

На правах рукописи

*С.С.С.С.*

**МАТАШЕВА Ольга Дмитриевна**

**МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ**

Специальность 12 00 10 – Международное право Европейское право

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук



003 160293

Москва 2007

Диссертация выполнена на кафедре международного права  
юридического факультета Российского университета дружбы народов

**Научный руководитель** доктор юридических наук, профессор  
КАПУСТИН Анатолий Яковлевич

**Официальные оппоненты** доктор юридических наук, профессор  
ШУМИЛОВ Владимир Михайлович  
Заведующий кафедрой публичного права  
Всероссийской академии внешней торговли,

кандидат юридических наук  
ГРЕМЗА Никита Юрьевич  
Ведущий юрисконсульт ОАО «ЛУКОЙЛ»

**Ведущая организация** Институт государства и права РАН

Защита диссертации состоится « 31 » октября 2007 г в 15 ч 00 м на  
заседании Диссертационного совета Д 212 203 21 в Российском университете  
дружбы народов по адресу 117198, Москва, ул Миклухо-Маклая, д 6, ауд  
347

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российского  
университета дружбы народов

Автореферат разослан «*25*» *сентября* 2007 г

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат юридических наук, доцент



Е П Ермакова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обусловлена целым рядом объективных и субъективных факторов, связанных с теми инновационными политико-правовыми процессами, которые происходят на огромном евразийском пространстве, привлекая к себе постоянное внимание как политической, так и научной общественности Народы и государства этого региона, преодолев тяжелое наследие прошлого, непримиримые многовековые противоречия, вооруженное противостояние, разрушительные и кровопролитные войны, стали выстраивать между собой совершенно новую, невиданную ранее политико-правовую форму международных связей, сотрудничества и интеграции в рамках созданного ими единого объединения – Европейского Союза (далее – ЕС)<sup>1</sup>

Европейский Союз стал уникальным межгосударственным объединением, существенно отличающимся от традиционных международных организаций по своим учредительным актам, целям, принципам, системе органов и их компетенции Союз и его правовая система – одно из интереснейших и в то же время сложнейших явлений в современном мире Союз, не имеющий аналогов в мире, вобрал в себя признаки и государства, и конфедерации, и международной организации<sup>2</sup>

В рамках ЕС происходит трудный поиск более совершенных форм и методов организации и деятельности всего институционального механизма этого союза Последняя новация ЕС – Договор, учреждающий Конституцию для Европы<sup>3</sup>, подписанный 29 октября 2004г, - предусматривает принятие Основного закона ЕС как единого и высшего по своей юридической силе правового акта, определяющего основы функционирования Союза, перевод его государств-членов на качественно новый уровень политико-правового

<sup>1</sup> Lasok D Law and Institutions of the European Union London Dublin Edinburgh Butterworths 1994 Show J Law of the European Union London 1996 Капустин А Я Европейский Союз Интеграция и право М 2000 Бирюков М М Европейский Союз Евроконституция и международное право М 2006

<sup>2</sup> Иваненко В С Европейский союз Энциклопедия международных организаций В 3-х т Том 1 Международные межправительственные организации Отв ред Л Н Галенская С А Малинин СПб 2003 С 103-108

<sup>3</sup> [http://europa.eu.int/constitution/en/1stoc1\\_en.htm](http://europa.eu.int/constitution/en/1stoc1_en.htm)

объединения. Однако, как известно, процесс его разработки, принятия и особенно ратификации и вступления в силу вскрыл новые сложности на пути этого объединения. Но, несмотря на то, что конституционный договор еще не вступил в силу, нормы предусмотренной им Конституции, воплотившие в себя огромный практический опыт сотрудничества государств и современные концептуальные правовые позиции, представляют очевидный научный и практический интерес для российской науки и политико-правовой практики. ЕС – крупнейший международный партнер России и в соответствии с Договором, учреждающим Конституцию для Европы, наша страна в качестве так называемого «сопредельного государства, не являющегося членом Европейского союза», может приобрести стратегически значимый статус «привилегированного партнера»<sup>4</sup>. 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

---

<sup>4</sup> См. Введение в право Европейского Союза. Под ред. С. Ю. Кашчина. – М. 2005. – С. 7-17.

