
ПРАВО И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ОТНОШЕНИЯ

РОЛЬ СУДА ЕС В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ
ИНТЕГРАТИВНОГО ФИСКАЛЬНОГО ПРАВА

© 2016 г. Евгений Сергеевич Хорошаев¹

Статья посвящена правовому анализу решений Суда ЕС и их влиянию на становление общеевропейского фискального права.

This article is devoted to the study of the Court of Justice judgments and impact on the formation of the pan-European fiscal rules.

Ключевые слова: фискальное право, Суд ЕС, Суд первой инстанции, Генеральный суд, международное налогообложение.

Key words: fiscal law, Court of Justice, Court of the first instance, General court, international taxation.

Будучи одним из ключевых и наиболее значимых принципов права ЕС, принцип его верховенства не получил прямого провозглашения и утверждения ни в учредительных, ни в последовавших за ними договорах или изданных на их основе и в развитие заложенных в них положений нормативных актов. Ни один из договоров не указывает на то, что нужно делать, когда возникает противоречие между наднациональным и национальным правом. Поэтому одним из основных источников европейского права и стали решения Суда ЕС.

Проблематикой роли Суда ЕС как институции мегарегионального интеграционного объединения и использование его решений в качестве фундамента права Евросоюза занималось множество отечественных и зарубежных ученых (Л. Энтин, Г. Дейвис, М. Аракелян, Н. Мусис, Ю. Шемшученко, М. Марченко, О. Пазина), но анализ формирования фискального права через призму решений Суда Евросоюза осуществлен впервые.

Суд Европейских сообществ (Court of Justice) создан в 1952 г. согласно Парижскому договору об учреждении Европейского объединения угля и стали (ЕОУС). Его задачей было обеспечение законности при толковании и применении норм Договора, а также правил, принятых с целью его исполнения (ст. 31). Суд начал не только применять, но и развивать принципы правового регулирования. Опыт ЕОУС был использован при создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) и Европейского сообщества по атомной энергии (Евратом). Предусматривалось, что каждое сообщество будет иметь собственную систему администрирования,

в том числе и суд, о чем указано в подписанных договорах. Однако сразу же после создания ЕЭС и Евратома была подписана Конвенция об отдельных будущих институтах (The Convention on certain institutions common to the European Communities), на основании которой был создан единый Суд для всех трех сообществ (ст. 3, 4)².

Полномочия Суда были расширены в связи с подписанием Маастрихтских соглашений, а позже – Амстердамского и Ниццкого договоров. Лиссабонские договоренности изменяют название Суда Европейских сообществ на Суд ЕС.

В настоящее время судебные функции в Евросоюзе выполняют три организации, которые тесно сотрудничают с национальными судами стран-членов: Суд ЕС (the Court of Justice), Суд первой инстанции (the General Court, 1989), при котором могут создаваться палаты для осуществления судебной компетенции в специфических сферах (ст. 220 Ниццкого договора), а также Гражданский трибунал (Civil Service Tribunal, 2005), который рассматривает споры между ЕС и его служащими (ст. 270 ДУЕС). Эти споры касаются не только общих вопросов рабочих отношений (оплата, карьерный рост, наем, дисциплинарные меры и т.д.), но также системы социального обеспечения (болезнь, старость, инвалидность, несчастные случаи на работе, семейные пособия и т.д.). Между судебными инстанциями существуют отношения субординации. Суд ЕС является высшей судебной инстанцией, которая призвана обеспечивать соблюдение законности при разъяснении и применении положений Договора об учреждении ЕС

¹ Адвокат, частная практика, кандидат экономических наук (E-mail: evg2012@i.ua).
Evgeniy Khoroshaev, attorney, private practice, PhD in Economy (E-mail: evg2012@i.ua).

² См.: Виртуальный ресурсный центр знаний о Европе // <http://www.cvce.eu/viewer/-/content/3dc05012-e884-4671-bc7c-747c47f02ed5/903872ca-002c-4ba4-b845-c25bbcb0f60f/en>

(ст. 220). К стране, которая не исполняет решений Суда ЕС, он может применить санкции в форме одноразовых выплат или штрафов (ст. 228 ДУЕС). В полномочиях Суда Евросоюза – рассматривать и решать вопросы о предполагаемом нарушении государством – членом ЕС интеграционного права, а также о выполнении им своих обязательств, вытекающих из подписанных им учредительных договоров. В отношении членов ЕС, нарушающих общеевропейское законодательство, уклоняющихся или отказывающихся от его применения, согласно ст. 226 Договора об учреждении ЕС Суд может применять “принудительные меры”, которые выражаются в финансовом воздействии на нарушителя (penalty payment). В 2005 г., рассматривая дело “Комиссия против Королевства Дании”, Суд ЕС вынес решение о финансовой ответственности государств за действия своих служб, повлекших невыполнение финансовых обязательств перед Евросоюзом³.

