

Научная статья

УДК: 342

DOI:10.17323/2072-8166.2022.2.216.243

Значение фундаментальных свобод ЕС для налогового права ФРГ и ЕС



Михаэль Штёбер

Кильский университет им. Кристиана Альбрехта, Германия 24118, Киль, Лейбницштрассе, 2, mstoeber@law.uni-kiel.de



Аннотация

Директивой ЕС о системе НДС в значительной степени была унифицирована система законодательств стран-членов ЕС в отношении налога с оборота, относящегося к подгруппе так называемых непрямых налогов. В то же время в отношении так называемых прямых налогов, к которым относятся налог на доходы физических лиц, налог на доходы юридических лиц, а также промысловый налог, европейским законодательством не было установлено четких критериев правового характера, на основании которых была бы возможна унификация данной подгруппы налогов. В отношении данной подгруппы прямых налогов возможна лишь частичная унификация, посредством которой могут быть унифицированы лишь отдельные налоговые положения стран-членов ЕС. Подобного рода частичная унификация оставляет за странами-членами ЕС право внесения необходимых законодательных изменений в отношении прямых налогов без учета фискальных интересов других стран-членов ЕС, равно как и ЕС в целом. Несмотря на это, наличие подобного рода частичной унификации не может быть расценено в качестве юридического обстоятельства, которым можно было бы оправдать существенное ограничение прав и свобод граждан стран-членов ЕС в результате введения рестриктивных норм налогового характера, ибо, согласно прецедентному праву Европейского Суда, для законодательств стран-членов ЕС в отношении прямых налогов ориентиром должны служить фундаментальные свободы ЕС, зафиксированные в Договоре о функционировании ЕС. Так, в частности, Европейским Судом были выявлены многочисленные факты нарушения нормами национальных налоговых законодательств фундаментальных свобод ЕС, которые впоследствии были устранены странами-членами ЕС посредством внесения соответствующих изменений в целях адаптации национальных законодательств стран-членов ЕС под требования европейского права. Посредством разбора знаковых решений Европейского Суда в данной статье анализируется влияние фундаментальных свобод ЕС и прецедентного права Европейского Суда на процесс непрямої унификации законодательств стран-членов ЕС в отношении прямых налогов.



Ключевые слова

прямые налоги, Европейский союз, налог на доходы, европейское налоговое право, фундаментальные свободы, Договор о функционировании ЕС, Европейский Суд.

Для цитирования: Штебер М. Значение фундаментальных свобод ЕС для налогового права ФРГ и ЕС // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2022. Т. 15. № 2. С. 216–243. DOI:10.17323/2072-8166.2022.2.216.243.

Law in the Modern World

Research article

The Significance of the Fundamental Freedoms of the European Union for German and European Tax Law



Michael Stöber

Christian Albrecht University, 2 Leibnizstraße, Kiel 24118, Germany, mstoeber@law.uni-kiel.de



Abstract

Whereas value added tax, as an indirect tax, is largely harmonised within the European Union by the comprehensive Directive on the Common System of Value Added Tax, the law of the European Union does not directly make any general specifications for the area of direct taxes, i.e. above all income, corporation and trade tax. There are only individual directives of the European Union that regulate specific sub-areas of direct tax law. However, according to the case law of the Court of Justice of the European Union, the fundamental freedoms of the Treaty on the Functioning of the European Union constitute a European law standard for the provisions of the national tax law of the individual Member States, also in the field of direct taxation. As a result of the rulings of the Court of Justice of the European Union on the fundamental freedoms of the Treaty on the Functioning of the European Union, the Member States have repeatedly been forced to amend provisions of national law on direct taxation which, in the opinion of the Court of Justice, were incompatible with the fundamental freedoms, and to adapt them to the requirements of the Court derived from the fundamental freedoms. On the basis of landmark decisions of the Court of Justice of the European Union, this article explains how the fundamental freedoms and the case law of the Court of Justice in this regard indirectly harmonise the national law of the Member States of the European Union in the area of direct taxation as well.



Keywords

direct taxes; income tax; corporation tax; European tax law; fundamental freedoms; Treaty on the Functioning of the European Union; Court of Justice of the European Union; indirect harmonisation of national tax law.

For citation: Stober M. (2022) The Significance of the Fundamental Freedoms of the European Union for German and European Tax Law. *Law. Journal of the Higher School of Economics*, vol. 15, no. 2, pp. 216–243 (in Russ.). DOI:10.17323/2072-8166.2022.2.216.243.

Введение

Становление любой правовой отрасли неразрывно связано с принципиальными началами, определяющими дальнейший вектор развития данной отрасли. В этом отношении не является исключением и отрасль налогового права. При этом многими странами в качестве принципиальных начал признаны лишь те, которые непосредственно закреплены в нормах национального налогового законодательства. Однако для целого ряда стран Европейского союза (далее — ЕС) и Европейской экономической зоны (далее — ЕЭЗ) в качестве вышеуказанных начал, наряду с принципами из национального налогового законодательства, выступают так называемые фундаментальные свободы ЕС, нашедшие юридическое закрепление в Договоре о функционировании ЕС¹. Одной из таких стран является, в частности, Федеративная Республика Германия (далее — ФРГ).

1. Обзор системы налогового права ФРГ

Подобно любому суверенному государству, ФРГ непосредственно вовлечена в процесс сбора различного рода налогов с физических и юридических лиц, осуществляющих экономическую активность под ее юрисдикцией. Данный процесс детально регламентируется немецким законодательством, в котором определено ограниченное число (*numerus clausus*) взимаемых с физических и юридических лиц налогов. Сами же налоги, в свою очередь, могут быть сгруппированы в отдельные категории как на основе объекта налогообложения, так и на основе субъекта налогообложения, т.е. адресата налогообложения.

Говоря об объекте налогообложения, отметим, что оным зачастую является доход, полученный налогоплательщиком за определенный временной промежуток. Под понятием дохода зачастую подразумевается материальный либо нематериальный ресурс, который был приобретен налогоплательщиком в результате его экономической активности и который способствовал увеличению уже имеющегося совокупного имущества субъекта налогообложения [Birk D., Desens M., Tappe H., 2021: 22]; [Fehrenbacher O., 2020: 58–59]. Наглядным примером такого ресурса может служить заработная плата работника или прибыль предприятия.

В свою очередь в зависимости от субъекта налогообложения в ФРГ различают налог на доходы физических лиц (*Einkommensteuer*) и налог на до-

¹ Treaty on the Functioning of the European Union of 09.05.2008 // ABL. EU № C 115/47. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=OJ:C:2008:115:TOC> (дата обращения: 05.05.2022)

ходы юридических лиц (Körperschaftsteuer). К субъектам налога на доходы физических лиц помимо непосредственно физических лиц² относятся также лица, являющиеся участниками различного рода товариществ (открытого торгового товарищества (offene Handelsgesellschaft), командитного товарищества (Kommanditgesellschaft)) и т.п. Следует отметить, что несмотря на гражданскую правоспособность подобных товариществ³, с точки зрения немецкого налогового права они не рассматриваются в качестве непосредственных субъектов налогообложения; налоговой правосубъектностью наделяются лишь их участники (физические либо юридические лица) [Birk D., Desens M., Tarpe H., 2021: 340–341]; [Fehrenbacher O., 2020: 163–164]. Детальные положения о налогообложении таких товариществ, равно как и доходов физических лиц регламентируются Законом ФРГ о подоходном налоге⁴ от 2009 года (Einkommensteuergesetz).

Субъектами налога на доходы юридических лиц являются, в свою очередь, корпорации (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью), фонды и кооперативы⁵. Указанные юридические лица обладают правоспособностью как с точки зрения гражданского, так и с точки зрения налогового законодательства. Следует отметить, что с начала 2022 года осуществляющим свою экономическую активность на территории ФРГ товариществам (независимо от отсутствия у них налоговой правосубъектности как таковой) была оставлена возможность выбора между корпоративным и персональным (на основе Закона ФРГ о подоходном налоге) налогообложением⁶.

Основные положения налогообложения юридических лиц закреплены в Законе ФРГ о налоге на корпорации 2002 г.⁷ (Körperschaftsteuergesetz). Примечательно, что данный Закон (ввиду специфики исторического развития

² См. § 1 Закона ФРГ о подоходном налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_1.html (дата обращения: 05.05.2022)

³ См. § 124 Торгового Кодекса ФРГ. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_124.html (дата обращения: 05.05.2022)

⁴ Das Einkommensteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland in der Fassung v. 08.10.2009 // BGBl. I 2009, 3366. Available at: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl109s3366.pdf#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl109s3366.pdf%27%5D__1651843468786 (дата обращения: 05.05.2022)

⁵ См.: § 1 Закона ФРГ о налоге на корпорации. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/_1.html (дата обращения: 05.05.2022)

⁶ См.: § 1a Закона ФРГ о налоге на корпорации. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/_1a.html (дата обращения: 05.05.2022)

⁷ Das Körperschaftsteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland in der Fassung v. 15.10.2002 // BGBl. I 2002, 4144. Available at: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl102s4144.pdf%27%5D__1651843624099 (дата обращения: 05.05.2022)

немецкого налогового права) насыщен большим количеством бланкетных норм, отсылающих к правовым положениям общего характера из Закона ФРГ о подоходном налоге. Таким образом, Закон ФРГ о налоге на корпорации содержит в большинстве лишь специальные налоговые положения, которые в зависимости от характера регулируемых правоотношений местами дополняют, а местами модифицируют налоговые нормы Закона ФРГ о подоходном налоге.