уяснения основных принципов и различий права участников Соглашения поэтому любая научная работа по праву Европейских Сообществ представляет практический и теоретический интерес

Современный этап развития экономических отношений характеризуется углублением межгосударственных связей в сфере производства товаров, работ, услуг и появлением новых финансовых инструментов, что вынуждает страны Европейского Союза (ЕС) и Россию в целях обретения доминирующего положения на рынках включаться в процесс международной конкуренции с национальными хозяйствами для привлечения капиталов и инвестиций. При этом интеграция этих стран в мировую финансовую систему приводит к возникновению конкуренции налоговых систем и режимов налогообложения различных стран. В ходе конкурентной борьбы у различных субъектов, участвующих в системе мирохозяйственных связей, накапливается негативный опыт использования налоговых преимуществ разных стран, появляется возможность манипулирования недостатками национальных законодательств. Все это приводит к возникновению в правовой среде таких явлений, как двойное налогообложение, и связанные с ним уклонение от уплаты налогов и легализация (отмывание) криминальных доходов, которые получили широкое распространение в ходе осуществления хозяйственных операций как внутри страны, так и во внешнеэкономической деятельности.

В условиях глобализации, определяющей парадигму мирового экономического развития, страны ЕС стали двигаться в направлении унификации правовых систем и интеграции, а затем и гармонизации регулирующих функций в налоговой сфере. Для осуществления согласованной наднациональной политики и координации международных налоговых отношений, указанные государства выработали новую стратегию, направленную на реализацию принципов субсидиарности и гармонизации. Одновременно наблюдается сближение правовой и организационной основ налоговой деятельности Российской Федерации с государствами-членами

ЕС Однако полное принятие Россией законодательства ЕС, в том числе нормативных актов вторичного права (регламентов, директив, решений) регулирующих особенности налогообложения, невозможно без более тесного политического объединения Российской Федерации с ЕС и непосредственного участия ее законодательных органов в процессе разработки единых правовых норм, отвечающих общим экономическим интересам Тем не менее, в настоящее время интеграционный характер взаимоотношений с ЕС позволяет отечественному законодателю существенно скорректировать правовые нормы, касающиеся вопросов устранения международного двойного налогообложения в соответствии со стандартами ЕС А правоприменительным органам при разрешении соответствующих споров опираться на решения Европейского Суда по правам человека и учитывать практику Суда ЕС

Все вышеуказанные обстоятельства обусловили актуальность рассматриваемых проблем и выбор темы диссертационного исследования

**Степень научной разработанности темы исследования** 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

В отечественной литературе вплоть до недавнего времени к проблемам налоговых правоотношений в основном обращались специалисты по экономическим наукам Особо следует отметить работы В А Кашина, определившего основные подходы к исследованию вопросов трансграничного налогообложения не только в рамках экономических дисциплин, но и для российских правоведов<sup>5</sup> Отечественные юристы в области права преимущественно обращались к отдельным аспектам рассматриваемой темы Из всего массива научной литературы следует

---

См Кашин В А Международные налоговые соглашения М Международные отношения 1983 Кашин В А Налоговые соглашения России М Финансы ЮНТИ 1998

выделить сравнительно-правовое исследование специфики налогообложения в ЕС и России – Г П Толстопятенко «Европейское налоговое право» и монографию В А Козлова «Налоговое расследование в сфере международного законодательства», где содержится наиболее полный анализ и способы решения вопросов организационно-правового пресечения налоговой преступности, в том числе легализации незаконных доходов с использованием классических схем отмывания денег, приобретающей международный характер<sup>6</sup>

