

О.И. Пименова

## СУБСИДИАРНОСТЬ КАК ПРИНЦИП РЕАЛИЗАЦИИ СОВМЕСТНОЙ КОМПЕТЕНЦИИ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА И ЕГО ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ: НА ПРИМЕРЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

***Аннотация.** В статье на примере налогового законодательства анализируются роль и место принципа субсидиарности в механизме наднационального законодательного регулирования отношений по вопросам компетенции, реализуемой Европейским Союзом совместно с государствами-членами. Констатируется, что при всей своей гибкости и неприемлемости жестких рамок принцип субсидиарности довольно жестко регулирует реализацию законодательных прерогатив наднациональных институтов Европейского Союза, в связи с чем представляет исследовательский интерес с точки зрения совершенствования методологических основ реализации общей законодательной политики в многоуровневой структуре. Директивы, принятые Европейским Союзом в сфере прямого налогообложения, являют собой пример действия принципа субсидиарности в понимании государств-членов, которые уступают интеграционному регулированию ровно столько вопросов, сколько необходимо для создания и обеспечения функционирования единого внутреннего рынка Европейского Союза.*

***Ключевые слова:** сравнительное правоведение, субсидиарность, пропорциональность, Евросоюз, компетенция, внутренний рынок, налогообложение, директива, гармонизация, законотворчество.*

С вступлением в силу 13 декабря 2009 г. Договора о пересмотре учредительных актов Европейских Сообществ и Европейского Союза, подписанного в Лиссабоне, (далее — Лиссабонский договор)<sup>1</sup> в праве Европейского Союза осуществлена систематизация основных принципов компетенции Европейского Союза, регулирующих вопросы ее получения и реализации. Эти принципы теперь объединены в специальную статью, которая занимает одно из первых мест в Маастрихтском договоре о Европейском Союзе в редакции Лиссабонского договора (далее — ДЕС) — статью 5<sup>2</sup>.

Первый принцип — принцип наделения компетенцией — впервые четко обозначен в учредительных документах Европейского Союза, хотя фактически применялся изначально. В соответствии с этим принципом, получившим закрепление в § 2 ст. 5 ДЕС, в своей деятельности Европейский Союз не должен выходить за рамки компетенции, предоставленной ему в учредительных договорах государствами-членами, и обязан следовать тем целям, которые государства-члены установили в учредительных договорах. При этом любая остаточная компетенция, то есть компетенция, не закрепленная в учредительных договорах за Европейским Союзом, сохраняется за государствами-членами Европейского Союза.

И если принцип наделения компетенцией устанавливает границы компетенции Европейского Союза, то два других принципа — субсидиарности и пропорциональности, закрепленных в § 3 и 4 ст. 5 ДЕС соответственно, — регулируют реализацию такой компетенции. Так, применительно к реализации компетенции, предоставленной Европейскому Союзу его государствами-членами, принцип пропорциональности в соответствии с § 4 ст. 5 ДЕС требует, чтобы действия Союза по содержанию, форме и интенсивности предпринимаемых мер не выходили за рамки того, что является необходимым для достижения целей, предусмотренных в учредительных договорах.

В свою очередь, принцип субсидиарности служит отражением концепции, в соответствии с которой все вопросы, которые могут быть эффективно решены на местном уровне, должны находиться в ведении муниципальных властей, наиболее близких к населению. В случае же, если общественные проблемы имеют межрегиональный, общегосударственный или «европейский» масштаб, то их решение должно быть отнесено к ведению более крупных образований, будь то субъектов федерации, государства в целом либо наднациональных институтов. Иными словами, компетенция вышестоящих и более отдаленных от граждан уровней политической власти должна служить дополнением к компетенции ее нижестоящих уровней, наиболее приближенных к населению. Российский исследователь федерализма А. Макарычев называет субсидиарность «принципом точного соответствия компетенции власти стоящих перед

<sup>1</sup> Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 603.

<sup>2</sup> В первоначальной редакции Лиссабонского договора эту статью планировалось озаглавить «Основные принципы в отношении компетенции».

ней проблем»<sup>3</sup>. Польский исследователь Л.В. Янцен признает, что «только управление, основанное на принципе субсидиарности, создает такие условия, при которых нижестоящий уровень способен сам решать свои проблемы и осуществлять возложенные на него задачи»<sup>4</sup>.

Важно, что в условиях функционирования принципа субсидиарности принимающий решение остается ответственным не перед вышестоящей организацией, а перед теми, в интересах кого он действует.

В общем виде принцип субсидиарности закрепляется в ст. 1 ДЕС, согласно которой принятие решений в Европейском Союзе должно быть как можно более приближено к гражданам. Во взаимоотношениях Европейского Союза и его государств-членов применение принципа субсидиарности определяется выбором наиболее эффективного уровня решения и исполнения. По словам одного из основоположников теории интеграционного права Европейского Союза, проф. Л.М. Энтина, «субсидиарность должна дать ответ на вопрос о том, на каком уровне лучше осуществлять смешанную (или аналогичную по природе) компетенцию»<sup>5</sup>.

Согласно параграфу 3 ст. 5 ДЕС Европейский Союз в сферах, которые не отнесены 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 Европейского Союза.

Не вдаваясь в анализ критериев применения принципа субсидиарности (для этого потребовалось бы проведение самостоятельного исследования и написания отдельной статьи), обратим внимание на то, что субсидиарность весьма «гибкая и динамичная категория, которая дает возможность в соответствии с необходимыми обстоятельствами расширять деятельность интеграционного образования в пределах его полномочий и, напротив, ограничивать или прерывать ее в том случае, если действия интеграционного образования уже не являются оправданными»<sup>6</sup>. Но при всей своей гибкости и

неприемлемости жестких рамок (возможно, по этой причине в праве Европейского Союза до сих пор отсутствуют четкие критерии его применения) принцип субсидиарности довольно жестко регулирует реализацию компетенционных прерогатив Европейского Союза.

