

3. В Беларуси эродированные почвы преимущественно являются пахотными землями. Их площадь составляет 479 тыс. га, или 9,4 % от общей площади. В том числе на долю водной приходится 7,1 % пахотных угодий, ветровой (дефляции) — 1,3 %. Намытые почвы занимают 52 тыс. га (1,0 %).

Кроме того, 41,2 % пахотных земель относятся к дефляционно-опасным. Среди областей республики наибольшие площади эродированных земель (включая почвы с намытым верхом) выявлены в Минской — 9,9 %, Витебской — 10,7 %, Гродненской — 13,4 % и Могилевской — 11,2 % областях. При этом водная эрозия преобладает в северной и центральной частях республики, а ветровая эрозия наиболее широко распространена на юге и юго-западе.

4. В результате данных исследований по загрязнению пестицидами заметное содержание загрязнений в пробах почвы обнаружено только для линдана и ДДТ, найденных в 21 из 163 проб. Наиболее высокий процент обнаружений пестицидов, относящихся к СОЗ, в почве (до 75 %) отмечается в Витебской области в местах их захоронений и складирования.

Проведенный анализ степени воздействия негативных факторов на экологическое состояние сельскохозяйственных угодий позволит в последующем установить нанесенный ущерб почвам, объем финансовых затрат на его устранение, сформировать эффективную организационно-экономическую модель экологизации платности землепользования.

Литература

1. Головатый, С.Е. Тяжелые металлы в агроэкосистемах / С.Е. Головатый. — Минск: Ин-т почвоведения и агрохимии, 2002.
2. Трахтенберг, И.М. Тяжелые металлы во внешней среде / И.М. Трахтенберг, В.С. Колесников, В.П. Луковенко; под ред. И.М. Трахтенберг. — Минск: Наука и техника, 1994.
3. Агрохимическая характеристика почв сельскохозяйственных земель Республики Беларусь (2001—2004) / НАН Беларуси. Ин-т почвоведения и агрохимии; редкол.: И.М. Богдевич [и др.]. — Минск, 2006.
4. Методические рекомендации по обследованию и картографированию почвенного покрова по уровням загрязненности промышленными выбросами / Ин-т почв. им. В.В. Докучаева; сост. И.Г. Валежин. — М., 1987.
5. Крупномасштабное агрохимическое и радиологическое обследование почв сельскохозяйственных угодий Беларуси: метод. указания / И.М. Богдевич [и др.]; под ред. И.М. Богдевича. — Минск: Хата, 2001.
6. Почвы сельскохозяйственных земель Республики Беларусь / Г.И. Кузнецов [и др.]; Комитет по земельным ресурсам, геодезии и картографии при Совете Министров Респ. Беларусь; под ред. Г.И. Кузнецова. — Минск: Оргстрой, 2001.
7. Национальный план выполнения обязательств, принятых Республикой Беларусь по Стокгольмской конференции о стойких органических загрязнителях, на 2007—2010 годы и на период до 2028 года / М-во природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь, Глобальный эколог. фонд, Всемирный банк; редкол.: С.С. Дешиц. — Минск: Белсэнс, 2006.

Е.Н. ГРИГОРЬЕВА

ПРИНЦИПЫ ЕВРОПЕЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

Становление правовых основ налогообложения европейских государств — долгий путь эволюции научной юридической мысли и совершенствования законодательства отдельных взятых государств в рамках развития и существова-

ния концепции правового государства и демократического общества с одновременным закреплением основных прав и свобод человека и гражданина и налогового суверенитета государства.

В условиях современных интеграционных процессов на территории Европы, стремительного расширения Европейского союза (далее — ЕС) на Восток и непосредственного таможенного соседства с Республикой Беларусь актуален вопрос развития тесных экономических отношений белорусского государства со странами Европейского союза, базирующихся на нормах стабильного и, вместе с тем, соответствующего реалиям времени законодательства Республики Беларусь и Европейского союза. И если учесть, что европейское право, в том числе и в области регулирования налоговых правоотношений — одна из самых динамичных правовых систем современности, поскольку сравнительно быстро претерпело ряд существенных изменений, связанных с углублением европейского процесса интеграции, то изучение положительной динамики становления и развития европейского права является бесспорным опытом в построении союзных отношений Республики Беларусь и Российской Федерации.