Дело относится к юрисдикции Суда ЕС, если оно имеет особо важное значение, которое может повлиять на единство и целостность права Евросоюза, а также споры между членами ЕС, между членами и институтами ЕС, между институтами Евросоюза, что подтверждается ст. 230 Договора о Сообществе. Суд ЕС осуществляет функции конституционного и кассационного судов (при рассмотрении жалоб на решения Суда первой инстанции).

Суд ЕС уполномочен также делать выводы относительно соответствия международных соглашений, которые заключаются между Евросоюзом, с одной стороны, и государствами – международными организациями – с другой (ст. 300 ДУЕС), и разъяснять положения учредительных договоров и актов органов ЕС.

В Суд ЕС могут обратиться национальные суды с просьбой вынести преюдициальное решение относительно толкования ДУЕС, действительности и толкования актов институций Евросоюза, статуса органов, созданных по решению Совета. В случае такого обращения судебное разбирательство дела в национальном суде приостанавливается до момента вынесения решения Судом ЕС. Так, согласно ст. 267 (234) ДУЕС национальные судебные органы могут обращаться в Суд ЕС с просьбой о

предоставлении разъяснений правовых норм, которые установлены первичным и вторичным правом ЕС, а также относительно разъяснения, отвечают ли нормы национального налогового законодательства законодательству ЕС. При этом следует отметить, что Суд ЕС может рассматривать только те дела, которые ему переданы, и не может применять право к фактам, как таковым, что относится к компетенции национальных судов.

Суд ЕС может заявить, что конкретная самостоятельная норма имеет характер прямого действия или что право Евросоюза имеет приоритет относительно внутреннего права стран-членов. Однако он не может решать, противоречит ли отдельное положение внутреннего права праву ЕС, и провозглашать такое положение недействительным.

Национальные суды могут отказаться от обращения в Суд ЕС, заявив, что соответствующие положения права Евросоюза являются четкими и понятными и не требуют толкования. Такой отказ имеет свое обоснование в доктрине “act clair”, которая признается Судом ЕС. При этом появляется возможность применять нормы национального законодательства, которые противоречат праву ЕС. Такая ситуация связана с тем, что отсутствует строгая, официально признанная иерархия в отношениях между Судом ЕС и национальными судами⁴.

Что же касается неопределенности вопроса об обязательности следования Судом ЕС собственным ранее принятым актам, то в соответствии с действующим законодательством и сложившейся теорией по аналогии с высшими судебными инстанциями Великобритании (Палата лордов) и США (Верховный суд США) Суд не является институтом, связанным собственными решениями, хотя и следует им.

К юрисдикции СПИ отнесено разрешение споров о законности актов институций ЕС, исков о бездействии, споров, касающихся возмещения вреда, споров на основе арбитражной оговорки, в сфере фискального права, апелляционного производства при пересмотре отдельных решений гражданского трибунала, а также другие категории исков. К сожалению, полный перечень категорий таких дел отсутствует.

Бюджет всех трех судебных инстанций на 2013 г. утвержден в размере 354,88 млн евро⁵. Начиная с 1952 г. ими рассмотрено порядка 26 800 дел.

³ См.: Judgment of the Court (Grand Chamber) 15/11/05/ Commission v Kingdom of Denmark. Failure of a Member State to fulfil obligations – Communities own resources – Custom duties legally owing not subsequently recovered following an error by the national custom authorities – Financial liability of Member States. Case C-392/02 // European Court reports 2005. P. I-09811.

⁴ См.: Міжнародне судочинство / За заг. ред. Ю.С. Шемшученка. Київ, 2009. С. 102–118.

⁵ См.: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_80908/

Бесспорно, и в становлении интеграционных норм фискального права ЕС важную роль играют решения Суда. Ведь его решения являются обязательными, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств-членов. Фискальные судебные дела можно разделить на две категории: 1) которые дают разъяснения норм интегративного права, однако не содержат запретительных норм; 2) которые дают разъяснения норм интегративного права и содержат запретительные нормы. К первой категории дел относятся решения, в которых Суд разъясняет значение терминов, содержащихся в актах институтов ЕС. Например, в деле № 102/86 *Apple and Pear Development Council v. Customs and Excise Commissioners* Суд представил определение термина “вознаграждение” (*consideration*), растолковав, что оплату поставки товаров следует понимать как встречное удовлетворение при наличии прямой связи между поставкой товаров и их оплатой. В деле № 186/89 *van Tien v. Staatsecretaris van Financien* Суд привел расширенное толкование понятия “экономическая деятельность” (*economic activity*), подчеркнув, что оно охватывает все формы деловой активности, связанные с поставкой товаров и получением соответствующего вознаграждения, поскольку только при таком понимании может реализовываться принцип нейтральности единого НДС в отношении различных видов экономической деятельности. В деле *Polysar Investments BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* № 60/90 Суд признал холдинг неплательщиком НДС, поскольку он непосредственно не принимает участия в экономической деятельности, но лишь пассивно владеет акциями компаний, входящих в него. В деле № 200/90 *Denkavit Case* Суд разъяснил, как следует понимать положение Шестой директивы о НДС, которая предусматривает право государств-членов устанавливать любые виды налогов, за исключением тех, которые могут быть охарактеризованы как налоги с оборота. В постановлении Суд привел расширенное толкование термина “налог с оборота”, отметив, что таковым следует считать любой налог, который имеет основные характерные признаки налога на добавленную стоимость, даже если он не во всем похож на НДС.