В праве Европейского Союза принцип субсидиарности позиционируется как принцип реализации компетенции, предоставленной Европейскому Союзу его государствами-членами в сферах общественной жизни, не отнесенных к исключительному ведению Европейского Союза, прежде всего, в сферах совместной компетенции Европейского Союза и его государств-членов. Поэтому, принимая во внимание данное обстоятельство, нельзя согласиться с теми авторами, которые предлагают субсидиарность рассматривать как принцип разграничения компетенции<sup>7</sup>, призванный обеспечивать сбалансированное распределение полномочий между вертикальными субъектами власти<sup>8</sup>. Говоря о субсидиарности, «использовать постулаты разделения власти между центром и местами юридически не вполне обоснованно... концепция субсидиарности более адекватна совместному осуществлению общих целей»<sup>9</sup>.

Исчерпывающий перечень сфер совместной компетенции Европейского Союза и государств-членов Европейского Союза Римский договор об учреждении Европейского Сообщества в редакции Лиссабонского договора (далее — ДФЕС)<sup>10</sup> не содержит. Согласно ст. 4 ДФЕС совместная компетенция Европейского Союза и государств-членов распространяется на следующие основные сферы отношений: внутренний рынок; социальная политика применительно к аспектам, определенным в ДФЕС; экономическое, социальное и территориальное сплочение; сельское хозяйство и рыболовство, за исключением сохранения морских биологических ресурсов; окружающая среда; защита потребителей; транспорт; трансъевропейские сети; энергия; пространство свободы, безопасности и правосудия; общие проблемы безопасности в сфере здравоохранения применительно к аспектам, определенным в ДФЕС. С некоторыми оговорками в эту сферу включены на-

<sup>3</sup> Макарычев А. Федерализм и регионализм: европейские традиции, российские перспективы // Полис. 1994. № 11. С. 153.

<sup>4</sup> Янцен Л.В. Становление механизма распределения конституционно-правовой ответственности в учениях XIX в. в Германии // Государственная власть и местное самоуправление в России: история и современность / под общ. ред. А.С. Горшкова. СПб.: Изд-во СЗАГС, 2008. Т. 1. С. 323.

<sup>5</sup> Энтин Л.М. Право Европейского Союза. Новый этап эволюции: 2009–2017 гг. М.: Изд-во «Аксиом», 2009. С. 88.

<sup>6</sup> Энтин Л.М. Актуальные проблемы европейского права: учеб. пособие / Энтин Л.М., Энтин М.Л., Трыканова С.А., Орина И.В. М.: Флинта: МПСИ, 2008. С. 67.

<sup>7</sup> См., напр.: Глигич-Золотарева М.В. Конституционно-правовые основы российского федерализма: проблемы теории, методологии и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Тюмень, 2009. С. 11.

<sup>8</sup> См., напр.: Ароян А.С. Субсидиарность как концептуальная основа эффективного взаимодействия государства, местного самоуправления и гражданского общества: дис. ... канд. полит. наук. Ростов-н/Д, 2010. С. 19–20.

<sup>9</sup> Энтин Л.М. Право Европейского Союза. Новый этап эволюции: 2009–2017 гг. М.: Изд-во «Аксиом», 2009. С. 59.

<sup>10</sup> Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 211.

учные исследования, технологические изыскания, изучение космоса. К совместной компетенции отнесены также сотрудничество во имя развития и оказание гуманитарной помощи со стороны Европейского Союза. Как вытекает из текста оговорок, их предназначение состоит в том, чтобы решения, принимаемые на уровне Европейского Союза, ни в коем случае не препятствовали полномасштабному осуществлению аналогичных национальных инициатив и программ.

*Интерес представляет вопрос о пределах полномочий институтов Европейского Союза и государств-членов при реализации совместной компетенции.* Общее правило содержится в § 2 ст. 2 ДФЕС, согласно которой «когда Договоры предоставляют Союзу совместную с государствами-членами компетенцию в определенной сфере, и Союз, и государства-члены могут законодательствовать и принимать юридически обязательные акты в данной сфере. Государства-члены осуществляют свою компетенцию в той мере, в какой Союз не воспользовался своей компетенцией. Государства-члены вновь осуществляют свою компетенцию в той мере, в какой Союз решил прекратить осуществление своей компетенции».

В некоторой степени процитированные положения параграфа 2 ст. 2 ДФЕС напоминают ст. 12 проекта Договора о Европейском Союзе<sup>11</sup>, подготовленного Европейским парламентом еще в 1984 г. (далее — проект ДЕС 1984 г.) и ставшего первым документом, текстуально включившим принцип subsidiarity в нормативную основу функционирования интеграционного объединения<sup>12</sup>. Согласно данной статье в случаях, когда Союз наделяется совместной компетенцией, «государства-члены будут продолжать свою деятельность до тех пор, пока Союз не издаст соответствующий акт». Однако схожесть положений ст. 2 ДФЕС и ст. 12 проекта ДЕС 1984 г. обнаруживается только на первый взгляд. В действительности же выявляется противоположность двух подходов.

Первый подход к определению границ (пределов) полномочий в рамках совместной компетенции основывается на позиции проф. А. Тота, по мнению которого лучшим критерием для определения таких границ

является следующий: компетенция государств-членов заканчивается там, где начинается компетенция Союза<sup>13</sup>. Фактически такой подход означает выведение из-под действия принципа subsidiarity любой потенциальной компетенции Европейского Союза, не связанной с принятием конкретных мер. Именно такая логика совместной компетенции получила звучание в ст. 2 ДФЕС, тогда как в ст. 12 Проекта ДЕС 1984 г. заложен совсем иной подход, получивший в литературе наименование подхода Д. Штайнера.

Подход Д. Штайнера более применим и адекватен для целей реализации subsidiarity как принципа совместного осуществления общих полномочий, поскольку сохраняет некий «коридор» между осуществлением полномочий в сферах совместной и исключительной компетенций: компетенция государств-членов заканчивается там, где Союз предпринял конкретные меры<sup>14</sup>. По сути, в рамках второго подхода только принятая мера Союза создает новую сферу его исключительной компетенции, речь не идет о потенциальной компетенции Союза. За государствами-членами признается полная свобода действий в принятии своих мер, своих актов в той сфере, которая еще не занята мерами, актами Союза. Более того, провести оценку «принятия конкретной меры» гораздо проще, нежели вероятности того, «воспользовался ли Союз своей компетенцией в целом».