Предприятия (вне зависимости от их организационно-правовой формы⁸), осуществляющие коммерческую деятельность на территории ФРГ, наряду с обязанностью выплаты одного из вышеперечисленных налогов, являются также субъектами промыслового налога (*Gewerbesteuer*), основные положения которого закреплены в Законе ФРГ о промысловом налоге (2002)⁹. Примечательным является тот факт, что согласно сложившейся налоговой практике, нашедшей отражение также и в Законе ФРГ о промысловом налоге, на определенные категории лиц, занимающихся коммерческой деятельностью (в частности, на врачей, адвокатов и налоговых консультантов), не распространяются нормы вышеуказанного закона [Heu J., 2021: 464]. Эти виды налогов в юридической литературе известны как «прямые» налоги, ибо при взимании данной категории налогов экономическое бремя несет непосредственно сам налогоплательщик, с дохода которого рассчитывается подлежащая налогообложению сумма.

Значимую роль в системе немецкого налогообложения играет также налог с оборота (далее — НДС), соответствующие положения которого закреплены в Законе ФРГ о НДС (1979)¹⁰. Говоря о НДС, необходимо отметить, что, с точки зрения немецкого законодательства, его объектом является стоимость материального и/или нематериального блага, возникшая в результате соглашения контрагентов о заключении той или иной правовой сделки¹¹. К примеру, в случае заключения договора о поставке товаров, оговоренная контрагентами стоимость товаров будет считаться объектом НДС и, соответственно, облагаться налогом с оборота. В свою очередь, объектом налогообложения при заключении договора о предоставлении услуг будет

⁸ См.: § 2 Закона ФРГ о промысловом налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/_2.html (дата обращения: 05.05.2022)

⁹ Das Gewerbesteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland in der Fassung v. 15.10.2002 // BGBl. I 2002, 4167. Available at: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl102s4167.pdf (дата обращения: 05.05.2022)

¹⁰ Das Umsatzsteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland in der Fassung v. 26.11.1979 // BGBl. I 1979, 1953. Available at: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl179s1953.pdf (дата обращения: 05.05.2022)

¹¹ См.: первый абзац § 1 Закона ФРГ о налоге с оборота. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_1.html (дата обращения: 05.05.2022)

являться вознаграждение, оговоренное сторонами за предоставление оных. По общему правилу, НДС в ФРГ исчисляется по ставке в 19%¹². При этом (аналогично российскому налоговому законодательству) для некоторых категорий товаров применяется льготная ставка в размере 7%.

Субъектами налога с оборота выступают предприниматели (*Unternehmer*), под которыми следует понимать любые физические и юридические лица, осуществляющие реализацию договора¹³. С семантической точки зрения, понятие предпринимателя в данном случае следует трактовать в широком смысле. Предпринимателем с точки зрения немецкого налогового законодательства может считаться как лицо, поставляющие товары по заранее оговоренной цене, так и лицо, которое оказывает заранее оговоренные договором услуги. При этом если контрагентом предпринимателя X является предприниматель Y, целью которого является перепродажа приобретенного товара конечным пользователям, у предпринимателя X возникает право вычета суммы НДС из своей собственной налогооблагаемой базы¹⁴. Таким образом, он освобождается от обязанности уплаты налога с оборота. Что касается предпринимателя Y, который реализует приобретенный у предпринимателя X товар конечным пользователям, то он, в свою очередь, обязуется включить в конечную стоимость реализуемой продукции сумму НДС. Предприниматель Y фактически также не несет налогового бремени, ибо повышение стоимости товара в результате прибавления к его нетто-стоимости суммы НДС приводит лишь к ухудшению его рыночной позиции (чем выше стоимость товара, тем ниже вероятность его реализации по этой высокой цене). Исходя из этого, налоговое бремя косвенным образом несут лишь конечные пользователи, приобретающие товар у предпринимателя Y, так как они, будучи последним звеном передачи товара и/или услуг, не обладают правом вычета суммы НДС, уплаченной предпринимателю Y [Fehrenbacher O., 2020: 266–267]. Именно из-за данного «непрямого» воздействия налога с оборота на налогоплательщиков его относят к так называемым «непрямым» налогам.

Классификация налогов на прямые и непрямые имеет решающее значение при унификации (*Harmonisierung*) налогов внутри ЕС. С точки зрения европейского права, унификация прямых налогов стран-членов ЕС возможна лишь в отношении отдельных, выборочных положений. Подобного рода «выборочная» унификация отдельных положений национальных налоговых законодательств в отношении прямых налогов осуществляется при помощи специальных директив ЕС. В противоположность этому НДС, являющийся

¹² Там же.

¹³ См.: § 2, первый номер первого абзаца § 13а Закона ФРГ о налоге с оборота.

¹⁴ См.: § 15 Закона ФРГ о налоге с оборота.

«непрямым» налогом, был полностью унифицирован посредством Директивы ЕС о системе НДС¹⁵ (Mehrwertsteuer-System-Richtlinie).

Согласно немецкому налоговому законодательству, сумма налога, подлежащая уплате, определяется соответствующей налоговой службой на основе поданной налогоплательщиком налоговой декларации. Налогоплательщик получает платежное извещение (Steuerbescheid) от соответствующей налоговой службы о начислении налогов¹⁶. Если налогоплательщик не согласен с причитающейся к уплате суммой, он вправе опротестовать (Einspruch) данное извещение¹⁷. Решение об опротестованном платежном извещении принимает налоговая служба. При отклонении ею протеста налогоплательщик вправе обратиться в соответствующий суд с целью повторного протеста платежного извещения. Для рассмотрения подобных налоговых споров в ФРГ существуют местные финансовые суды (Finanzgericht). Высшим финансовым судом является Федеральный финансовый суд (Bundesfinanzhof) в Мюнхене.

2. Обзор системы европейского права

2.1. Первичное и вторичное европейское право

ФРГ является членом ЕС. Основными с точки зрения экономической теории задачами ЕС являются создание единого внутреннего рынка между странами-членами в целях обеспечения свободного передвижения граждан стран-членов ЕС, свободного перемещения товаров, произведенных на территории этих стран, а также свободный доступ к услугам [Ruffert M., 2016: 55–56]. Особняком стоит также обеспечение беспрепятственного перемещения капитала из одной страны ЕС в другую. В целях решения этих задач была сформирована наднациональная система правовых норм, получившая обобщенное название «европейское право» (Europarecht), которая обладает приоритетом над национальными законодательствами отдельных стран-членов ЕС¹⁸. Будучи членом ЕС, ФРГ при принятии тех или иных решений юридического характера также обязана ориентироваться на нормы европейского права. Иными словами, положения немецкого законодательства и,

¹⁵ Council Directive № 2006/112/EG of 28.11.2006 // ABl. EU №. L 347, 11.12.2006. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (дата обращения: 05.05.2022)

¹⁶ См.: первый абзац § 155 Положения о налогах и сборах ФРГ. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__155.html (дата обращения: 05.05.2022)

¹⁷ См.: § 347-367 Положения о налогах и сборах ФРГ.

¹⁸ См.: Judgment of 15.07.1964, *Costa/ENEL*, C-6/64, NJW 1964, 2372.

в частности, положения немецкого налогового законодательства не могут противоречить европейскому законодательству [Scholz R., 2021: 85–86].

В юридической литературе общепринятой является классификация европейского права на две составляющие части: первичное и вторичное европейское право. К первичному европейскому праву принято относить международные договоры, заключенные между странами-членами ЕС о создании ЕС, которые содержат в себе базовые положения и механизмы функционирования ЕС [Herdegen M., 2019: 173–175]. К таким международным договорам относят Договор о ЕС (2007)¹⁹ (Vertrag über die Europäische Union; далее — EUV), Договор о функционировании ЕС (1957)²⁰ (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union; далее — ДФЕС), Хартия ЕС об основных правах (2000)²¹ т.п. Данные договоры содержат в себе правовые предписания, определяющие основные органы ЕС и их полномочия. Основными исполнительными и законодательными органами ЕС являются Европейский совет (Europäischer Rat), Комиссия (Europäische Kommission) и Парламент (Europäische Parlament) [Herdegen M., 2019: 110–111].