Как в отечественной, так и в зарубежной юридической литературе практически отсутствуют сравнительные исследования соглашений об избежании двойного налогообложения по совокупности регулируемых ими вопросов. Предметом сравнительного анализа являются либо отдельные институты соглашений или некоторые из подпадающих в их сферу налогов. При этом некоторые из исследований зарубежных ученых (например, Р Л Дернберга) частично устарели и не отражают в полной мере современные реалии<sup>7</sup>

Несмотря на возросшее внимание к ЕС и его правовой системе, целый ряд важных теоретических и практических вопросов до сих пор остаются нерешенными, что во многом объясняется необычайной сложностью и динамичностью развития самого данного образования. Но особую актуальность представляет изучение природы и содержания правовой системы ЕС в контексте взаимодействия органов Союза и его государств-членов, поскольку такое взаимодействие осуществляется на основе сложного комплекса норм общего международного права, права ЕС и национального

<sup>6</sup> См. Толстопятенко Г П Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001. Конов О Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве. М.: МЗ Пресс, 2002. Мачехин В. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // В Мачехин С. Аракелов // Законодательство, 2001, № 9. Манасиев А В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий // А В Манасиев В В Гончаров // Законодательство, 2001, № 8-9.

<sup>7</sup> См. Дернберг Р Л. Международное налогообложение. Пер. с англ. В Ф. Назарова. Е. Э. Лалахи. М.: ЮНИТИ, 1997. Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. L., 1994. Martin J. A. Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis. Hague: Kluwer Law International, 1999. Van Wieghele S. The Improper Use of the Tax Treaties. 1998. William D. W. EC Tax Law. L. N. Y.: Longman, 1998.

права. В рамках диссертации предпринимается попытка провести комплексное сравнительно-правовое исследование на примере действующих налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие в процессе взаимодействия Российской Федерации и государств-членов ЕС в связи и по поводу урегулирования налоговых правоотношений.

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

**Цель настоящего 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.

В соответствии с указанной целью в диссертации ставятся следующие **задачи**:

- анализ учредительных договоров, доктрины и практики Суда ЕС с целью определения основных понятий 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,

- определить степень влияния внутригосударственного налогового законодательства России и государств ЕС на положения соглашений об избежании двойного налогообложения и практику их применения,

- изучить основные конвенционные институты и механизмы устранения двойного налогообложения и выявить особенности функционирования данных институтов (механизмов) в рамках отдельных соглашений об избежании двойного налогообложения,

- обобщение существующих практических подходов и научных взглядов по исследуемым вопросам и формулирование соответствующих выводов

**Нормативные и теоретические основы исследования**  
Нормативной основой настоящего исследования выступают несколько групп источников: международные договоры как универсального, так и регионального двустороннего характера, документы международных организаций, нормы первичного и вторичного права Европейского Союза,

решения международных и национальных судебных органов, национальное законодательство Российской Федерации и других государств

Теоретическую основу составили труды российских и зарубежных ученых по международному и европейскому праву. Это, прежде всего, научные работы А.Х. Абашидзе, К.А. Бекяшева, М.М. Бирюкова, И.П. Блищенко, А.Г. Богатырева, М.М. Богуславского, В.Д. Бордунова, Г.М. Вельяминова, Г.П. Жукова, А.Я. Капустина, В.А. Карташкина, С.Ю. Кашкина, Ю.М. Колосова, И.И. Лукашука, Т.Н. Нешатаевой, Г.С. Стародубцева, А.Н. Талалаева, Г.И. Тункина, Б.Н. Топорнина, С.В. Черниченко, Е.А. Шibaевой, Л.М. Энтина, М.Л. Энтина, Ю.М. Юмашева и др.