Однако в специальном протоколе, принятом в 2007 г. вместе с Лиссабонским договором, — Протоколе об осуществлении совместной компетенции<sup>15</sup> — уточняется, что в рамках совместной компетенции государства-члены сохраняют за собой права нормотворчества по всем аспектам, не урегулированным актами Европейского Союза. То есть применительно к реализации нормотворческой компетенции пределы реализации полномочий Европейского Союза формулируются гораздо определеннее. Далее, уточняется, что в случае противоречия национального закона и правового акта Европейского Союза по конкретному вопросу преимущественную силу имеет акт Европейского Союза, что вытекает из принципа верховенства (primata) его права в целом<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Документы Европейского Союза. Тарту, 1995. Т. 2. С. 217.

<sup>12</sup> В этой связи следует выразить несогласие с позицией тех авторов (см., напр.: Красиков Д.В. Юрисдикция Европейского суда по правам человека: принцип subsidiarity: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 27; Хохлов И.И. Наднациональность в политике Европейского Союза. М.: Международные отношения, 2007. С. 65–66), по мнению которых принцип subsidiarity в практике Европейского Союза представляет собой лишь политическую максиму, не имеющую правового содержания. Все дальнейшее развитие принципа subsidiarity в европейском интеграционном процессе связано с его правовым оформлением и становлением.

<sup>13</sup> Toth A.G. A legal analysis of subsidiarity in Legal Issues of Maastricht Treaty. Oxford University Press, 1993. P. 24.

<sup>14</sup> Steiner J. Subsidiarity under Maastricht in Legal Issues of Maastricht Treaty. Oxford University Press, 1993. P. 13.

<sup>15</sup> Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 411.

<sup>16</sup> Приверженность принципу верховенства (primata) права Европейского Союза (Сообщества), как его сформулировал в 1964 г. Суд Европейских Сообществ при вынесении решения по делу «Фламинио Коста против ЭНЕЛ», государства-члены подтвердили в специальной Декларации № 17 к Лиссабонскому договору.

Совсем по-особому сформулированы границы (пределы) полномочий институтов Союза и государств-членов в сферах совместной компетенции, отдельно оговоренных в § 3 и 4 ст. 4 ДФЕС. Так, согласно § 3 указанной статьи в сферах научных исследований, технологического развития и космоса Европейский Союз располагает компетенцией проводить мероприятия, в том числе по разработке и реализации программ, при условии, что осуществление данной компетенции не будет препятствовать государствам-членам осуществлять свою собственную компетенцию; согласно параграфу 4 той же статьи в сферах сотрудничества в поддержку развития и гуманитарной помощи Союз располагает компетенцией проводить мероприятия и общую политику при условии, что осуществление данной компетенции не будет препятствовать государствам-членам осуществлять свою собственную компетенцию. Очевидно, что в этих, особо оговоренных сферах совместной компетенции, компетенция Европейского Союза по осуществлению конкретных мероприятий (например, разработке и реализации программ) заканчивается там, где начинается компетенция государств-членов в целом, то есть пределы наднациональных полномочий определяются по остаточному принципу. По смыслу же § 2 ст. 2 ДФЕС, применительно ко всем остальным сферам совместной компетенции, по остаточному принципу определяются, напротив, полномочия государств-членов.

В то же время следует учитывать открытый характер компетенции Европейского Союза. В соответствии со ст. 352 ДФЕС Совет Европейского Союза (по предложению Комиссии и после одобрения Европейского парламента) может принимать решения и по тем вопросам, которые прямо не отнесены к ведению Европейского Союза, но необходимы для достижения целей Европейского Союза, предусмотренных в ДЕС и ДФЕС. В этом смысле не исключается возможность того, что сама идея субсидиарности (применительно к совместной компетенции) может стать инструментом централизации полномочий Союза. Ситуация осложняется с введением Лиссабонским договором правила, согласно которому Европейский Союз располагает совместной с государствами-членами компетенцией во всех тех случаях, когда ДЕС и ДФЕС предоставляют ему компетенцию, которая не относится к сферам, предусмотренным в ст. 3 и 6 ДФЕС, то есть ни к исключительной компетенции Европейского Союза, ни к компетенции Европейского Союза осуществлять деятельность, направленную на поддержку, координацию, дополнение действий государств-членов (§ 1 ст. 4 ДФЕС). Не вызывает сомнений, что в таких «презюмируемых» сферах совместной компетенции пределы полномочий институтов Европейского Союза будут определяться по общему правилу, закрепленному в § 2 ст. 2 ДФЕС.

Каждый институт Европейского Союза при реализации своих полномочий в сферах, не отнесенных к исключительному ведению Европейского Союза, постоянно следит за соблюдением принципа субсидиарности. Это прямо следует из ст. 1 Протокола о применении принципов субсидиарности и пропорциональности, принятого в 2007 г. вместе с Лиссабонским договором (далее — Протокол)<sup>17</sup>.

На первый взгляд, кажется, что ст. 5 ДЕС (§ 3), определяющая принцип субсидиарности, касается всех аспектов (видов) деятельности наднациональных институтов: как правотворческих, так и правоприменительных. Проф. Г. Винтер считает, что это не так. По его мнению, критерий, который Суд Европейского Союза считает достаточным для обоснования нормотворческой деятельности Европейского Союза, а именно возможные противоречия в законодательстве государств-членов, все же нельзя безоговорочно распространить на сферу применения права, так как в ней всегда имеются противоречия между государствами-членами Европейского Союза<sup>18</sup>. Прежде чем передавать полномочия по реализации права на наднациональный уровень, следует учесть возможности координации деятельности государств-членов Европейского Союза на горизонтальном уровне, например, путем гармонизации их законодательств. Более того, принцип субсидиарности однозначно не распространяется на деятельность Суда Европейского Союза. Последним была решительно отвергнута попытка установить, что решение спора на уровне Суда Европейских Сообществ (Европейского Союза) или национального судебного органа должно иметь место на основе выявления большей эффективности. Как пишет проф. Л.М. Энтин, отсутствие четких критериев в этой области и решение вопроса на основе целесообразности привели бы к полному отсутствию правовой стабильности и безопасности<sup>19</sup>.

