

ISSN 1813-1220



9 771813 122777 >

Финансовое право

4/2012



- ✓ **Общественный финансовый контроль как показатель развития гражданского общества**
- ✓ **Классификация судебных актов в сфере финансовых правоотношений**
- ✓ **Бюджетное устройство государства как основа ведения публичного хозяйства**
- ✓ **Банковские отношения как составная часть предмета финансового права**

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ИЗДАНИЕ
Зарегистрировано в Госкомпечати РФ. Рег. ПИ № 4377-29363 от 23 августа 2007 г.
Издается ежемесячно.

№ 4



Издательская группа «ЮРИСТ» 2012

Учредитель:
Издательская группа «ЮРИСТ»
Издается при поддержке
Международной ассоциации
финансового права
Главный редактор:
Кучеров И.И., д.ю.н., профессор,
Заслуженный юрист РФ
Зам. главного редактора:
Крохина Ю.А., д.ю.н., профессор
Ответственный редактор:
Копина А.А.
Редакционная коллегия:
Болакина А.П., д.э.н., профессор,
Бельский К.С., д.ю.н., профессор,
Горбунова О.Н., д.ю.н., профессор,
Грачева Е.Ю., д.ю.н., профессор,
Запольский С.В., д.ю.н., профессор,
Захарова Р.Ф., д.ю.н., профессор,
Каласов Н.Д., д.э.н., профессор,
Ручкина Г.Ф., д.ю.н., профессор,
Сенцова (Карасева) М.В., д.ю.н., профессор,
Чибинев В.М., д.ю.н., профессор
**Главный редактор
Издательской группы «ЮРИСТ»:**
Гриб В.В., д.ю.н., доцент
**Заместители главного редактора
Издательской группы «ЮРИСТ»:**
Ренов Э.Н., Платонова О.Ф.,
Трунцевский Ю.В., Фоков А.П.
Редакция:
Бочарова М.А.,
Макарова Н.М.
Адрес редакции: 115036, г. Москва,
Космодамианская наб., д. 26/55, стр. 7
Тел. редакции: (495) 171-45-97; 953-91-08
E-mail: finlawmagazine@yandex.ru;
avtor@lawinfo.ru
Центр редакционной подписки:
(495) 617-18-88
(многоканальный)
Подписка по России:
«Роспечать» — 80928
«Объединенный каталог» — 39454
«Почта России» — 10744
Полная или частичная перепечатка материалов
без письменного разрешения авторов статей
или редакции преследуется по закону.
Цена свободная.
Формат 60x90/8. Печать офсетная.
Физ. печ. л. — 4.
Общий тираж 2000 экз.
Отпечатано
в ООО «Национальная полиграфическая
группа». Тел. (4842) 70-03-37
ISSN — 1813-1220
Подписано в печать: 06.03.2012 г.

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

- Лапина М.А., Лапин А.В.** Общественный финансовый контроль как показатель развития гражданского общества 2
Науменко А.М. Классификация судебных актов в сфере финансовых правоотношений 7
Шагиева Р.В. Принципы финансовой деятельности 11

БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО

- Пешкова Х.В.** Бюджетное устройство государства как основа ведения публичного хозяйства 14

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

- Карасева (Сенцова) М.В.** Гражданско-правовая детерминация налогового правотворчества и правоприменения 21
Воронов А.М., Аветисян К.Р. Анализ новаций законодательства в сфере правового регулирования производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов 26

СТАТЬИ ЗАРУБЕЖНЫХ УЧЕНЫХ И СПЕЦИАЛИСТОВ

- Жернаков М.В.** Плательщики налогов и сборов в отношениях налогового администрирования в Украине: экономико-правовой анализ 29
Нековар Иржи. Современные методы Европейского Союза в области налогов и роль судебных решений и доктрин в налоговом праве 33

СТАТЬИ АСПИРАНТОВ И СОИСКАТЕЛЕЙ

- Кравченко Д.В.** Банковские отношения как составная часть предмета финансового права 36

Журнал рекомендован Высшей аттестационной комиссией
Министерства образования и науки Российской Федерации
для публикации основных результатов диссертаций
на соискание ученой степени кандидата и доктора наук.

Современные методы Европейского Союза в области налогов и роль судебных решений и доктрин в налоговом праве*

Автор данной статьи поставил себе задачу ознакомить читателей журнала с опытом применения права Европейского Союза для отдельных государств — членов ЕС в области налогов. В этой связи предлагается обратить внимание на некоторые значимые решения Европейского Суда.