Также использовались научные работы Н.М. Артемова, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, О.А. Кудинова, И.И. Кучерова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.Я. Сорокиной, Г.П. Толстопятенко, В.М. Шумилова, Н.И. Химичевой, А.А. Ялбулганова

При написании диссертации были также использованы работы таких зарубежных авторов как М.Арах, Д.Анцилотти, Ж.-П. Боден, Я.Броунли, П.Бьюмонт, В.Вандефельд, С.Вотерил, М.У.Гордон, Г.Горниг, Р.Гриффит, Г.Дейвис, Ж.Делор, В.Джансен, М.Девирье, Р.Дернберг, Д.Ласок, В.Саммерс, Дж.Салмон, Дж.Спаногл, Р.Х.Фолсом, П.Фонтен, М.Хорспул, Дж.Шоу, Т.К.Хартли, М.Хиршлер, Б.Циммерман, Л.Эбрил и др.

Методологическую основу диссертационного исследования составили общенаучные (диалектический, формально-логический, структурно-функциональный анализа, синтеза, дедукции, индукции) и специальные (историко-правовой, сравнительно-правовой) методы познания.

Научная новизна исследования связана с важностью вопросов правового регулирования налоговых отношений между Российской Федерацией и Европейским Союзом. В представленной работе впервые в отечественной науке международного права предпринимается комплексное,

разностороннее исследование правовых основ механизма избежания международного двойного налогообложения, установленных внутренним налоговым законодательством, а также международными налоговыми соглашениями стран ЕС и России. Впервые 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.

В диссертации впервые обосновывается положение о взаимовлиянии международной налоговой конкуренции и системы урегулирования международного двойного налогообложения, включающей в себя правовые элементы. Необходимость стимулирования добросовестной налоговой конкуренции и пресечения недобросовестной (губительной) конкуренции в условиях общеевропейского экономического пространства служит основным фактором, определяющим позицию государств относительно содержания международных соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, и тенденций развития налогового права ЕС.

#### **Основные положения, выносимые на защиту**

1 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

2 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

3 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 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

4 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. Вопросы ответственности за налоговые правонарушения обычно регламентируются правом государств-членов.

5 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.

6 Достижение необходимых результатов при реализации государствами соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных между ЕС и Россией, зависит от дальнейшей корректировки положений соответствующих соглашений. В целях перехода на современном этапе развития от традиционного процесса интеграции, основанного на строгом следовании предписаний регулирующих норм, к этапу гармонизации необходимо определить в этих соглашениях минимальное количество согласованных норм и правил, которые позволят детализировать элементы налогового обязательственного отношения между государством и налогоплательщиками. Это устранит негативное влияние международной налоговой конкуренции и даст возможность закрепить в указанных соглашениях нормы, отражающие реалии конкретной экономической ситуации.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** По результатам проведенного исследования был подготовлен научный доклад,

заслушанный и обсужденный на заседании кафедры международного права юридического факультета Российского университета дружбы народов 22 мая 2007г

Отдельные положения диссертации нашли отражение в публикациях автора, а также выступлениях на следующих конференциях «Реализация прав человека в торгово-экономической и социальной сферах» (Москва, 2003), «Актуальные проблемы современного международного права» (РУДН, Москва, 2005), «Международные отношения на рубеже XX-XXI веков» (Москва, 2005)

Выводы и предложения диссертанта нашли практическое применение в преподавании общего курса международного публичного права и современных проблем международного права на юридическом факультете РУДН

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** обусловлены комплексным подходом к международно-правовому анализу регулирования вопросов налоговых правоотношений между Россией и Европейским Союзом Сравнительно-правовой анализ соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС и сделанные на его основе выводы могут быть использованы при проведении работы по совершенствованию российского национального налогового законодательства, а также учитываться при формировании позиции России в процессе проведения переговоров на предмет заключения с другими государствами налоговых соглашений Материалы диссертации могут быть также использованы практикующими юристами, специализирующимися в области налогового права, для целей подготовки юридических заключений и рекомендаций по вопросам трансграничного налогообложения Кроме того, указанные материалы могут использоваться в преподавательской деятельности при чтении общих и специальных курсов по международному и европейскому налоговому праву

