

ПРИНЦИПЫ СУБСИДИАРНОСТИ И ПРОПОРЦИОНАЛЬНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВОПРИМЕНЕНИИ

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

5 июля 2017 г.

Дата принятия в печать –

10 июля 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

30 сентября 2017 г.

Ключевые слова

Налоговое право, принцип
субсидиарности, принцип
пропорциональности, судебная
практика, налогоплательщик,
доход, Европейский Союз

В статье рассмотрены два взаимосвязанных принципа – принцип субсидиарности и принцип пропорциональности, выступающие в качестве основополагающих начал определения компетенции интеграционных объединений. Контроль за соблюдением названных принципов реализуется как в виде последующего контроля со стороны Европейского Союза, так и в виде предварительного контроля со стороны национальных парламентов государств-членов, осуществляемого в ходе законодательных процедур. В статье рассмотрена практика Европейского Союза, а также трактовка принципа субсидиарности в актах Конституционного Суда Российской Федерации. В заключение предложены направления совершенствования практики интеграционного налогового права.

PRINCIPLES OF SUBSIDIARITY AND PROPORTIONALITY IN TAX LAW ENFORCEMENT

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2017 July 5

Accepted – 2017 July 10

Available online – 2017 September
30

Keywords

Tax law, subsidiarity principl,
proportionality principle, legal
practice, taxpayer, income,
European Union

Subject. The principles of subsidiarity proportionality, which serve as the basic principles for determining the competence of integration associations, are considered in the article.

Aim. The aim of this paper is to analyse the place and the importance of Member States' obligations deriving from the EU legal order in order to address the relationships between EU law and national tax law, as well as to analyse the practice of using of principles of subsidiarity and proportionality by the highest courts of the Russian Federation as a federal state.

Methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and comparative law.

Results, scope. The exercise of power by the European Union in the areas of shared competence must respect the principle of subsidiarity. The founding Treaties make clear that subsidiarity is a legal enforceable legal principle. However. the case law of the European Court of Justice reveals that the enforcement of subsidiarity as a judicial principle has been ineffective.

The article examines cross-border loss relief for group companies in the context of European Union law and considers how this has affected Member States such as the UK. The case law of the Court of Justice is then analysed in an attempt to assess whether some of the principles set out in these legislative initiatives found their way to Member State laws through the Court's jurisprudence. Following this, the judicial and legislative response to the Marks & Spencer judgment in the UK are critically assessed.

The practical suggestions are looking at developing EU compatible tax principles to be applied to cross-border taxation within the EU.

Having considered the principles of subsidiarity and proportionality in the context of interaction between integration and national tax law, the author suggests directions for improving the practice of integration tax law. The supranational judicial authority should dwell on the position that only those differences that are directly based on the origin of the income or nationality of the taxpayer can be justified on the basis of restrictions on fundamental freedoms.

Conclusions. The author comes to the conclusion that a co-ordinated approach to cross-border tax is essential. The effectiveness of integration tax law will largely depend on how the ratio of the norms of integration and national law in the tax jurisdiction of the Union and member states will be formed. However, historically direct tax has been viewed by Member States as central to national sovereignty.

1. Введение

В качестве основополагающих начал определения компетенции интеграционных объединений необходимо рассмотреть два взаимосвязанных принципа – принцип субсидиарности и принцип пропорциональности. Так, в Европейском Союзе (далее – ЕС) эти принципы соединены в названии Протокола о применении принципа субсидиарности и пропорциональности, обновленная редакция которого является Вторым приложением к Лиссабонскому договору. В тесной связи с ними необходимо рассматривать и принцип наделения компетенцией. В праве Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) данные принципы нашли свое отражение в ст. 5 Договора о ЕАЭС¹. В российском налоговом законодательстве принципы соразмерности, определенности, всеобщности и равенства налогообложения закреплены в ст. 3 НК РФ². Соразмерность налогообложения, по мнению А.В. Демина, складывается из трех составляющих – пропорциональности, обоснованности и допустимости налоговых изъятий [1].

В процессе правового регулирования налоговых отношений возникает немало сложностей, среди которых особое место занимает проблема соотношения полномочий союзных институтов и государств-членов в налоговой сфере, если мы говорим об интеграционных объединениях, и полномочий федерации и ее субъектов в федеративных государствах, например Российской Федерации. Принцип субсидиарности, как отмечает О.И. Пименова, «по своей социально-правовой сути наиболее близок концепции государственно-правового института совместного ведения, выступающего системообразующим элементом кооперативной модели федерализма» [2, с. 88].