На практике до настоящего времени принцип субсидиарности рассматривался и рассматривается Судом Европейского Союза только применительно к реализации институтами Европейского Союза их законодательных полномочий<sup>20</sup>. Как следует из ст. 8 Протокола,

<sup>17</sup> Европейский Союз: Основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 396.

<sup>18</sup> Винтер Г. Субсидиарность и нормотворчество в рамках европейской многоуровневой системы управления // Право и политика. 2005. № 11. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.07.2012).

<sup>19</sup> Энтин Л.М. Актуальные проблемы европейского права: учебное пособие / Энтин Л.М., Энтин М.Л., Трыканова С.А., Орина И.В. М.: Флинта: МПСИ, 2008. С. 68.

<sup>20</sup> См., напр.: Case C-84/94, UK v. Council, Case C-233/94, Germany v. Parliament and Council. URL: <http://www.curia.europa.eu/> (дата обращения: 12.01.2011).

Суд Европейского Союза полномочен выносить решения по искам в связи с нарушением законодательными актами принципа субсидиарности. Субсидиарность, таким образом, в праве и практике Европейского Союза следует понимать, прежде всего, как принцип реализации законодательных полномочий наднациональных институтов по вопросам компетенции, реализуемой Европейским Союзом совместно с его государствами-членами.

*С исследовательской точки зрения, интерес вызывает вопрос о роли и месте принципа субсидиарности в механизме интеграционного регулирования отношений в сфере гармонизации налоговых законодательств государств-членов Европейского Союза.* Дело в том, что налоговое наднациональное регулирование по-прежнему остается наиболее сложным направлением реализации интеграционной политики Европейского Союза. По словам проф. Г.П. Толстопятенко, «даже уступая часть своего налогового суверенитета Союзу, государства-члены по-прежнему стремятся оказывать максимальное влияние на процесс принятия законодательных решений по налоговым вопросам»<sup>21</sup>. При этом, как пишет проф. Ю.М. Юмашев, остаются серьезные различия налоговых систем государств-членов, которые «создают значительные трудности при формировании Сообществом единого внутреннего рынка товаров»<sup>22</sup>.

Создание внутреннего рынка в соответствии с § 3 ст. 3 ДЕС выступает одной из целей Европейского Союза. На внутренний рынок Европейского Союза распространяется совместная компетенция Европейского Союза и его государств-членов (§ 2 ст. 4 ДФЕС). Следовательно, и налоговое регулирование, осуществляемое на уровне Европейского Союза, можно отнести к компетенции, реализуемой им совместно с государствами-членами, как часть деятельности по обеспечению функционирования единого внутреннего рынка. Это означает, что и Союз, и государства-члены могут законодательствовать и принимать юридически обязательные акты по вопросам налогового регулирования. При этом, исходя из теоретических посылов норм § 2 ст. 2 ДФЕС, пределы компетенции государств-членов по реализации национальных законодательных прерогатив в данной совместной сфере регулирования определяются по остаточному принципу, то есть после реализации со-

ответствующих законодательных прерогатив наднациональных институтов, хотя данный фактор и не оказал существенного влияния на ограничение национального налогового суверенитета: налоговое регулирование по-прежнему преимущественно осуществляется на уровне государств-членов. Налоги составляют главный источник формирования публичных финансов, и государства не желают уступать налоговый суверенитет институтам Союза в большей степени, чем это необходимо для формирования единого внутреннего рынка.

Механизм регулирования налоговых отношений на уровне Европейского Союза во многом определяется сложившимися подходами к проведению интеграционной политики в целом. Наиболее эффективным и приемлемым средством достижения поставленных целей в сфере интеграционного регулирования налоговых правоотношений выступает гармонизация, выражающаяся в принятии наднациональными институтами актов, сближающих законодательные, регламентарные и административные положения национальных налоговых законодательств, которые непосредственным образом влияют на создание или функционирование внутреннего рынка Европейского Союза.

Гармонизирующее регулирование налоговых отношений на уровне Европейского Союза отражает сложившуюся еще в 1950-х гг. (при учреждении Европейских Сообществ) и сохраняющуюся по сей день специфику наделения Европейского Союза компетенцией: разные сферы отношений передаются государствами-членами в ведение Европейского Союза не целиком, а лишь применительно к отдельным их аспектам, прямо оговоренным в так называемых уполномочивающих статьях учредительных документов. Уполномочивающие статьи определяют, по каким конкретным вопросам, в каких целях, в каком порядке, через какие институты и посредством какого рода актов Европейский Союз вправе осуществлять свое вмешательство в подведомственные ему сферы.

Уполномочивающие статьи учредительных документов Европейского Союза именуются в европейской доктрине и судебной практике «правовыми базами». Ссылки на них обязательны в преамбуле каждого законодательного акта Европейского Союза, а отсутствие соответствующей ссылки или ее неполное приведение влекут отмену акта Судом Европейского Союза. Число «правовых баз» измеряется десятками и продолжает увеличиваться с каждой очередной реформой учредительных документов Европейского Союза.

«Правовой базой», уполномочивающий Европейский Союз на гармонизацию отношений в сфере косвенного налогообложения, выступает ст. 113 ДФЕС, согласно которой Совет, постановляя единогласно в соответствии со специальной законодательной процеду-

<sup>21</sup> Налоговое право Европейского Союза: лекции проф. Г.П. Толстопятенко в рамках учебной магистерской программы, реализуемой Европейским учебным институтом Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России по специальности «Право Европейского Союза». М., 2012.

<sup>22</sup> Юмашев Ю.М. Свобода движения товаров в ЕС (нетарифные ограничения) // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2009. № 3. С. 76.

рой и после консультации с Европейским парламентом и Экономическим и социальным комитетом, устанавливает положения по гармонизации законодательств о налогах с оборота, акцизах и других косвенных налогах, насколько такая гармонизация необходима с целью обеспечить создание или функционирование внутреннего рынка и не допустить искажений конкуренции. Что касается реализации гармонизирующих полномочий Европейского Союза в сфере прямого налогообложения, то ДФЕС не содержит статей, прямо уполномочивающих Европейский Союз на регулирование отношений в указанной сфере. Реализация регулирующих прерогатив Европейского Союза в сфере прямого налогообложения осуществляется на основании его резервных полномочий, содержащихся в «статьях-лазейках», которыми можно воспользоваться в случае, если не предусмотрены специальные положения о принятии институтами Европейского Союза мер по конкретному вопросу интеграции (то есть отсутствуют соответствующие «правовые базы»), а выявленные расхождения в национальных законодательствах по данному вопросу мешают эффективному развитию и функционированию внутреннего рынка Союза.

