

Аспирант

Государственного научно-исследовательского института  
системного анализа Счетной палаты Российской Федерации

## РОЛЬ СУДА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА В ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ-ЧЛЕНАМИ

*Аннотация. Рассмотрена роль Суда Европейского Союза в урегулировании случаев возникновения двойного налогообложения между государствами – членами Европейского Союза – на основе анализа его судебной практики.*

*Анотація. Розглянуто роль Суду Європейського Союзу у врегулюванні випадків виникнення подвійного оподаткування між державами – членами Європейського Союзу – на основі аналізу його судової практики.*

*Annotation. The article based on judicial review concerns of the European Court of Justice in the settlement of double taxation cases between the Member States of the European Union.*

*Ключевые слова: Европейский Союз, Суд Европейского Союза, двойное налогообложение.*

Европейские государства на протяжении более чем шестидесяти лет разрабатывают и применяют меры, способствующие всесторонней интеграции сообщества. В области налоговой политики государствами – членами Европейского Союза проводится работа по конвергенции законодательства, устранению различных правовых коллизий и конфликта интересов отдельных государств, в результате чего вырабатываются подходы к преодолению наднациональных проблем.

Налоговые барьеры являются следствием несогласованности налоговых систем на межнациональном уровне. Их устранение является необходимым с целью создания такого внутреннего рынка, где обеспечивается свободное движение товаров, лиц, услуги капиталов. В Европейском Союзе с целью устранения двойного налогообложения государствами-членами применяются односторонние меры, заключаются международные налоговые соглашения, ведется работа по гармонизации налогового законодательства стран-участниц, а Европейским Судом создаются прецеденты по недопущению налоговой дискриминации.

В налоговых правоотношениях Европейского Союза в соответствии с принципом гармонизации наиболее эффективным механизмом устранения двойного налогообложения является издание директив как лучшей правовой формы сближения законодательств государств-участников, и дальнейшее воздействие Европейского Суда на применение норм права путем их толкования и установления запретов. Решения Европейского Суда являются обязательными, а толкование норм европейского права Судом ЕС имеет значение прецедента, которым должны руководствоваться судебные органы государств-членов Европейского Союза.

Налоговые решения, вынесенные Судом, можно разделить на те, которые толкуют нормы права, но не устанавливают запретов, и те, которые разъясняют нормы и содержат запреты.

К примеру, к первой категории можно отнести решение, в котором Европейский Суд исключает из налоговой базы налога на добавленную стоимость величину топливного акциза, имеющего двойственную природу (налога и регистрационной пошлины на потребление топлива). Он включался в начисленный НДС при регистрации приобретенного автомобиля, в то время как покупатель отдельно уплачивал регистрационную пошлину на автомобиль [1].

В сентябре 1999 Суд дал расширенное толкование принципу национального режима, установив, что постоянным представительством наравне с организациями-резидентами должны предоставляться все налоговые льготы, предусмотренные соглашениями, которые заключило государство их резидентства [2]. Например, если государство А заключило соглашение с государством Б (членом ЕС или третьей страной), предусматривающее предоставление налоговых льгот организациям-резидентам А на доход, извлеченный в государстве Б, то эти льготы должны также распространяться и на постоянные представительства на территории государства А организациям, основной страной предпринимательской деятельности которых является государство С. Тем не менее, в настоящее время большинство государств-членов стремятся ограничить круг лиц, которым могут быть предоставлены льготы в соответствии с двусторонними соглашениями, организациями-резидентами договаривающихся государств, не давая при этом обоснований подобным ограничениям. Такие положения противоречат законодательству Европейского Союза.

Устанавливая запреты на нормы, несовместимые с принципами права Европейского Союза, Европейский Суд тем самым осуществляет негативную интеграцию, в то время как принятие нормативно-правовых актов (в особенности, директив), направленных на гармонизацию налогового законодательства, является позитивной интеграцией.

Помимо того, что дискриминация по признаку гражданства прямо запрещена в статье 18 Договора о функционировании Европейского Союза (а ранее – Договором о Европейском Сообществе) [3; 4], Европейским Судом уделяется огромное внимание этому вопросу. Суд считает недостаточным принятие соглашений об избежании двойного налогообложения для полного устранения дискриминации.

-----  
© Черняева З. А., 2013

В 1960 году в Суд ЕС обратились с требованием проверки законности взимания личного дополнительного налога наряду с подоходным налогом, установленным законодательством Бельгии. Под обложение дополнительным налогом по прогрессивной ставке подпадал совокупный доход супругов. Истец являлся гражданином Бельгии и должностным лицом Комиссии ЕС. Так, доход истца, полученный в качестве вознаграждения за работу в Комиссии ЕС, был суммирован с заработной платой его жены, в

результате чего их совокупный налог подлежал налогообложению по более высокому тарифу, чем в случае, когда доход истца не учитывался бы. Суд постановил, что вознаграждение должностных лиц Европейского Сообщества должно быть исключено из национального налогообложения. Более того, это положение призвано гарантировать равное вознаграждение должностных лиц ЕС, имеющих разное гражданство. В результате, Суд установил запрет на любое прямое или косвенное налогообложение дохода, не подпадающего под юрисдикцию государств-членов [5].

Примером второй категории решений также может служить дело Комиссии ЕС против Франции в 1986 году. В результате рассмотрения этого спора суд постановил, что любой режим, устанавливающий различия между резидентами и нерезидентами, может нарушить положения статей 48 (свобода передвижения), 52 (свобода жительства и экономической деятельности), 59 (свободное предоставление услуг) Договора о Европейском Экономическом Сообществе [6], поскольку большинство нерезидентов являются гражданами другого государства-члена, поэтому требование о резидентстве является скрытой формой дискриминации [7]. Более того, Суд подчеркнул, что субъективные права граждан Европейского Сообщества не могут быть ограничены положениями двусторонних налоговых соглашений.