Как в целом право, так и его принципы носят объективный характер и обуславливаются состоянием общественных отношений, уровень развития которых во многом определяется целями и задачами, стоящими перед обществом [1, 10]. Правовое регулирование налогов на территории ЕС в основном формируется сложившимися подходами к проведению интеграционной политики и выбором наиболее эффективных правовых средств достижения целей, установленных в учредительных договорах. В этой связи А.А. Шакирьянов к тенденциям развития современного налогового права относит продолжающийся процесс разграничения полномочий в области налогов между государствами-членами и институтами ЕС, расширение компетенции Союза в сфере прямого налогообложения, укрепление роли судебной системы ЕС, передача налогового суверенитета в пользу Сообщества [2].

Регулирование налоговых отношений на общеевропейском уровне основывается на примате общепризнанных принципов права. Так, в п. 1 ст. 6 Маастрихтского договора о Европейском союзе от 27 февраля 1992 г. (далее — договор о ЕС) нашли отражение такие общеправовые принципы права: принцип свободы, демократии, уважения прав человека и основных свобод, а также принцип господства права [3]. Эти основополагающие положения названы принципами, общими для всех государств-членов. Пунктами 2, 3 этой же статьи декларируется уважение Союзом основных прав личности, гарантированных Европейской конвенцией по защите прав человека и основных свобод, подписанной 4 ноября 1950 г. в Риме. Они вытекают из общих конституционных традиций государств-членов, в качестве общих принципов права Сообщества и национальной самобытности государств-членов [3]. В связи этим весьма обоснована позиция российских правоведов С.Ю. Кашкина и П.А. Калининско относительно того, что принципы права данного сообщества, будучи его несущей конструкцией, — это исходные положения наиболее общего характера, определяющие смысл, содержание, реализацию и развитие всех остальных норм права ЕС [4, 835]. Таким образом, в правовой системе Европейского союза эти отправные положения являются непосредственным ориентиром для правомерного поведения, а также обязательным указателем для правотворческой и правоприменительной деятельности.

Исследуя юридическую природу европейского налогового права, российский правовед Г.П. Толстопятенко пришел к выводу, что оно представляет собой совокупность интеграционного налогового права (права Европейских сообществ) и налогового права государств-членов [5]. Интеграционное налоговое право — совокупность налоговых положений учредительных договоров и нормативных правовых актов, принятых институтами ЕС, а также общих принципов права, применяемых к налоговым отношениям, решений Суда ЕС по налоговым вопросам и доктрины ЕС. Национальное налоговое право — совокуп-

ность принятых в государствах норм налоговых законов и подзаконных актов, а также общих принципов права, применяемых к налоговым отношениям; принципов налогового права, закрепляемых в конституции; прецедентов и решений высших судебных органов по вопросам налогового права. При этом описанные две составляющие европейского налогового права равноценны [6, 12–13].

Использование исследователем в каждом из данных определений общих принципов права дает возможность утверждать, что они являются ведущими ориентирами, направленными на выявление общеправовых подходов к регулированию налоговых отношений на уровне отдельного государства и на надгосударственном уровне. Например, принцип демократизма на уровне интеграционного налогового права означает, что решения по налоговым вопросам принимаются в той юридической форме и в соответствии с той правовой процедурой, которые обеспечивают оптимальное соотношение экономических интересов ЕС и государств-членов. Смысловая нагрузка принципа правового плюрализма в области налоговых правоотношений состоит в том, что при принятии общих решений необходимо максимально учитывать правовые традиции и особенности правовой культуры государств-членов, так как эффективность применения норм интеграционного налогового права во многом зависит от способности и готовности людей его понять и принять.

Сущность принципа приоритета прав и свобод человека в том, что взимание налога представляет собой отчуждение части собственности граждан, поэтому данное действие власти должно осуществляться на законных основаниях. Принятие любого налогового решения и разрешение налогового спора должно происходить публично, компетентными органами и с учетом приоритета прав и свобод человека [6, 21–22]. На уровне отдельно взятого европейского государства общие принципы, на которых зиждется основа регулирования наиболее важных общественных отношений, в том числе и налоговых, находят закрепление на высшем уровне — в конституции каждого государства. К таким конституционным основам классически относятся принцип свободы личности, неприкосновенности частной собственности, юридического равенства граждан перед законом, принцип справедливого налогообложения, установления налогов законом, взимания налогов в публичных целях, запрета обратной силы налогового закона, единства налоговой системы, а в федеративных государствах — принцип федерализма. Формой закрепления принципов налогового права являются налоговые кодексы и законы, принимаемые законодателем соответствующего государства.