Среди «статей-лазеек» в последние десятилетия наиболее широкое практическое применение получила ст. 114 ДФЕС. На ее основе, например, издается техническая регламентация Европейского Союза, принято европейское законодательство о гарантиях соблюдения прав интеллектуальной собственности, о единых сроках введения и отмены летнего времени в Европейском Союзе, о создании и правовом статусе некоторых агентств Европейского Союза. Но при всей широте своего регулирующего воздействия, ст. 114 ДФЕС, как это следует из содержания ее § 2, не применяется к налоговым отношениям. Гармонизация законодательства в вопросах, затрагивающих прямое налогообложение в государствах-членах, производится на основании другой «статьи-лазейки» ДФЕС — ст. 115, устанавливающей основы сближения положений национальных законодательств, которые «непосредственно влияют на создание или функционирование внутреннего рынка».

Согласно ст. 115 ДФЕС Совет, постановляя единогласно в соответствии со специальной законодательной процедурой и после консультации с Европейским парламентом и Экономическим и социальным комитетом, принимает директивы по сближению законодательных, регламентарных и административных положений государств-членов, которые непосредственно влияют на создание или функционирование внутреннего рынка.

Таким образом, гармонизирующее регулирование Союза в сфере косвенного и прямого налогообложения осуществляется на основании двух разных статей ДФЕС — 113 и 115 соответственно, — предусматри-

вающих два разных режима реализации полномочий Союза: режим базовых (прямо предусмотренных в учредительных документах) и режим резервных (вытекающих из «статей-лазеек») полномочий. При этом использование различных режимов реализации полномочий Союза не обусловлено различием в порядке принятия его институтами соответствующих решений. Как следует из ст. 113 и 115 ДФЕС, порядок принятия гармонизирующих актов в сфере косвенного и прямого налогообложения идентичен: специальная законодательная процедура, реализуемая Советом, с ограниченным (консультативным) участием в ней Европейского парламента, в большей степени гарантирует суверенные права государств-членов, при сохранении за представителями их правительств права вето.

Важно понимать, что различие правовых оснований обусловлено различием принципов, на основе которых реализуются законодательные полномочия Европейского Союза в сфере гармонизирующего регулирования отношений по косвенному и прямому налогообложению. Если в соответствии со ст. 113 ДФЕС гармонизирующее регулирование Союза в сфере косвенного налогообложения осуществляется на основе принципа пропорциональности, то есть «насколько такая гармонизация необходима с целью обеспечить создание или функционирование внутреннего рынка и не допустить искажений конкуренции», то все решения Союза по прямым налогам, принимаемые в соответствии со ст. 115 ДФЕС, реализуются на основе принципа субсидиарности. «Именно субсидиарность является тем правовым положением, на основе которого Совет принимает директивы, направленные на гармонизацию законодательства государств-членов о прямых налогах»<sup>23</sup>, — пишет проф. Г.П. Толстопятенко.

Принципы пропорциональности и субсидиарности по-разному обеспечивают защиту национальных законодательных прерогатив в сферах отношений, представляющих для наднационального и национального законодателей взаимный интерес. Можно сказать, что выбор в пользу того или иного принципа не случаен, во многом связан со степенью чувствительности национальных интересов (и, отсюда, необходимостью их защиты) по отношению к объекту, подлежащему урегулированию совместными усилиями Европейского Союза и его государств-членов. *Смысл использования принципа субсидиарности в законодательном механизме регулирования отношений по вопросам совместной компетенции, в частности по вопросам гармонизации прямого налогообложения, состоит в том, что, в отличие от принципа*

<sup>23</sup> Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 742.

пропорциональности, принцип subsidiarity выступает не только принципом реализации наднациональных законодательных полномочий, но главное — принципом контроля надлежащей (в соответствии с принципом subsidiarity) реализации таких полномочий. Процедура контроля подробно прописана в Протоколе и реализуется как в виде общего последующего контроля, осуществляемого со стороны Суда Европейского Союза уже после принятия и вступления в силу оспариваемого законодательного акта, так и в виде специального предварительного контроля, осуществляемого со стороны национальных парламентов государств-членов Европейского Союза непосредственно в ходе законодательной процедуры, то есть при рассмотрении и принятии проектов законодательных актов. Судьба законодательной процедуры определяется отношением национальных парламентариев к вопросу о том, соответствует ли искомый проект принципу subsidiarity или не соответствует: при определенном количестве голосов, поданных национальными парламентами (палатами парламентов) против проекта законодательного акта, процедура по его рассмотрению и принятию институтами Союза может быть прекращена<sup>24</sup>. В отношении применения принципа пропорциональности в законодательной деятельности наднациональных институтов Союза такой контроль отсутствует как со стороны Суда Европейского Союза, так и национальных парламентов его государств-членов. В ст. 5 Протокола лишь говорится о том, что проекты законодательных актов «мотивируются» в отношении данного принципа, а сам проект «учитывает необходимость обеспечивать 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».

Гармонизируя отношения в сфере косвенного и прямого налогообложения, Европейский Союз в качестве основного инструмента реализации своей законодательной политики использует такой вид правовых актов Союза, как директива. И если ст. 113 ДФЕС ограничивается лишь фразой о том, что Совет, постановляя единогласно в соответствии со специальной законодательной процедурой, «устанавливает положения по гармонизации», то ст. 115 ДФЕС содержит прямое указание на директивы как вид актов, принимаемых Советом в рамках указанной процедуры для сближения положений национальных законодательств.

<sup>24</sup> Более подробно об этом см.: Протокол о применении принципов subsidiarity и пропорциональности, принятый в 2007 г. вместе с Лиссабонским договором // Европейский Союз: Основопологающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 398–399.

По своему регулируемому содержанию директива наиболее всего адекватна принципам пропорциональности и subsidiarity. ДФЕС ничего не говорит о прямом действии директив, а указывает лишь на их обязательную силу для каждого государства-члена Европейского Союза, кому она адресована (в подавляющем большинстве случаев — всем государствам-членам), в отношении результата, который требуется достичь. За национальными органами власти сохраняется компетенция в отношении формы и способов достижения результата, предписанного директивой.