Помимо вышеперечисленных правовых предписаний организационного характера данные договоры (в первую очередь, ДФЕС) содержат «каталог фундаментальных свобод» (Katalog von EU-Grundfreiheiten). Равно как и каталог фундаментальных свобод, закрепленный в Основном Законе ФРГ (1949)²², каталог из ДФЕС (будучи менее всеобъемлющим, нежели его немецкий побратим) гарантирует защиту определенного набора свобод каждого гражданина страны-члена ЕС. Первостепенной задачей данного каталога является обеспечение функционирования внутриевропейского рынка на основе принципа недискриминации отдельных членов этого рынка. Именно этой специфической задачей объясняется менее «всеобъемлющий» характер данного каталога. Можно констатировать, что закрепленные в ДФЕС свободы направлены не на защиту абсолютно всех сфер жизни граждан, а только на те ее сферы, защита которых непосредственно продиктована необходимостью обеспечения функционирования внутриевропейского рынка [Streinz R., 2012: 75]. Следует также отметить, что наряду с зафиксирован-

¹⁹ Treaty on European Union of 09.05.2008 // ABl. EU № C 115/13. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=OJ:C:2008:115:TOC> (дата обращения: 05.05.2022)

²⁰ Treaty on the Functioning of the European Union of 09.05.2008 // ABl. EU № C 115/47. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=OJ:C:2008:115:TOC> (дата обращения: 05.05.2022)

²¹ Charter of Fundamental Rights of the European Union of 26.10.2012 // ABl. EU № C 326/391. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012P/TXT> (дата обращения: 05.05.2022)

²² Общепринятым в юридической литературе наименованием Конституции ФРГ является «Основной Закон ФРГ» (Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland).

ным в ДФЕС каталогом фундаментальных свобод существует также каталог фундаментальных прав граждан стран-членов ЕС, получивший свое правовое закрепление в Хартии ЕС об основных правах²³.

Компетентные органы ЕС наделены правом принимать правовые положения специального характера, являющиеся обязательными для исполнения членами ЕС в рамках отдельно взятой отрасли права. Совокупность данных правовых положений формирует, в свою очередь, отдельный комплекс юридических норм, более известный в литературе как вторичное европейское право [Herdegen M., 2019: 173–174]. Правовой основой для принятия органами ЕС подобных юридических норм служат источники первичного европейского права. Среди источников вторичного европейского права наиболее важную роль играют постановления (*Verordnung*) и директивы (*Richtlinie*). Постановления имеют общее применение во всех странах-членах ЕС, они обязательны к исполнению в полном объеме и обладают прямой юридической силой в каждой стране-члене ЕС²⁴. Директивы являются обязательными в отношении конечного результата, который должен быть достигнут посредством их имплементации на национальном уровне. В отличие от постановлений, директивы оставляют за странами-членами ЕС право выбора форм и методов достижения указанных в них целей²⁵. Ввиду этого директивы как таковые не применяются напрямую, а имплементируются посредством трансформационного правового акта в национальное законодательство стран-членов ЕС [Schroeder W., 2012: 2437–2438].

2.2. Правовые последствия нарушения норм европейского права

За соблюдением правовых норм первичного и вторичного европейского права странами-членами ЕС следит Европейский Суд (*Europäischer Gerichtshof*; далее — Суд ЕС), располагающийся в Люксембурге. В компетенцию Суда ЕС входят такие задачи, как истолкование норм европейского права по запросу национальных судов, применение первичного и вторичного европейского права в порядке, обязательном для всех стран-членов ЕС [Nettesheim M., 2021: 72]. Следует отметить, что в случае несоответствия норм национального законодательства европейскому праву, приводящее к ограничению фундаментальных свобод ЕС, граждане не обладают правом непосредственного обращения в Суд ЕС [Classen C. D., 2021: 224]; подобное право возникает лишь после прохождения всех этапов национального судопроизводства в стране-члене ЕС. Непосредственным правом обращения и

²³ Charter of Fundamental Rights of the European Union of 26.10.2012.

²⁴ См.: второй абзац ст. 288 ДФЕС.

²⁵ См.: третий абзац ст. 288 ДФЕС.

инициирования судебного разбирательства обладают, согласно ДФЕС, лишь компетентные органы ЕС, сами страны-члены ЕС, а также их национальные суды [Classen C. D., 2021: 224, 227, 230, 235].

Под компетентными органами ЕС в данном случае в первую очередь следует понимать Европейскую Комиссию. В случае нарушения нормами национального законодательства фундаментальных свобод ЕС комиссия вправе инициировать процессуальные действия в отношении стран-членов ЕС (Vertragsverletzungsverfahren). В рамках данного процесса Комиссия устанавливает срок, в течение которого страна-член ЕС должна отменить ранее принятый правовой акт либо модифицировать его в соответствии с европейским законодательством. При отсутствии должной реакции со стороны страны-члена ЕС, Комиссия вправе направить иск в Суд ЕС. В свою очередь, Судом ЕС рассматривается вопрос, в какой степени норма национального законодательства нарушает основные постулаты европейского права, и принимает решение, обязательное для исполнения страной-членом ЕС [Herdegen M., 2019: 227–228].

Наряду с этим нередки случаи инициирования судебного разбирательства непосредственно судами стран-членов Евросоюза посредством направления в Суд ЕС запроса о принятии предварительного решения (Vorabentscheidungsverfahren) [Classen C. D., 2021: 234–235]. Подобный запрос в высшую европейскую судебную инстанцию возможен в тех случаях, когда суд национальной инстанции убежден в том, что конкретное правовое положение национального законодательства либо нарушает фундаментальные свободы, зафиксированные в ДФЕС, либо противоречит правовым нормам первичного и/или вторичного европейского права.

Граждане стран-членов ЕС не обладают правом прямого обращения в Суд ЕС в целях защиты гарантируемых им ДФЕС фундаментальных свобод от неправомерного посягательства. Однако стоит отметить, что данный Суд признается²⁶ «законным судьей» (gesetzlicher Richter) в соответствии со ст. 101 Основного Закона ФРГ, согласно которой никто не может быть изъят из ведения своего законного судьи. Таким образом, если последняя судебная инстанция ФРГ не инициирует судебного разбирательства в Суде ЕС в отношении правового спора, предметом которого является вопрос несоответствия нормы национального законодательства европейскому праву, то происходит фактическое «изъятие» истца из ведения его законного судьи²⁷. В качестве ответной меры на отказ суда последней инстанции истец может

²⁶ См.: BVerfG, Beschluss v. 08.04.1987 — 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, 233 f.

²⁷ Детально о правовых последствиях отказа последней немецкой судебной инстанцией в направлении судебного дела в Суд ЕС: BVerfG, Beschluss v. 04.03.2021 — 2 BvR 1161/19, BB 2021, 990, para 52, 53, 54.

направить жалобу (Verfassungsbeschwerde) [Wegener B.W., 2016: 2352–2353] в Федеральный Конституционный Суд ФРГ и добиться, пусть и косвенным путем, передачи правового спора на рассмотрение Суда ЕС.

2.3. Положения европейского права в налоговой отрасли

ДФЕС содержит в себе лишь незначительное количество налоговых положений, закрепленных в ст. 110–115. Так, статьи 110–112 запрещают странам-членам ЕС вводить между собой таможенные пошлины, направленные на ограничение перемещения товаров внутри ЕС. В частности, ст. 110 запрещает стране-члену ЕС прямо или косвенно облагать товары из другой страны ЕС налогами, превышающими те, что прямо или косвенно взимаются с аналогичных товаров местного производства. Аналогичным образом воспрещается обложение дополнительными пошлинами товаров другой страны-члена ЕС с целью защиты местной продукции [Waldhoff C., 2016: 1498-1499]. Помимо этого, согласно ст. 111 ДФЕС в отношении экспортируемой в другую страну ЕС продукции не может осуществляться возврат внутренних налоговых платежей в размере большем, чем те налоги, которыми данная продукция уже была прямо или косвенно обложена [Seiler C., 2021: 1]. Наконец, согласно ст. 112 ДФЕС, в отношении налогов (за исключением налога с оборота, акцизов и других косвенных налогов) освобождение от обязанности по уплате и возврату уплаченных сумм при экспорте в другие страны-члены ЕС может производиться лишь если необходимые для этого меры были одобрены на ограниченный срок Европейским советом по предложению Европейской комиссии [Seiler C., 2021: 1]. Данное правило распространяется также на компенсационные сборы в отношении импорта из стран-членов ЕС.

Статья 113 ДФЕС устанавливает правовые рамки процедуры унификации налога с оборота и других косвенных налогов внутри ЕС [Seiler C., 2021: 3]. Согласно данной норме, в соответствии со специальной законодательной процедурой и с целью создания, обеспечения и функционирования внутреннего рынка, равно как и пресечения недобросовестной конкуренции, Европейский Совет — после консультации с Европейским парламентом и социально-экономическим комитетом ЕС (Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss) — вправе принимать положения по унификации законодательств стран-членов ЕС по налогам с оборота, акцизам и другим косвенным налогам. Именно на основе этой нормы была принята Директива ЕС о системе НДС, согласно которой минимальная процентная ставка по НДС внутри ЕС не должна быть ниже 15%. Таким образом, посредством инструмента вторичного европейского права (директивы), базирующегося на постулатах первичного европейского права (ст. 113 ДФЕС) была проведена унификация правовых норм стран-членов ЕС в отношении НДС.