О федерализме в ЕС высказался Дж. Вейлер: по его словам, ЕС сегодня не представляет собой ни конфедерацию, ни федерацию в традиционном смысле этих слов, но вместе с тем у него есть собственный «бренд конституционного федерализма» [3, р. 70]. Одной из важнейших целей этого объединения являются экономическая интеграция и создание внутреннего рынка. Вместе с тем «налоговый ландшафт ЕС до сих пор весьма фрагментирован» [4, р. 79]. Как отмечается в актах Европейской комиссии и комментариях европейских исследователей, недостаток координации может вести к размыванию налоговой базы посредством эксплуатации пробелов в законодательстве и мешать государствам-членам обеспечивать сбалансированность и эффективность их налоговых систем³.

Будем исходить из того, что принцип субсидиарности в налоговом праве имеет определяющее значение при решении вопроса о разделении налоговых полномочий между институтами Союза и органами власти государств-членов либо – соответственно – между федерацией и ее субъектами. Данный принцип важен как для налогового права интеграционных объединений, так и для федеративных государств, что мы и рассмотрим на примере Российской Федерации.

2. Принцип субсидиарности

Принцип субсидиарности, как отмечает М.Л. Сеницына, является основой разграничения компетенции между наднациональным и государственным уровнями власти в ЕС во всех сферах, включая налоговую, обеспечивая, таким образом, наличие ключевого элемента налогового федерализма в ЕС [5, с. 15]. Суть этого принципа заключается в том, что управленческие меры должны приниматься тем уровнем власти, который сможет обеспечить наибо-

¹ Договор о Евразийском экономическом союзе: (подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.) (ред. от 8 мая 2015 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1997 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market. Brussels, 19 Dec. 2006. COM (2006) 823 final. P. 4.

более эффективное достижение целей принятия подобных мер.

Принцип subsidiarity первоначально был закреплен в ст. 3(b) Маастрихтского договора, согласно которой в областях, не подпадающих под его исключительную компетенцию, Сообщество действует в соответствии с принципом subsidiarity, если и поскольку цели предполагаемого действия не могут быть достигнуты в достаточной мере государствами-членами и поэтому, в силу масштабов и результатов предполагаемого действия, могут быть более успешно достигнуты Сообществом⁴. Однако формулировки данной статьи вызывали разногласия и не позволяли четко разграничить компетенцию Союза и государств-членов.

На сегодняшний день согласно принципу subsidiarity Союз в сферах, которые не относятся к его исключительной компетенции, действует лишь тогда и в такой степени, в какой цели предполагаемого действия не могут достаточным образом быть достигнуты государствами-членами на центральном, региональном или местном уровне, но, ввиду масштабов или последствий предполагаемого действия, могут быть лучше достигнуты на уровне Союза (ст. 5(3) Договора о Европейском Союзе (ДЕС)). Таким образом, полная гармонизация налогового законодательства государств-членов не относится к целям учредительных договоров ЕС.

Протокол о применении принципов subsidiarity и пропорциональности заложил три критерия, определяющих целесообразность вмешательства европейских институтов:

- имеют ли место ситуации, которые в силу закона не могут быть разрешены на уровне государств-членов;
- будет ли национальное действие или бездействие противоречить требованиям ДЕС;
- имеет ли разрешение ситуации на уровне ЕС очевидные преимущества.

Институты ЕС осуществляют свою деятельность по налоговым вопросам только в том случае, если государство-член не может эффективно решить возникшие проблемы. По сути, проблемы возникают из-за отсутствия должного уровня координации между налоговыми системами государств-членов ЕС [6, с. 314]. Ст. 5 Договора о Европейском Союзе говорит о том, что принцип надделения компетенцией регулирует границы компетенции Союза, а

принципы subsidiarity и пропорциональности регулируют осуществление данной компетенции. Согласно принципу надделения компетенцией Союз действует только в пределах компетенции, которую предоставили ему в Договорах государства-члены для достижения целей, установленных этими Договорами. Любая компетенция, не предоставленная Союзу в Договорах, принадлежит государствам-членам. Данный принцип, по замечанию А.О. Четверикова, указывает «на происхождение компетенции Союза: она имеет производный характер, так как получена от государств-членов, которые посредством заключенных ими Договоров передали в ведение ЕС часть своих суверенных и иных прерогатив» [7].