Ко второй категории дел следует отнести решения, в которых Суд на основе соответствующих положений договоров сформулировал запреты в форме принципов, которые применяются к налоговым отношениям, например запрет дискриминации по признаку гражданства (дело № 279/93

Schumacker Case) – спор касался соответствия норм национального налогового законодательства праву ЕС при взыскании обязательных платежей с физических лиц, получающих доход на территории других государств-членов. Суд заявил, что, хотя вопросы прямого налогообложения не относятся к компетенции Сообщества, полномочия, сохраненные государствами-членами, должны осуществляться в соответствии с правом Сообщества, и в частности с правилами национальной недискриминации работников. Налоговые льготы, предоставляемые только резидентам государства-члена, могут привести к косвенному налогообложению по национальному признаку, но только там, где применяются различные правила к подобным ситуациям или одинаковые – для разных ситуаций. Однако Суд установил, что ситуации, касающиеся прямых налогов в случаях с резидентами и нерезидентами, не являются, как правило, сопоставимыми. Поэтому на нерезидента может быть установлен государством-членом более высокий налог на прибыль, чем на резидента при той же занятости⁶.

Примером, иллюстрирующим стремление Суда к толкованию коллизии правовых норм в пользу интеграционного права, является дело № 18/84 *Tax advantages for newspaper publishers*, предметом которого было несоответствие отдельных положений налогового права Франции нормам интеграционного законодательства. Национальный закон предусматривал налоговые льготы для французских фирм, издающих газеты и журналы преимущественно политической тематики, при условии их печати на территории Франции, что было квалифицировано Судом как препятствие для свободного движения товаров внутри Сообщества и мера, эквивалентная количественным ограничениям на импорт.

Дело № 270/83 *Avoir fiscal case* рассматривалось Судом ЕС в связи с обращением Комиссии на основании ст. 169 (ст. 226) Договора о ЕС. Суть спора заключалась в том, что некоторые европейские страховые компании через свои филиалы во Франции инвестировали финансовые средства в ценные бумаги местных фирм и по получении дивидендов рассчитывали на налоговые льготы в виде налоговых кредитов, которые получали французские держатели акций. Однако такие преференции предоставлялись исключительно резидентам Франции и отдельным иностранным держателям акций на основе договоров об избежании двойного налогообложения. Суд доводы

⁶ См.: Мусис Н. Усе про спільні політики Європейського Союзу / Пер. с англ. Київ, 2005. С. 228.

Франции отклонил на том основании, что нерезиденты, как и резиденты, являются плательщиком корпоративного налога на территории Франции, т.е. признаются равными субъектами налогообложения, поэтому отказ в предоставлении филиалам иностранных страховых компаний льгот является дискриминацией⁷.

Аналогичную позицию Суд занял при рассмотрении дела C-155/09 *Commission v Hellenic Republic*⁸. Резюльтивная часть решения сводится к тому, что нормы налогового законодательства Греции, которые предоставляют освобождение от налога на приобретение первого жилья только для лиц, проживающих в Греции, противоречат европейским принципам Союза. Они выступают в качестве сдерживающего фактора в отношении лиц, которые не проживают в Греции и, следовательно, ограничивают их право на свободу передвижения в рамках Европейского Союза.

Греческое законодательство предусматривает освобождение от уплаты налога на приобретение первого жилья для резидентов Греции и, в порядке исключения, нерезидентов, но греков по национальности, которые проработали за рубежом по крайней мере шесть лет. Комиссия подала в суд на Грецию, утверждая, что освобождение от налогов на покупку первого дома в Греции, во-первых, исключительно для лиц, постоянно проживающих в Греции без учета интересов нерезидентов, которые намерены обосноваться в Греции в будущем, и, во-вторых, исключительно для греческих граждан является прямой дискриминацией лиц, проживающих за границей, которые не являются греками.

В своем решении Суд прежде всего акцентирует внимание на том факте, что, хотя рассмотрение вопросов прямого налогообложения и не входит в его юрисдикцию, государства ЕС обязаны проводить такую фискальную политику, которая согласовывалась бы с законодательством Евросоюза. Учредительные договоры запрещают не только дискриминацию по расовому признаку, но и все скрытые формы дискриминации. Таким образом, греческое законодательство путем сдерживания лиц, не проживающих в Греции, от покупки первого жилья препятствует свободе передвижения рабочей силы и свободе выбора места жительства. При этом Суд отклонил доводы Греции относительно того, что данные нормы направлены

на ограничение спекуляций с недвижимостью и уклонение от уплаты налогов, указав, что греческое законодательство не обязывает покупателя недвижимого имущества использовать его в качестве постоянного места жительства и не запрещает сдавать его в аренду. Кроме того, суд не принимает во внимание якобы социально-политические цели, так как налоговые льготы предоставляются на недискриминационной основе и не зависят от дохода покупателя. Таким образом, Суд, акцентируясь на основных свободах, гарантированных ДУЕС, может по большому счету рассмотреть любое дело и вынести решения по вопросам, которые формально не подпадают под его компетенцию.