Однако возможность всеобъемлющей унификации правовых норм налогового характера также и в отношении прямых налогов (с точки зрения немецкого налогового законодательства, к ним относятся налог на доходы физических лиц, налог на доходы юридических лиц и промысловый налог) не нашла правового закрепления в ДФЕС. Данный факт при этом не отменяет возможности частичной унификации прямых налогов стран-членов ЕС. Возможность подобного рода частичной унификации была закреплена в ст. 115 ДФЕС, за исключением которой не существует каких-либо иных правовых положений первичного либо вторичного европейского права, имеющих непосредственное воздействие на унификацию прямых налогов стран-членов ЕС [Seiler C., 2021: 3]. Согласно данной статье, в соответствии со специальной законодательной процедурой Европейский Совет после консультации с Европейским парламентом и Социально-экономическим комитетом ЕС вправе принимать директивы, основной задачей которых является унификация правовых и административных норм стран-членов ЕС в целях создания и/или функционирования единого внутри-европейского рынка. Важно отметить, что посредством данных директив возможна унификация лишь отдельных положений прямых налогов. В отношении незатронутых унификацией на основе ст. 115 ДФЕС правовых положений, страны-члены ЕС обладают всей полнотой законодательной и исполнительной власти [Kokott J., Ost H., 2011: 497] при условии, что принятые ими решения не противоречат иным нормам европейского права²⁸.

3. Фундаментальные свободы ЕС

3.1. Обзор фундаментальных свобод ЕС

ДФЕС гарантирует гражданам стран-членов ЕС защиту целого спектра фундаментальных свобод, призванных обеспечить функционирование единого внутриевропейского рынка [Kokott J., Ost H., 2011: 496]. Нормативно-правовые предписания стран-членов ЕС не могут противоречить нормам первичного и вторичного европейского права [Karpenstein U., 2021: 11], и, в частности, не могут ограничивать закрепленные в ДФЕС фундаментальные свободы граждан без наличия на то соответствующего основания, исключаящей противоправность подобного ограничения. В юридической литературе существует однозначный консенсус касательно наличия запрета на безосновательное ограничение фундаментальных свобод ЕС [Jacobs O.H.,

²⁸ См., напр.: Judgment of 11.08.1995, Wielockx, C-80/94, Slg. I 1995, 2493 (para 16); Judgment of 15.05.1997, Futura Participations, C-250/95, DStRE 1997, 514 (para 19); Judgment of 08.03.2001, Metallgesellschaft und Hoechst., C-397/98, C-410/98, Slg. I 2001, 1727 (para 37); Judgment of 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. I 2005, 10866 (para 29).

Endres D., Spengel C., 2016: 209–211]. Данный запрет распространяется также на налогово-правовые нормы стран-членов ЕС²⁹ [Kokott J., Ost H., 2011: 497]. Исходя из этого, можно констатировать факт, что каталог фундаментальных свобод ДФЕС выполняет ту же функцию, что и каталог фундаментальных прав Основного Закона ФРГ, ибо оба этих каталога накладывают на немецкого законодателя правовые ограничения.

К фундаментальным свободам ЕС по ДФЕС относятся: свобода перемещения товаров (ст. 28); свобода передвижения рабочей силы (ст. 45); свобода передвижения и выбора места жительства (ст. 49); свобода предоставления услуг (ст. 56); свобода перемещения капитала и свобода на осуществление финансовых операций (ст. 63). Согласно ст. 28–36 ДФЕС, запрещаются любые таможенные сборы и/или пошлины, равно как и количественные ограничения на импорт и/или экспорт товаров между странами-членами ЕС. Статья 45 запрещает любые формы дискриминации в сфере занятости в отношении граждан стран-членов ЕС по признаку их гражданства [Brechmann W., 2016: 839-840]. Статья 49 запрещает любые ограничения, связанные с правом передвижения и выбора места жительства физическими лицами с гражданством страны-члена ЕС на территории другой страны-члена ЕС [Forsthoff U., 2021: 3]. Аналогичное правило для европейских обществ закреплено в ст. 54; как и физические лица, общества, учрежденные в соответствии с законодательством стран-членов ЕС и имеющие юридический адрес, штаб-квартиру либо головное предприятие в одной из стран-членов ЕС, не могут быть ограничены в праве выбора иной дислокации бизнеса на территории другой страны-члена ЕС. Под термином «общество» следует понимать не только европейские корпорации и товарищества [Forsthoff U., 2021: 2, 5], но и иные организационно-правовые формы, образованные в соответствии с гражданским или торговым правом стран-членов ЕС, а также кооперативы и юридические лица публичного и частного права (за исключением тех, которые не ставят целью получение регулярной прибыли).

Согласно ст. 56 ДФЕС, противоправными считаются те виды ограничений, которые направлены на создание искусственных барьеров в деле предоставления услуг гражданами одних стран-членов ЕС другим. Подобный запрет на ограничение свободы предоставления услуг распространяется, согласно ст. 62, также на компании, учрежденные в соответствии с законодательством одной из стран-членов ЕС и имеющие там свой юридический адрес. Наконец, ст. 63 гарантирует свободу беспрепятственного перемещения капитала и запрещает любые ограничения на осуществление финансовых операций как между странами-членами ЕС, так и между членами ЕС и иными странами, не входящими в ЕС [Ukrow J., Ress G., 2021: 109] (в том числе в отношении России).

²⁹ Judgment of 14.02.1995, Schumacker, C-279/93, Slg. I 1995, 225 (para 23).

3.2. Запрет дискриминации

Наряду с фундаментальными свободами ЕС важнейшую роль в деле обеспечения функционирования внутриевропейского рынка играет также закрепленный в ст. 18 ДФЕС запрет на дискриминацию. Согласно данной норме, любые правовые акты, направленные на ущемление закрепленных в ДФЕС фундаментальных свобод граждан из другой страны-члена ЕС, являются противоправными³⁰ [Classen C.D., 2021: 405]. Следует отметить, что под данный запрет попадают не только те правовые акты, исполнение которых может привести к прямой³¹ дискриминации (*offene Diskriminierung*), но и те, результатом которых является косвенная³² дискриминация (*verdeckte Diskriminierung*) [Classen C.D., 2021: 405].

Наглядным примером косвенной дискриминации в отрасли налогового права служит дело Шумакера, решение³³ по которому было вынесено Судом ЕС в 1995 году. Согласно материалам данного дела, гражданин Шумакер, будучи подданным Бельгии, осуществлял в 1988 и 1989 гг. трудовую деятельность в качестве наемного рабочего на территории ФРГ, продолжая жить с семьей в приграничном с ФРГ бельгийском городе. В соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между ФРГ и Бельгийским Королевством³⁴, в котором указывалось на право налогообложения доходов господина Шумакера немецким государством, из его заработной платы был удержан³⁵ налог на доходы физических лиц на основе соответствующей статьи Закона ФРГ о подоходном налоге. Ему был причислен пер-

³⁰ Judgment of 20.09.2001, Grzelczyk, C-184/99, Slg. I 2001, 6193 (para 31, 33).

³¹ Прямой принято считать дискриминацию, при которой к группе лиц, принадлежащих к определенной нации, применяются правовые меры ограничительного либо запретительного характера, которые при прочих равных условиях не применяются к титульной нации.

³² Косвенной принято считать дискриминацию, при которой правовые меры ограничительного либо запретительного характера *de jure* хоть и должны быть применены ко всем проживающим на территории государства группам населения, *de facto* могут быть применены лишь к людям, принадлежащим к определенной нации. См.: Judgment of 13.04.2010, Bressol, C-73/08, Slg. I 2010, 2782 (para 40).

³³ Judgment of 14.02.1995, Schumacker, C-279/93, Slg. I 1995, 225.

³⁴ См.: *Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern v. 11.04.1967 // BGBl. II 1969, 17*. Available at: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Belgien/1969-01-10-Belgien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (дата обращения: 05.05.2022)

³⁵ См.: 38 ff. Закона ФРГ о подоходном налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/inhalts_bersicht.html (дата обращения: 05.05.2022)

вый налоговый класс, который выдается физическим лицам, не состоящим в брачных отношениях³⁶.

