Особенности и соотношение правового регулирования косвенного налогообложения в ЕС и ФРГ. Роль Суда ЕС.

**Человек:** Предметом исследования являются проблемы сближения законодательств государств-членов Европейского союза (ЕС) в сфере косвенного налогообложения. Объектом исследования являются механизмы и особенности правового регулирования косвенного налогообложения как одного из столпов интеграции, в частности, налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизов. Указанные механизмы рассматриваются на примере законодательства ФРГ и в рамках правового поля ЕС – наднациональных принципов и нормативных положений, которым не должны противоречить национальные акты любого из государств-членов ЕС. В качестве основных методов научного познания использованы следующие: сравнительно-правовой и лингвистический методы, метод аналогии, а также такие общенаучные методы исследования как анализ, синтез, абстрагирование и др. В результате проведенного исследования Автор пришел к выводу, что сохранение формулировок европейских директив при имплементации в национальное право, по общему правилу, предупреждает возникновение противоречий между национальным и европейским актом, однако даже буквальный перевод не гарантирует единообразное толкование и применение нововведенных положений в государствах-членах. Возникающие проблемы решаются путем тщательного изучения лексического смысла слов в разных языках и введением, в случае необходимости, дополнительных определений, действующих в сфере применения положений европейских актов. В некоторых случаях разъяснения Суда ЕС являются единственным возможным источником правового регулирования.

**Key words:** гармонизация, имплементация, налоговое право, косвенное налогообложение, европейское право, Европейский Союз, акцизы, НДС, ФРГ, интеграция

=================================

**FastText\_KMeans\_Clean:** 1. Табачная продукция. Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции были приняты в 1992 г., гарантируя тем самым единый подход государств в данной области на едином внутреннем рынке, создание которого завершилось к 1993 г. Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС [6] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. Финансовый суд федеральной земли Тюрингия направил запрос в Суд ЕС, который постановил, что сама возможность оказания одним пивоваренным заводом влияния на другой за счет крупных долей участия и наличии лица, занимающего руководящие должности в нескольких предприятиях, приводит к экономической зависимости таких заводов и лишает их права на применения пониженной ставки акциза (дело C-83/08). 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. Ставка налога на электроэнергию составляет 20,5 €/МВтч, что намного выше минимальной ставки, предусмотренной Директивой 2003/96/EC, в результате чего государство получило в 2011 году доход в 7,2 млрд. евро (в 2014 г. – 6,6 млрд. евро) [2], что позволило начать снижение ставки взносов на пенсионное страхование: с 01.01.2013 по настоящее время ставка составляет 18,90% против 19,90% в 2007-2011 гг.

**Key words part:** 0.7826086956521741

=================================

**FastText\_KMeans\_Raw/:** 1. Табачная продукция. В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона "О налоге на табачные изделия", однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции были приняты в 1992 г., гарантируя тем самым единый подход государств в данной области на едином внутреннем рынке, создание которого завершилось к 1993 г. Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС [6] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Однако успешное завершение процесса имплементации гармонизированного законодательства по какому-либо вопросу налогообложения не означает полное устранение противоречий, так как выявление многих из них приходится также на период после принятия наднационального правового регулирования и его трансформации в национальное право.

**Key words part:** 0.6956521739130435

=================================

**FastText\_PageRank\_Clean/:** 1. Табачная продукция. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным налоговым управлением Бильфельда (нем. Hauptzollamt Bielefeld) в пользу налогоплательщика [5]. 2. Алкогольная продукция. 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. Соответственно, государство получает существенно больший доход. Пониженная ставка составляет 7%. Однако в Германии сложилась противоположная практика.

**Key words part:** 0.43478260869565216

=================================

**FastText\_PageRank\_Raw/:** 1. Табачная продукция. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным налоговым управлением Бильфельда (нем. Hauptzollamt Bielefeld) в пользу налогоплательщика [5]. 2. Алкогольная продукция. 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. Соответственно, государство получает существенно больший доход. Так, согласно Директиве следующие сделки подлежат налогообложению:. Пониженная ставка составляет 7%.

**Key words part:** 0.4782608695652174

=================================

**Mixed\_ML\_TR/:** В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона "О налоге на табачные изделия", однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Например, приведена в соответствие с требованиями Директивы ставка национального акциза на трубочный табак, который на уровне ЕС подпадает только под общую категорию "иные виды курительного табака". Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС по делу С-365/98, в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал § 4 Закона ФРГ "О налогообложении табачных изделий" в противоречие Директиве 92/80/ЕЭС). Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. В ситуации, когда товары одной категории подходят под определения другой, производители получают выгоду от уплаты меньших по сумме акцизов, что существенно снижает доход государства. Дальнейшая практика Суда ЕС установила необходимое наличие встречного удовлетворения за участие материнской компании в деятельности ее "дочки" для признания за такой компанией права на вычет по НДС (например, дело C-142/99). Во-вторых, регулирование на национальном уровне, как видно из опыта ФРГ, во многом почти дословно повторяет положения Директивы 2006/112, за исключением тех случаев, когда в Директиве соответствующие вопросы прямо отнесены к ведению государств-членов: например, утверждение ставок налога и пороговых величин стоимости приобретения или реализации товаров не ниже минимальных. Наконец, в случае неверного толкования положений Директивы при ее имплементации или наличии противоречий Директиве в уже действующем национальном праве основная роль отводится Суду ЕС и механизму негативной интеграции, который приводит к устранению таких противоречий, хотя признание практики Суда в отдельных случаях может занять достаточно длительное время.

