития европейского налогового права.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:**

- 1) Г.П. Толстопятенко. Европейское налоговое право. Монография. М., Изд-во «Норма». 2001. - 17,64 п.л.

- 2) Европейское право. Учебник (в соавторстве). М., Изд-во «Норма». 2000. Глава 18 - 2 п.л.
- 3) Финансовое право. Учебник (в соавторстве). М., Изд-во «Юристъ». 2000. Глава 5. - 2 п.л.
- 4) Конституционное право зарубежных стран. Учебник (в соавторстве). М., Изд-во «Норма». 1999. Глава 15 – 2 п.л.
- 5) Налоговое право США. Терминология. // US TAX REGULATIONS & TAX TERMINOLOGY. Учебное пособие (в соавторстве). М., Изд-во «Анкил». 1996. - 17 п.л./ 8,5 п.л.
- 6) Юридические понятия и категории в английском языке. Учебное пособие (в соавторстве). Изд-во «Титул». 2000. Раздел 14. Налогообложение / Taxation – 0,5 п.л.
- 7) Факторы имплементации права Европейских Сообществ в национальном праве государств-членов. Статья. Сборник научных трудов: Проблемы теории политики и права. М., МГИМО. 1989. - 0,5 п.л.
- 8) Финансово-правовые нормы и финансовые правоотношения. Статья. Сборник научных трудов: Проблемы современного зарубежного законодательства. М., МГИМО. 1994 - 0,5 п.л.
- 9) Договор о Европейском Союзе. Комментарий. В ж.: Московский журнал международного права, №2, 1995. - 5,0 п.л.
- 10) Правовые основы разграничения полномочий РФ и ее субъектов в области финансов. Статья. Сборник научных трудов: Федерализм в России и Бельгии. Лейфен, 1996 (на русском и голландском языках). - 0,5 п.л.
- 11) Конституционные акты в системе источников налогового права зарубежных стран. Статья. Сборник научных трудов: Финансовое право зарубежных стран. М., МГИМО. 1998. – 0,8 п.л.

- 12) Государственно-правовой механизм финансового контроля в зарубежных странах. Статья. Сборник научных трудов: Финансовое право зарубежных стран. М., МГИМО.1998. - 0,7 п.л.
- 13) Права и свободы человека и гражданина. Научно-практический комментарий к Главе 2 Конституции Российской Федерации (в соавторстве). М. Изд-во «Эком». 2000. – 28 п.л. / 9,3 п.л.
- 14) Европейское налоговое право и проблемы налогового федерализма. Тезисы выступления. В сборнике: Россия и европейское право. Материалы международной научно-практической конференции 11-12 мая 2000 г. Москва. Изд-во «Норма». 2000. – 0,5 п.л.









102