Извещение немецкого налогового ведомства было опротестовано Шумакером, который, ссылаясь на свое фактическое семейное положение, потребовал причисления его к третьему налоговому классу, предназначенному для физических лиц, состоящих в брачных отношениях. Данный налоговый класс позволил бы ему воспользоваться опцией супружеского сплиттинга (Ehegattensplitting) и в значительной степени уменьшить свое налоговое бремя. Опция супружеского сплиттинга позволяет налогоплательщикам, состоящим в брачных отношениях, подавать в налоговое ведомство совместную налоговую декларацию. При этом расчет налога на доход физических лиц осуществляется следующим образом: на половину совокупного дохода налогоплательщиков начисляется налог по соответствующей ставке, а полученная в итоге сумма удваивается³⁷. Таким образом, если один из брачных партнеров имеет доход существенно выше, чем другой, то посредством супружеского сплиттинга можно в значительной степени смягчить негативные финансовые последствия от прогрессивного характера налоговой ставки. Исходя из данного соображения, Шумакер также опротестовал итоговую сумму, подлежащую к оплате, ибо она была рассчитана на базе его причисления к первому налоговому классу, а не к третьему.

Однако протест Шумакера был отклонен налоговым органом, который ссылаясь на соответствующее положение Закона ФРГ о подоходном налоге того времени, в котором указывалось, что супружеский сплиттинг возможен только когда оба партнера имеют постоянное место жительства на территории ФРГ. Тогда Шумакер опротестовал решение налогового органа в судебном порядке. Согласно позиции Федерального финансового суда, положение немецкого налогового законодательства, на основе которого налоговый орган отклонил протест истца, содержало противоправный с точки зрения европейского права элемент, посредством которого ограничивалась свобода передвижения рабочей силы внутри ЕС. Высшей немецкой финансовой судебной инстанцией был направлен запрос в Суд ЕС о принятии предварительного решения.

Как отмечено выше, по налоговому законодательству ФРГ правом на опцию супружеского сплиттинга обладали лишь налогоплательщики с постоянным местом жительства на территории ФРГ. Хотя данное положение не могло быть расценено как прямая дискриминация граждан из других стран-

³⁶ Детально о существующих налоговых классах см.: § 38b Закона ФРГ о подоходном налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_38b.html (дата обращения: 05.05.2022)

³⁷ См.: пятый абзац § 32a Закона ФРГ о подоходном налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_32a.html (дата обращения: 05.05.2022)

членов ЕС, применение этой налоговой нормы приводило к ситуации, когда права налогоплательщиков, осуществляющих свою трудовую деятельность в ФРГ, но проживающих в других странах-членах Евросоюза, существенно ограничивались. Таким образом, налицо была косвенная дискриминация налогоплательщиков, которая, по мнению Суда ЕС, не могла быть оправдана обстоятельствами, исключающими противоправность подобной дискриминации. Указанный Суд отверг доводы ответчика о том, что косвенная дискриминация может быть оправдана, если основной источник дохода налогоплательщика с иностранным местом жительства находится в ФРГ и, как следствие, к этим доходам должны быть применены нормы национального налогового законодательства.

Суд пришел к выводу, что косвенная дискриминация проявлялась в том, что истец не был причислен к третьему налоговому классу, равно как в том, что ему не была оставлена опция супружеского сплиттинга, а в аналогичной ситуации налогоплательщикам с местом жительства в ФРГ оставалось подобное право. На основании данной аргументации Суд ЕС принял решение, что положения Закона ФРГ о подоходном налоге в отношении супружеского сплиттинга противоречили ст. 45 ДФЕС. Впоследствии данное решение нашло отражение в соответствующих статьях Закона ФРГ о подоходном налоге. Согласно изменениям, налогоплательщики, не имеющие постоянного места жительства на территории ФРГ, но получающие более 90% своего суммарного дохода за календарный год из ФРГ, могут при определенных обстоятельствах подать заявление на их рассмотрение налоговыми органами в качестве налогоплательщиков-резидентов и, таким образом, иметь доступ к опции супружеского сплиттинга³⁸.

3.3. Запрет на ограничение фундаментальных свобод ЕС

Под запрет на ограничение фундаментальных свобод ЕС, согласно правовой позиции Суда ЕС, подпадают не только правовые нормы, содержащие дискриминационные положения в отношении граждан ЕС, но и предписания, реализация которых способствует в той или иной степени ограничению фундаментальных свобод³⁹ [Terhechte J.P., 2021: 21]. Другими словами, ограничение фундаментальных свобод возможно не только посредством дискриминации на основе национальной принадлежности, но и посредством иных правовых методов, которые подпадают под всеобщий запрет

³⁸ См.: третий абзац § 1, а также второй номер первого абзаца § 1а Закона ФРГ о подоходном налоге. Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_1.html (дата обращения: 05.05.2022)

³⁹ См.: Judgment of 11.07.1974, Dassonville, C-8/74, Slg. I 1974, 840.

со стороны европейского права [Frenz W., 2021: 90]. В частности, одним из возможных проявлений подобной противоправной конструкции, построенной на недискриминационной основе, может служить ситуация, при которой нормой национального законодательства, являющейся обязательной для исполнения как резидентами, так и нерезидентами, устанавливаются правила, затрудняющие осуществление фундаментальных свобод ЕС и, соответственно, делающие внутренний рынок данной страны-члена ЕС менее привлекательным (*weniger attraktiv*) для участников-нерезидентов из других стран-членов ЕС [Ehlers D., 2014: 294–295].

Примером подобного правила из неналоговой судебной практики может служить дело *Cassis de Dijon*, рассмотренное Судом ЕС в 1979 году⁴⁰. *Cassis de Dijon* — французский ликер, содержащий от 15 до 20% алкоголя. Согласно материалам дела, немецкая сеть супермаркетов проявила коммерческий интерес к импорту алкогольного напитка данной марки в ФРГ с целью последующей продажи ее продукции покупателям под незатейливым наименованием «ликер». Однако согласно предписаниям того времени, под наименованием «ликер» на территории ФРГ могли быть реализованы только те виды напитков, содержание алкоголя в которых составляло не менее 25%. Данное правовое предписание не содержало дискриминационных элементов с точки зрения европейского права, ибо затрагивало как местных, так и европейских производителей ликера. При этом оно существенно ограничивало свободу перемещения товаров между странами ЕС (в данном случае Францией и ФРГ) и затрудняло возможную экономическую активность французской торговой марки алкогольных напитков, делая немецкий рынок менее привлекательным для нее. На основании данной аргументации Судом ЕС было принято решение о несоответствии нормы национального законодательства статье 28 ДФЕС.

3.4. Обстоятельства, оправдывающие ограничение фундаментальных свобод ЕС

С точки зрения европейского права, ограничение фундаментальных свобод ЕС нормой национального законодательства не может быть расценено как противоправное, если на то имеются обстоятельства, оправдывающие подобного рода ограничение [Hahn H., 2005: 508–510]; [Herdegen M., 2019: 304–305]. Зачастую подобного рода обстоятельства закреплены в самом ДФЕС. Так, согласно ст. 36, ограничения, связанные с импортом, экспортом либо транзитом товаров внутри ЕС, могут быть оправданы исходя из соображений общественной морали, порядка и безопасности; охраны здоровья и

⁴⁰ Judgment of 20.02.1979, *Cassis de Dijon*, C-120/78, NJW 1979, 1766.

жизни граждан и животных либо сохранения растений; защиты национальных сокровищ, имеющих художественную, историческую или археологическую ценность, либо защиты промышленной и коммерческой собственности [Ehlers D., 2014: 339–342]; [Leible S., Streinz T., 2021: 2–4]. Статьи 52 и 62 ДФЕС закрепляют за странами-членами ЕС возможность ограничения свободы передвижения рабочей силы и выбора места жительства по соображениям общественного порядка и безопасности, а также охраны здоровья граждан ЕС [Forsthoff U., 2021: 1–2]; [Korte S., 2016: 925–927]; [Ehlers D., 2014: 447–449]. В отношении свободы перемещения капитала внутри ЕС ст. 65 признает право стран-членов ЕС на применение норм национального законодательства, посредством которых устанавливаются различия между налогоплательщиками, находящимися в неодинаковых положениях с точки зрения их места жительства или места вложения их материальных средств.

Наряду с этим страны-члены ЕС могут также принимать любые необходимые меры, призванные воспрепятствовать нарушениям законодательных и регламентарных актов (в частности, в налоговой сфере и в сфере надзора за финансовыми институтами), равно как и регламентировать процедуру декларирования перемещения капиталов для получения информации в административных или статистических целях либо принимать иные меры исходя из соображений общественного порядка или безопасности [Ukrow J., Röss G., 2021: 2–3]; [Ehlers D., 2014: 476–479].

Следует отметить, что обстоятельства, зафиксированные в ДФЕС (отчасти ввиду их абстрактной правовой природы), не имеют большого практического значения. Гораздо большее значение имеют «негласные обстоятельства», разработанные Судом ЕС. Так, им были установлены четыре условия, при соблюдении которых ограничительная норма национального налогового права может быть применена в отношении граждан ЕС⁴¹: норма национального налогового права не должна быть применена в той форме, в которой она может повлечь за собой дискриминацию налогоплательщиков; ограничительный характер нормы должен быть обоснован веской причиной, связанной с защитой общественных интересов; посредством применения ограничительной нормы права должна быть достигнута цель, для достижения которой были ограничены фундаментальные свободы ЕС; применение ограничительной нормы права не должно выходить за правовые рамки, необходимые для достижения намеченной цели.

