

УДК 341.645.5

Особенности толкования налоговых норм Судом Европейского Союза и Европейским Судом по Правам Человека

Артемьева Юлия Александровна

Кандидат юридических наук,
доцент кафедры гражданского и трудового права,
Российский университет дружбы народов,
117198, Россия, Москва, ул. Миклухо-Маклая, 6;
e-mail: 89163421436@mail.ru

Аннотация

Рассматриваются проблемы толкования норм налогового права Судом ЕС и Европейским Судом по правам человека (ЕСПЧ). Исследуются решения Суда ЕС и ЕСПЧ о запрете дискриминации налогообложения резидентов и нерезидентов государств-членов ЕС, нарушений и ограничений свободы учреждения, налогообложения материнских и дочерних компаний, свободы передвижения капитала.

Ключевые слова

Налоговое право, налогообложение, судебное толкование, судебная практика, Суд ЕС, Европейский Суд по правам человека.

Введение

Вопрос толкования права является традиционным в юридической науке, в частности толкование норм права занимает значительное место в процессе правореализации. Оно является важнейшим условием их правильного понимания и применения. Если бы толкование

отсутствовало, процесс правореализации был бы крайне сложным. Необходимость в толковании подтверждается многовековым правовым опытом, юридической практикой.

Теоретической основой исследования проблемы толкования норм налогового права стали труды известных ученых В. И. Акимова, А. И. Александрова,

С. С. Алексеева, В. К. Бабаева, Д. А. Гаврилов, И. Р. Гальперина, А. С. Пиголкина, Б. П. Спасова, А. С. Шабурова, Н. И. Хабибуллиной, А. Ф. Черданцева, Б. С. Эбзеева, В. Ф. Яковлева и других.

Сложность конструкций правовых норм, необходимость изменения в соответствии с требованиями экономического развития страны и требованиями международного сообщества влечет необходимость дальнейшего совершенствования средств интерпретации права, главным образом способов и приемов его толкования.

Целью исследования является анализ особенностей толкования налоговых норм судом Европейского Союза и Европейским Судом по правам человека.

Для развития налоговых правоотношений большое значение имеет толкование налоговых норм Судом Европейского Союза и Европейским судом по правам человека. В связи с тем, что у Российской Федерации есть общие границы с Европейским Союзом, и, кроме того, важные экономические связи, жизненно важным для нее является знание, как функционирует Европейский Союз в сфере налоговых правоотношений между странами-участниками ЕС в сфере толкования налоговых норм.

Толкование налоговых норм Судом Европейского Союза

В ноябре 1993 г. вступил в силу Договор о Европейском Союзе от 7 февраля 1992 года¹, ознаменовавший начало становления нового интеграционного образования со своей правовой системой. Европейский союз (далее — ЕС) по регулированию экономической и других вопросов общественной жизни выступает в качестве условия для эффективного осуществления мер в области и правовой, и экономической интеграции, а равно для продвижения по другим направлениям интеграционного процесса. В ЕС образованы самостоятельные органы, выполняющие основные функции публичной власти — законодательную, исполнительную и судебную.

Особое место в правовой системе ЕС занимает практика судебных инстанций, которые стали именоваться Судом Европейского Союза и Общим судом после ратификации Лиссабонского договора 2007 года². Лиссабонский договор не вносит никаких изменений

1 Договор о Европейском Союзе. Извлечения // Московский журнал международного права. — 1995. — № 2. — С. 129–194.

2 Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007 // O. J. C 306, 17.12.2007, P. 1–231.

в структуру и порядок принятия актов в Европейские сообщества в сфере налогообложения.

По оценкам некоторых западных экспертов, уже к началу 90-х годов на уровне ЕС ежегодно устанавливалось больше правовых предписаний, чем в большинстве государств-членов, а примерно 75–80% национального законодательства стран ЕС принималось после предварительных консультаций с Европейской комиссией.

Нормы права Европейского союза, которые установлены в нормативно-правовых актах его органов и прецедентах судов Европейского союза, обладают верховенством на всей его территории. Нормы права наделяют правами и возлагают обязанности на государства-члены ЕС и непосредственно на граждан (принцип прямого действия права ЕС). «Независимо от законодательства государств-членов» последнее «не только налагает обязанности на индивидуумов, но также призвано наделять их правами, которые образуют часть их правового статуса» (решение Европейского суда по делу «Коста», 1964 г.)³. Решение ЕС по этому делу положило начало созданию пре-

цедента, согласно которому наднациональное европейское право обладает верховенством по отношению к национальному праву.