К принципам, непосредственно влияющим на налоговые правоотношения в рамках Европейского союза, принято относить следующие: subsidiarity, который лежит в основе соотношения полномочий институтов ЕС и государств-членов, гармонизации и недискриминации по признаку гражданства (государственной принадлежности).

Особенность правовой регламентации налогов состоит в том, что в ее основу положен принцип гармонизации налогового законодательства государств-членов, реализуемый в процессе создания и применения различных правовых форм, в которые облекаются нормы интеграционного права [6, 68]. Принцип гармонизации реализуется посредством применения двух специфических для белорусского права методов: позитивной и негативной интеграции. Данные понятия не определяются в актах законодательства, однако они — авторское представление о юридических процессах и являются доктринальными и общепризнанными в рамках науки европейского права. Сущностная особенность позитивной интеграции заключается в принятии институтами Европейского союза нормативных правовых актов, направленных на гармонизацию национального налогового законодательства. Негативная интеграция означает установление запретов на определенные виды действий, противоречащих политике Сообщества, и осуществляется посредством запретительных норм в договорах и актах институтов Европейского Сообщества и запретительных реше-

ний Европейского Суда [7, 670–671], поэтому специальные принципы европейского налогового права выступают в форме прямых запретов. Специальные принципы налогового права Европейского союза являются производными от общего принципа запрета дискриминации. К ним относятся: запрет на введение каких-либо обязательных платежей, заменяющих таможенную пошлину; запрет на дискриминацию товаров и услуг одного государства-члена на территории другого государства-члена путем дополнительного (по сравнению с местным) налогообложения [7, 655].

Российский исследователь С.А. Баев рассматривает принцип недискриминации в качестве одного из основных институтов соглашений об избежании двойного налогообложения [8, 16–18]. С его позицией можно согласиться только в том случае, если ученый рассматривает данную обособленную группу норм, сферой регулирования которой являются общественные отношения по предотвращению дискриминационных ситуаций в области международного налогообложения, как совокупность норм, основанных на принципе недискриминации.

Правовед М.Ю. Барышников особое внимание уделяет нормативной силе принципа недискриминации, который имеет следующие названия: верности Европейскому союзу и лояльного сотрудничества. Понятие принципа лояльного сотрудничества в европейском праве определяется как обязанность государств – членов ЕС на основе европейского права сотрудничать друг с другом независимо от различий экономического и социально-политического характера в целях укрепления единого рынка, экономического и валютного союза, защиты общих ценностей и безопасности, свободы от дискриминации, в условиях компетентности и ответственности за выполнение обязательств, вытекающих из членства ЕС, а также его места в системе принципов европейского права [9, 9]. Квинтэссенция его нормативного содержания находится в контексте верности единому европейскому рынку, т.е. положениям договоров и актов ЕС, которые формируют единство правил хозяйствования, т.е. движение товаров, финансов, рабочей силы и услуг, а также совместимость поведения государств-членов с единым рынком. Исследователь выявляет такую его особенность, как сквозной и генеральный характер, призванный обеспечить стабильность всех внутрисоюзных отношений и усилить правовую связь между всеми членами ЕС [9, 7]. Сопоставляя международный принцип сотрудничества государств с европейским принципом лояльного сотрудничества, автор приходит к весьма существенным выводам, выявляющим особенности рассматриваемого европейского императива. К ним ученый небезосновательно относит максимальную конкретность, которая заложена для того, чтобы договор сразу же стал правовым документом прямого применения без дополнительных конкретизирующих актов и был легко применим Судом ЕС, а также широту и многообразие форм и сфер сотрудничества ЕС [10, 18]. Обоснованность этой позиции находит подтверждение в следующих примерах, приведенных российским юристом Д. Ивановым из практики Суда ЕС и суда Великобритании при рассмотрении ими дел об устранении двойного налогообложения налогом на доходы компаний. Хотя автор и приводит эти примеры для выявления роли Суда ЕС в правоприменении, однако и в нашем случае они весьма показательны.