Нормативным правовым актом прямого действия признается лишь регламент Европейского Союза, подлежащий применению всеми государствами-членами независимо от того, выступало ли данное государство за его принятие.

Директивы же Европейского Союза, как не имеющие силу акта прямого применения, «детальной регламентации содержать не должны»<sup>25</sup>.

Однако при всех этих теоретических посылах практика показывает, что директива директиве рознь. В особенности это проявляется на примере директив, принятых Европейским Союзом в сферах гармонизации отношений по косвенному и прямому налогообложению, в зависимости от того, какой принцип положен в основу их регулирующего воздействия: пропорциональности или subsidiarity. Для наглядности рассмотрим некоторые из принятых на основе указанных принципов директив.

На сегодняшний день Советом Европейского Союза приняты директивы, гармонизирующие подакцизное налогообложение табачных изделий<sup>26</sup>, минеральных масел<sup>27</sup>, алкогольных напитков<sup>28</sup>, товаров энергетического сектора<sup>29</sup>. Все они определяют субъектов, пред-

<sup>25</sup> Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 122.

<sup>26</sup> Директива Европейского парламента и Совета Европейского Союза 2011/64/ЕС «О структуре и ставках акцизов для обработанного табака». URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013). Текст перевода официально опубликован не был; текст на английском языке см.: O.J. № L 176. 2011. P. 24.

<sup>27</sup> Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils // O.J. № L 316. 1992. P. 12; Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils // O.J. № L 316. 1992. P. 19.

<sup>28</sup> Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // O.J. № L 316. 1992. P. 21; Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // O. J. № L 316. 1992. P. 29.

<sup>29</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // O.J. № L 545. 2003. P. 34.

мет налогообложения, налоговые ставки, виды налоговых льгот. Наряду с такими предметными, относящимися к конкретному подакцизному товару, директивами принята и действует директива, устанавливающая единые сроки и порядок уплаты акцизов в отношении всех видов подакцизных товаров<sup>30</sup>.

По своему регулируемому содержанию директивы, гармонизирующие акцизы, сопоставимы с соответствующим налоговым законодательством государства. Основное различие, по существу, заключается лишь в том, что элементы налога в директивах регулируются двумя видами правовых норм: во-первых, нормами, предусматривающими определенные правила поведения, то есть нормами, по сути своей, прямого действия, но формально требующими имплементации путем принятия или изменения национальных законов; во-вторых, отсылочными нормами, адресующими к национальному налоговому законодательству.

Европейское Сообщество, а затем и Европейский Союз предприняли ряд значительных мер, направленных на преодоление различий в налоговых ставках и порядке исчисления налога на добавленную стоимость (далее — НДС), существовавших в государствах-членах и затруднявших развитие единого товарооборота. Начиная с 1960-х гг., Советом принимаются директивы, направленные на создание единого правового режима НДС. Так, наиболее продолжительное действие, без малого тридцать лет, имела Директива Совета 77/388/ЕЭС «О гармонизации законодательств государств-членов в отношении налогов с оборота — общей системы налога на добавленную стоимость: единообразной базы исчисления»<sup>31</sup>, ставшая для государств-членов общим законом о НДС. Принятая 28 ноября 2006 г. Директива Совета Европейского Союза 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость»<sup>32</sup> (далее — Директива Совета 2006/112/ЕС) заменила собой все предыдущее законодательство, в том числе и вышеназванную Шестую Директиву Совета 77/388/ЕЭС.

Директива Совета 2006/112/ЕС представляет собой обширный нормативный правовой акт, состоящий из 414 статей, регулирующих предмет применения, нало-

гооблагаемых лиц, их обязанности, налогооблагаемые сделки, налогооблагаемую сумму, ставки налога, освобождения и вычеты, другие вопросы, содержание которых позволяет сравнить Директиву Совета 2006/112/ЕС с налоговым законом государства. Так же как и внутренний закон государства, учреждающий НДС, Директива Совета 2006/112/ЕС содержит все элементы национального закона о НДС и отличается лишь тем, что ее положения должны имплементироваться. По существу же Директива Совета 2006/112/ЕС выступает наднациональным законом о внесении изменений в национальные законы государств-членов о НДС.

Очевидна высокая степень единообразия, достигнутого в наднациональном регулировании косвенного налогообложения: директивы, преследуя цель «обеспечить создание или функционирование внутреннего рынка и не допустить искажений конкуренции» (ст. 113 ДФЕС), отличаются исчерпывающей полнотой регулирования искомым отношением, практически не оставляя национальным законодателям возможностей для самостоятельного определения «форм и способов достижения результата, предписанного директивой». Таким образом, в сфере гармонизации национальных законодательств о косвенном налогообложении в законотворческой практике Европейского Союза обнаруживается тенденция к максимальной детализации директив. При этом принцип пропорциональности, положенный в основу гармонизирующего регулирования Союза в данной сфере (ст. 113 ДФЕС), не является сдерживающим фактором в реализации законодательных прерогатив Союза, а значит, и централизации соответствующих полномочий на наднациональном уровне. Видимо, принцип пропорциональности слишком «растяжимый» принцип для того, чтобы четко определять пределы законотворческой активности Союза на совместном правовом поле.

В отличие от директив в сфере косвенного налогообложения, директивы Европейского Союза о прямых налогах отличаются лимитированной регламентацией, касающейся только тех аспектов прямого налогообложения, которые необходимы для функционирования единого внутреннего рынка Союза. В этом смысле директивы о прямых налогах являют собой пример действия принципа субсидиарности в понимании государств-членов, которые уступают интеграционному регулированию ровно столько вопросов, сколько необходимо для создания общей системы регулирования отношений, представляющих взаимный интерес.

Из директив, принятых на основе принципа субсидиарности, наиболее известна на сегодняшний день Директива Совета Европейских Сообществ 90/435/ЕЭС «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных

<sup>30</sup> Директива Совета Европейского Союза 2008/118/ЕС «Об общих условиях взимания акцизов и отмене Директивы 92/12/ЕЭС». URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013). Текст перевода официально опубликован не был; текст на английском языке см.: O.J. № L 9. 2009. P. 12-30.