Западные исследователи утверждают, что, оказывая «помощь национальным судам» путем принятия обязательных для них актов толкования европейского права, Суд ЕС руководствуется принципами сотрудничества, а не соперничества или иерархического соподчинения национальных судебных органов наднациональным. И большинство национальных судов «разделяют это мнение».

Юрисдикция Суда складывается из нескольких самостоятельных категорий дел. Главными среди них являются дела искового производства и преюдициальные запросы, которые подаются национальными судами на предмет толкования учредительных договоров и нормативных актов ЕС или с целью проверки соответствия актов институтов учредительному договору Европейского сообщества.

В 1989 г. в судебной системе Европейских сообществ был создан Суд первой инстанции. Главной причиной его создания послужило значительное расширение количества дел, подлежащих разрешению судебной властью ЕС и, соответственно, увеличение срока их рассмотрения.

3 Case 6/64 Costa v ENEL of 15 July 1964 // Bulletin of the European Communities. 1975. N 9. P. 20–22.

Юрисдикция Суда первой инстанции была существенно расширена в 1993 г., и в настоящее время включает дела по искам физических и юридических лиц к институтам Сообщества. По всем этим делам Суд ЕС выступает теперь в качестве кассационной инстанции.

Значительную часть налогового права ЕС занимает практика Суда ЕС по вопросам запрета дискриминации налогообложения резидентов и нерезидентов государств-членов ЕС, нарушений и ограничений свободы учреждения (ст. 43, Директивы 434 о налогообложении процедур по реорганизации и 435 по налогообложению материнских и дочерних компаний), свободы передвижения капитала (ст. 56), нарушений и несоответствия законодательства об НДС (директива 112 об общей системе НДС), а также отдельные вопросы запрета оказания государственной помощи (ст. 88)⁴. К судебной практике ЕС относятся и решения Суда первой инстанции. В своих решениях Суд ЕС обычно стремится встать на защиту интеграционного права и обеспечить реализацию его положений. Поэтому Суд запрещает те действия государств, которые противоречат принципам и целям интеграционного права в

сфере налогообложения, на основании того, что они являются препятствием для свободы движения товаров и услуг в рамках единого рынка ЕС.

Обширная практика Суда по ст. 293 Договора о ЕС и сложившиеся устойчивые правовые позиции стали важнейшими источниками правового регулирования отношений по устранению двойного налогообложения, на которые после упразднения ст. 293 Лиссабонским договором могут ссылаться государства-члены, устанавливающие различия налогового режима для резидентов и нерезидентов. При этом Суд по-прежнему последовательно придерживается принципа запрета дискриминации по признаку гражданства, давая ограничительное толкование «оправдывающим» обстоятельствам.

Рассмотрим решение ЕС по делу Polysar⁵, которое стало одним из первых дел, при рассмотрении которых Суд ЕС решал вопрос о том, является ли компания, деятельность которой ограничивается только держанием акций других компаний, субъектом налогообложения по Шестой Директиве об НДС.

В данном деле из материалов, которые находились на рассмотрении

4 Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. С. 226.

5 Case C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, 1991 // ECR 03111.

Суда, стало очевидным, что компания Polysar BV является частью холдинга Polysar. Компания является держателем акций в различных иностранных компаниях, каждый год получает дивиденды и регулярно выплачивает дивиденды компании Polysar Holding Ltd, зарегистрированной в Канаде, и является держателем 100% капитала компании Polysar BV. В 1981 г. Polysar BV уплатила НДС за услуги и воспользовалась впоследствии своим правом на вычет. Контрольный орган Нидерландов посчитал, что компания не имела права на возврат налога.

Дело было рассмотрено Судом ЕС в рамках преюдициальной процедуры по запросу нидерландского национального суда о толковании понятий «налогооблагаемое лицо» и «право на вычет». Эти вопросы возникли в ходе рассмотрения иска, предъявленного контрольным органом Нидерландов по налогам и сборам к компании Polysar, учрежденной по праву Нидерландов.