Выводы и предложения, содержащиеся в исследовании, могут быть полезны при формировании внешнеполитической позиции России совершенствовании национального законодательства и заключении международных договоров Российской Федерации

**Структура работы** определяется целями и задачами диссертационного исследования. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения и списка использованных источников и литературы

## **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, где автор уделяет внимание истории создания Европейского Союза, определяет понятие европейского права и европейского налогового права

*Первый параграф «Возникновение международно-правового регулирования налоговых отношений в ЕС»* 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

*Во втором параграфе «Европейское 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 правовой порядок 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.

*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.

Основной 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 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 диссертанта, представляет преюдициальная процедура используемая национальными судами при рассмотрении налоговых споров. Взаимодействие Суда ЕС и национальных судебных инстанций составляет *condition sine qua non* создания европейского правового пространства и формирования общего для всех государств концептуального и практического подхода к правоприменению норм Сообществ. Лидерство Европейского Суда в этом процессе во многом определяет направления развития европейского налогового права и становится важнейшим условием его имплементации.

Значительное внимание в диссертации уделено анализу решений Суда ЕС по налоговым вопросам, которые подразделяются автором на две группы

- Решения Суда, дающие разъяснения норм интеграционного права, но не содержащие запретительных положений,
- Решения Суда, дающие разъяснения норм интеграционного права и содержащие запретительные положения

К первой категории дел следует отнести решения, в которых Суд разъясняет значение терминов, содержащихся в актах институтов ЕС. Эти решения играют определяющую роль в становлении единообразной правоприменительной практики судов государств-членов ЕС и имеют особое значение для формирования европейского правосознания.

Ко второй категории дел следует отнести решения, в которых Суд, на основе соответствующих положений договоров, сформулировал запреты в форме принципов, применяемых к налоговым отношениям, возникающим в рамках ЕС в связи с любой деятельностью, результаты которой являются предметом налогообложения.

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

Вторая часть параграфа посвящена особенностям правового регулирования налогов ЕС.

Правовое регулирование налогов в ЕС во многом определяется сложившимися подходами к проведению интеграционной налоговой политики и выбором наиболее эффективных правовых средств достижения целей Сообществ, установленных в учредительных договорах.

Особенность правового регулирования налогов состоит в том, что в его основу положен *принцип гармонизации* налогового законодательства государств-членов, реализуемый в процессе создания и применения различных правовых форм, в которые облакаются нормы интеграционного права, создаваемые институтами ЕС.

Как показало проведенное исследование, гармонизация национального законодательства идет по двум направлениям

- 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

**Глава третья «Налоговое право государств-членов Европейских Сообществ»** состоит из трех 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

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

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. 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 дарение, 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

*В третьем параграфе «Соотношение интеграционного и национального права в регулировании налоговых отношений»* 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 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

*Глава четвертая «Налоговые соглашения между Россией и государствами ЕС»* состоит из двух параграфов

*В первом параграфе «Сфера действия и основные институты соглашения об избежании двойного налогообложения»* проводится анализ соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами ЕС по двум из трех логически выделяемым группам статей соответствующих соглашений – статьи первой группы устанавливают сферу действия соглашений, в статьях второй группы определяется порядок налогообложения тех или иных доходов и, наконец, третья группа как конкретизирует механизмы устранения двойного налогообложения, так и идентифицирует формы и порядок взаимодействия между налоговыми органами договаривающихся государств в целях устранения двойного налогообложения

*Во втором параграфе «Конвенционные методы и способы устранения двойного налогообложения»* исследуется третья группа статей налоговых соглашений, конкретизирующих порядок устранения двойного налогообложения и взаимодействие налоговых органов в указанных целях. Диссертант констатирует, что порядок устранения двойного налогообложения по налоговым соглашениям осуществляется через два основных механизма – разграничение между договаривающимися государствами налоговой юрисдикции по определенным доходам и недопущение неограниченного обложения налогами одного и того же дохода в обоих договаривающихся государствах. При этом разграничение налоговой юрисдикции осуществляется отдельно для так называемых «активных» доходов (полученных от ведения предпринимательской деятельности и работы по найму) и «пассивных» доходов (дивиденды, проценты, роялти, прибыль от прироста капитала и т.д.).