Ключевые слова: Европейский Союз, Европейский Суд, налоги, судебная практика.

The author of this article has set the task to acquaint readers with the experience of European Union law for the individual EU Member States in the field of taxation. In this regard the author tries to draw attention to some important decisions of the European Court.

Key words: European Union, European Court, taxes, practice of the court.

Как известно, Европейский Союз создан в 1993 г. и при продвижении своих основных целей, т.е. свободного передвижения товаров, людей, услуг и капитала, с момента своего возникновения прошел значительное развитие. К источникам права ЕС в первую очередь относится так называемое «первичное право» (договоры о присоединении, например, Шенгенские конвенции), международные договоры, общие правовые принципы и правовой обычай, а также «вторичное право» (включает нормы, образованные органами Сообщества, такие как распоряжения, директивы, решения, рекомендации и позиции), договоры, заключенные с третьими субъектами, межгосударственное право (договоры, заключенные государствами-членами), решения, принятые представителями Правительства в Совете, решения представителей в рамках Европейского Совета, источники права, принятого государствами-членами в рамках тесного сотрудничества, и наконец, практика Европейского Суда. Европейский Суд служит для решения споров между органами ЕС, государствами-членами или для решения споров при рассмотрении верности применения европейских правовых норм отдельными государствами-членами. Европейский Суд создан в 1952 г. и находится в Люксембурге.

В области налогов европейское право направлено на регулирование только тех налогов, разное применение которых в рамках государства-членов стало бы препятствием на пути свободного передвижения товаров, людей, услуг и капитала.

Речь идет о следующих налогах:

1. Косвенные налоги, оказывающие влияние на свободное передвижение товаров и услуг:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизный налог;
- экологический налог.

2. Прямые налоги, оказывающие влияние на свободное передвижение капитала и людей:

- Директива ЕС об общей системе налогообложения материнских и дочерних компаний из разных государств-членов (90/435/ЕЭС);
- Директива ЕС об общей системе налогообложения при слияниях (90/434/ЕЭС);

— Директива ЕС об общей системе налогообложения процентов и лицензионных сборов между присоединенными компаниями из разных государств-членов (2003/49/ЕС);

— Конвенция о предотвращении двойного налогообложения в связи с регулировкой прибылей объединенных предприятий (90/436/ЕЭС).

Налоговое право на коммунитарном уровне в первую очередь урегулировано нормами вторичного права, из источников которого чаще всего применяются законодательные акты в виде решений или директив. Решения в системе коммунитарного права имеют то преимущество, что они имеют так называемое прямое действие — способны непосредственно влиять на правовое положение субъектов права государства-членов, без необходимости принятия соответствующих норм посредством издания внутригосударственного нормативного правового акта, а органы государства-членов обязаны применять нормы без их транспозиции. Напротив, директивы требуют такую транспозицию, а именно издание в определенный срок соответствующего национального нормативного правового акта. Лишь при определенных условиях директива также может иметь прямое действие. Правовое значение директив заключается в предоставлении возможности отдельным лицам добиваться своих прав на основании коммунитарного права по отношению к государству-члену и ее органам. Условием этого является истечение срока для исполнения директивы, сопровождающееся негативным влиянием на правовое положение третьих лиц. Прямое действие директивы также возможно в случае, когда то или иное положение национального права не соответствует ее духу и букве.

Как происходит на практике применение европейского права? Возьмем, например, термин «постройка». Этот термин по-разному урегулирован в законодательстве отдельных стран, и при этом как для целей строительного процесса, так и для целей гражданского права. В тексте Директивы по налогу на добавленную стоимость также использован термин «постройка», однако неоднозначная его трактовка в рамках различных юрисдикций практически исключается, поскольку этот термин определен «евро-конформистски» на основании толкования

* NEKOVAR*IRZHI. MODERN METHODS OF THE EUROPEAN UNION IN THE SPHERE OF TAXATION AND THE ROLE OF COURT DECISIONS AND DOCTRINE IN TAX LAW

Европейского Суда. Тем самым Европейский Суд фактически лишает отдельные государства права на определение этого термина для целей применения Директивы о НДС. В связи с этим уместно обратиться к делу C-60/96 Комиссия против Франции¹, в котором Европейский Суд подтвердил позицию Комиссии о том, что Франция нарушила ст. 2 Директивы о НДС, поскольку в этой стране от НДС была освобождена аренда дач-прицепов, шатров и передвижных домов, проживание в летних домиках из легких конструкций, когда они были сданы в аренду с целью постоянного или временного проживания, а не для кратковременного отдыха.