Согласно ст. 4 Шестой Директивы налогооблагаемым лицом является любое лицо, самостоятельно ведущее экономическую деятельность, вне зависимости от ее целей и результатов. Экономическая деятельность включает в себя деятельность всех производителей и продавцов товаров и лиц, предоставляющих услуги, а также деятель-

ность по эксплуатации движимого и недвижимого имущества в целях получения дохода. Директива дает право государствам-членам считать отдельным субъектом налогообложения лиц, учрежденных на их территории, которые, являясь юридически независимыми, де-факто связаны экономически, финансово или организационно с другим юридическим лицом.

Аналогично, как и в предыдущем деле, Суд, давая толкование ст. 4 Шестой Директивы, указал на то, что в понятие экономической деятельности не входит приобретение и держание акций. Результатом того, что компания владеет акциями, являются те дивиденды, которые она получает. Для их получения компания не осуществляет никаких дополнительных действий по эксплуатации данной собственности. При условии, что компания не участвует в управлении деятельностью тех предприятий, акции которых она приобрела, она не является субъектом обложения НДС и, следовательно, не имеет права на возврат налога.

Впоследствии знаковым решением, затронувшим вопрос финансовых холдинг-компаний, стало решение по делу *Floridienne/Berginvest*⁶.

⁶ Case 142/99 *Floridienne and Berginvest*, 2000 // ECR I-9567

Истцами по основному иску выступали две бельгийские компании: Floridienne, холдинг-компания во главе группы компаний по торговле химическими и пластиковыми материалами, и компания Berginvest, выступавшая посредником первой компании. Компании отстаивали свое право на налоговые вычеты. Бельгийские власти оспаривали это право на основании того, что получение дивидендов данными компаниями от своих дочерних компаний не может быть признано экономической деятельностью и, следовательно, они не являются субъектом НДС.

В порядке преюдициальной процедуры Суд ЕС дал толкование ст. 19 Шестой Директивы по запросу бельгийского национального суда. В данном случае материнские компании были не только держателями акций, но и участвовали в управлении дочерними компаниями, оказывая им административные и бухгалтерские услуги.

Суд постановил, что административные и бухгалтерские услуги могут считаться экономической деятельностью, если за их оказание получено вознаграждение по договору между сторонами. Следовательно, если дочерние компании оплатили услуги по администрированию, оказанные материнской компанией, то последняя является

субъектом налогообложения. Но в рассматриваемом деле дивиденды, получаемые компаниями-истцами от их дочерних компаний, не были встречным удовлетворением за участие в управлении. Поэтому компании-истцы не были признаны субъектами налогообложения и не имели права на вычет НДС.

Наиболее важным в данном решении является указание Суда на то, что участие в управлении дочерними компаниями должно осуществляться за встречное вознаграждение для того, чтобы материнская компания считалась субъектом налогообложения.

Данный принцип был подтвержден Судом в деле Welthgrove⁷, которое было рассмотрено в порядке преюдициальной процедуры по запросу суда Нидерландов. Суд ЕС, сославшись на рассмотренные выше решения, указал, что приобретение и держание акций само по себе не является экономической деятельностью, как она определена в Шестой Директиве. Если же материнская компания участвует в управлении дочерними компаниями и получает за это встречное удовлетворение, то она считается субъектом налогообложения.

Обычно сложившаяся практика Суда ЕС учитывается националь-

⁷ Case C-102/00 Welthgrove, 2001 // ECR I-5679.

ми судами и законодателем. Однако в Германии эта позиция Суда ЕС не сразу была воспринята, так как национальная судебная практика по данному вопросу была совершенно противоположной.

В своем Решении от 26 февраля 1959 г. Федеральный финансовый суд Германии постановил, что ведущая компания концерна может быть субъектом налогообложения, не предоставляя самостоятельно никаких услуг⁸. Согласно § 2 абз. 2 Закона об НДС Германии предприниматель — это лицо, которое ведет финансовую или экономическую деятельность. Федеральный финансовый суд посчитал, что холдинг-компания удовлетворяет этим условиям без каких-либо оговорок и является субъектом налогообложения. Единственное требование, сформулированное Судом, заключалось в том, что материнская компания должна использовать дочерние компании для осуществления деятельности холдинга.