Данное утверждение подтверждается решением Суда по делу C-402/09 *Tatu v Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei and Others*⁹, которым введенный румынским правительством с 1 июля 2008 г. налог за загрязнение окружающей среды, взимаемый с транспортных средств при первой их регистрации, признается противоречащим праву ЕС.

Г-н Тату, румын по национальности, проживает в Румынии и купил подержанный автомобиль в Германии в июле 2008 г. за 6600 евро рабочим объемом 2155 см³, который соответствовал стандарту загрязнения Евро-2. Он был изготовлен в 1997 г. и зарегистрирован в Германии в том же году. Для того чтобы зарегистрировать транспортное средство в Румынии, г-н Тату пришлось заплатить RON 7595 (около 2200 евро) в качестве вышеупомянутого налога. Однако он посчитал, что взимание данного обязательного платежа противоречит праву Европейского Союза, и потребовал возмещения уплаченной суммы. Его доводы сводятся к тому, что национальное законодательство несовместимо с правом Европейского Союза, поскольку налог взимается со всех подержанных автомобилей, импортируемых в Румынию из других государств-членов и зарегистрированных в первый раз в Румынии, в то время как он не начисляется на аналогичные транспортные средства, уже зарегистрированные в Румынии при их перепродаже. Районный суд Сибиу (*Sibiu District Court, Romania*), который слушал дело, обратился в Суд ЕС с преюдициальным иском.

В своем решении Суд напоминает, что право Европейского Союза запрещает всем государствам-членам облагать продукцию других государств-членов внутренними налогами, отличны-

⁷ См.: Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека. Учеб. / Рук. авт. колл. и отв. ред. Л.М. Энтин. М., 2008. С. 693–695.

⁸ См.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-01/cp110001en.pdf>

⁹ См.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-04/cp110033en.pdf>

ми от тех, которыми облагаются аналогичные отечественные товары. Этот запрет направлен на обеспечение полного нейтралитета внутреннего налогообложения в отношении конкуренции между национальными и импортируемыми товарами. Далее Суд отмечает, что система налогообложения Румынии не делает различия между транспортными средствами в зависимости от их происхождения или между владельцами этих транспортных средств в зависимости от их гражданства. Налог уплачивается независимо от гражданства владельца транспортного средства и страны его производства, поэтому прямая дискриминация отсутствует.

Для выявления не прямой дискриминации Суд задался вопросом, превышает ли сумма налога, взимаемого при импорте бывших в употреблении автомобилей, сумму налога, включенного в стоимость поддержанного зарегистрированного на территории Румынии автомобиля при его продаже. В этой связи Суд считает, что румынское законодательство согласуется с законодательством ЕС, так как оно учитывает при расчете налога на регистрацию износ транспортного средства и тем самым гарантирует, что налог при первой регистрации не превышает размера обязательного платежа, включенного в стоимость аналогичных поддержанных автомобилей, которые были ранее зарегистрированы на национальной территории и попали бы под налогообложение при их регистрации. Однако при этом Суд ЕС считает, что налог до 30% от рыночной стоимости импортируемого автомобиля превышает размер аналогичного налога при продаже поддержанного автомобиля на внутреннем рынке, тем самым препятствуя конкуренции. Хотя законодательство ЕС не препятствует государствам-членам во введении новых налогов, оно требует от каждой страны выбирать и администрировать платежи таким образом, чтобы они не поощряли продажи отечественных поддержанных автомобилей, препятствуя импорту аналогичных товаров из других стран-членов.

В сфере бюджетного права дел, как таковых, Судом ЕС по сути рассмотрено не было, однако один из его институтов – государственная помощь регулярно является предметом судебных разбирательств. Так, показательным является общее решение по делам C-106/09 and C-107/09 *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*¹⁰, результирующая часть которых сводится к тому, что налоговая система построена таким образом, что офшорные компании избегают

налогообложения с использованием схем предоставления государственной помощи, которая несовместима с правилами внутреннего рынка. Суд отменил решение СПИ и оставил в силе решение Комиссии, запрещающее Великобритании проводить реформу корпоративного налогообложения в Гибралтаре, предложенную в 2002 г.