**Key words part:** 0.8260869565217391

=================================

**MultiLingual\_KMeans/:** Например, приведена в соответствие с требованиями Директивы ставка национального акциза на трубочный табак, который на уровне ЕС подпадает только под общую категорию "иные виды курительного табака". В ситуации, когда товары одной категории подходят под определения другой, производители получают выгоду от уплаты меньших по сумме акцизов, что существенно снижает доход государства. Дальнейшая практика Суда ЕС установила необходимое наличие встречного удовлетворения за участие материнской компании в деятельности ее "дочки" для признания за такой компанией права на вычет по НДС (например, дело C-142/99). Во-вторых, регулирование на национальном уровне, как видно из опыта ФРГ, во многом почти дословно повторяет положения Директивы 2006/112, за исключением тех случаев, когда в Директиве соответствующие вопросы прямо отнесены к ведению государств-членов: например, утверждение ставок налога и пороговых величин стоимости приобретения или реализации товаров не ниже минимальных. Наконец, в случае неверного толкования положений Директивы при ее имплементации или наличии противоречий Директиве в уже действующем национальном праве основная роль отводится Суду ЕС и механизму негативной интеграции, который приводит к устранению таких противоречий, хотя признание практики Суда в отдельных случаях может занять достаточно длительное время.

**Key words part:** 0.6956521739130435

=================================

**Multilingual\_PageRank/:** 1. Табачная продукция. 2. Алкогольная продукция. 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. 90% получаемых средств идет на финансирование пенсионной системы. Соответственно, государство получает существенно больший доход. Размер обычной ставки, согласно Директиве, должен быть не ниже 15% вплоть до 31 декабря 2010 г. (ст. 97), однако впоследствии Совет принял решение о продлении срока действия данного положения до 31 декабря 2015 г., приняв Директиву 2010/88/EС от 7 декабря 2010 года [20].Размер пониженной ставки должен быть не меньше 5%. Пониженная ставка составляет 7%. При этом неважно, в какой сфере группа осуществляет свою деятельность.

**Key words part:** 0.39130434782608703

=================================

**RuBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** 1. Табачная продукция. С одной стороны, несмотря на высокий уровень дохода в бюджет, существенная часть полученных средств в результате идет на покрытие затрат на лечение заболеваний, связанных с курением, поскольку государство участвует в системе здравоохранения. Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. Финансовый суд федеральной земли Тюрингия направил запрос в Суд ЕС, который постановил, что сама возможность оказания одним пивоваренным заводом влияния на другой за счет крупных долей участия и наличии лица, занимающего руководящие должности в нескольких предприятиях, приводит к экономической зависимости таких заводов и лишает их права на применения пониженной ставки акциза (дело C-83/08). Например, льготное налогообложение дизельного топлива (с низким уровнем выброса вредных веществ) направлено на развитие автомобильных грузоперевозок; более низкие ставки налога на топливо с малым содержание серы также являются частью экологических мер – разница составляет около 15 €/1000 л (§2 Закона "О налогообложении энергоносителей" [16]).

**Key words part:** 0.7391304347826086

=================================

**RuBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС по делу С-365/98, в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал § 4 Закона ФРГ "О налогообложении табачных изделий" в противоречие Директиве 92/80/ЕЭС). Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции были приняты в 1992 г., гарантируя тем самым единый подход государств в данной области на едином внутреннем рынке, создание которого завершилось к 1993 г. Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС [6] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Предоставленное Директивой право государств-членов вводить дополнительные требования для освобождения от НДС указанных товаров и услуг реализовано в ФРГ: например, в части 14 § 4 установлен закрытый перечень видов медицинских учреждений, стационарное лечение в которых не облагается НДС. При этом неважно, в какой сфере группа осуществляет свою деятельность.

**Key words part:** 0.6956521739130435

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** 1. Табачная продукция. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным налоговым управлением Бильфельда (нем. Hauptzollamt Bielefeld) в пользу налогоплательщика [5]. 2. Алкогольная продукция. Пониженная ставка составляет 7%.

**Key words part:** 0.43478260869565216

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** 1. Табачная продукция. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным налоговым управлением Бильфельда (нем. 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. Пониженная ставка составляет 7%. Однако в Германии сложилась противоположная практика.

**Key words part:** 0.43478260869565216

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** Закон "О налоге на табачные изделия" также содержит также дополнительные статьи, адаптирующие установленное на уровне ЕС регулирование к местным условиям. Например, льготное налогообложение дизельного топлива (с низким уровнем выброса вредных веществ) направлено на развитие автомобильных грузоперевозок; более низкие ставки налога на топливо с малым содержание серы также являются частью экологических мер – разница составляет около 15 €/1000 л (§2 Закона "О налогообложении энергоносителей" [16]). Вопрос имплементации европейских актов осложняется большой лингвистической разницей в употреблении одних и тех же терминов в ФРГ и на общеевропейском уровне, однако в случае с регулированием НДС изначально проблем не возникло: по сути, Закон содержит аналогичные Директиве положения и использует определения и терминологию, не противоречащую смыслу англоязычного текста. В ФРГ соответствующие положения в процессе имплементации Директивы были добавлены в § 4 Закона "Об НДС" 1979 года. Единообразная имплементация принимаемых актов необходима для того, чтобы регулирование осуществлялось справедливо и, главное, эффективно. В случае, если такое противоречие выявлено, то государство-член ЕС вносит изменение в действующее национальное законодательство.