Проблемой применения европейского права является определенное состязание между континентальным правом, которое традиционно использует Германия и страны бывшей Австро-Венгрии, и англосаксонским правом. У англосаксонского права, как известно, типичным является то, что правовые принципы отражаются в решениях судов, а эти решения являются основным источником права. Тем самым суды активно создают право. В традиционном континентальном праве суды связаны положениями законов, на основе которых они принимают решения. Однако при этом суды осуществляют интерпретацию писанного права и при этом используют методы систематического (логического), грамматического (языкового) толкования, телеологический, исторический и сравнительно-правовой метод.

С 2004 г., когда, например, Чешская Республика стала членом ЕС, значение судов в создании права значительно возросло. Роль судов в качестве создателей права продвигается как под действием решений Европейского судебного двора, так и в пределах национальной юрисдикции посредством деятельности внутригосударственных судов. В связи с этим повышается значение телеологического метода интерпретации права. Отмечая активность судей, следует задаться вопросом относительно пределов такой интерпретации. С точки зрения налоговых консультантов следует приветствовать ссылки на акты налогового законодательства, указанные в судебных решениях. Это повышает степень уверенности налогоплательщиков при применении права, обеспечивает его предсказуемость.

В судебной практике возник новый феномен — так называемое злоупотребление правом. Речь идет о правовой ситуации, когда субъект действует строго формально в соответствии с правовой нормой с целью получения определенной льготы, которая противоречит цели правового урегулирования и общественным ожиданиям. Применение термина «злоупотребление правом» до недавних времен мы знали только в области частного права. Речь шла о ситуациях, когда, например, владелец недвижимости использовал правовую охрану института собственности таким образом, что он прельствовал осуществлению права другим лицом, другим владельцем, например, сделал невозможным доступ для ремонта недвижимости другого владельца.

Термин «злоупотребление правом» из-за юдикатуры Европейского Суда возникает при применении Директивы по налогу на добавленную стоимость, а имен-

но из-за решения C-255/02 «Галифакс»², где речь идет о необоснованном получении права на вычет по НДС. Данное дело связано с использованием организованных последовательных (серийных) трансакций, которые, в конечном счете, позволили компании «Галифакс» получить право на вычет НДС на входе практически в полном размере (в то время как стандартный требуемый НДС на входе находился на уровне примерно 5%). Имело место строительство так называемых «операторских центров», в которое было привлечено несколько компаний, которое сопровождалось комбинацией различных видов исполнения строительных работ, предоставления займов для данной деятельности, платежами авансов и уступками прав. Налоговое преимущество было получено в результате дословной интерпретации отдельных положений английского законодательства, регулирующего НДС. Тем не менее, английские налоговые органы, однако, отказались вернуть НДС. Своё решение они обосновали тем, что вся структура была внедрена исключительно с целью налоговой оптимизации без какой-либо экономической обоснованности. Основным аргументом сводился к тому, что отдельные действия, осуществленные в рамках данной «искусственной структуры», де-факто не представляют собой необходимое исполнение для целей НДС и их нельзя классифицировать как экономическую деятельность заинтересованных субъектов. При рассмотрении дела значительную роль играли так называемые вторичные документы, например внутренняя корреспонденция (включая электронную почту), и протоколы переговоров, при этом во внимание принималась продолжительность отдельных переговоров, связанная с количеством и объемом рассматриваемых тем. В результате было выявлено, что большинство трансакций совершалось в духе «готового дела». Представители отдельных компаний, например, на протяжении трехминутных переговоров «профессионально изучили» и подписали семь контрактов, которые им представили их консультанты и с которыми они перед этим вообще не имели возможности ознакомиться.

Из материалов этого дела усматривается два основных обстоятельства, которые следует принимать во внимание при подозрении в злоупотреблении правом:

1. Хотя формально и были исполнены положения Директивы и внутригосударственные нормы, установленные во исполнение ее предписаний, результатом явилось получение налоговых преимуществ, предоставление которых идет вразрез с целями, преследуемыми при установлении соответствующих льгот.

2. Кроме того, из всех объективных обстоятельств должно следовать, что главной (но не единственной) целью рассматриваемых действий является получение налоговых преимуществ. Иными словами, важным является констатирование, что из всех объективных обстоятельств налоговое преимущество было главной, хотя и не единственной целью.