Исходя из изложенного, можно сформулировать условия, при которых ЕС уполномочен на разрешение налоговой ситуации:

- ЕС полномочен действовать в данной ситуации (принцип надделения компетенцией);
- в контексте разграничения компетенции уровень ЕС лучше всего отвечает целям учредительных договоров ЕС (принцип subsidiarity);
- содержание и форма действия не превышают пределов, необходимых для достижения установленных учредительными договорами целей (принцип пропорциональности).

Контроль за соблюдением названных принципов реализуется как в виде последующего контроля со стороны Суда ЕС, так и в виде предварительного контроля со стороны национальных парламентов государств-членов, осуществляемого в ходе законодательных процедур. Как бы то ни было, налогообложение является ядром государственного суверенитета, и взаимодействие национальных налоговых систем остается источником разногласий. Союзом и государствами-членами принимаются меры по предотвращению злоупотреблений и упрощению налоговых систем. В то же время налоговая тайна и недостатки взаимодействия государств-членов всё еще позволяют компаниям эксплуатировать пробелы в налоговом законодательстве и различия в национальных налоговых системах. К тому же крупные мультинациональные компании, благодаря своему присутствию в большом числе юрисдикций и сложным корпоративным структурам, имеют возможности по агрессивному налоговому планированию, которых нет у малых предприятий или физических лиц.

⁴ Treaty on the European Union, signed in Maastricht on 7 July 1992. *OJ C* 191, 29 July 1992.

В свете сказанного большой интерес будет представлять судебная практика. «Суд полномочен выносить решения по искам в связи с нарушением законодательными актами ЕС принципа subsidiarity» [8], которые согласно условиям, предусмотренным в ст. 263 Договора о функционировании Европейского Союза (ДФЕС), подаются государствами-членами или передаются ими в соответствии со своим порядком от имени своего национального парламента или палаты последнего (ст. 8 Протокола).

Аналогичным образом Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно указывал, что из взаимосвязанных положений ст. 1 (ч. 1), 55 (ч. 3) и 57 Конституции Российской Федерации следует, что, осуществляя налоговое регулирование и устанавливая в соответствии со ст. 72 (п. «и» ч. 1), 75 (ч. 3) и 76 Конституции Российской Федерации общие принципы налогообложения и сборов, включая исчерпывающий перечень региональных налогов, федеральный законодатель связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога. Согласно ст. 1 и п. 3 ст. 12 НК РФ при установлении региональных налогов законодательными органами власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, предусмотренных данным кодексом, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов; иные элементы налогообложения по региональным налогам и

налогоплательщики определяются НК РФ. Следовательно, федеральным законом должны быть установлены круг налогоплательщиков, а также такие существенные элементы каждого регионального налога, как объект налогообложения, налоговая база и предельная ставка налога⁵. Таким образом, поскольку в соответствии со ст. 75 (ч. 3) Конституции Российской Федерации полномочия по разработке и установлению общих принципов налогообложения и сборов закреплены за федеральным законодателем, установление существенных элементов налогообложения для придания налогу статуса законно установленного должно производиться федеральным законом. При этом, несмотря на то, каким по уровню в налоговой системе является налог – федеральным, региональным или местным, налоговая ставка определяется в федеральном законе об этом налоге (в соответствующей главе НК РФ)⁶.

Узловым компонентом в государственно-властных отношениях между Федерацией и ее субъектами выступает институт совместного ведения. Сфера налогообложения особенно требует кооперации и взаимной ответственности федерации и ее субъектов. Оценивая возможности применения принципа subsidiarity в системе внутрисубъектных отношений Российской Федерации, отметим, что Конституция Российской Федерации относит установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов, а органы местного самоуправления наделяет полномочиями по установлению местных налогов и сборов. В отличие от законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, действующего на всей территории Российской Федерации, региональное налоговое законодательство действует только на территории данного субъекта Российской Федерации. Все налоговые законы субъектов Рос-

⁵ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 июля 2003 г. № 342-О по жалобе гражданки Л.В. Шуклиной на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области «О введении в действие на территории Магаданской области единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2003. № 6; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2004 г. № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодатель-

ного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2005. № 3.

⁶ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2005 г. № 272-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Баукина Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 2 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

сийской Федерации принимаются в строгом соответствии с НК РФ. Их предметом становятся региональные налоги и иные аспекты налогового регулирования по вопросам, отнесенным к компетенции субъекта Российской Федерации.