В августе 2002 г. Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии уведомило Комиссию о предлагаемой реформе корпоративного налогообложения Гибралтара, которая предусматривала отмену прежней системы обязательных платежей и введение трех налогов, применимых ко всем юридическим лицам, а именно: плата за регистрацию компаний, налог на заработную плату и занятость, налог на коммерческую недвижимость в размере 15% от прибыли. В 2004 г. Комиссия решила, что анонсированная реформа основана на схеме предоставления государственной помощи, которая несовместима с принципами “Общего рынка”. Комиссия установила, что три аспекта налоговой реформы были существенно избирательны: (1) налогообложение только по факту получения прибыли способствует развитию политики убыточности юридического лица; (2) ставка объединенного налога на зарплату и коммерческую недвижимость в 15% от прибыли способствует занижению размеров доходов в соотношении с количеством сотрудников и площадью коммерческой недвижимости, а также (3) существование непосредственно самого факта объединенного налога: офшорные компании не имеют реального физического присутствия в Гибралтаре и, как следствие, не подлежат налогообложению. Было также установлено, что юридические лица в Гибралтаре будут облагаться налогом, как правило, по более низким ставкам, чем в Великобритании. 18 декабря 2008 г. СПИ, рассматривая иск Великобритании и Гибралтара, отменил запрет Комиссии на проведение реформы. В своем решении Общий Суд постановил, в частности, что Комиссия использовала неправильный метод анализа понятия “селективность предлагаемой реформы”. Чтобы доказать, что налоговая система является селективной, Комиссия должна продемонстрировать, что некоторые ее элементы выходят за рамки общей системы налогообложения Гибралтара. При этом Комиссия не вправе, как это было сделано в ее решении, обосновывать селективность мер результатами их введения. Кроме того, вопрос селективности законодательства должен рассматриваться исключительно в рамках права Гибралтара, а не Великобритании. Данное решение было опротестовано в Суд ЕС Комиссией и Испанией.

¹⁰ См.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-11/cp110120en.pdf>

Решение Общего суда было отменено по следующим причинам. Распределение фискального бремени в результате применения общего режима налогообложения не является достаточной причиной для обоснования селективности законодательства. Однако Суд считает, что такая селективность присутствует там, где критерии оценки, которые приняты системой налогообложения, позволяют предоставлять преференции отдельным юридическим лицам. Особенностью налогового режима Гибралтара является сочетание налога на заработную плату и коммерческую недвижимость в качестве общей базы налогообложения, которая зависит от количества работников и площади занимаемых помещений. Однако из-за отсутствия других критериев оценки формирования базы налогообложения офшорные компании не подлежат налогообложению, поскольку они не имеют сотрудников, а также не имеют физических офисов. Поэтому данные критерии являются дискриминационными по отношению к юридическим лицам, не имеющим статуса офшорных. Таким образом, тот факт, что офшорные компании могут избегать налогообложения именно благодаря ряду конкретных особенностей, характерных для такой группы юридических лиц, дает основание сделать вывод, что они имеют селективное преимущество.

Суд ЕС не согласился с мнением Общего Суда о том, что классификация налоговой системы как селективной возможна исключительно при наличии отдельных указывающих на это норм. Следствием такой интерпретации станет то, что национальные налоговые правила будут выпадать из сферы контроля предоставления государственной помощи только потому, что были приняты в соответствии с различными нормативными методами, хотя и производят идентичный эффект.

Решение Суда от 14 февраля 1990 г. представило некоторые разъяснения к системе проверки государственной помощи, а именно: по процессуальным правилам п. 3 ст. 93 (ЕЕСп) государства-члены обязаны информировать Комиссию о запланированной государственной помощи, для того чтобы она приняла решение о ее совместимости с “Общим рынком” перед ее предоставлением; об обязательности для государств-членов требовать возврата помощи, которая не соответствует ни одной из категорий, предусмотренных ст. 92 (ЕЕСп), и которая, следовательно, является несовместимой с “Общим рынком”. В другом решении Суд определил, что только прямые или косвенные дотации, выделяемые из государственных ресурсов, должны расцениваться как помощь в смысле положений ст. 92 (ЕЕСп). Суд установил, что

предоставление государственным предприятием материально-технической или коммерческой помощи его дочерним предприятиям в частном секторе может расцениваться как помощь в определении ст. 92 Договора о ЕЕСп (ст. 86 ДЕСп), если полученная за нее компенсация меньше необходимой в нормальных рыночных условиях. В другом решении Суд, отметив, что в контексте Закона о конкуренции понятие “предприятие” предусматривает любое юридическое лицо, занимающееся экономической деятельностью, независимо от его юридического статуса или источников финансирования, разъяснил, что структуры социального обеспечения нельзя считать предприятиями, потому что они не осуществляют экономической деятельности, но выполняют сугубо социальную функцию. Поэтому на них не распространяется действие правил Договора по конкуренции¹¹.

Необходимо отметить значение практики Суда ЕС в процессе формирования таможенного союза, который своими решениями конкретизировал положения соответствующих норм учредительных договоров и обязал отдельные государства отменить те или иные меры ограничения торговли, противоречащие данным нормам. В этом контексте знаковое значение имеет здесь дело *Van Gend en Loos vs. Nederlandse Admnastratie der Belastingen*, по которому Суд своим решением подтвердил принцип прямого действия норм Римского договора относительно ликвидации пошлин между членами Евросоюза¹².

В теоретическом и практическом плане принцип прямого действия проявляется в виде возможности и способности норм, содержащихся в актах, исходящих от органов и институтов Евросоюза, выступать в виде регулятора общественных отношений, возникающих на территории стран-членов, напрямую, без необходимости их ратификации или иных форм их официального признания со стороны государств.