**Key words part:** 0.6521739130434783

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Ставка налога на электроэнергию составляет 20,5 €/МВтч, что намного выше минимальной ставки, предусмотренной Директивой 2003/96/EC, в результате чего государство получило в 2011 году доход в 7,2 млрд. евро (в 2014 г. – 6,6 млрд. евро) [2], что позволило начать снижение ставки взносов на пенсионное страхование: с 01.01.2013 по настоящее время ставка составляет 18,90% против 19,90% в 2007-2011 гг. В ФРГ общее правовое регулирование налога на добавленную стоимость установлено в Законе "Об НДС" 1979 года [18] (в редакции от 21 марта 2005 года и с последующими изменениями). Список товаров и услуг, подлежащих освобождению, содержится в ст. 132 Директивы. Наконец, в случае неверного толкования положений Директивы при ее имплементации или наличии противоречий Директиве в уже действующем национальном праве основная роль отводится Суду ЕС и механизму негативной интеграции, который приводит к устранению таких противоречий, хотя признание практики Суда в отдельных случаях может занять достаточно длительное время. В случае существования очевидных противоречий в законодательство государства-члена вносятся соответствующие изменения, например, путем отмены правовых норм, противоречащих европейским актам, а также дополнением национального права новыми определениями, действие которых распространяется только на сферу регулирования актов ЕС, не затрагивая национальных концепций.

**Key words part:** 0.7391304347826086

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** 1. Табачная продукция. 2. Алкогольная продукция. Необходимы четкие определения и классификации товаров. То есть имеет место фактическое противоречие национального законодательства праву ЕС. Однако в Германии сложилась противоположная практика.

**Key words part:** 0.4782608695652174

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** 2. Алкогольная продукция. Необходимы четкие определения и классификации товаров. Пониженная ставка составляет 7%. Однако в Германии сложилась противоположная практика. Единообразная имплементация принимаемых актов необходима для того, чтобы регулирование осуществлялось справедливо и, главное, эффективно.

**Key words part:** 0.43478260869565216

=================================

**Simple\_PageRank/:** В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона "О налоге на табачные изделия", однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС по делу С-365/98, в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал § 4 Закона ФРГ "О налогообложении табачных изделий" в противоречие Директиве 92/80/ЕЭС). Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции были приняты в 1992 г., гарантируя тем самым единый подход государств в данной области на едином внутреннем рынке, создание которого завершилось к 1993 г. Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС [6] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Подобная проблема возникла в результате фактической деятельности малых пивоваренных заводов на рынках двух государств-членов (ФРГ и Австрии) и их косвенной зависимости. Правовое регулирование НДС в ЕС коренным образом отличается от гармонизации иных косвенных налогов: в отличие от, например, акцизов, положения, касающиеся всех элементов налога, содержатся в едином акте вторичного законодательства ЕС. В 2011 году Европейская Комиссия направила мотивированное заключение ФРГ о необходимости распространить положения национального законодательства об изъятиях по НДС на все сектора экономики [23], но за 4 года законодательство ФРГ не претерпело каких-либо изменений, в связи с чем дело будет передано в Суд ЕС.

**Key words part:** 0.8260869565217391

=================================

**TextRank/:** В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона "О налоге на табачные изделия", однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС по делу С-365/98, в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал § 4 Закона ФРГ "О налогообложении табачных изделий" в противоречие Директиве 92/80/ЕЭС). Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. Вопрос имплементации европейских актов осложняется большой лингвистической разницей в употреблении одних и тех же терминов в ФРГ и на общеевропейском уровне, однако в случае с регулированием НДС изначально проблем не возникло: по сути, Закон содержит аналогичные Директиве положения и использует определения и терминологию, не противоречащую смыслу англоязычного текста. Во-вторых, регулирование на национальном уровне, как видно из опыта ФРГ, во многом почти дословно повторяет положения Директивы 2006/112, за исключением тех случаев, когда в Директиве соответствующие вопросы прямо отнесены к ведению государств-членов: например, утверждение ставок налога и пороговых величин стоимости приобретения или реализации товаров не ниже минимальных. В случае существования очевидных противоречий в законодательство государства-члена вносятся соответствующие изменения, например, путем отмены правовых норм, противоречащих европейским актам, а также дополнением национального права новыми определениями, действие которых распространяется только на сферу регулирования актов ЕС, не затрагивая национальных концепций.

**Key words part:** 0.7826086956521741

=================================

**TF-IDF\_KMeans/:** В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона "О налоге на табачные изделия", однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Возможность разделения бремени уплаты взносов на пенсионное страхование с работником позволяет компаниям не отвлекать для уплаты оборотные средства, а вкладывать их в производство, развитие бизнеса, в результате чего создается больше рабочих мест, увеличивается доход самой компании, а значит государство получает больше налоговых доходов. Ставка налога на электроэнергию составляет 20,5 €/МВтч, что намного выше минимальной ставки, предусмотренной Директивой 2003/96/EC, в результате чего государство получило в 2011 году доход в 7,2 млрд. евро (в 2014 г. – 6,6 млрд. евро) [2], что позволило начать снижение ставки взносов на пенсионное страхование: с 01.01.2013 по настоящее время ставка составляет 18,90% против 19,90% в 2007-2011 гг. Так же в часть 1 § 1 добавлены пункт 4 (новые положения об импортировании товаров) и пункт 5 (возмездное приобретение на территории ФРГ товаров из другого государства-члена ЕС). Таким образом, в процессе имплементации, национальное законодательство приведено в соответствие с положениями наднационального права. Это товары и услуги из медицинской сферы (донорские органы, кровь), религиозной, товары и услуги для обучения (тьюторские услуги учителей), некоммерческая деятельность радио- и телекомпаний, услуги некоммерческих организаций в сфере физической культуры и спорта и т. д. Освобождению от НДС подлежит ряд сделок, указанных в ст. 135 и ст. 136 Директивы. Так, 10 лет понадобилось для признания германскими судами позиции Суда ЕС по вопросу отнесения холдинговых компаний к субъектам налогообложения для целей взимания НДС: В 1990 году в решении по делу C-60/90 Судом было установлено, что если компания не участвует в управлении деятельностью предприятий, держателем акций которых она является, то такая компания не является субъектом обложения НДС и права на вычет не имеет.