С рассмотренными положениями НК РФ, закрепляющими принцип федерализма в налоговом праве, тесно связан принцип единства налоговой системы Российской Федерации. По словам А.Н. Козырина, он раскрывается через законодательное закрепление тенденции централизации российской налоговой системы:

- исчерпывающий перечень всех налогов закрепляется в НК РФ (ст. 13, 14, 15 НК РФ);
- не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ (п. 6 ст. 12 НК РФ);
- отмена федеральных, региональных и местных налогов осуществляется только НК РФ (п. 5 ст. 12 НК РФ);
- четкое определение границ регионального и местного нормотворчества в налоговой сфере (п. 3 и п. 4 ст. 12 НК РФ);
- единая система федеральных налоговых органов [9].

В этой связи отметим важность трактовки принципа субсидиарности Конституционным Судом Российской Федерации: «Выявление конституционного смысла гарантированного Конституцией Российской Федерации органам государственной власти субъектов Российской Федерации права устанавливать налоги возможно только с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в статьях 34 и 35 Конституции Российской Федерации, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий по своему характеру перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации, и вытекающие из него ограничения по введению дополнительных налогов и обязательных отчислений, а также по по-

вышению ставок налогов и налоговых платежей». Суд также указал на то, что законно установленными признаются налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральными законами. Установление регионального налога означает конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способов исчисления конкретных ставок (ст. 8 (ч. 1), 71 (п. «а»), 72 (п. «и» ч. 1), 74 (ч. 1, 2), 114 (п. «б» ч. 1) Конституции Российской Федерации)⁷. Суть данного принципа, по замечанию С.Г. Пепеляева, состоит не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений [10, с. 78].

А.В. Демин справедливо обращает внимание на то, что компетенция субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в налоговой сфере складывается из трех составляющих: 1) по введению региональных (местных) налогов и сборов; 2) по установлению региональных (местных) налогов и сборов; 3) по реализации делегированных полномочий в сфере налогообложения [11, с. 152].

3. Принцип пропорциональности

Согласно принципу пропорциональности содержание и форма действий Союза не выходят за рамки того, что необходимо для достижения целей Договоров. Применительно к налоговому праву этот принцип означает, что государства-члены уступают Сообществам свой налоговый суверенитет лишь в той мере, в какой это необходимо для достижения целей интеграции, определяемых в Договоре (ст. 5(4) ДЕС).

Важной проблемой пропорциональности в налоговой сфере является установление показателей пропорции в определении объема полномочий и определение критериев пропорции. Согласно ст. 5 Протокола о применении принципов субсидиарности и пропорциональности доводы, позволяющие сделать вывод о том, что цель Союза может быть лучше достигнута на уровне последнего, должны опираться на качественные и, по мере возможности,

⁷ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Рос-

сийской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1997. № 4.

на количественные показатели. Проекты законодательных актов учитывают необходимость обеспечить такое положение дел, при котором любое финансовое или административное бремя, возлагаемое на Союз, на национальные правительства, на региональные или местные органы, на хозяйствующих субъектов и на граждан, является как можно более низким и соразмерным подлежащей достижению цели. Особая роль в применении принципа пропорциональности к положениям налогового права принадлежит Суду ЕС.

Принцип пропорциональности состоит из трех субпринципов: пригодности, необходимости и пропорциональности в узком смысле. Все эти субпринципы выражают идею оптимизации: для того, чтобы применять принцип пропорциональности к конституционным правам, необходимо применять их как требования оптимизации. Поэтому термин «принцип» зачастую употребляется вместо термина «право» [12, р. 6].

Если норма национального налогового права ограничивает основные экономические свободы, необходимо провести анализ пропорциональности, для которого необходимо ответить на два вопроса:

- способствует ли применение такой меры достижению поставленной цели (тест пригодности);
- не превышает ли данная норма необходимость мер по достижению такой цели (тест необходимости)? [13, р. 34]

Тест пригодности не вызывает споров в науке налогового права, но объектом критики стал тест необходимости, когда авторы обвиняли Суд ЕС в принятии политических решений при проведении такого теста [14, р. 81; 15, р. 350]. По их мнению, Суд не полномочен решать, при каких обстоятельствах, например, убытки компании могут быть перемещены из одной юрисдикции в другую. Профессор Ваттель даже ввел термин «принцип “всегда где-нибудь”»: им руководствуется Суд ЕС в делах о прямом налогообложении, хотя для него нет основания в нормах налогового права ЕС, и он состоит в том, что к убыткам должен быть применен налоговый вычет где-либо в пределах Союза⁸.