В этой связи следует задуматься над проблемой, порождаемой различием между институтом злоупотребления правом и институтом преимущества содержания правового действия перед его формой.

Институт злоупотребления правом в настоящее время с гражданско-правовой точки зрения континентального права толкуется судами Чешской Республики как то, что «объективное право предполагает, что исполнение субъективного права направлено на осуществление цели, отслеживаемой правовой нормой. Из логики вопроса, порожденного взаимно противоположным положением участвующих сторон, следует, что осуществление субъективного права (принуждение исполнения субъективной обязанности) иногда может привести к ущербу со стороны обязанного субъекта, что можно понимать как противоречие с общепринятым правовым правилом, что каждый человек должен себя вести так, чтобы он не нарушал права другого. ...Так как осуществление права исключает противоправность, потому что одно состояние не может быть одновременно правовым и расходящимся с правом, необходимо, исходя из принципа «*neminem laedit, qui iure sui utitur*», т.е. «никому не вредит тот, кто использует свое право», поведение, которое направлено на предполагаемый законом результат, считать разрешенным и в том случае, когда его (возможным) побочным результатом является нанесение имущественного или неимущественного ущерба со стороны другого участника правового отношения. ...Осуществление права, как уже было указано, не имеет противоправности, если оно происходит в соответствии с правом. Объективное право предполагает, что осуществление права направлено к осуществлению цели, отслеживаемой правовой нормой. Если лицо совершает действия в пределах своего права, но посредством осуществления действий, иначе разрешенных правом, стремится нанести ущерб другому участнику правовых отношений, то речь хотя и идет об осуществлении права, но о неправильном осуществлении права, когда действие и его результат, возможно, полностью соответствуют результату, который подразумевает право, но действие было совершено не с целью достижения результатов, для достижения которых лицу была предоставлена защита, а для получения других результатов, которые иначе считаются нежелательным побочным последствием данного действия. Такое осуществление права, даже когда оно формально соответствует закону, в действительности является только кажущимся осуществлением права; целью здесь является не осуществление права, а стремление нанести ущерб другому лицу, потому что лицо действует в противоречии с общепринятыми нормами и имеет соответствующий умысел, в то время как достижение самого смысла и цели, преследуемой правовой нормой, остается для него побочным и с точки зрения этого лица не имеющим значения».

Институт злоупотребления правом в частном праве в первую очередь исходит из общепринятых норм. Такое узкое определение нельзя применить в области налогового права. В области налогов сталкивается интерес государства по сбору налогов, которому противопоставлен интерес налогоплательщиков по минимизации своей налоговой обязанности в рамках имеющегося законодательства, т.е. платить государству налоги, которые ему неизбежно необходимы с точки зрения действующих

правовых правил, другими словами, не заплотить больше, чем это установлено законом. Для этого налогоплательщики используют различные инструменты и пробелы в законодательстве. Суды дают такому поведению определенную защиту, поскольку такое поведение соответствует основному конституционному принципу частного права: «что не запрещено, то разрешено».

При применении института злоупотребления права в публичном праве и при возложении налоговых обязанностей дополнительно включается другой конституционный принцип, на основании которого государственную власть можно применять только в случаях, в пределах и способами, которые установлены законом. В ситуации, когда в государстве — члене ЕС господствует континентальная правовая система, а основным источником права является писанный закон, санкционирование позитивно-правового института злоупотребления правом может привести к наказанию любого, в т.ч. легального, способа сокращения налогов. Поэтому объективный анализ запрета на злоупотребление правом должен сочетаться с принципами правовой уверенности и защитой легитимных ожиданий.

Адресат правовой нормы во всяком случае имеет право заранее знать, какой будет его налоговая ситуация, и по этой причине он должен иметь право понадеяться на простой смысл слов правовых предписаний. Кроме того, не может существовать никакая обязанность по осуществлению предпринимательской деятельности таким образом, чтобы увеличился налоговый доход государства. Очевидно, что основным принципом является выбор минимально налогооблагаемого способа осуществления предпринимательской деятельности. С другой стороны, такая свобода существует только в пределах легальных возможностей, установленных режимом налоговых законов. Поэтому правильной следует признать ситуацию, когда налоговый субъект преследует иную цель, чем само достижение налогового преимущества, в то же время эта цель не настолько значительная по сравнению с целью только налогового преимущества. Подобные действия нельзя считать злоупотреблением правом.