⁴¹ См., напр.: Judgment of 11.07.1989, Schröder, C-265/87, Slg. I 1989, 2263 (para 21); Judgment of 01.02.2001, Mac Quen, C-108/96, Slg. I 2001, 856 (para 31); Judgment of 26.06.1997, Vereinigte Familiapress, C-368/95, Slg. I 1997, 3709 (para 24, 25); Judgment of 25.03.2004, Karner, C-71/02, Slg. I 2004, 3054 (para 50); Judgment of 30.04.2014, Pfleger, C-390/12, EuZW 2014, 597 (para 35, 36).

Таким образом, лишь когда нормой национального налогового законодательства были соблюдены указанные условия, ее применение возможно в степени, соразмерной для защиты общественных интересов. Наряду с этим значимую роль при оценке обстоятельств, оправдывающих ограничение фундаментальных свобод, играет также невозможность достижения законодателем намеченной цели посредством иных правовых методов. В частности, в судебном деле *Cassis de Dijon* ответчик заявил, что запрет на продажу ликера с содержанием алкоголя менее 25% необходим, с одной стороны, в целях защиты народного здоровья (напитки с низким содержанием алкоголя быстрее вызывают привыкание к алкоголю, чем с высоким), а с другой — защиты потребителей от недобросовестной конкуренции (разрешение на продажу ликера с низким содержанием алкоголя дало бы французской торговой марке ценовое, следовательно, и конкурентное преимущество перед другими производителями напитка с тем же обозначением, которые ввиду более высокого содержания алкоголя в их продукции несут повышенные издержки). Однако Суд ЕС отверг этот довод ответчика, ибо он имел возможности достичь указанные цели иным правовым методом, нежели ограничение фундаментальной свободы ЕС, а именно, посредством издания нормативного акта, обязывающего иностранные компании указывать страну происхождения и процентное содержание алкоголя на упаковке их продукции.

4. Избранные решения Суда ЕС по делам, связанным с ограничением отдельных фундаментальных свобод ЕС

4.1. Судебное дело *Lasteyrie du Saillant*

Равно как и любая фундаментальная свобода ЕС, свобода передвижения и выбора места жительства гражданами стран-членов ЕС может быть существенно ограничена посредством норм национального законодательства, в частности, посредством норм, регулирующих налогообложение скрытых резервов предприятия [Damirov J., 2019: 204–205]; [Damirov J., 2020: 330–331]. В этом отношении в высшей степени примечательно судебное дело *Lasteyrie du Saillant*, решение⁴² по которому было вынесено Судом Европейского союза в 2004 г.

Будучи гражданином Французской Республики, гражданин дю Салье (как и некоторые члены его семьи) являлся держателем более ¼ всех долевых ценных бумаг общества, являющегося субъектом французского налога на прибыль компаний. Владение данными ценными бумагами давало ему право на пропорциональную его доле в обществе часть прибыли. В 1998 г. граж-

⁴² Judgment of 11.03.2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. I 2004, 2431.

данин дю Салье покинул территорию Франции и поселился на территории Бельгии с целью начала коммерческой деятельности в качестве ИП. Однако ввиду того, что справедливая рыночная стоимость ценных бумаг французского общества, находящихся в его распоряжении, была значительно выше той цены, по которой они были им приобретены, согласно положениям Общего налогового кодекса Французской Республики (1950) (*Code général des impôts*)⁴³, ему предстояло заплатить внушительную сумму в качестве налога на прирост капитала от ценных бумаг. В частности, согласно действующим правилам, налогоплательщики, бывшие резидентами Франции не менее шести из предыдущих 10 лет, а также владевшие, прямо или косвенно, самостоятельно либо совместно с членами своей семьи в течении предыдущих пяти лет ценными бумагами, дающими право на получение прибыли компании в размере более 25%, с момента переезда из Франции облагались налогом на прирост капитала от ценных бумаг. Примечательно, что данное правило не распространялось на те случаи, когда налогоплательщики меняли свое место жительства внутри Франции. Таким образом, посредством данной нормы французским законодателем была предпринята попытка предотвратить случаи, когда ввиду переезда налогоплательщика в другую страну фактическое право на налогообложение прироста капитала от ценных бумаг переходило к налоговым органам другой страны.

Однако Суд ЕС пришел к выводу, что подобное правило в существенной степени ограничивает свободу передвижения рабочей силы в понимании ст. 49 ДФЕС⁴⁴. Так, было установлено, что налогоплательщики, сменившие свое французское место жительства, оказывались в значительно более невыгодном положении, нежели те из них, которые сохраняли место жительства на территории Франции, ибо от первой категории налогоплательщиков требовалась уплата налога с прироста капитала от ценных бумаг, которые фактически не были реализованы в той или иной форме в момент переезда налогоплательщиков в другую страну. При этом Суд Евросоюза также рассмотрел вопрос о допустимости подобного рода ограничения. В частности, было подчеркнуто, что подобные ограничения допустимы лишь в тех случаях, когда они способствуют претворению в жизнь правомерной цели, совместимой с европейским правом и могут быть оправданы вескими причинами, связанными с интересами общества. Помимо этого, ограничительные меры должны способствовать достижению преследуемой цели и не выходить за правовые рамки, необходимые для достижения данной цели⁴⁵.

⁴³ Available at: URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/> (дата обращения: 05.05.2022)

⁴⁴ Judgment of 11.03.2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. I 2004, 2431 (para 42, 43, 44).

⁴⁵ Judgment of 11.03.2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. I 2004, 2431 (para 49).

В решении по делу гражданина дю Салье Суд ЕС, ссылаясь на устоявшуюся судебную практику⁴⁶, отверг доводы ответчика о возможности признания предотвращения утраты права на налогообложение в качестве веской причины, связанной с интересами общества. Так, согласно судебной практике, в качестве «веских» могли быть признаны такие причины, как обеспечение устойчивого налогового надзора⁴⁷ и целостности налоговой системы⁴⁸, предотвращение уклонения от уплаты налогов и злоупотреблений нормами налогового законодательства⁴⁹, справедливое распределение налоговых полномочий между странами-членами Евросоюза⁵⁰. Особого внимания заслуживает позиция Суда ЕС о возможной оценке факта ограничения фундаментального права Евросоюза с целью предотвращения случаев уклонения от уплаты налогов. Данный Суд указал, что норма французского законодательства обладала универсальным характером и охватывала все возможные случаи, при которых налогоплательщики по какой-либо причине меняли французское место жительства⁵¹. Для ограничения фундаментальных свобод ЕС в целях предотвращения уклонения от уплаты налогов требовалось пунктуальное, точечное применение данной нормы в отношении лиц, осуществляющих противоправные действия⁵². Другими словами, французское законодательство исходило из того, что сам факт смены налогоплательщиками их французского места жительства уже свидетельствует, что они причастны к организации схем уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, ввиду отсутствия в деле указанных причин, оправдывающих ограничение фундаментальной свободы ЕС⁵³, Суд ЕС признал незаконность ограничения свободы передвижения рабочей силы в понимании ст. 49 ДФЕС нормой французского законодательства.

⁴⁶ В частности, на: Judgment of 08.03.2001, Metallgesellschaft und Hoechst., C-397/98, C-410/98, Slg. I 2001, 1727 (para 59).

⁴⁷ См., напр.: Judgment of 15.05.1997, Futura Participations, C-250/95, DStRE 1997, 514 (para 31); Judgment of 27.01.2009, Persche, C-318/07, Slg. I 2009, 359 (para 52).

⁴⁸ См., напр.: Judgment of 11.08.1995, Wielockx, C-80/94, Slg. I 1995, 2493 (para 23, 24, 25); Judgment of 06.06.2000, Verkooijen, C-35/98, Slg. I 2000, 4071 (para 56, 57, 58); Judgment of 15.07.2004, Lenz, C-315/02, Slg. I 2004, 7081 (para 34, 35, 36, 37); Judgment of 08.11.2007, Amurta, C-379/05, Slg. I 2007, 9594 (para 46); Judgment of 27.11.2008, Papillon, C-418/07, Slg. I 2008, 8947 (para 43, 44).

⁴⁹ См., напр.: Judgment of 12.09.2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, Slg. I 2006, 8031 (para 51).

⁵⁰ См., напр.: Judgment of 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. I 2005, 10866 (para 45, 46, 47); Judgment of 18.07.2007, Oy AA, C-231/05, Slg. I 2007, 6373 (para 54, 55, 56, 57); Judgment of 15.05.2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. I 2008, 3617 (para 31, 32, 33); Judgment of 25.02.2010, X Holding BV, C-337/08, Slg. I 2010, 1237 (para 28, 29).