Профессор Гош полагает, что Суд ЕС требует от государств – членов ЕС осуществлять их налоговые полномочия там, где они этого делать не должны:

так, в деле об учете убытков компании Marks & Spencer в Великобритании иностранные дочерние компании Marks & Spencer по делу находились за пределами британской юрисдикции. По мнению Дж. Гоша, Суд ЕС своим требованием о перемещении убытков этих дочерних компаний в Великобританию начал формировать вместо негативной позитивную интеграцию. Суд ЕС, между тем, не является законодателем и поэтому не полномочен формулировать нормы законодательства, прикрываясь основными свободами [14, р. 94].

В науке налогового права отмечается тенденция, которую профессора Терра и Ваттель называют «борьбой между двумя в принципе не совместимыми позициями: позволяющей государствам-членам определять свою налоговую юрисдикцию и защищать налоговый суверенитет и в то же время запрещающей им устанавливать налоги по трансграничным операциям в менее благоприятном режиме, чем в сравнимых национальных ситуациях» [15, р. 343]. Таким образом, ключевым является вопрос о балансе между основными свободами и защитой налогового суверенитета. Анализ литературы показал, что зачастую невозможно объяснить, почему международное двойное налогообложение в тех или иных делах не ведет к ограничению свободного перемещения, почему основания таких ограничений оправдываются Судом ЕС в одних случаях и отклоняются в других и по каким основаниям Суд проводил тест необходимости в таких делах, как Marks & Spencer.

Пример из голландской практики может прояснить требование пропорциональности в узком смысле слова. В результате проверки пропорциональности в узком смысле слова государству-члену может быть предписано принять меру, которая налагает меньше ограничений на экономическую деятельность внутри Союза, даже если это приведет к низкому уровню защиты его законных интересов. Дело касалось налогообложения чаевых таксистов⁹. Налогоплательщик, участвовавший по делу в качестве ответчика, получил уведомление по подоходному налогу, в отличие от большинства его коллег, хотя тот факт, что средний таксист ежегодно получает существенную часть дохода в виде чаевых, считается общеизвестным. Вследствие этого возникло

⁸ Opinion AG Wattel before HR 22 December 2006, no. 39258, BnB 2007/134, § 3.2; Terra Ben J.M. *European Tax Law* / Ben J.N. Terra, Peter J. Wattel. New York, 2008. P. 350–351.

⁹ HR 23 October 1985, To. 23036, BNB 1986/158.

неравенство в режиме налогообложения конкретного налогоплательщика и его коллег-таксистов и возник вопрос о том, нарушает ли это принцип равенства. Верховный Суд Нидерландов заключил, что функционирование системы распространения налоговых уведомлений создает конфликт между необходимостью обеспечения эффективных процедур налогового администрирования, с одной стороны, и необходимостью обеспечить соблюдение налоговой обязанности в соответствии с законодательством – с другой. Верховный Суд взвесил эти интересы и постановил следующее. Необходимо было фактическое расследование для того, чтобы выяснить, не могли ли налоговые органы решить воздержаться от направления уведомлений всем таксистам в связи с административными проблемами. Масштаб же нарушения принципа эффективности должен был быть определен нижестоящим судом. Чем больше влияние, тем скорее оно «перевесит» принцип равенства. Если налоговые органы могли осуществить налогообложение без глобальных проблем эффективности, это мелкое нарушение принципа эффективности не могло «перевесить» большее нарушение принципа равенства.

На примере данного дела показана многоэтапная схема анализа пропорциональности – проверка уважительности цели, пригодности, необходимости и баланса. Результаты этого анализа, по мнению европейских исследователей, указывают на два факта. Во-первых, наделение определенным правом не гарантирует эффективности его применения в конкретной ситуации. Во-вторых, суд при разрешении дела фокусируется на причинах, оправдывающих нарушение права. Таким образом, анализ на предмет пропорциональности имеет целью удостовериться тот факт, что норма или принцип права были

нарушены «по уважительным причинам при определенных обстоятельствах» [16, р. 575].