По делу C-63/043 (Centralan Property Ltd) Комиссия относительно злоупотребления правом в области НДС в этом смысле высказалась так, что «речь идет о правовом принципе, признаваемом во многих правовых областях права Сообщества, согласно которому останутся неучитанными те трансакции, которые группа лиц, обязанных по налогам, осуществила без экономического обоснования, потому что целью было исключительно создание искусственной ситуации, которая позволяет снизить налог». Другими значительными делами, предметом которых явились вопросы злоупотребления правом, являются, например, решение C-162/07 AMPLISCIENFICA A AMPLIFIN⁴, решение C-425/06 PART SERVICE⁵, решение C-277/09 RBS DEUTSCHLAND⁶ или решение C-103/09 WEALD LEASING⁷.

Нет причин не отнести указанные суждения, с учетом особенностей соответствующих юридических конструкций, и на фактические ситуации, релевантные для

прямых налогов, в первую очередь для налогов на прибыль. Это в настоящее время уже имеет места в судебной практике. Одним из примеров может быть решение Европейского Суда по делу C-446/03 Marks & Spencer plc против Дэвида Хелси⁸. В этом случае Европейский Суд постановил, что британская материнская компания имеет право на уменьшение налога на прибыль, налогооблагаемую в Соединенном королевстве, по причине убытков, возникших в ее дочерних компаниях с местонахождением в Бельгии, Германии и во Франции в 1998–2001 гг. Такое право материнская компания имеет в случае, когда:

а) дочерняя компания исчерпала возможности учета убытков, которые существуют в ее стране в рамках налогового периода, с которым увязывалось заявление по уменьшению налогов, а также в рамках предыдущих налоговых периодов, или же посредством перевода этих убытков на третье лицо либо зачетом указанных убытков в счет прибыли, полученной дочерней компанией на протяжении предыдущих налоговых периодов;

б) отсутствует возможность учета убытков иностранной дочерней компании в стране ее пребывания в рамках будущих налоговых периодов ей самой или третьим лицом, особенно в случае перевода дочерней компании на это третье лицо.

В настоящее время Европейский Союз стоит перед решением принципиального вопроса относительно этих вопросов в будущем. В стремлении успокоить финансовые рынки подготовлен договор о Фискальном союзе, который должен гарантировать отсутствие увеличения задолженности отдельных государств. Одновременно с этим на уровне Европейской Комиссии и Европейского Совета возникают стремления к координации налоговой политики в областях, которые ранее относились исключительно к компетенциям отдельных государств. Это стремление по введению общей базы налога на доходы юридических лиц может привести к консолидации этого

налога. Кроме того, имеется значительное давление на налогообложение банков, а именно посредством введения налога на финансовые трансакции. Само подписание договора о Фискальном союзе и утверждение этих новых налогов однозначно приведет к передаче части суверенитета отдельных государств на уровень европейских надгосударственных органов и, разумеется, к последующему укреплению задачи и миссии Европейского Суда. В Европе начался бой за осуществление идеи создания Соединенных штатов Европы. И мы можем только надеяться на то, что бой за эту идею обойдется без единого выстрела.

Наковар Иржи,
вице-президент Европейской
фискальной конфедерации

- 1 URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43684&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=46667>
- 2 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=44619>
- 3 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57100&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=49177>
- 4 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67742&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=49558>
- 5 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71995&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=49571>
- 6 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83455&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=49585>
- 7 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83445&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=49610>
- 8 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=50395>

Банковские отношения как составная часть предмета финансового права*

В статье автором приводится обоснование тезиса, что предметом финансового права являются в том числе общественные отношения, возникающие в процессе осуществления деятельности государства, направленной на правовое антикризисное регулирование в банковском секторе экономики.

Ключевые слова: банковский сектор экономики; предмет финансового права; антикризисная деятельность государства.

The author substantiates the thesis that the subject of financial law are public relations which arise in the process of state activity aimed at the legal crisis management in the banking sector.

Key words: banking sector, the subject of financial law, crisis management activity of the State.

На сегодняшний день правовое регулирование банковского сектора экономики имеет комплексный ха-

рактер. Банки и их деятельность являются предметом исследования конституционного, гражданского, финан-

* KRAVCHENKO D.V. BANKING RELATIONS AS PART OF THE SUBJECT OF FINANCIAL LAW