<sup>31</sup> Более подробно об этом см.: Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 741.

<sup>32</sup> URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013). Текст перевода официально опубликован не был; текст на английском языке см.: O.J. № L 347. 2006. P. 1.



государств-членов»<sup>33</sup> (далее — Директива Совета 90/435/ЕЭС). Проблема заключалась в том, что государство, в котором расположена материнская компания, вправе облагать налогом полученную от дочерней компании прибыль, что приводило к экономическому двойному налогообложению, поскольку государство местонахождения дочерней компании также вправе взимать с прибыли, полученной дочерней компанией, налог у источника. Целью Директивы Совета 90/435/ЕЭС является создание такого режима налогообложения материнских и дочерних компаний, принадлежащих разным государствам-членам Европейского Союза, который не отличался бы от режима, действующего в отношении материнских и дочерних компаний, принадлежащих одному и тому же государству-члену Европейского Союза.

Директива Совета 90/435/ЕЭС определяет объект и субъекты налога, порядок и способы его уплаты. В частности, для целей налогообложения компания должна иметь статус резидента, устанавливаемый национальным налоговым законодательством, которое в зависимости от конкретного государства-члена предусматривает различные критерии его определения. Такими правовыми критериями могут быть как место регистрации юридического лица, так и место фактического управления компанией<sup>34</sup>.

Директивой Совета 90/435/ЕЭС предусматривается, что при получении материнской компанией прибыли от дочерней компании государство, в котором располагается материнская компания, обязуется: либо воздержаться от налогообложения прибыли дочерней компании, либо облагать корпорационным налогом такую прибыль, предоставив материнской компании право на вычет из подлежащей уплате суммы налога, уже уплаченного дочерней компанией в государстве ее резидентства. Еще одним вариантом избежания двойного налогообложения, предлагаемым в Директиве Совета 90/435/ЕЭС, является освобождение от уплаты корпорационного налога у источника прибыли дочерней компании, распределяемой в пользу материнской компании.

Таким образом, Директива Совета 90/435/ЕЭС предлагает государствам-членам на выбор три способа избежания двойного налогообложения: освобождение, налоговый кредит и освобождение у источника прибы-

ли. При этом не затрагивается применение положений национальных законодательств государств-членов или международных договоров государств-членов, направленных на устранение или уменьшение экономического двойного налогообложения дивидендов.

Уступкой государственному суверенитету также стало закрепление права государств-членов не применять Директиву Совета 90/435/ЕЭС к компаниям, которые не сохраняют непрерывно в течение не менее двух лет установленной доли участия в капитале, определяющей их статус материнской компании. Требование минимального периода участия в капитале дочерней компании направлено на то, чтобы воспрепятствовать уклонению от налогов за счет временной (на момент уплаты налога) концентрации небольших долей участия в руках одного держателя акций и получения таким образом преимуществ при налогообложении, предоставляемых Директивой Совета 90/435/ЕЭС, с последующим возвращением долей первоначальным владельцам.

Последовательно применяя принцип субсидиарности, Директива Совета 90/435/ЕЭС реализует концепцию свободы усмотрения, предоставляемой национальным законодателям при ее имплементации. Директива Совета 90/435/ЕЭС требует от государств-членов Европейского Союза определенного результата, заключающегося в соблюдении ими единого, не дискриминационного порядка налогообложения прибыли материнских и дочерних компаний. Как государства будут этого добиваться, какие будут применяться ими способы избежания двойного налогообложения, оставлено на их усмотрение.

Другим наиболее значимым правовым актом Европейского Союза, направленным на сближение законодательств государств-членов в сфере прямого налогообложения, стала Директива Совета Европейских Сообществ 90/434/ЕЭС «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, частичным разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса SE или SCE между государствами-членами»<sup>35</sup> (далее — Директива Совета 90/434/ЕЭС). Устанавливая общие правила определения объекта, субъектов и льгот по налогу на прирост капитала, Директива Совета 90/434/ЕЭС предусматривает право государств-членов отказаться от их применения в случаях, когда трансграничные операции компаний, принадлежащих разным государствам-членам (по слияниям, разделением, передаче

<sup>33</sup> Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).

<sup>34</sup> Более подробно об этом см.: Гражданское и торговое право зарубежных государств: учебник / отв. ред. Е.А. Васильев, А.С. Комаров. 4-е изд., перераб. и доп.: в 2 т. Т. 1. М.: Международные отношения, 2008. С. 144–145.

<sup>35</sup> Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).

активов и обмен акциями), направлены на уклонение от уплаты налогов, предусмотренных национальными налоговыми законодательствами.

Для установления границ усмотрения государств-членов в определении трансграничной операции как имеющей своей основной целью злоупотребление правом (то есть уклонение от уплаты налогов), Директива Совета 90/434/ЕЭС вводит критерии квалификации операций в качестве трансграничных: такие операции должны осуществляться в реальных экономических целях — реструктуризация или рационализация деятельности участвующих в проведении трансграничных операций компаний.

Следует отметить, что Директива Совета 90/434/ЕЭС по-разному реализуется в национальных законодательствах государств-членов. В ряде из них требуется, чтобы компания продолжала владеть акциями, приобретенными в результате трансграничной передачи активов, в течение минимального срока: в Германии — семь лет, во Франции — пять лет, в Нидерландах — три года<sup>36</sup>. В случае же нарушения этого срока национальные налоговые органы вправе предъявить компании требование уплаты налога на прирост капитала с момента совершения трансграничной операции и получения соответствующего дохода.

В декабре 2009 г. Директива Совета 90/434/ЕЭС была заменена Директивой Совета Европейского Союза 2009/133/ЕС «О единой системе налогообложения, применительно к слияниям, поглощениям, разделением, выделением, передаче активов и обмену акциями, затрагивающим компании различных государств-членов Европейского Союза»<sup>37</sup>, практически полностью вобравшей в себя положения Директивы Совета 90/434/ЕЭС со всеми последующими внесенными в нее изменениями.