Аналогичным образом анализируют принцип пропорциональности и российские судебные органы. Так, Конституционный Суд Российской Федерации (далее – КС РФ) Определением от 17 июля 2014 г. № 1578-О отказал ОАО «Гурово-Бетон» в принятии к рассмотрению его жалобы на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 ст. 269 НК РФ, поскольку оспариваемые законоположения, содержащие дополнительные требования, предъявляемые к налогоплательщику для целей учета при уплате налога на прибыль организаций процентов по предоставленным ему иностранным участником займа, направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях и не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя в указанном им аспекте, в том числе как противоречащие принципу соразмерности¹⁰. В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. № 498-О-О разъяснено, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов¹¹. Кроме того, исходя из Определения КС РФ от 12 мая 2005 г. № 163-О¹² изменение законодателем налогового законодательства, которое может повлечь ухудшение положения налогоплательщика, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм,

¹⁰ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24 марта 2015 г. № 695-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Гурово-Бетон” на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2008 г. № 498-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Мурманский” морской рыбный порт» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налого-

вого кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12 мая 2005 г. № 163-О «По жалобе общества с ограниченной ответственностью “Агата-ЛТД” на нарушение конституционных прав и свобод статьей 10 Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации”» // СПС «КонсультантПлюс».

а также установление разумного переходного периода, позволяющего исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

Таким образом, национальные меры, препятствующие осуществлению основных свобод или делающие их менее привлекательными, могут быть оправданы, только если они преследуют законную цель в публичных интересах, соответствуют этой цели и не превышают необходимые для ее достижения меры.

Вернемся к ЕС. Если Суд ЕС рассматривает законодательство ЕС с точки зрения принципа пропорциональности, ему необходимо обеспечить баланс между интересами индивида и Союза¹³. Если же Суд ЕС рассматривает с этой точки зрения национальное законодательство, он должен соблюсти баланс между интересами национального государства и Союза. Существует не так много примеров того, что Суд ЕС применил принцип пропорциональности в узком смысле в делах о нарушении основных свобод, в основном это дела о свободном передвижении товаров. Так, в деле *Stoke-on-Trent* Суд описал этот принцип следующим образом: оценка пропорциональности национальных норм, преследующих легитимную цель в соответствии с правом Сообщества состоит во взвешивании национального интереса в достижении этой цели против интереса Сообщества в обеспечении действия основных свобод¹⁴.

И хотя Суд ЕС никогда не применял принцип пропорциональности в узком смысле слова в делах, касающихся исключительно прямого налогообложения, есть по меньшей мере два налоговых дела, в которых этот принцип затрагивался. Первое – дело *Marks & Spencer*, а второе – дело *N*¹⁵.

Дело *N* касалось голландского налогообложения скрытого роста стоимости акций. Эти акции принадлежали налогоплательщику – крупному акционеру голландской компании, решившему покинуть налоговую юрисдикцию Нидерландов. Уменьшение стоимости компании, произошедшее после смены резидентства, не было принято во внимание с целью снижения налоговой задолженности. Суд ЕС счел, что налог для покидающего страну резидента (*exit tax*) соответствует принципу фискальной терри-

ториальности. Однако Суд продолжил проверку того, выходит ли действие нормы за пределы целей, которые она преследует. Суд заключил, что для того, чтобы быть признанной соответствующей принципу пропорциональности, подобная система возмещения подоходного налога должна учесть возможное уменьшение стоимости после смены резидентства налогоплательщика, если это еще не было принято во внимание принимающим налогоплательщика государством-членом. Это решение перекликается с решением по делу *Marks & Spencer*, поскольку убытки, понесенные за пределами налоговой юрисдикции государства, должны быть приняты во внимание при определенных условиях. Очевидно, это нарушает цели голландской налоговой системы, а именно соблюдение принципа территориальности.

По нашему мнению, дела *Marks & Spencer* и *N* являются результатом необходимости соблюдения баланса между налоговым суверенитетом и интересами внутреннего рынка. О важности этого баланса высказывалась Ю. Кокотт, Генеральный адвокат Суда ЕС по делу *Oy AA*¹⁶, предметом которого была невозможность вычета по вкладу группы в материнскую компанию-нерезидента. Адвокат говорила о следующем: «Ограничение свободы учреждения возможно только в случае, если оно преследует законную цель, совместимую с Договором и оправдано императивными причинами во имя публичного интереса. В таком случае необходимо, чтобы эта цель была достигнута без превышения границ действий, необходимых для ее достижения. Таким образом, мера должна отвечать принципу пропорциональности в узком смысле слова».