⁵¹ Judgment of 11.03.2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. I 2004, 2431 (para 50).

⁵² См.: Judgment of 11.03.2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. I 2004, 2431 (para 51).

⁵³ Judgment of 11.03.2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. I 2004, 2431 (para 51, 52, 53, 54).

4.2. Судебное дело X NV

Предметом правового спора в судебном деле X NV, решение⁵⁴ по которому было принято Судом ЕС в 2012 году, являлась свобода оказания услуг внутри ЕС. Будучи АО со штаб-квартирой в Королевстве Нидерланды, в промежутке между 2002 и 2004 г. X NV организовало товарищеские встречи с участием двух полупрофессиональных футбольных команд из Королевства Великобритания. За эти встречи, сыгранные на территории Нидерландов, X NV заплатила клубам 133 000 и 55 000 евро, соответственно. Однако данная сумма не была распределена британскими клубами между футболистами в качестве их заработной платы.

С точки зрения нидерландских налоговых органов, обязанность распределения данной суммы, а также удержания и выплаты соответствующего подоходного налога с заработных плат футболистов лежала на X NV. В связи с этим X NV было направлено уведомление о доначислении (Nacherhebungsbescheid) подоходного налога на заработные платы футболистов, сумма которого после вычета соответствующих расходов составила 20% от выплаченной британским клубам денежной массы. Согласно тогдашним положениям налогового законодательства Королевства Нидерландов, подобного рода удержание налога у источника не имело места в тех случаях, когда оба контрагента являлись резидентами Королевства. Уведомление нидерландской налоговой инстанции было опротестовано X NV в судебном порядке. В свою очередь Верховный Суд Нидерландов перенаправил судебный иск в Суд ЕС с целью получить ответ на вопрос о возможных противоречиях между нормой нидерландского налогового законодательства и ст. 56 ДФЕС.

Согласно ст. 56 ДФЕС любые ограничения свободы оказания услуг, введенные национальным законодательством страны-члена ЕС, признаются недопустимыми с точки зрения европейского права. Сложившаяся практика Суда ЕС свидетельствует о том, что вышеупомянутой статьей гарантирована свобода не только заказчика, но и исполнителя услуг⁵⁵. В деле X NV Суд ЕС пришел к заключению, что накладываемое на нидерландское АО обязательство удержания налога у источника способствовало возникновению дополнительных транзакционных издержек, равно как и рисков, связанных с налоговой ответственностью сторон (Haftungsrisiko), что, в конечном счете, ставило под сомнение экономическую целесообразность трансграничных услуг с участием иностранных партнеров для нидерландских резидентов-заказчиков. Таким образом, нидерландское налоговое законодательство кос-

⁵⁴ Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26.

⁵⁵ Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 20, 23).

венным образом поощряло сугубо национальные сделки с оказанием услуг, в которых обеими сторонами являлись налогоплательщики-резиденты⁵⁶.

Хотя факт и свидетельствовал о явных противоречиях между нормами нидерландского налогового законодательства и европейского права, подобного рода противоречие все еще могло быть обосновано обстоятельствами, оправдывающими ограничение фундаментальных прав ЕС. В частности, ответчиком было указано, что норма нидерландского законодательства преследовала легитимную цель обеспечения эффективного налогового надзора посредством своевременного взыскания налога с источника. Целью данной «превентивной» налоговой процедуры являлось привлечение к налогообложению дохода, который, в ином случае, оставался бы не налогооблагаемым в обеих странах⁵⁷.

Однако Суд ЕС отверг данный довод ответчика, ссылаясь на то, что для достижения вышеуказанной цели европейским правом предоставлялся альтернативный правовой инструмент, применение которого исключило бы ограничение фундаментальной свободы ЕС. В данном контексте речь шла о Директиве ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения⁵⁸, согласно положениям которой страна-член ЕС имеет возможность направить другой стране-члену ЕС запрос об обязанности подачи налогоплательщиком-резидентом другой страны-члена ЕС налоговой декларации с целью расчета суммы местного (в данном случае нидерландского) налога. Таким образом, в случае с *X NV* двойное неналогообложение [Damirov J., 2018: 235–236] могло быть устранено без ограничения фундаментальной свободы посредством обращения в налоговую службу Великобритании на основе вышеуказанной Директивы⁵⁹.

При этом, несмотря на наличие данной альтернативы, ее применение не гарантировало бы устранения целого ряда проблем технического характера. Так, посредством удержания налога у источника нидерландское налоговое ведомство имело действенный инструмент, который был направлен на определение типа налога, причитающегося уплате с доходов, полученных исполнителем-нерезидентом. Без использования подобного инструмента информацию о доходах исполнителя-нерезидента можно было бы получить лишь косвенным путем посредством возложения на заказчика-резидента обязанности сообщить детальную информацию о проделанной исполнителем-нерезидентом

⁵⁶ Judgment of 18.10.2012, *X NV*, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 28, 29, 30).

⁵⁷ Judgment of 18.10.2012, *X NV*, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 39).

⁵⁸ Council Directive № 2011/16/EU of 15.02.2011 // ABl. EU № L 64, 11.03.2011. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016> (дата обращения: 05.05.2022)

⁵⁹ Judgment of 18.10.2012, *X NV*, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 48).

работе, равно как и выплаченной ему сумме⁶⁰. Более того, отказ Нидерландов от налога у источника мог бы в последующем обернуться для исполнителя-нерезидента тяжким административным бременем, ибо ему бы пришлось в индивидуальном порядке подавать налоговую декларацию на нидерландском языке и — в случае дальнейшего несогласия с решением фискального органа — ориентироваться в налоговой системе страны-члена ЕС, отличной от системы страны его фактического места юридической регистрации.

Таким образом, даже посредством применения положений указанной Директивы существовала вероятность того, что исполнители-нерезиденты ввиду большого количества технических аспектов и административных издержек не будут заинтересованы в оказании услуг контрагентам из других стран-членов ЕС. Это опять-таки могло привести к существенному снижению интереса к внутриевропейскому сотрудничеству в рамках единого рынка⁶¹. В этом отношении применение закрепленного Директивой правового инструмента не способствовало значимому упрощению процедуры налогообложения как с перспективы налогоплательщика-нерезидента, так и налоговых органов⁶². Исходя из этого, решением Суда ЕС было постановлено, что норма нидерландского налогового законодательства, невзирая на факт фактического ограничения ею фундаментальной свободы ЕС, не противоречит европейскому праву⁶³, ибо ее применение может быть оправдано целью обеспечения действенности процедуры налогового сбора, достижение которой является невозможным посредством иных правовых инструментов, предлагаемых европейским правом.

Заключение

Европейское право не содержит каких-либо правовых предписаний, посредством которых ЕС наделялся бы правом непосредственного регулирования и унификации прямых налогов стран-членов ЕС. Посредством фундаментальных свобод, закрепленных в ДФЕС, устанавливаются общие принципы правового характера, которые, будучи обязательными к соблюдению всеми странами-членами ЕС, направлены на обеспечение функционирования внутриевропейского рынка. В этом отношении неоспорима роль Суда ЕС, определяющего наличие противоречий между предписаниями национального законодательства и фундаментальными свободами ЕС, равно

⁶⁰ Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 49).

⁶¹ Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 50).

⁶² Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 52).

⁶³ Judgment of 18.10.2012, X NV, C-498/10, IStR 2013, 26 (para 53).

как и возможность оправдания подобных противоречий. Можно констатировать, что благодаря фундаментальным свободам ЕС осуществляется не прямая, косвенная унификация прямых налогов стран-членов ЕС при непосредственном участии в этом процессе Суда ЕС.



Список источников

1. Birk D., Desens M., Tappe H. *Steuerrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 2021. 341 S.
2. Brechmann W. Freizügigkeit der Arbeitnehmer — Art. 45 AEUV. In: Calliess C., Rufert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 821–866.
3. Classen C. Binnenmarkt — Freier Warenverkehr. In: Oppermann T., Classen C., Nettesheim, M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 404–422.
4. Classen C. Rechtsschutz. In: Oppermann T., Classen C.D., Nettesheim, M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 213–240.
5. Damirov J. Issue of Tax Conflict Qualification and its Solution Based on UN Model Tax Convention. *Law. Journal of the Higher School of Economics*, 2018, no. 3, pp. 234–252.
6. Damirov J. Aktuelle Rechtslage und Probleme bei Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen einer Gesellschaft zwischen Deutschland und ausgewählten postsowjetischen Staaten aus steuerrechtlicher Sicht. *Steueranwaltsmagazin*, 2019, vol. 111, no. 6, S. 203–210.
7. Damirov J. Auswirkungen der Verfassungsreform und der Maßnahmen gegen die Covid-19-Pandemie auf das Steuersystem der RF. *Wirtschaft und Recht in Osteuropa*, 2020 vol. 29, no. 11, S. 328–331.
8. Ehlers D. *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*. Berlin: De Gruyter, 2014. 479 S.
9. Fehrenbacher O. *Steuerrecht*. Baden-Baden: Nomos, 2020. 267 S.
10. Forsthoff U. Gleichstellung der Gesellschaften — Art. 54 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021, S. 1–18.
11. Forsthoff U. Niederlassungsfreiheit — Art. 49 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–38.
12. Forsthoff U. Vorschriften betreffend die öffentliche Ordnung — Art. 52 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–9.
13. Frenz W. *Europarecht*. Heidelberg: Springer, 2021. 90 S.
14. Hahn H. Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern — Teil III. *Deutsche Steuer-Zeitung*, 2005, vol. 93, no. 15, S. 507–515.
15. Herdegen M. *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, 2019. 305 S.
16. Hey J. Einkommen. In: Tipke K., Lang J. (eds.). *Steuerrecht*. Cologne: Otto Schmidt, 2021. S. 329–552.
17. Jacobs O., Endres D., Spengel C. Der Einfluss der Europäischen Integration auf die internationale Unternehmensbesteuerung. In: Jacobs O.H. (ed.). *Internationale Unternehmensbesteuerung*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 95–253.