На основании принципа субсидиарности Европейским Союзом приняты также директивы о налогообложении дохода от сбережений в форме выплат процентов<sup>38</sup> и об общей системе налогообложения, примени-

мой к выплатам процентов и роялти, осуществляемым между ассоциированными компаниями различных государств-членов Европейского Союза<sup>39</sup>. Традиционно объектом их регулирования выступают элементы структуры налога. Директивы подробно описывают субъектов налогообложения, предмет налогообложения, порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов. В то же время директивы содержат ряд статей, более характерных для текста международных договоров об избежании двойного налогообложения: положения, регулирующие обмен информацией между государствами-членами, и положения, определяющие способы устранения двойного налогообложения доходов в переходный период. Как пишет проф. Г.П. Толстопятенко, способность директивы сочетать в себе черты внутригосударственного акта и международного договора позволяет ей создавать эффективный правовой механизм внесения изменений в национальные законодательства государств-членов Европейского Союза<sup>40</sup>.

Директива в отношении налогов — это всегда компромисс государств и институтов Европейского Союза в вопросах соотношения налоговой юрисдикции. В особенности это проявляется на примере директив, принятых в сфере гармонизации прямого налогообложения. Каждая из принятых по прямым налогам директив содержит отменительное условие, гарантирующее право заинтересованного государства не применять ее положения при соблюдении установленных в директиве критериев реализации данного права. Конечно же, положения, позволяющие исключения из общих правил, снижают в целом эффективность применения последних. В то же время такой подход к гармонизирующему регулированию удерживает институты Европейского Союза от принятия законодательных норм, к применению которых государства-члены Европейского Союза пока что еще не готовы. С другой стороны, субсидиарный характер регулирования на уровне Европейского Союза отношений по прямому налогообложению, как показывает практика, не препятствует продвижению общих интересов в деле общеевропейской интеграции, в конечном итоге, благотворно влияя на формирование в рамках единого рынка Европейского Союза налогового режима, аналогичного внутригосударственному.

<sup>36</sup> Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 746.

<sup>37</sup> Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).

<sup>38</sup> Директива Совета Европейского Союза 2003/49/ЕС «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между ассоциированными компаниями разных государств-членов». См.: Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).

<sup>39</sup> Директива Совета Европейского Союза 2003/48/ЕС «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов». См.: Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).

<sup>40</sup> Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 749.

**Библиографический список:**

1. Винтер Г. Субсидиарность и нормотворчество в рамках европейской многоуровневой системы управления // Право и политика. 2005. № 11. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.07.2012).
2. Документы Европейского Союза. Т. 2. Тарту, 1995. С. 217.
3. Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М.: ИНФРА-М, 2008. 698 с.
4. Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Л.М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 960 с.
5. Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: Действующие Директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.03.2013).
6. Макарычев А. Федерализм и регионализм: европейские традиции, российские перспективы // Полис. 1994. № 11. С. 153.
7. Steiner, J. Subsidiarity under Maastricht in Legal Issues of Maastricht Treaty. Oxford University Press, 1993. P. 13.
8. Toth, A.G. A legal analysis of subsidiarity in Legal Issues of Maastricht Treaty. Oxford University Press, 1993. P. 24.
9. Энтин Л.М. Право Европейского Союза. Новый этап эволюции: 2009-2017 гг. М.: Изд-во «Аксиом», 2009. С. 88.
10. Энтин Л.М. Актуальные проблемы европейского права: учеб. пособие / Энтин Л.М., Энтин М.Л., Трыканова С.А., Орина И.В. М.: Флинта: МПСИ, 2008. С. 67.
11. Юмашев Ю.М. Свобода движения товаров в ЕС (нетарифные ограничения) // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2009. № 3. С. 76.
12. Янцен Л.В. Становление механизма распределения конституционно-правовой ответственности в учениях XIX в. в Германии // Государственная власть и местное самоуправление в России: история и современность / под общ. ред. А.С. Горшкова. СПб.: Изд-во СЗАГС, 2008. Т. 1. С. 323.

**References (transliteration):**

1. Vinter G. Subsidiarnost' i normotvorchestvo v ramkakh evropeyskoy mnogourovnevoy sistemy upravleniya // Pravo i politika. 2005. № 11. URL: <http://www.consultant.ru/> (data obrashcheniya: 20.07.2012).
2. Dokumenty Evropeyskogo Soyuza. T. 2. Tartu, 1995. S. 217.
3. Evropeyskiy Soyuz: Osnovopolagayushchie akty v redaktsii Lissabonskogo dogovora s kommentariyami. M.: INFRA-M, 2008. 698 s.
4. Evropeyskoe pravo. Pravo Evropeyskogo Soyuza i pravovoe obespechenie zashchity prav cheloveka: uchebnik / ruk. avt. kol. i отв. red. L.M. Entin. 3-e izd., peresmotr. i dop. M.: Norma: INFRA-M, 2011. 960 s.
5. Zakharov A.S. Nalogovoe pravo Evropeyskogo Soyuza: Deystvuyushchie Direktivy ES v sfere pryamogo nalogooblozheniya. M.: Volters Kluver, 2012. URL: <http://www.consultant.ru/> (data obrashcheniya: 01.03.2013).
6. Makarychev A. Federalizm i regionalizm: evropeyskie traditsii, rossiyskie perspektivy // Polis. 1994. № 11. S. 153.
7. Entin L.M. Pravo Evropeyskogo Soyuza. Novyy etap evolyutsii: 2009-2017 gody. M.: Izd-vo «Aksiom», 2009. S. 88.
8. Entin L.M. Aktual'nye problemy evropeyskogo prava: uchebnoe posobie / Entin L.M., Entin M.L., Trykanova S.A., Orina I.V. M.: Flinta: MPSI, 2008. S. 67.
9. Yumashev Yu.M. Svoboda dvizheniya tovarov v ES (netarifnye ogranicheniya) // Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki. 2009. № 3. S. 76.
10. Yantsen L.V. Stanovlenie mekhanizma raspredeleniya konstitutsionno-pravovoy otvetstvennosti v ucheniyakh XIX v. v Germanii // Gosudarstvennaya vlast' i mestnoe samoupravlenie v Rossii: istoriya i sovremennost' / pod obshch. red. A.S. Gorshkova. SPb.: Izd-vo SZAGS, 2008. T. 1. S. 323.