Генеральный адвокат отметила, что возможность применения вычета внутригрупповых трансфертов к финской компании призвана обеспечить распределение полномочий по налогообложению между государствами-членами, чтобы исключить возможность налогообложения перемещенного дохода и налоговые злоупотребления. Это подтверждает тот факт, что прибыль, полученная компаниями группы в Финляндии, является объектом налогообложения, и это соответствует принципу территориальности. Остается решить, не превышают ли эти налоговые нормы требования необходимости и про-

¹³ Case C-262/99 *Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*, judgement of 12 July 2001.

¹⁴ Case C-169/91 *Council of the City of Stoke-on-Trent and norwich City Council v B & Q plc*, judgement of 16 December 1992.

¹⁵ Case C-470/04 *T v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, judgement of 7 September 2006.

¹⁶ Case C-231/05 *Oy AA*, judgement of 21 July 2007.

порциональности в узком смысле слова для достижения указанной цели. Генеральный адвокат отметила следующее: «Если целью решения налоговых органов было только обеспечение обложения дохода налогом и предотвращение уклонения от уплаты налогов, то общее ограничение возможности применения вычета к финским компаниям зашло слишком далеко. Эти две цели могли быть достигнуты посредством нормы, которая менее ограничительна по отношению к свободе учреждения. Можно было поставить возможность вычета в зависимость от доказательства того, что доход был уже фактически обложен налогом по месту нахождения компании, которая получила трансферт». Однако охрана баланса полномочий по налогообложению не могла быть достигнута, по мнению Ю. Кокотт, менее ограничительной национальной нормой¹⁷.

Таким образом, норма финского права в отношении групповых трансфертов является пропорциональной в узком смысле слова. В деле Marks & Spencer Суд ЕС счел диспропорциональным непризнание трансграничного зачета убытков в исключительной ситуации, возникшей в деле, а именно когда дочерняя компания исчерпала все возможности учесть убытки, и эти убытки не могли быть приняты в расчет на будущее. В этом случае свобода учреждения оказалась выше по юридической силе по сравнению с полномочием по установлению налогов, и зачет убытков был разрешен. Однако, рассматривая в этой связи дело Oy AA, нельзя полагать, что оно тоже представляет собой исключительную ситуацию, каковой была признана ситуация в деле Marks & Spencer. Таким образом, нет основания полагать, что принцип

пропорциональности требует различных подходов к полномочию по налогообложению в зависимости от исключительности конкретной ситуации.

Полагаем, что Суд ЕС готов применять принцип пропорциональности в узком смысле слова также по делам о прямом налогообложении.

Возможна ли аналогичная практика в рамках ЕАЭС или национальных системах его государств-членов?

Рассмотрев принципы subsidiarity и пропорциональности в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права, полагаем возможным предложить направления совершенствования практики интеграционного налогового права.

Во-первых, наднациональный судебный орган должен остановиться на той позиции, что только те различия, которые прямо основаны на источнике происхождения дохода или национальной принадлежности налогоплательщика, могут быть оправданы на основании ограничений основных свобод.

Во-вторых, суд должен отказаться от формального требования того, что только причины, которые отменяют или принуждают, могут служить основанием оправдания ограничения основных свобод. Единственное, что имеет значение, – это цель такой нормы, и она должна быть уважительной по отношению к основным свободам.

Эффективность интеграционного налогового права будет во многом зависеть от того, как соотносится соотношение норм интеграционного и национального права в налоговой юрисдикции Союза и государств-членов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Демин А.В. О соразмерности налогообложения / А.В. Демин. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Пименова О.И. Реализация законодательных прерогатив Российской Федерации на основе принципа subsidiarity: правовая оценка опыта Европейского союза / О.И. Пименова // Журнал российского права. – 2014. – № 8. – С. 84–93.
3. Weiler J.J.H. Federalism and Constitutionalism: Europe's Sonderweg / J.J.H. Weiler // The Federal Vision: Legitimacy and Levels of Governance in the US and in the EU / ed. by K. Nicolaidis & R. Howse. – Oxford: Oxford University Press, 2001.
4. Monti M. A New Strategy for the Single Market: Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso (9 May 2010). – URL: http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/docs/monti_report_final_10_05_2010_en.pdf.
5. Сеницына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Л. Сеницына. – М., 2013. – 24 с.

¹⁷ Opinion of Advocate General Kokott delivered on 12 September 2006, Case C-231/05 Oy AA.