**Key words part:** 0.7391304347826086

=================================

**Текст:** ЕС представляет собой проверенную на практике программу действий для развивающихся региональных объединений, чей опыт может быть использован как в других странах, так в России, например, в рамках Евразийского экономического союза. В настоящей статье будут рассмотрены механизмы и особенности правового регулирования косвенного налогообложения, как одного из столпов интеграции, в частности, налога на добавленную стоимость (далее – «НДС») и акцизов – как в ЕС, так и в ФРГ.. Законодательство об акцизах требовало гармонизации, так как существование разнообразных классификаций и определений подакцизных товаров, разнящиеся ставки акцизов и существующие в государствах положения, косвенно защищающие национальное производство, нарушали свободную конкуренцию, свободу движения товаров и представляли собой серьезный барьер на пути развития и эффективного функционирования единого внутреннего рынка.. Соотношение гармонизированного и национального законодательства об акцизах представляется необходимым рассматривать в виде трех структурных составляющих:. 1. Табачная продукция.. В сфере налогообложения табачной продукции в ЕС действовали директивы 1992, 1995 и 2008 годов, которые были кодифицированы в 2011 г. – принята Директива 2011/64/ЕС от 21 июня 2011 г., закрепившая основные принципы гармонизации правового регулирования переработанного табака и являющаяся в настоящее время основным действующим нормативным актом в сфере налогообложения табачной продукции [1]. Основная цель принятия данного акта – гарантировать эффективное функционирование единого внутреннего рынка и высокий уровень охраны здравоохранения, как того требует ст. 168 Договора о функционировании ЕС. В ФРГ до 1993 г. налогом облагались все виды табачной продукции, а с 1993 г. были исключены из-под налогообложения жевательный и нюхательный табак. Доходы от взимания акцизов с табака составили в 2014 году 14,6 млрд. евро [2], поставив данный вид акцизов на второе по доходности место вслед за акцизами на энергетические ресурсы. Отношения, связанные с взиманием акцизов на табак урегулированы Законом ФРГ «О налоге на табачные изделия» 1968 года [3] (в редакции 2009 года и с последующими изменениями).. У налогообложения табака в ФРГ две основные цели, отражающие фискальную и регулирующую функцию, – наполнение федерального бюджета и регулирование политики здравоохранения. По сути, цели противоречат друг другу, поскольку повышение уровня цен на табак приведет к временному увеличению доходов, а затем к резкому их падению ввиду снижения уровня потребления (на что, собственно, и направлена политика здравоохранения). С одной стороны, несмотря на высокий уровень дохода в бюджет, существенная часть полученных средств в результате идет на покрытие затрат на лечение заболеваний, связанных с курением, поскольку государство участвует в системе здравоохранения. Связанное с курением ухудшение здоровья снижает работоспособность населения, может приводить к инвалидности, что в результате приводит к уменьшению поступающих в бюджет средств. С другой стороны, снижаются расходы пенсионного сектора, поскольку продолжительность жизни курильщиков значительно ниже. В случае, если цены на табак завышены, то увеличиваются затраты на борьбу с более активной контрабандой. Таким образом, для надлежащего функционирования системы необходимо находить баланс между фискальной и регулирующей функцией налогообложения. Так, в результате достаточно успешной политики ФРГ в данной сфере при общем увеличении доходов доля курильщиков в возрасте 12-17 лет снизилась вдвое с 28% (2000 г.) до 10% (2014 г.) [4].. Соотношение законодательства ЕС и ФРГ в рассматриваемой сфере носит компромиссный характер, преследуя цель эффективного регулирования, адаптированного под конкретную национальную среду. Так, Директива 2011/64/ЕС определяет различные виды табачной продукции (сигареты, сигары, сигариллы, мелкорубленый табак для скручивания сигарет и т. д.), вводя в право государств-членов единые классификации. В ФРГ определения табачной продукции закреплены в § 1 Закона «О налоге на табачные изделия», однако еще на этапе обсуждения проекта Директивы 2011/64/ЕС было установлено, что введение в германское законодательство предложенного определения сигар и сигарилл повлечет серьезные экономические трудности для страны, поэтому в текст Директивы 2011/64/ЕС было внесено альтернативное определение, которое могло применяться в ФРГ до 31.12.2014 г. При трансформации Директивы 2011/64/ЕС в право ФРГ был также внесен перечень категорий табачной продукции, освобожденных от обложения акцизами: формулировки полностью изменены, однако сохранен смысл. Европейское право не предъявляет требования к дословному перенесению его положений в национальную правовую систему, поэтому достаточно передать в положениях закона смысл директивы. Закон «О налоге на табачные изделия» также содержит также дополнительные статьи, адаптирующие установленное на уровне ЕС регулирование к местным условиям. Например, приведена в соответствие с требованиями Директивы ставка национального акциза на трубочный табак, который на уровне ЕС подпадает только под общую категорию «иные виды курительного табака».. Стоит также отменить роль Суда ЕС в формировании соотношения немецкого и европейского права в области взимания акцизов с табачной продукции. Так, существенное влияние на законодательство ФРГ оказало решение Суда ЕС по делу С-365/98, в котором было установлено, что при взимании акциза на сигариллы и сигары не может быть использована адвалорная ставка, денежное выражение которой ограничено установленным в законе минимумом (как это предусматривал § 4 Закона ФРГ «О налогообложении табачных изделий» в противоречие Директиве 92/80/ЕЭС). Сославшись на это решение Федеральный финансовый суд ФРГ разрешил спор между компанией Бринкманн Табакфабрикен ГмбХ (нем. Brinkmann Tabakfabriken GmbH) и Главным налоговым управлением Бильфельда (нем. Hauptzollamt Bielefeld) в пользу налогоплательщика [5]. В дальнейшем противоречия национального регулирования и права ЕС были устранены путем изменения рассмотренных положений Закона ФРГ – была введена смешанная ставка, предусмотренная положениями наднационального права.. 