Большое значение в практике применения налоговых соглашений между Россией и государствами ЕС имеют протоколы к ним, направленные на уточнение, а в отдельных случаях даже ограничивающие использование

сформированных в рамках соглашений режимов налогообложения<sup>8</sup>. Появление подобных протоколов объясняется, прежде всего, необходимостью адаптации соглашений к существующему внутригосударственному налоговому праву соответствующих договаривающихся государств. Кроме того, поскольку соглашения основаны на Типовой конвенции ОЭСР и каждое положение соглашений логически взаимосвязано с другими положениями, роль протоколов состоит в изменении режимов налогообложения без корректировки текста непосредственно соглашения. Также диссертант предполагает, что в будущем значение подобного рода протоколов будет возрастать, вплоть до наделения компетентных органов договаривающихся государств расширительными возможностями в отношении уточнения в рамках подобного рода протоколов без их ратификации как налоговых соглашений, порядка и условий налогообложения конвенционных доходов.

**Заключение** содержит основные выводы и рекомендации, сделанные диссертантом по результатам проведенного исследования.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих публикациях автора**

- 1) Ересеева О Д Устранение двойного налогообложения // Система права и систематизация законодательства. Материалы межвузовской научной студенческой конференции Санкт – Петербург, Санкт – Петербургский государственный университет (СПбГУ), 2001 С 227 – 230
- 2) Ересеева О Д Проблемы избежания двойного налогообложения // Налоги в России проблемы и перспективы. Материалы Всероссийской студенческой научно-практической конференции / Отв ред Михайлов В Г, Москва, Московская академия экономики и права (МАЭП), 2001 С 36 – 38

---

<sup>8</sup> См напр Протокол к Соглашению между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва 29.05.1996г.) / СЗ РФ 1998 № 8 Ст 913

- 3) Ересеева О Д Европейский Суд по правам человека и российская прокуратура // Актуальные проблемы в праве XXI века Материалы международной и межвузовской научно-практической конференции Москва Российский университет дружбы народов (РУДН), 2002 С 18 – 23
- 4) Ересеева О Д Обзор международных соглашений между РФ и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения // Правовые проблемы миграции в современном мире Материалы межвузовской научно-практической конференции Москва, Российский университет дружбы народов (РУДН), 2003 С 19 – 29
- 5) Маташева О Д Система и источники Европейского налогового права // Вестник РУДН, № 6, 2007 С 35



**МАТАШЕВА Ольга Дмитриевна**

Кафедра международного права

Российский университет дружбы народов

*Ул Миклухо-Маклая 6 117198 Москва Россия*

**МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ**

В настоящее время Европейский Союз – один из трех крупнейших торгово-экономических и финансовых центров, в диссертации рассматривается природа Европейского права и Европейского налогового права

**MATASHEVA Olga Dmitrievna**

The Department of International Law

Russian Peoples` Friendship University

*Miklukho- Maklaya st , 6, 117198 Moscow, Russia*

**INTERNATIONAL REGULATION OF TAX RELATIONS  
IN EUROPEAN UNION**

At present time European Union – one of the biggest trade, economic and finance centres, the dissertation is devoted to the European Law and European Tax Law Particular attention is given to the application of legal norms related to the issues

Отпечатано в ООО «Компания Спутник+»  
ПД № 1-00007 от 25 09 2000 г  
Подписано в печать 26 09 07  
Тираж 100 экз Усл п л 1,56  
**Печать авторефератов (495) 730-47-74, 778-45-60**