На данном решении национального суда и его дальнейшей практике основывались положения параграфа 21 Предписания о применении Закона об НДС Германии. Данный параграф, его абз. 4, 5, гласил: чтобы холдинг-компания считалась предпринимателем, не

требуется возмездное оказание услуг с ее стороны. Считается достаточным, когда материнская компания использует для выполнения этих функций свои дочерние компании. Это положение Предписания содержало прямую ссылку на рассмотренное решение Федерального финансового суда 1959 г. и оставалось в силе следующие 40 лет.

Очевидно, что Суд ЕС с подобным подходом был не согласен и последовательно, начиная с решения по делу Polysar, указывал на особые условия, только при наличии которых холдинг-компания может стать субъектом налогообложения для целей вычета НДС.

Только в 2000 г. национальные суды Германии приняли эту позицию Суда ЕС. Решение Финансового суда Мюнхена от 8 июня 2000 г. стало первым решением, где указывалась необходимость активного участия материнской компании в делах дочерних компаний для признания ее субъектом обложения НДС⁹. Суд указал, что должна быть экономическая связь между материнской и дочерними компаниями: деятельность дочерних компаний дополняет деятельность материнской компании, и при этом осуществляется за счет денежных активов, в формировании которых уча-

8 BFH V 209/56 // Urteil vom 26 Februar 1959, BStBl. III, 204.

9 FG Muenchen 14 K 3287/97// Urteil vom 8 Juli 2000.

ствуется материнская компания. Так как финансовая холдинг-компания никак не участвует в деятельности дочерних компаний, то требуемой экономической связи не существует. Таким образом, Суд постановил, что если материнская компания сама не осуществляет экономической деятельности, она не может считаться субъектом обложения НДС.

Названное решение Финансового суда Мюнхена, основанное на практике Суда ЕС, послужило причиной для внесения изменений в Предписание о применении Закона об НДС. В 2000 г. из § 21 Предписания были изъяты абз. 4 и 5, дававшие право на вычет НДС материнской компании, не участвовавшей в ведении дел ее дочерних компаний.

Этот новый для немецкого налогового права подход нашел свое закрепление в дальнейшей национальной судебной практике.

Одним из примеров влияния судебных решений на законодательство об акцизах может служить решение Суда ЕС по делу Brinkmann¹⁰ и последовавшее за ним решение Федерального финансового суда ФРГ по делу VII R 8/01¹¹, в

рамках которых был рассмотрен вопрос о ставке акциза на табачные изделия.

Суд ЕС рассмотрел в порядке преюдициальной процедуры вопрос о толковании ст. 3 Директивы 92/80/ЕЕС¹² по запросу Финансового суда Дюссельдорфа.

Статья 3 перечисляет ставки акцизов, которые могут использовать государства-члены, и устанавливает общий минимальный размер ставки акциза на табачные изделия, отличные от сигарет. Статья 3 Директивы предусматривает следующие возможности: государство может применять адвалорную ставку, или специфическую ставку, или комбинацию первой и второй при условии, что общая сумма налога, подлежащего уплате за сигары и сигариллы, составит как минимум 5% от розничной цены или 7 евро за 1000 штук или за килограмм.

Вопрос о толковании этой статьи возник в рамках рассмотрения основного дела между компанией Brinkmann Tabakfabriken GmbH и Главным налоговым управлением Бильфелда. С компании Brinkmann, которая, среди прочего, производила сигариллы, Управление взимало налог согласно § 4

10 Case 365/98 Brinkmann GmbH, 2000 // ECR I-4619.

11 BFH VII R 8/01 // Urteil vom 11. Februar. 2003. BStBl. II 2003. S. 211.

12 Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // O. J. L 316, 31.10.1992. P. 0008–0009.