2. Алкогольная продукция.. Первые Директивы, гармонизирующие налогообложение алкогольной продукции были приняты в 1992 г., гарантируя тем самым единый подход государств в данной области на едином внутреннем рынке, создание которого завершилось к 1993 г. Совет министров ЕС пришел к выводу, что полная гармонизация ставок акцизов в данной области не является непременно необходимой для функционирования единого внутреннего рынка, поэтому Директива 92/84/ЕЭС [6] о гармонизации ставок акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки устанавливает только минимальные ставки акцизов, оставляя на усмотрение государств вопрос обложения алкогольной продукции по более высоким ставкам. Так, например, при минимальной ставке, применяемой к пиву, в 0,748 евро за гектолитр/градус Плато в ФРГ государством установлена ставка в 0,787 евро за гектолитр/градус Плато. Высокие ставки приносят больше дохода в государственный бюджет и повышают стоимость, что делает алкогольную продукцию менее доступной для потребителей.. В ФРГ отсутствует единый акт, устанавливающий детальное регулирование акцизов на всю алкогольную продукцию, но действуют нормативно-правовые акты для отдельных категорий. Общие вопросы налогообложения алкогольной продукции урегулированы в Законе «О монополии государства на винокурение и продажу спиртных напитков» от 8 апреля 1922 года [7] (с последующими дополнениями и изменениями), вторая часть которого («Налогообложение ликероводочной продукции», §§ 130–159) служит lex generalis в правовом регулировании налогообложения алкогольных напитков. Действуют также специальные законы: Закон «О налогообложении ферментированных напитков и промежуточных продуктов» от 15 июля 2009 года [8], Закон «О налогообложении пива» от 15 июля 2009 года [9] и Закон «О налогообложении алкогольных коктейлей» от 23 июля 2004 года [10].. Особенностью соотношения правового регулирования налогообложения алкогольной продукции на уровне ЕС и в ФРГ является сохранение формулировок Директивы 92/84/ЕЭС при имплементации в национальное право, что должно предупредить возникновение противоречий между национальным и европейским актом. Однако возникают проблемы интерпретации идентичных положений наднационального и германского законодательства. Так, неясным оказалось определение «независимого малого пивоваренного завода», закрепленное в части 2 статьи 4 Директивы и §2 Закона ФРГ «О налогообложении пива». Согласно актам это пивоваренный завод, юридически и экономически независимый от других пивоваренных заводов и не работающий по лицензии. В случае сотрудничества двух и более малых пивоваренных заводов с объединенным годовым производством, не превышающим 200.000 гектолитров, эти пивоваренные заводы можно рассматривать как единый независимый малый пивоваренный завод.. На практике возник вопрос, предполагается ли экономическая зависимость двух или более малых пивоваренных заводов в случае фактической невозможности осуществления ими деятельности на одном рынке в качестве конкурентов, не оказывающих друг на друга никакого влияния либо в случае существования одной только вероятности оказания влияния одним заводов на деятельность другого. Подобная проблема возникла в результате фактической деятельности малых пивоваренных заводов на рынках двух государств-членов (ФРГ и Австрии) и их косвенной зависимости. Финансовый суд федеральной земли Тюрингия направил запрос в Суд ЕС, который постановил, что сама возможность оказания одним пивоваренным заводом влияния на другой за счет крупных долей участия и наличии лица, занимающего руководящие должности в нескольких предприятиях, приводит к экономической зависимости таких заводов и лишает их права на применения пониженной ставки акциза (дело C-83/08).. Таким образом, проблема неясности и неточности определений возникает не только при ненадлежащей имплементации европейских актов в национальное право, но также в случае дословного воспроизведения европейских формулировок. В данном случае разъяснения Суда ЕС являются единственным возможным источником регулирования, поскольку решают возникшую на практике проблему толкования права с меньшими временными затратами, чем потребовалось бы для издания нормативно-правового акта Совета ЕС.. Стоит также отметить, что в ФРГ действуют довольно низкие акцизы на алкоголь, в связи с чем налогообложение алкогольной продукции приносит в бюджет сравнительно меньше дохода, чем другие косвенные налоги. Согласно официальной статистике в 2014 году, доход от налогообложения алкоголя составил около 3,2 млрд. евро [2]. При этом расходы, прямо и косвенно связанные с производством и употреблением населением алкоголя, составляют около 27 млрд. евро ежегодно, из которых 10 млрд. затрачиваются на госпитализацию и лечение больных в системе государственного медицинского страхования.. Доступность алкоголя по цене ведет к увеличению процента алкогольной зависимости среди молодежи, что вынуждает государство запускать федеральные программы, направленные на снижение доли пьющих в возрастной категории до 17 лет. Однако введение таких программ неэффективно без соответствующей налоговой политики. В связи с этим стоит ожидать в ближайшие годы увеличения в ФРГ ставок акцизов на алкогольную продукцию, что сделает ее менее доступной для населения. Было бы также целесообразно использовать опыт введения ограничения на продажу алкоголя в темное время суток. В ФРГ подобный режим продажи спиртных напитков действует, например, в земле Баден-Вюртемберг, где продажа любого алкоголя в магазинах, киосках и заправочных станциях запрещена с 22.00 до 5.00 с 2010 года согласно Закону «О борьбе с совершаемыми под влиянием алкоголя нарушениями общественного порядка и безопасности и о предупреждении вызванных алкоголем заболеваний» от 4 ноября 2009 года [11]. На всей остальной территории Германии приобрести алкогольную продукцию возможно и в ночное время - в киосках и на заправочных станциях, однако в начале 2015 года представители основных политических партий ФРГ (Христианско-демократический союз и Социал-демократическая партия Германии) заняли общую позицию о необходимости введения федерального запрета на продажу алкоголя в ночное время.. 