18. Karpenstein U. Vertragsverletzungsverfahren — Art. 258 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 2–33.
19. Kokott J., Ost H. Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, vol. 22, no. 13, S. 496–503.
20. Korte S. Öffentliche Sicherheit; Ordnung; Gesundheit — Art. 52 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 924–927.
21. Leible S., Streinz T. Ausnahmen — Art. 36 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 2–24.
22. Nettesheim M. Organe der Europäischen Union. In: Oppermann T., Classen C.D., Nettesheim M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 31–76.
23. Ruffert M. Ziele der EU — Art. 3 EUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 48–60.
24. Scholz R. Verwirklichung der Europäischen Union, Beteiligung des Bundesrates, der Bundesregierung — Art. 23 GG. In: Dürig G., Herzog R., Scholz R. (eds.). *Grundgesetz*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 42–236.
25. Schroeder W. Rechtsakte. Katalog — Art. 288 AEUV. In: Streinz R. (ed.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2012. S. 2411–2456.
26. Seiler C. Harmonisierung der indirekten Steuern — Art. 113 AEUV. Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–24.
27. Seiler C. Kompensationsverbot unter Genehmigungsvorbehalt — Art. 112 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021 S. 1.
28. Seiler C. Privilegierungsverbot für Rückvergütungen — Art. 111 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–2.
29. Streinz R. Grundrechtsbindung der EU — Art. 6 EUV. In: Streinz R. (ed.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2012. S. 65–76.
30. Terhechte J. Ziele der Union — Art. 3 EUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–32.
31. Ukrow J., Ress G. Einzelstaatliche Beschränkungen — Art. 65 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–40.
32. Ukrow J., Ress G. Freier Kapital- und Zahlungsverkehr — Art. 63 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2021. S. 1–310.
33. Waldhoff C. Keine höheren Abgaben für Waren aus Mitgliedstaaten — Art. 110 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 1492–1499.
34. Wegener B.W. Vorabentscheidung — Art. 267 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, 2016. S. 2336–2361.



References

1. Birk D., Desens M., Tappe H. (2021) *Steuerrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 341 S.
2. Brechmann W. (2016) Freizügigkeit der Arbeitnehmer — Art. 45 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 821–866.

3. Classen C.D. (2021) Binnenmarkt — Freier Warenverkehr. In: Oppermann T., Classen C. D., Nettesheim, M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, S. 404–422.
4. Classen C.D. (2021) Rechtsschutz. In: Oppermann T., Classen C.D., Nettesheim, M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, S. 213–240.
5. Damirov J. (2018) Issue of Tax Conflict Qualification and its Solution Based on UN Model Tax Convention. *Law. Journal of the Higher School of Economics*, no. 3, pp. 234–252 (in Russ.).
6. Damirov J. (2019) Aktuelle Rechtslage und Probleme bei Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen einer Gesellschaft zwischen Deutschland und ausgewählten postsozialistischen Staaten aus steuerrechtlicher Sicht. *Steueranwaltsmagazin*, vol. 111, no. 6, S. 203–210.
7. Damirov J. (2020) Auswirkungen der Verfassungsreform und der Maßnahmen gegen die Covid-19-Pandemie auf das Steuersystem der RF. *Wirtschaft und Recht in Osteuropa*, vol. 29, no. 11, S. 328–331.
8. Ehlers D. (2014) *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*. Berlin: De Gruyter, 479 S.
9. Fehrenbacher O. (2020) *Steuerrecht*. Baden-Baden: Nomos, 267 S.
10. Forsthoff U. (2021) Gleichstellung der Gesellschaften — Art. 54 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 1–18.
11. Forsthoff U. (2021) Niederlassungsfreiheit — Art. 49 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 1–38.
12. Forsthoff U. (2021) Vorschriften betreffend die öffentliche Ordnung — Art. 52 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (Eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 1–9.
13. Frenz W. (2021) *Europarecht*. Heidelberg: Springer, 90 S.
14. Hahn H. (2005) Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern — Teil III. *Deutsche Steuer-Zeitung*, vol. 93, no. 15, S. 507–515.
15. Herdegen M. (2019) *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, 305 S.
16. Hey J. (2021) Einkommen. In: Tipke K., Lang J. (eds.). *Steuerrecht*. Cologne: Otto Schmidt, S. 329–552.
17. Jacobs O.H., Endres D., Spengel C. (2016) Der Einfluss der Europäischen Integration auf die internationale Unternehmensbesteuerung. In: Jacobs O.H. (ed.). *Internationale Unternehmensbesteuerung*. Munich: C.H. Beck, S. 95–253.
18. Karpenstein U. (2021) Vertragsverletzungsverfahren — Art. 258 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 2–33.
19. Kokott J., Ost H. (2011) Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, vol. 22, no. 13, S. 496–503.
20. Korte S. (2016) Öffentliche Sicherheit; Ordnung; Gesundheit — Art. 52 AEUV. In: Callies C., Ruffert M. (eds.). *EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 924–927.
21. Leible S., Streinz T. (2021) Ausnahmen — Art. 36 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). *Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV*. Munich: C.H. Beck, S. 2–24.
22. Nettesheim M. (2021) Organe der Europäischen Union. In: Oppermann T., Classen C.D., Nettesheim M. (eds.). *Europarecht*. Munich: C.H. Beck, S. 31–76.

23. Ruffert M. (2016) Ziele der EU — Art. 3 EUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 48–60.
24. Scholz R. (2021) Verwirklichung der Europäischen Union, Beteiligung des Bundesrates, der Bundesregierung — Art. 23 GG. In: Dürig G., Herzog R., Scholz R. (eds.). Grundgesetz. Munich: C.H. Beck, S. 42–236.
25. Schroeder W. (2012) Rechtsakte. Katalog — Art. 288 AEUV. In: Streinz R. (ed.). EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 2411–2456.
26. Seiler C. (2021) Harmonisierung der indirekten Steuern — Art. 113 AEUV. Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1–24.
27. Seiler C. (2021) Kompensationsverbot unter Genehmigungsvorbehalt — Art. 112 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1.
28. Seiler C. (2021) Privilegierungsverbot für Rückvergütungen — Art. 111 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1–2.
29. Streinz R. (2012) Grundrechtsbindung der EU — Art. 6 EUV. In: Streinz R. (ed.). EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 65–76.
30. Terhechte J.P. (2021) Ziele der Union — Art. 3 EUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1–32.
31. Ukrow J., Röss G. (2021) Einzelstaatliche Beschränkungen — Art. 65 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1–40.
32. Ukrow J., Röss G. (2021) Freier Kapital- und Zahlungsverkehr — Art. 63 AEUV. In: Grabitz E., Hilf M., Nettesheim M. (eds.). Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1–310.
33. Waldhoff C. (2016) Keine höheren Abgaben für Waren aus Mitgliedstaaten — Art. 110 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 1492–1499.
34. Wegener B.W. (2016) Vorabentscheidung — Art. 267 AEUV. In: Calliess C., Ruffert M. (eds.). EUV/AEUV. Munich: C.H. Beck, S. 2336–2361.

Информация об авторе:

Михаэль Штёбер — профессор, управляющий директор Института коммерческого и налогового права, заведующий кафедрой гражданского, гражданско-процессуального, немецкого и международного налогового права, а также коммерческого и торгового права, доктор права.

Information about the author:

Michael Stoeber — Professor, Managing Director, Institute of Trade and Tax Law; Head, Department of Civil Law and Civil Procedure Law, German and International Tax Law, Commercial and Trade Law, LL.D.

Статья поступила в редакцию 22.03.2022; одобрена после рецензирования 25.04.2022; принята к публикации 29.04.2022.

The article was submitted to the editorial office 22.03.2022; approved after reviewing 25.04.2022; accepted for publication 29.04.2022.