Закона Германии о налоге на табачные изделия. Эта статья устанавливала, что ставка акциза на сигары и сигариллы составляет 5% от розничной цены и, по крайней мере, 3,1 пфеннига за единицу товара. Компания, выступавшая истцом по основному делу, требовала учета ст. 3 Директивы 92/80/ЕЕС и заявляла, что немецкий закон неверно имплементировал эту статью, так как в ней не устанавливается минимальная ставка как дополнительный элемент налогообложения. Налоговое управление не оспаривало наличия несоответствия нормы немецкого закона положению коммунитарного права, но считало, что оно не влечет существенных последствий для субъекта налогообложения. Кроме того, Управление заявляло, что Директива разрешает государствам самостоятельно решать отдельные вопросы, и § 4 Закона о налоге на табачные изделия является одним из примеров использования дискреционных полномочий, предусмотренных Директивой.

Суд ЕС в своем решении по делу отметил, что изначально необходимо определить, какая ставка из трех, предусмотренных Директивой, используется в Германии. Очевидно, что это не адвалорная и не специфическая ставка. Но суд посчитал, что и «смешанной» эту ставку по смыслу Директивы

назвать нельзя. «Смешанная» ставка предполагает комбинацию адвалорного и специфического элементов, при которой сумма этих двух элементов составляет размер налога, подлежащего уплате. Но по схеме немецкого закона взимался процент от розничной цены, который не должен составлять меньше 3,1 пфеннига за единицу товара. То есть для определения суммы налога применяется адвалорная ставка, которая в денежном выражении не должна быть меньше установленного минимума. Поэтому Суд ЕС пришел к выводу о том, что немецкий закон использует формулу, не предусмотренную Директивой. Таким образом, Суд ЕС постановил, что ст. 3 Директивы 92/80/ЕЕС следует толковать как исключаящую взимание акциза на сигары и сигариллы с использованием адвалорной ставки, которая в денежном выражении не может быть меньше установленного минимума.

Это толкование, данное Судом ЕС, было использовано Федеральным финансовым судом Германии при рассмотрении дела VII R 8/01. Истец по делу уплачивал акциз на сигариллы согласно § 4 Закона о налоге на табачные изделия Германии. Он заявил, что требование, согласно которому ставка акциза не должна быть меньше 3,1 пфеннига за сигариллу, не предусмотрено Директи-

вой 92/80/ЕЕС, и что к рассматриваемому товару должна применяться только адвалорная ставка.

Федеральный финансовый суд при решении данного дела сослался на решение Суда ЕС по делу C-365/98 и подтвердил, что § 4 (1) (2) Закона о налоге на табачные изделия противоречит положению коммунитарного права. Суд постановил, что взимание акциза с применением адвалорной ставки (5% от розничной цены), которая при этом не должна быть меньше установленного уровня (3,1 пфенниг за сигариллу) впредь не должна применяться. Указанная поправка, внесенная в национальное законодательство, стала прямым результатом рассмотрения вопроса Судом ЕС и учета решения суда ЕС национальным судом в его правоприменительной практике. Именно решение Суда ЕС и его применение национальным судом привели к тому, что законодатель был вынужден привести национальное законодательство в соответствие с положениями права Сообщества.

Влияние судебной практики на национальное законодательство в области прямого налогообложения можно проследить на примере вопроса налогообложения прибыли при слиянии компаний.

Директива 90/434 о налогообложении прироста капитала, возникающе-

го при проведении ряда трансграничных операций по реорганизации компаний¹³, предусматривает, что прирост капитала, возникающий в результате слияния, не подлежит налогообложению при выполнении определенных Директивой условий. Однако государства, пользуясь своим правом по ст. 11 Директивы отойти от принципов Директивы в рамках применения мер против злоупотребления законом (*anti-abuse measures*) и уклонения от уплаты налогов (*tax evasion*), при имплементации Директивы включали в текст соответствующих национальных законов различные оговорки, ограничивающие возможность исключить в ряде случаев из-под налогообложения прибыль от слияний. Практика Суда ЕС признала любые условия, поставленные в подобных случаях национальным законодателем помимо условий Директивы, противоречащими праву Союза, вводя таким образом запрет на подобные действия государств-членов.

Ключевым для установления этого запрета стало дело *Leur-Bloem*¹⁴,

13 Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States // Official Journal L 225, 20/08/1990 P. 0001–0005.

14 Case N C-28/97 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst / Ondernemingen Amsterdam 2.*, 1997 // ECR I-04161.

в решении по которому Судом ЕС был сформулирован принцип, который в дальнейшем неоднократно подтверждался им и применялся национальными судами. Это в результате повлекло изменения национального законодательства о налогообложении прибыли компаний.