3. Минеральные масла, иные энергоносители и электричество. Директива 2003/96/EC о реструктуризации системы налогообложения энергоносителей и электроэнергии [12] является на сегодняшний день наиболее полным источником регулирования в области налогообложения энергоносителей. В ФРГ Директива была имплементирована в июле 2006 года, внеся изменения в Закон «О налогообложении электроэнергии» от 24 марта 1999 года [13] и заменив действовавший Закон «О налогообложении добычи и ввоза нефти и нефтепродуктов» 1981 года (в ред. от 21 декабря 1992) [14] Законом «О налогообложении энергоносителей» от 15 июля 2006 года [15].. Налог на электроэнергию был введен в 1999 году с целью увеличения доходов государства одновременно со снижением дополнительных расходов компаний по заработной плате. 90% получаемых средств идет на финансирование пенсионной системы. Возможность разделения бремени уплаты взносов на пенсионное страхование с работником позволяет компаниям не отвлекать для уплаты оборотные средства, а вкладывать их в производство, развитие бизнеса, в результате чего создается больше рабочих мест, увеличивается доход самой компании, а значит государство получает больше налоговых доходов. Ставка налога на электроэнергию составляет 20,5 €/МВтч, что намного выше минимальной ставки, предусмотренной Директивой 2003/96/EC, в результате чего государство получило в 2011 году доход в 7,2 млрд. евро (в 2014 г. – 6,6 млрд. евро) [2], что позволило начать снижение ставки взносов на пенсионное страхование: с 01.01.2013 по настоящее время ставка составляет 18,90% против 19,90% в 2007-2011 гг. [16] Данный пример иллюстрирует, как государство посредством налоговых механизмов решает социальные проблемы. Фактически снижение ставки пенсионных взносов происходит за счет перекладывания обязанности их уплаты на крупных потребителей электроэнергии, то есть бизнес. Использование данного налогового механизма целевого финансирования социальной сферы намного более эффективно и менее затратно для государства, чем общая процедура выделения бюджетных средств.. Однако в ситуации возложения налогового бремени на бизнес государство оставило компаниям право выбора. ФРГ, воспользовавшись правом, предоставленным ст. 15 Директивы 2003/96/EC, освободила от налогообложения электричество, получаемое из альтернативных источников энергии (энергия земли, воды, ветра, солнца, биомасс, газа из органических отходов, обессмоленного газа – п. 1 § 9 Закона «О налогообложении электроэнергии»). Соответственно, компании, стремясь платить меньше налогов, увеличивают использование альтернативной энергии в своей деятельности, а государство, теряя данный вид дополнительного налогового дохода, реализует функцию защиты окружающей среды. Проблемы в сфере экологии предупреждаются без использования принудительных мер: желанное поведение бизнеса достигается за счет налогового механизма, - однако использование такого правового регулирования остается на усмотрение государства.. Налогообложение энергоносителей приносит самый высокий доход среди экологических налогов – в 2014 году 39,8 млрд. евро [2]. Базовые ставки для различных категорий топлива направлены на стимулирование преимущественного использования определенных видов топлива и поддержку некоторых видов транспорта. Например, льготное налогообложение дизельного топлива (с низким уровнем выброса вредных веществ) направлено на развитие автомобильных грузоперевозок; более низкие ставки налога на топливо с малым содержание серы также являются частью экологических мер – разница составляет около 15 €/1000 л (§2 Закона «О налогообложении энергоносителей» [16]).. Таким образом, на европейском уровне гармонизировано законодательство об акцизах, установленных для следующих категорий: спирт и алкогольные напитки, переработанный табак и энергоносители. Исследование соотношения национального и европейского права подтверждает необходимость совершенствования законодательства – как на уровне ЕС, так и в ФРГ. Необходимы четкие определения и классификации товаров. В ситуации, когда товары одной категории подходят под определения другой, производители получают выгоду от уплаты меньших по сумме акцизов, что существенно снижает доход государства. Снижается уровень контрабанды и дешевого импорта товаров, так как тогда между соседствующими странами разница в цене на продукцию менее значительна. Соответственно, государство получает существенно больший доход. Политика охраны здоровья граждан и защиты окружающей среды также проводится в данном случае эффективней.. НДС - системообразующий налог, являющийся одним из основных гарантов реализации принципа свободы передвижения товаров и услуг, двух ключевых свобод ЕС. Правовое регулирование НДС в ЕС коренным образом отличается от гармонизации иных косвенных налогов: в отличие от, например, акцизов, положения, касающиеся всех элементов налога, содержатся в едином акте вторичного законодательства ЕС.. Основой современного правового регулирования является Директива 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года об общей системе налога на добавленную стоимость [17] (с последующими изменениями и дополнениями), включившая в себя все предыдущие нормативно-правовые акты ЕС, кроме Восьмой и Тринадцатой Директив. По сути, данный акт полностью заменяет национальное законодательство, но в преамбуле Директивы указано, что государства-члены обязаны имплементировать только те положения, которые представляют существенное изменение по сравнению с предыдущими Директивами (пункт 66 Преамбулы). Согласно статье 171 Директивы 2006/112 Восьмая и Тринадцатая Директивы содержат более детальное регулирование в отношении возмещения НДС налогоплательщикам, учрежденным в других государствах-членах ЕС или в третьих странах и, соответственно, продолжают действовать (с учетом внесенных изменений, замен и новых редакций).. В ФРГ общее правовое регулирование