Договор о Сообществе установил (ст. 25), что таможенные пошлины на импорт и экспорт или равнозначные сборы должны быть запрещены между государствами-членами. Данный запрет распространяется также на таможенные сборы фискального характера. Что касается понятия “сборы, имеющие равнозначный эффект”, то их квалификация стала возможной только благодаря деятельности Суда ЕС, поскольку учредительные договоры толкование такого понятия не содер-

¹¹ См.: *Myusc H.* Указ. соч. С. 270.

¹² См.: *Van Gend en Loos vs. Nederlandse Admnastratie der Belastingen*, Case 26/62 // ECR. 1963. P. 1.

жали¹³. По мнению Суда, сборами, имеющими равнозначный таможенным пошлинам эффект, признаются любые сборы, независимо от их размера, предназначения и метода взимания, которые налагаются в одностороннем порядке на внутренние и импортные товары на основании факта пересечения ими границы, не являясь при этом таможенными сборами в прямом смысле. При этом подобные платежи могут быть признаны судом равнозначными таможенным пошлинам даже в случае, если они не взимаются в доход государства, не носят дискриминационного или протекционистского характера и налагаются на товары, не имеющие аналогов национального производства.

Так, в свое время Италия ввела сбор на экспортируемые изделия искусства, заявив при этом, что такие объекты не следует рассматривать как товары, поскольку они не имеют цены, их невозможно оценить просто в денежной форме. На это утверждение Суд по делу 7/68 *Commission v Italy* ответил, что товаром является любой объект, который можно оценить в денежном виде и который способен, как таковой, формировать основу коммерческой транзакции. Таким образом, поскольку произведения искусства относятся к вещам, которые можно продавать и покупать, т.е. существует возможность их оценки, они представляют собой товар. Поэтому практически любая физическая вещь является товаром. Например, деньги, которые являются законным средством платежа, — это не товар, поэтому действие ст. 25 Договора на их экспорт / импорт не распространяется.

Дело в том, что любой из введенных сборов увеличивает стоимость товаров, а следовательно, имеет такое же действие, как и пошлина. Причины его внедрения и даже тот факт, что в долгосрочной перспективе он может благотворно влиять на экономическую деятельность, не принимаются судом во внимание. Такой подход был подтвержден в деле 2/69 *Diamantarbeiters*. Правительство Бельгии ввело налог на импорт бриллиантов, деньги от которого поступали в фонд социальной защиты работников, занятых в их производстве, заявив, что не получает этих денег, а налог не имеет протекционистских целей, поэтому его не следует рассматривать как эквивалент пошлины, и действие ст. 25 на него не распространяется. Однако эта позиция Судом не была принята во внимание. Условия, при которых государство может

ввести обязательный сбор на границе согласно общему законодательству ЕС, были установлены в деле 18/87 *Commission v Germany* относительно ввоза скота в Германию. Обязательным было проведение инспекции при транспортировке животных с целью их защиты. Правительство Германии возлагало расходы за такие инспекции на перевозчика. Суд постановил, что такие сборы не могут классифицироваться как сборы, имеющие действие, эквивалентное пошлинам, если при этом выполняются следующие условия: они не превышают фактической стоимости инспекции, в связи с которой взимаются; инспекции являются обязательными для всех соответствующих продуктов Сообщества; они предусмотрены законодательством Сообщества в общих интересах Сообщества; они способствуют свободному движению товаров путем устранения препятствий, которые могут возникнуть в результате применения односторонних мер инспекции, принятых в соответствии со ст. 36 (сейчас 30) Договора.

Таким образом, если собранные суммы являются частью общей системы внутренних сборов, которые применяются систематически к категории продуктов в соответствии с объективными критериями независимо от происхождения товаров, то такое налогообложение рассматривается как предмет ст. 90 Договора о ЕЭС, которая гласит: “Ни одно государство-член не будет облагать прямо или косвенно продукцию других государств-членов внутренними налогами любого характера в размерах, превышающих налогообложение аналогичной национальной продукции, а также государство-член не будет облагать продукцию других государств-членов внутренними налогами с целью косвенной защиты другой продукции”. При этом для удобства деньги могут собираться на границе, а значит, оплата обязательных платежей связана не с пересечением границы, а с нахождением на территории определенной страны¹⁴.

В решении по делу C-506/09 P¹⁵ *Portugal v Transnautica – Transportes e Navegação SA* Суд ЕС заявил, что ненадлежащее исполнение своих обязанностей национальными таможенными органами может привести к ситуации, оправдывающей списание фискальных обязательств юридического лица.

Любой товар, произведенный за пределами ЕС, но ввозимый на его территорию, подлежит таможенной очистке. С целью предотвращения обра-

¹³ См.: Решения Суда ЕС по делу №7/68 *Commission v Italy* ECR 423; #2-3/69 *Social Fonds voor de Diamantarbeiders v SA Ch Brachfeld & Sons* ECR 211; # 24/68 *Commission v Italy* ECR 193; # 18/87 *Commission v Germany* ECR 5427.