Однако в дальнейшем суд несколько смягчил свою позицию и разрешил проводить между нерезидентами и резидентами некоторые различия. В качестве яркого примера можно привести дело Шумахера, при рассмотрении которого Суд сформулировал запрет дискриминации как применения различных правил в сопоставимых обстоятельствах или применения одного и того же правила при разных обстоятельствах по признаку гражданства, то есть как неправомерность применения разного правового режима к резидентам государств-членов ЕС по признаку гражданства [8]. Основанием иска послужило то обстоятельство, что налоговые органы Германии отказали Шумахеру, который со своей семьей проживал в Бельгии, но работал в ФРГ, в предоставлении налоговых вычетов, доступных для резидентов, и в возврате переплаченной суммы налога. Налоговые органы при этом руководствовались положениями двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения между Бельгией и ФРГ, которые устанавливали, что государство постоянного проживания должно предоставлять налогоплательщику право на налоговые вычеты с учетом личных и семейных обстоятельств. Суд постановил, что, по общему правилу, непредоставление нерезиденту некоторых налоговых льгот, доступных резидентам, не является дискриминацией, поскольку такие налогоплательщики находятся в несопоставимом положении. Большая часть дохода резидента, как правило, находится в государстве резидентства, налоговые органы этого государства обладают все необходимой информацией для оценки его личных и семейных обстоятельств. Однако, если нерезидент получает большую часть дохода, то есть не менее 75 процентов от совокупного налогооблагаемого дохода, по Рекомендации Комиссии ЕС [9], в иностранном государстве, то его права и обязанности должны совпадать с налоговым статусом резидента этого государства, поскольку в противном случае, его личные и семейные обстоятельства не будут учитываться ни в государстве его резидентства, ни в государстве, где он работает.

В 1999 году в производство Европейского Суда поступило дело, истцом по которому выступал Королевский Банк Шотландии. Банк, являющийся резидентом Великобритании, имеет подразделение в Греции. Доходы этого подразделения облагались по более высокой ставке, чем доходы банков-резидентов Греции. Суд фактически продублировал свое решение по делу Шумахера, несмотря на то, что оно было вынесено в отношении физического лица. Суд постановил, что в целях налогообложения доходов, извлеченных в Греции, компания-нерезидент, имеющая свое подразделение в государстве-члене, находится в "объективно сопоставимых обстоятельствах" с компанией-резидентом, то есть к доходам этих компаний должен применяться один и тот же метод исчисления налога [10].

Таким образом, Европейский Суд дает толкование норм права, а в некоторых случаях устанавливает запрет на применение определенных положений законов, главным образом, с целью недопущения дискриминации по признаку гражданства. Достижение сегодняшних результатов работы Европейского Союза по устранению двойного налогообложения было бы невозможно без решений Европейского Суда, имеющих статус прецедентов.

Исследование опыта Европейского Союза в области избежания двойного налогообложения играет вспомогательную роль для обеспечения достижения целей и выполнения задач Евразийского экономического сообщества, в частности эффективного продвижения процесса формирования Единого экономического пространства. Кроме того, политика Европейского Союза всегда направлена на обеспечение принципов охраны прав и свобод личности, правовой определенности, не дискриминации и других демократических основ. Поэтому представляется полезным рассмотрение способов решения проблемы, представляющей угрозу для их соблюдения. К тому же, поскольку Российская Федерация является постоянным экономическим и политическим партнером Европейского Союза, исследование европейской налоговой политики может способствовать сближению экономик России и Европейского Союза, упрочению бизнес-связей между ними.

*Научн. рук. Крохина Ю. А.*

-----  
**Литература:** 1. ECJ 22 Dec 2010, European Commission v. Republic of Austria (C-433/09) [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0433:EN:HTML>. 2. ECJ of 21 Sept 1999, Case C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.biiel.org/files/1861\\_c-307-97.pdf](http://www.biiel.org/files/1861_c-307-97.pdf). 3. The Treaty on European Union, signed in Maastricht, 7 February 1992 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/en/treaties/dat/11992M/htm/11992M.html>. 4. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2007:306:SOM:en:HTML>. 5. ECJ of 16 Dec 1960, Case 6/60, Jean-E. Humblot v Belgian State, [1960] ECR 559 (English special edition) [Electronic resource]. – Access mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/court\\_cases/court\\_direct\\_taxation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/court_cases/court_direct_taxation_en.pdf). 6. Treaty establishing the European Economic Community, signed in Rome, 25 March 1957 [Electronic resource]. – Access mode : [http://en.wikisource.org/wiki/The\\_Treaty\\_establishing\\_the\\_European\\_Economic\\_Community](http://en.wikisource.org/wiki/The_Treaty_establishing_the_European_Economic_Community). 7. ECJ of 28 January 1986, Case 270/83, Commission of the European Communities v French Republic [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983J0270:EN:HTML>. 8. ECJ C-279/93 Finanzamt Köln-Alstadt v. Roland Schumacker [1995] ECR I-225, para. 30 [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993CJ0279:EN:HTML>. 9. 94/79/EC: Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident [Electronic resource]. – Access mode : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994H0079:EN:HTML>. 10. ECJ of 29 Apr 1999, Case C-311/97 Royal Bank of