6. Королев Г.А. Основные аспекты налоговой политики Европейского союза / Г.А. Королев // *Международное право и международные организации*. – 2014. – № 2. – С. 313–317.
7. Кашкин С.Ю. Европейский союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями / С.Ю. Кашкин, А.О. Четвериков. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Пименова О.И. Роль и место принципа субсидиарности в законодательном механизме наднационального регулирования отношений в Европейском союзе: субстантивный, инструментальный и институциональный аспекты / О.И. Пименова // *Современное право*. – 2014. – № 9. – С. 133–139.
9. Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Пабlishер, 2015. – 796 с.
11. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие / А.В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с. – 329 с.
12. Alexy R. On Constitutional Rights to Protection / R. Alexy // *Legisprudence*. – Vol. 3, № 1. – July 2009. – P. 1–17.
13. Douma S. Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement / S. Douma. – Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2011. – 292 p.
14. Ghosh J. Principles of the internal market and direct taxation / J. Ghosh. – Oxford: Key Heaven Publications, 2007. – 226 p.
15. Terra Ben J.M. European Tax Law / Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel. – 6th ed. – New York: Wolters Kluwer, 2012. – 1144 p.
16. Krumm M. Constitutional rights as principles: On the structure and domain of constitutional justice. A review essay on A Theory of Constitutional Rights / M. Krumm // *International Journal of Constitutional Law*. – 2004. – Vol. 2, No. 3. – P. 574–596.

REFERENCES

1. Demin A.V. *To the proportionality of taxation*. Available at “ConsultantPlus”. (In Russ.).
2. Pimenova O.I. Realization of legislative prerogatives of the Russian Federation on the grounds of subsidiarity principle: the legal estimation of the European experience. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2014, no. 8. pp. 84–93. (In Russ.).
3. Weiler J.J.H. Federalism and Constitutionalism: Europe’s Sonderweg, in: Nicolaidis K., Howse R. (eds.). *The Federal Vision: Legitimacy and Levels of Governance in the US and in the EU*. Oxford, Oxford University Press, 2001.
4. Monti M. A New Strategy for the Single Market: Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010. Available at: http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/docs/monti_report_final_10_05_2010_en.pdf.
5. Sinitsyna M.L. *Tax federalism in the European Union*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2013. 24 p. (In Russ.).
6. Korolev G.A. Main aspects of tax policy in the European Union. *Mezhdunarodnoe pravo i mezhdunarodnye organizatsii = International Law AND International Organizations*, 2014, no. 2, pp. 313–317. (In Russ.).
7. Kashkin S.Yu., Chetverikov A.O. *The European Union: basic acts and commentaries*. Available at “ConsultantPlus”. (In Russ.).
8. Pimenova O.I. The role of subsidiarity principle in the mechanism of supranational regulation of relationships in the European Union. *Sovremennoe pravo = The Modern Law*, 2014, no. 9, pp. 133–139. (In Russ.).
9. Kozyrin A.N. (ed.). *Commentary to the Part One of the Tax Code of the Russian Federation*. Available at “ConsultantPlus”. (In Russ.).
10. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*, High school textbook. Moscow, Alpina Publisher Publ., 2015. 796 p. (In Russ.).
11. Demin A.V. *Russian Tax Law*. Krasnoyarsk, PUMTS Publ., 2006. 329 p. (In Russ.).
12. Alexy R. On Constitutional Rights to Protection. *Legisprudence*, vol. 3, no. 1, July 2009, pp. 1–17.
13. Douma S. *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*. Amsterdam, IBFD Doctoral Series, 2011. 292 p.
14. Ghosh J. *Principles of the internal market and direct taxation*. Oxford, Key Heaven Publications, 2007. 226 p.
15. Terra Ben J.M., Wattel Peter J. *European Tax Law*, 6th ed. New York, Wolters Kluwer, 2012. 1144 p.

16. Krumm M. Constitutional rights as principles: On the structure and domain of constitutional justice, A review essay on A Theory of Constitutional Rights. *International Journal of Constitutional Law*, 2004, vol. 2, no. 3. pp. 574–596.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100
E-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – Candidate of Legal Sciences, Assistant Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
100/1, 50 let Profsoyuzov ul., Omsk, 644065, Russia
E-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Принципы субсидиарности и пропорциональности в налоговом правоприменении / К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2017. – Т. 1, № 3. – С. 71–81. – DOI : 10.24147/2542-1514.2017.1(3).71-81.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Principles of subsidiarity and proportionality in tax law enforcement. *Pravoprime-nenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 3, pp. 71–81. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(3).71-81. (In Russ.).