В рамках дела *Leur-Bloem* Суд ЕС в порядке преюдициальной процедуры вынес решения по вопросам, направленным ему судом Амстердама в связи с рассмотрением дела о слиянии компаний путем обмена акциями. Единственный акционер двух частных датских компаний г-жа Лер-Блем планировала использовать имеющиеся у нее акции для оплаты акций холдинговой компании; в результате она должна была стать владельцем первых двух компаний опосредованно, через холдинговую компанию. Закон Нидерландов о налогообложении прибыли предусматривал, что в случае подобного слияния путем обмена акциями, прибыль, полученная в результате слияния, не облагается налогом, если бизнес двух компаний сливается в единое образование, которое можно считать постоянным бизнес-образованием с финансовой и экономической точки зрения. Это условие было добавлено датским законодателем при имплементации текста Директивы 90/434 в рамках ст. 11

Директивы для целей недопущения случаев уклонения от уплаты налогов. Налоговые власти Нидерландов сочли, что в рассматриваемом случае предусмотренный законом бизнес-критерий не выполняется, и отклонили прошение акционера об исключении из-под налогообложения возникающей в результате слияния прибыли. Это решение стало причиной иска акционера к налоговым властям.

Суд ЕС в своем решении разъяснил, что приобретающая компания не обязана вести какую-либо коммерческую деятельность; выполнение критерия экономической обоснованности, введенного национальными властями, не является обязательным. Единственное, что требуется для применения принципов Директивы, это соблюдение условия получения приобретающей компанией контроля над приобретенными. Суд также отметил, что налоговые власти должны определять налоговые обязательства лиц по характеристикам каждой конкретной сделки, в то время как закрепление в законе общего правила, которое автоматически исключает определенную категорию операций из-под налоговых льгот, вне зависимости от того, имело ли место на самом деле уклонение от уплаты налогов или нет, не соответствует крите-

рию пропорциональности и противоречит целям Директивы. Решение по делу *Leur-Bloem* важно тем, что в нем Суд сформулировал еще один принцип, согласно которому юрисдикция Суда ЕС может распространяться на внутригосударственные сделки, то есть не отвечающие критерию трансграничности, если при имплементации норм Директивы национальный законодатель предусмотрел для внутригосударственных сделок режим регулирования, аналогичный механизму регулирования, предусмотренному Директивой.

Национальные датские суды в дальнейшем использовали решение Суда ЕС по делу *Leur-Bloem* в своей практике. Так, например, Высший Суд Амстердама в 2004 г.¹⁵, вынося решение по делу о налогообложении прироста капитала в результате слияния компаний, сослался на решение по делу *Leur-Bloem* и указал на то, что положения Закона Нидерландов о критерии экономической обоснованности слияния были признаны Судом ЕС противоречащими праву Союза.

Несмотря на это, до сих пор национальный законодатель не внес соответствующих нормативных изменений.

15 Решение Высшего Суда Амстердама от 31 марта 2004 г. // В кн.: Mueller J. *The Netherlands in International Tax Planning*. IBFD. 2007. P. 138

Запланированные изменения в датский Закон о налогообложении компаний на 2010 г. так же не предусматривают реформы в этом вопросе.

Однако практика Суда ЕС не имеет национальной привязанности. Принцип, сформулированный Судом в деле *Leur-Bloem*, был применен не только датскими судами, но и судами других государств-членов.

Так, например, ссылаясь на «принцип *Leur-Bloem*» о недопущении законодательного закрепления общего критерия, исключающего ряд компаний из-под налогового нейтрального режима (*tax neutrality regime*), бельгийский суд постановил, что бремя доказывания факта экономической необоснованности сделки должно лежать на налоговых властях, а не на реструктуризируемых компаниях или их акционерах.

Таким образом, судебная практика по вопросам регулирования прямых налогов в ЕС, так же как и по вопросам регулирования косвенного налогообложения, является важным дополнением к существующей на уровне ЕС нормативной базе. Запреты Суда ЕС на определенные действия со стороны государств-членов и следование национальными судами соответствующим решениям Суда ЕС создают ситуацию, в которой государства-члены вынуждены

приводить свое законодательство в соответствие с правом ЕС.