В 1995 г. английская компания «Хост ЮК Лтд» и ее материнская германская компания «Хост АГ» подали иск к Службе внутренних доходов. Основное их требование заключалось в том, что запрет на применение ими освобождения от авансового корпорационного налога являлся дискриминацией, противоречащей ст. 12 и 43 Договора о ЕС. В результате этой дискриминации компания «Хост ЮК Лтд» была вынуждена уплачивать авансовый корпорационный налог. Уплаченные суммы авансового корпорационного налога подлежали зачету против сумм налога на прибыль («corporation tax»), который подлежал уплате позднее. Потери компании «Хост ЮК Лтд» были связаны с преждевременной уплатой налога, т.е. произошла потеря выгоды от пользования денежными средствами за период с момента уплаты авансового налога на прибыль до момента его зачета против «обычного» налога на прибыль. Вопрос толкования

положений Договора о ЕС был передан Суду ЕС для вынесения решения в преюдициальном порядке. Суд ЕС постановил, что «Хост ЮК Лтд» имеет право на компенсацию понесенных финансовых потерь. Следующая ситуация имеет совершенно иную направленность. В 2003 г. ряд транснациональных корпораций, преимущественно базирующихся в США и Японии, подали коллективный иск к Службе внутренних доходов Великобритании. В целом требования истцов были сходны с требованиями вышеупомянутых германских компаний, однако базировались они на положениях о недопустимости дискриминации, содержащихся в договорах Великобритании об избежании двойного налогообложения. Совокупная сумма иска приближалась к 1 млрд фунтов стерлингов. Несмотря на то, что Служба внутренних доходов судебный процесс выиграла, выводы, к которым пришел суд, весьма интересны. При рассмотрении дела судья указал на то, что нарушения были. Тем не менее, по его мнению, соответствующие статьи договоров об избежании двойного налогообложения никогда не становились частью британского права, на которую истцы могли бы ссылаться в национальных судах. Это связано с тем, что для того, чтобы стать частью национального права, международные договоры Великобритании по общему правилу должны быть инкорпорированы в национальное законодательство специальным актом парламента или актом лица, которому парламент делегировал инкорпорацию, и соответствующие нормативные акты не относятся к положениям о недопущении дискриминации [11].

Таким образом, принимая решение по делу фискального характера, Суд ЕС прямо ссылаясь на закрепленный в Договоре о ЕС общеправовой принцип недискриминации, из чего следует, что принцип европейского права является основой для принятия решения, непосредственно влияет не только на налоговые правоотношения, а и на судебную практику государств-членов ЕС.

Итак, принципы европейского налогового права обладают определенной спецификой, что позволяет сохранять баланс интересов государств — членов Европейского союза и Союза в целом. Применение общих принципов налогового права расширяет область действия для каждого государства-члена Сообщества при сохранении достаточной независимости в области политики налогообложения, и при этом специальные принципы — запреты устанавливают наиболее общие ограничения для недопущения дискриминации и ограничения прав и свобод физических и юридических лиц, их объединений. Тем не менее, в обеспечении основных прав и свобод весьма существенна роль европейских надгосударственных образований, наделенных определенными полномочиями, к которым относится Суд ЕС. Он основывает решения непосредственно на достаточно декларативных положениях, т.е. принципах права, что, несомненно, достаточно прогрессивно не только для интеграционного права европейских государств, но и для мирового сообщества в целом. Восприятие позитивного опыта европейских государств может послужить во благо и развитию интеграционных процессов стран — участниц СНГ.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Бобылев, А.И. Понятие, принципы и функции права / А.И. Бобылев // Право и политика. — 2004. — № 4.
2. Шакирьянов, А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения / А.А. Шакирьянов // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — М., 2008.
3. Договор о Европейском союзе // Московская государственная юридическая академия. Кафедра права Европейского союза, Центрального права Европейского союза [Электронный ресурс]. — 2008. — Режим доступа: <http://www.ruseu.org/article.php?id=20>. — Дата доступа: 15.03. 2008.
4. Кашкин, С.Ю. Право Европейского союза / С.Ю. Кашкин, П.А. Калинин // Глобалистика: энциклопедия. — М.: Диалог, 2003.
5. Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / Г.П. Толстопятенко; МГИМО МИД РФ. — М., 2001. — 47 с.