¹⁴ См.: *Дейвис Г.* Право внутреннего рынка Европейского Союза. Учеб. пособие / Пер. с англ. Киев, 2004. С. 31–36.

¹⁵ См.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-03/cp120030en.pdf>

зования очередей на границах Таможенный кодекс ЕС позволяет помещать товары под процедуру так называемого “внешнего транзита”: товар, находящийся под таможенным контролем, может свободно передвигаться в пределах таможенной территории и поступить в свободное обращение после его таможенной очистки в пункте конечного назначения. Долг по таможенным платежам возникает, если во время транзита товары снимаются с таможенного контроля. Тем не менее такой долг может быть списан при отсутствии очевидного обмана или небрежности плательщика.

В целях обеспечения оплаты таможенного долга, который может возникнуть в отношении товаров, находящихся под процедурой внешнего транзита Сообщества, участник такой процедуры (например, перевозчик) должен предоставить гарантию. Тем не менее, когда таможенные органы устанавливают, что предоставленная гарантия не обеспечивает оплату таможенного долга, они должны требовать от перевозчика предоставления дополнительных гарантий.

Transnautica – Transportes e Navegação, SA является португальской компанией грузоперевозок. В период с 14 апреля 1994 г. по 12 октября 1994 г. таможенными органами Хабрегас (Португалия) в качестве таможни места отправления обработаны 68 транзитных деклараций этой компании для перевозки в пределах таможенной территории ЕС 64 партий табачных изделий и 4 партий этилового спирта под процедурой внешнего транзита Сообщества. После окончания процедуры внешнего транзита был выявлен ряд нарушений. Португальские власти потребовали уплаты соответствующих таможенных долгов.

В ходе проведенного внутреннего расследования в компании Transnautica было установлено, что один из сотрудников неправомерно подписывал декларации для транспортировки контрабандной продукции без ведома других сотрудников и должностных лиц компании. Данный сотрудник был уволен, а уголовное дело в отношении компании закрыто на том основании, что никто в компании о действиях этого сотрудника не знал. В ноябре 2003 г. Transnautica обратилась с заявлением об освобождении от таможенных обязательств, связанных с импортом 68 партий товаров. 6 июля 2005 г. Европейская комиссия отказала в удовлетворении данного ходатайства, не признав, что долг возник не по вине компании, а в силу чрезвычайных обстоятельств. В октябре 2005 г. Transnautica подала иск в Общий суд с ходатайством об отмене этого решения, и 23 ноября 2009 г. иск был удовлетворен. Установлено, что таможенные органы Португалии приняли в

обеспечение 68 партий товаров недостаточный объем гарантий. Такое ненадлежащее исполнение должностных обязанностей предоставляет Transnautica право заявлять, что она находилась в особой ситуации, выходящей за рамки обычных коммерческих рисков, связанных с ее бизнесом.

Португалия подала апелляцию в Суд ЕС, которая, однако, была отклонена, а решение Генерального суда оставлено в силе на том основании, что, хотя Таможенный кодекс не обязывает осуществлять контроль за обоснованностью гарантий, компетентные таможенные органы должны принять все необходимые меры для устранения несоответствий между объемом предоставленных гарантий и общей суммой задолженности.

Роль Суда ощутима также в вопросах социального обеспечения. На финансирование общественных услуг существенно влияет тот факт, что средства, поступающие на эти услуги, остаются в отечественной экономике. Так, в делах Decker и Kohll утверждалось, что возможность использования медицинской страховки за рубежом может подорвать систему социального обеспечения. Суд отклонил такой аргумент, но не исключил, что со временем это может стать реальностью, а именно: в отдельные страны в связи с качеством предоставляемых услуг будет наблюдаться наплыв приезжих, в то время как граждане других стран будут выезжать за границу. В странах с более низким уровнем социальных услуг возникнет мотивация к ограничению государственного финансирования или к переходу к системе, при которой большая часть услуг перейдет в частные руки с целью предотвращения утечки государственных финансовых ресурсов. Даже у стран-реципиентов могут возникнуть проблемы, поскольку услуги в значительной степени субсидируются за счет налогов, что приведет к повышению уровня нагрузки на бюджет¹⁶.

Решение Суда по объединенным делам C-226/04 and C-228/04 *La Cascina Soc.coop.arl and Zilch v. Ministero della Difesa and Others Consorzio G.f.M v. Ministero della Difesa and Others*¹⁷ связано с исключением компаний, которые не оплачивают взносов на социальное страхование и другие налоги, из перечня участников тендера на госзакупки.

Министерство обороны и Министерство экономики и финансов Италии в декабре 2002 г. объявили тендер на поставку услуг общественного

¹⁶ См.: Дейвис Г. Указ. соч. С. 405.

¹⁷ См.: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-02/cp060012en.pdf>

питания структурам Министерства обороны, заявку на участие в котором подали La Cascina, Zilch and G.f.M. В начале 2003 г. Министерство обороны исключило эти компании из тендерной процедуры на том основании, что La Cascina и G.f.M не выполняют обязательств по уплате социальных взносов за своих работников, а Zilch – по уплате налогов. La Cascina и G.f.M утверждали, что они впоследствии выполнили свои обязательства, а Zilch воспользовалась правом налоговой амнистии.