Также известно значительное число решений Европейского суда, являющегося высшей судебной инстанцией, по трансграничным налоговым спорам в рамках объединенной Европы, связанным с разъяснением порядка применения «налоговых» положений договора о Европейском союзе 1992 года и других актов интеграционного права.

Суд ЕС неоднократно заявлял в своей практике о том, что, несмотря на отсутствие в первичном праве ЕС прямо установленных мер по гармонизации, а также, учитывая, что «прямое налогообложение не входит в вопросы компетенции ЕС, полномочия, сохраненные государствами-членами, должны осуществляться в соответствии с правом ЕС»¹⁶. В отличие косвенного налогообложения, гармонизация которого прямо предусмотрена первичным правом ЕС, гармонизация прямого налогообложения осуществляется на основании принципов «субсидиарности» и «пропорциональности» в форме принятия совместных правовых актов. Например, в 1997 году был принят Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности.

¹⁶ Schumacher, Case C-279/93 (1995) // ECR I-225 ; Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case C-80/94, 1995 // ECR I-2493.

Рассмотрим становление в ЕС судебной практики противодействия налоговым злоупотреблениям, которые могут возникать в связи с предоставлением актами налогового права ЕС льгот, освобождений национальным лицам государств-членов, или создания специальных режимов.

18 декабря 2007 года Суд ЕС вынес первое принципиально интересное для Российской Федерации решение¹⁷ в сфере налогообложения по вопросу ограничения передвижения капитала между государствами-членами Европейского Союза и третьими странами, к которым также относится Россия. Основные выводы Суда ЕС сводятся к следующему: 1) не допустимо произвольное введение ограничений в отношении третьих стран государствами-членами после 31.12.1993 (положения ст. 56 (ст. 63) Договора имеют прямое действие и не нуждаются в имплементации); 2) эффективность налогового надзора не может являться оправдывающим основанием для введения ограничений по перемещению капитала между государством-членом и третьей страной посредством отказа в предоставлении налоговых льгот при наличии у них соглашения об избежании двойного нало-

¹⁷ Case C — 102/05 Skatteverket v A and B (2005) // OJ C 106/37.

гообложения на основании модельной конвенции ОЭСР, предусматривающей обмен информацией.

Ранее, 10 мая 2007 года, Суд ЕС в своем мотивированном приказе по делу C-102/05 *Skatteverket v. A and B*, в котором был поставлен вопрос о соответствии норм законодательства Швеции в части налогообложения группы компаний, имеющей представительство в третьей стране (в России) нормам права Европейского сообщества, указал, что названные нормы прямо противоречат ст. 43 (ст. 49) Договора, закрепляющей свободу учреждения¹⁸, которая, однако, не применима к третьим странам.

В ходе рассмотрения практики Суда ЕС выявлена система оценки государственной налоговой помощи: первым критерием является ситуация, при которой центральное правительство в одностороннем порядке принимает решение, что применяемая налоговая ставка должна быть снижена в отношении конкретной географической области; вторым критерием является ситуация, когда существует перераспределение налоговой компетенции, при которой все органы власти, находящиеся на одном уровне (регионы, округа или иные) имеют автономные полномочия принимать решения в пределах переданных им

18 Там же. — ECR I-2493.

полномочий, в отношении размера налоговой ставки в пределах территории, входящей в их компетенцию; и третьим критерием является ситуация, при которой региональный или местный орган власти в ходе реализации своих достаточных автономных полномочий от центральной власти вводит более низкую налоговую ставку по сравнению с общей для всей территории государства налоговой ставкой, и которая применяется только к предприятиям, только присутствующим на территории такого региона или местности¹⁹.

Согласно Учредительным Договорам Суд ЕС призван обеспечить единообразное понимание и применение европейского права путем разрешения споров между государствами-членами и институтами ЕС, споров институтов между собой по всем вопросам, связанным с применением права Сообщества, и путем рассмотрения вопросов в порядке преюдициальной процедуры.

Такой функции, как участие в законодательном процессе, ни один нормативный акт ЕС за Судом не закрепляет. Но, несмотря на это, сегодня можно говорить о том, что Суд ЕС играет огромную роль в развитии положений комму-

19 Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы: монография. — М.: Волтерс Клувер, 2010.