налога на добавленную стоимость установлено в Законе «Об НДС» 1979 года [18] (в редакции от 21 марта 2005 года и с последующими изменениями). Вопрос имплементации европейских актов осложняется большой лингвистической разницей в употреблении одних и тех же терминов в ФРГ и на общеевропейском уровне, однако в случае с регулированием НДС изначально проблем не возникло: по сути, Закон содержит аналогичные Директиве положения и использует определения и терминологию, не противоречащую смыслу англоязычного текста.. Так, согласно Директиве следующие сделки подлежат налогообложению:. Законодательство ФРГ дублирует данный перечень в § 1 Закона об НДС. Для приведения данного параграфа в соответствие с требованиями Директивы были исключены несоответствующие европейскому акту пункт 2 (внутрипроизводственное потребление) и пункт 3 (ввоз товаров из третьих государств, не являющихся членами ЕС) части 1 указанного параграфа. Так же в часть 1 § 1 добавлены пункт 4 (новые положения об импортировании товаров) и пункт 5 (возмездное приобретение на территории ФРГ товаров из другого государства-члена ЕС). Таким образом, в процессе имплементации, национальное законодательство приведено в соответствие с положениями наднационального права.. Стоит отметить, что несмотря на высокий уровень гармонизации законодательства об НДС Директива 2006/112/ЕС является отличным примером баланса, найденного между национальным и наднациональным регулированием, то есть большего числа компромиссов. Так, например, при необходимости государства-члены могу просить об изменении межгосударственных границ в целях обложения НДС. Когда ФРГ и Люксембургу потребовалось отреставрировать мост, соединяющий дороги на территориях этих государств, Совет разрешил считать сам мост и прилегающее к нему здание территорией Люксембурга на время проведения работ, что стало исключением из ст. 5, закрепляющей принцип территориальности [19].. Директива устанавливает рамки определения пороговых величин, оставляя утверждение их конкретных размеров на усмотрение государств-членов. Ст. 3 Директивы предусматривает, наравне с другими условиями, при выполнении которых сделки не подлежат налогообложению НДС, также пороговую величину стоимости приобретенных внутри ЕС товаров в 10 000 евро. Однако государства-члены могут установить более высокий порог – в ФРГ сумма не должна превышать 12 500 евро (п. 2 ч. 3 § 1а Закона об НДС).. Что касается ставок НДС, на европейском уровне установлены базовая и пониженная ставки. Размер обычной ставки, согласно Директиве, должен быть не ниже 15% вплоть до 31 декабря 2010 г. (ст. 97), однако впоследствии Совет принял решение о продлении срока действия данного положения до 31 декабря 2015 г., приняв Директиву 2010/88/EС от 7 декабря 2010 года [20].Размер пониженной ставки должен быть не меньше 5%. Государства-члены вправе применять одну или 2 пониженные ставки к определенным видам товаров и услуг. В 2007 году ФРГ повысила базовую ставку НДС с 16% до 19%, в связи с чем показатель немецкого налога стал на 2% выше среднеевропейских ставок НДС. Посредством повышения ставки ФРГ обеспечила конкурентоспособность экспортной продукции; были существенно снижены взносы на социальное страхование. Стоит отметить, что к настоящему моменту средний размер ставки НДС в ЕС составляет 21 %, так как вслед за Германией ставки подняли остальные государства-члены, и только в Люксембурге и на Мальте ставка НДС ниже германской. Пониженная ставка составляет 7%.. Определенные категории товаров и услуг подлежат освобождению от НДС на уровне ЕС и, соответственно, в ФРГ. Список товаров и услуг, подлежащих освобождению, содержится в ст. 132 Директивы. Это товары и услуги из медицинской сферы (донорские органы, кровь), религиозной, товары и услуги для обучения (тьюторские услуги учителей), некоммерческая деятельность радио- и телекомпаний, услуги некоммерческих организаций в сфере физической культуры и спорта и т. д. Освобождению от НДС подлежит ряд сделок, указанных в ст. 135 и ст. 136 Директивы. В ФРГ соответствующие положения в процессе имплементации Директивы были добавлены в § 4 Закона «Об НДС» 1979 года. Предоставленное Директивой право государств-членов вводить дополнительные требования для освобождения от НДС указанных товаров и услуг реализовано в ФРГ: например, в части 14 § 4 установлен закрытый перечень видов медицинских учреждений, стационарное лечение в которых не облагается НДС. ФРГ, как иные государства-члены, надлежащим образом имплементировавшие Директиву 2006/112/ЕС, жертвует фискальными поступлениями в социальных целях. Например, отказываясь от взимания налога с образовательных услуг, государство повышает их доступность для населения, а в результате и общий уровень образования граждан; в итоге, в стране растет количество высококвалифицированных специалистов, работа которых, как правило, высоко оплачивается [21].. Таким образом, введение на уровне наднационального права подобных положений стимулирует государства-члены развивать регулирующую роль налогообложения. Частично в связи с указанными положениями у Европейской Комиссии возникли основания полагать, что имеет место противоречие национальных положений праву ЕС. В феврале 2015 года Европейская Комиссия приняла решение обратиться в Суд ЕС, ссылаясь на то, что праву ЕС противоречит законодательство ФРГ об изъятиях по НДС в отношении совместно осуществляемых издержек при получении услуг [22]. Группа, распределяющая затраты, – совокупность налогоплательщиков, совместно получающих какие-либо услуги. Директива 2006/112/ЕС освобождает от НДС услуги, которые такая группа может предоставить своим членам, только при выполнении ряда условий: деятельность членов группы должна быть освобождена от НДС, а получаемые услуги должны быть непосредственно необходимы для такой деятельности; группа должна требовать возмещения доли каждого ее члена в общих расходах и такое возмещение не должно нарушать правила конкуренции (пункт f части 1 статьи 132 Директивы). При этом неважно, в какой сфере группа осуществляет свою деятельность. Однако, в соответствии с подпунктов d пункта 14 § 4 Закона ФРГ «Об НДС» от уплаты НДС освобождаются только группы, действующие в секторе здравоохранения и медицинских услуг, а для всех остальных положения об НДС применяются в полном объеме. То есть имеет место фактическое противоречие национального законодательства праву ЕС. В 2011 году Европейская Комиссия направила мотивированное заключение ФРГ о необходимости распространить положения национального законодательства об изъятиях по НДС на все сектора экономики [23], но за 4 года законодательство ФРГ не претерпело каких-либо изменений, в связи с чем дело будет передано в Суд ЕС.. Таким образом, важная роль в процессе приведения национального права в соответствие с европейскими требованиями принадлежит Европейскому суду справедливости, однако сам такой процесс при этом может быть весьма затруднительным и затянутым по времени. Национальные суды при сложившейся собственной практике не стремятся начать немедленно применять установленные Судом ЕС положения. Так, 10 лет понадобилось для признания германскими судами позиции Суда ЕС по вопросу отнесения холдинговых компаний к субъектам налогообложения для целей взимания НДС: В 1990 году в решении по делу C-60/90 Судом было установлено, что если компания не участвует в управлении деятельностью предприятий, держателем акций которых она является, то такая компания не является субъектом обложения НДС и права на вычет не имеет. Дальнейшая практика Суда ЕС установила необходимое наличие встречного удовлетворения за участие материнской компании в деятельности ее «дочки» для признания за такой компанией права на вычет по НДС (например, дело C-142/99).. Однако в Германии сложилась противоположная практика. Еще в 1959 году Финансовый суд ФРГ постановил, что материнская компания должна использовать свои дочерние предприятия для участия в деятельности холдинга, при этом предоставление материнской компанией каких-либо услуг необязательно [24]. К данному решению отсылает § 21 Инструкции 1968 года по применению Закона «Об НДС» [25] (более поздние инструкции не затрагивали вопрос толкования пункта 2 части 2 § 2 Закона «Об НДС»). Позиция была изменена только в 2000 году в решении Финансового суда г. Мюнхена, постановившего, что для признания компании субъектом налогообложения для целей взимания НДС необходимо, чтобы материнская компания активно участвовала в делах дочернего общества, а в основе этого участия лежала экономическая связь. Если такой связи нет, то компания не имеет права на вычет НДС [26]. Начиная с этого решения суды ФРГ закрепили в национальной практике позицию, не противоречащую позиции Суда ЕС.. Таким образом, при исследовании вопроса соотношения наднационального права и германского законодательного регулирования налога на добавленную стоимость стоит учитывать следующее:. Во-первых, в случае правового регулирования косвенного налогообложения наднациональное законодательство, по сути, берет на себя роль национального, предоставляя детальное регулирование по каждому элементу НДС. Директива № 2006/112/ЕС представляет собой нормативный акт, всеобъемлюще регулирующий все элементы налога на добавленную стоимость.. Во-вторых, регулирование на национальном уровне, как видно из опыта ФРГ, во многом почти дословно повторяет положения Директивы 2006/112, за исключением тех случаев, когда в Директиве соответствующие вопросы прямо отнесены к ведению государств-членов: например, утверждение ставок налога и пороговых величин стоимости приобретения или реализации товаров не ниже минимальных. Государства-члены имплементируют Директиву в национальное законодательство и не могут принимать иные акты, если последние не соответствуют принципам, заложенным в Директиве, так как иначе возникают предпосылки развития недобросовестной конкуренции, а значит – угроза надлежащему функционированию Общего рынка.. Наконец, в случае неверного толкования положений Директивы при ее имплементации или наличии противоречий Директиве в уже действующем национальном праве основная роль отводится Суду ЕС и механизму негативной интеграции, который приводит к устранению таких противоречий, хотя признание практики Суда в отдельных случаях может занять достаточно длительное время.. . Вышеприведенные примеры раскрывают некоторые наиболее существенные особенности правового регулирования косвенного налогообложения в ЕС и ФРГ. В процессе имплементации возникает ряд сложностей, вызванных несовпадением формулировок, различиями в использовании терминологии и практике толкования законодательных положений. Даже при буквальном переводе смысл может быть искажен, так как такой перевод не гарантирует единообразное толкование и применение нововведенных положений в государствах-членах. Единообразная имплементация принимаемых актов необходима для того, чтобы регулирование осуществлялось справедливо и, главное, эффективно. В случае существования очевидных противоречий в законодательство государства-члена вносятся соответствующие изменения, например, путем отмены правовых норм, противоречащих европейским актам, а также дополнением национального права новыми определениями, действие которых распространяется только на сферу регулирования актов ЕС, не затрагивая национальных концепций.. Однако успешное завершение процесса имплементации гармонизированного законодательства по какому-либо вопросу налогообложения не означает полное устранение противоречий, так как выявление многих из них приходится также на период после принятия наднационального правового регулирования и его трансформации в национальное право. Решение данной проблемы осуществляется в рамках практики Суда ЕС, толкующего положения европейского права, тем самым определяющего наличие факта противоречия или соответствия национальных правовых положений актам ЕС. В случае, если такое противоречие выявлено, то государство-член ЕС вносит изменение в действующее национальное законодательство. При этом Европейский суд также гарантирует защиту национального правового регулирования от претензий институтов ЕС, указывая на необходимость четкой и полной доказательной базы для утверждения факта нарушения положений европейского права.