Tribunale amministrativo regionale del Lazio обратился в Суд ЕС за разъяснениями: (1) когда поставщик услуг считается выполнившим свои обязательства, касающиеся взносов на социальное страхование и уплату налогов с целью допуска к процедуре государственных закупок; (2) когда поставщик услуг должен предоставить доказательства того, что эти обязательства были выполнены, и (3) может ли поставщик услуг, который пропустил сроки выполнения фискальных обязательств, или получил право от компетентных органов платить взносы и налоги в рассрочку, или оспорил сумму таких обязательных платежей, считаться таким, что не выполнил фискальных обязательств согласно Директиве на оказание услуг по госконтрактам (Council Directive 92/50/EEC of 18 June 1992).

Суд отмечает, что указанная директива устанавливает исчерпывающий перечень из семи оснований для исключения кандидатов из договора, в том числе и тех, которые не выполнили своих фискальных обязательств. Поскольку она не содержит определения “компания, не выполнившая обязательств”, то этот вопрос должен рассматриваться в рамках национального законодательства. В этой связи государства-члены самостоятельно определяют размеры фискальных обязательств и подробные правила для их выполнения. Таким образом, период, в течение которого заинтересованные лица могут сделать платежи, устанавливается государствами-членами и может длиться от даты подачи заявки на участие в тендере до момента объявления победителя. Однако этот период должен быть конкретно обозначен и доведен до ведома заинтересованных лиц. Таким образом, заинтересованное лицо, которое выполнило фискальные обязательства на протяжении указанного периода, считается выполнившим свои обязательства в полном объеме. В противном случае участник тендера должен доказать, что в этот период он пользовался фискальными преференциями, или попал под амнистию, или участвует в процессе судебного разбирательства.

Решение по объединенным делам Cases C-71/09 P, C-73/09 P and C-76/09 P Comitato “Venezia vuole vivere”, Hotel Cipriani Srl, Società Italiana per il gas SpA (Italgas) v European Commission¹⁸ может быть отнесено как к бюджетному праву, так и к праву социальных платежей.

В решении от 25 ноября 1991 г. Комиссия объявила помощь, состоящую в сокращении размеров и освобождении от взносов на социальное обеспечение, несовместимых с “Общим рынком”, за исключением тех, что предоставляются малым и средним предприятиям, и обязала Италию ее отменить. Согласно информации, предоставленной INPS (Национальный институт социального страхования) за период между 1995 и 1997 гг., эти льготы составили в среднем 37 млн 700 тыс. евро в год и были распределены среди 1645 предприятий. Освобождение от обязательств – 292 831 евро в год для 165 предприятий. В 2000 г. в Общий суд против этого решения поступило 59 исков из которых 28 были удовлетворены, в то время как четыре были выбраны в качестве тестовых случаев и считались необоснованными. Comitato “Venezia vuole vivere”, Hotel Cipriani and Italgas подали апелляции в Суд ЕС.

Ссылаясь на свое прецедентное право, Суд ЕС постановил, что Комиссия может ограничиться рассмотрением общих характеристик схемы предоставления помощи без необходимости изучения каждого конкретного случая его применения. Комиссия должна только изучить вопрос о возможности влияния конкретного вида помощи на торговлю между государствами и конкуренцию и не обязана устанавливать фактической взаимосвязи. Кроме того, Общий суд правильно установил, что незначительное сокращение взносов на социальное страхование и тот факт, что большинство получателей помощи осуществляют свою деятельность исключительно на местном уровне, не устраняют влияния такой помощи на торговлю между государствами-членами и приводят к искажению конкуренции. По этим причинам Суд отклоняет жалобы на решение Общего суда и подтверждает его требование на возмещение полученной государственной помощи.

Таким образом, рассмотрев конкретные решения Суда ЕС в отрасли фискального права, мы можем утверждать, что Суд оказывает существенное влияние как на нормы интеграционного права (назовем это “прямым влиянием” через решения,

¹⁸ <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-06/cp110055en.pdf>

побуждающие стороны к принятию действий), так и на нормы национального права стран-участниц Сообществ (“непрямое влияние”) через рассмотрение дел в преюдициальном порядке. При рассмотрении споров в сфере прямого налогообложения Суд, подменяя понятия и предмет судебного разбирательства, пытается наработать прецедент расширения своей юрисдикции, увеличить влияние на формирование общеевропейского права путем ограничения, пусть и скрытого, полномочий национальных судов, а также расширить сферы действия права ЕС, что, с одной стороны,

приводит к ускорению процесса гармонизации законодательных норм стран-участниц, а с другой – создает коллизию права, подтверждением чего является ежегодное увеличение количества рассматриваемых Судом ЕС дел. Разрешением данной ситуации может стать исключительно политическая воля членов интеграционного объединения в вопросе построения и законодательного утверждения иерархической системы судопроизводства Евросоюза с разграничением полномочий национальных и наднациональных судебных инстанций.