нитарного права и в создании правовых норм государств-членов ЕС в сфере налогового права в рамках действия механизма негативной интеграции.

При этом формально европейская правовая система не предусматривает такого источника права, как прецедент. Не представляется возможным закрепить его существование на нормативном уровне Союза, так как прецедент отсутствует в континентальной правовой системе. Но фактически прецедент существует в ЕС. Национальные суды следуют в своей практике решениям Суда ЕС. В свою очередь, национальная судебная практика учитывается национальным законодателем. Именно эта связь обеспечивает влияние Суда ЕС на законодательство государств-членов и на имплементацию ими положений директив в области налогообложения.

Главную роль в становлении позиции Суда ЕС сыграло признание верховенства и прямого действия права ЕС национальными судами и преюдициальная процедура, ставшая основным инструментом влияния Суда на национальное законодательство. Изначально национальные правительства могли просто издать новый закон для того, чтобы не исполнять решение Суда. Но после того, как национальные суды признали верховенство права ЕС, они не позволяли

правительствам не соблюдать обязательства по праву ЕС посредством ссылки на национальное законодательство. Роль Суда ЕС значительно возросла. Он стал давать анализ положений права, вводить новые значения правовых норм и, таким образом, стал играть важную роль в политическом процессе. Суд стал одним из самых влиятельных международных правовых институтов, существующих на сегодняшний день, получив возможность решать вопросы, возникающие из непредвиденных и неурегулированных аспектов интеграции, и при этом проводить свою собственную политику в отношении толкования права.

Таким образом, в процессе правоприменительной практики сложился механизм, в рамках которого Суд ЕС выносит решение (часто в форме запрета) по определенному вопросу, затем это решение учитывается национальным судом, и в результате в национальное законодательство вносится поправка, изменяющая национальную правовую норму с учетом судебной практики для приведения ее в соответствие с требованиями директив. Принятие подобных «цепочек» судебных решений является очень действенным механизмом влияния на законодательство государств-членов ЕС. Проанализированные «цепочки» судебных дел позво-

ляют сделать еще один важный вывод. Эти дела изначально инициированы частными лицами. Они рассмотрены национальными судами, которые, будучи полностью проинформированными обо всех нормативных актах ЕС и обо всех возможностях взаимодействия с институтами ЕС, направляют запросы в Суд ЕС. Суд ЕС выносит свои решения. Дела в национальном суде, согласно постановлениям Суда ЕС, решаются с использованием европейских директив, а не национальных актов, противоречащих директивам. В результате национальный законодатель приводит нормы своих правовых актов в соответствие с наднациональными требованиями. Тот факт, что подобные «цепочки» существуют и оказываются действенными, говорит о том, что все европейское общество заинтересовано в реализации принятых в области налогообложения директив и что регулирование налогообложения на наднациональном уровне соответствует реальным потребностям единого рынка и экономических операторов, действующих в его рамках.

Толкование налоговых норм Европейским судом по правам человека

Для Российской Федерации, как страны-участницы Совета Европы

важны прецедентные решения по налоговому праву Европейского суда по правам человека (далее — ЕСПЧ). Для российских судов решения обязательны, поскольку Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. (далее — Конвенция)²⁰ и Протоколы к ней являются составной частью российской правовой системы.

Пленум ВС РФ в Постановлении от 10 октября 2003 г. N 5 разъяснил, что применение судами Конвенции должно осуществляться с учетом практики ЕСПЧ во избежание любого ее нарушения (абз. 3 п. 10)²¹. А в Постановлении от 19 декабря 2003 г. N 23 ВС РФ указал, что суду следует учитывать постановления ЕСПЧ, в которых дано толкование положений Конвенции, подлежащих применению в деле (пп. «в» абз. 2 п. 4)²².

В 2006 г. докладчик Комиссии Парламентской ассамблеи Совета Евро-

20 Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. // Действующее международное право. В 3 т. / Состав, проф. Ю. М. Колосов и проф. Э. С. Кривчикова. Т. 2. М., 1997.

21 Постановление Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. N 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // БНА. 2003. N 49.

22 Постановление ВС РФ «О судебном решении» от 19 декабря 2003 г. N 23 // Бюллетень Верховного Суда РФ», N 2, 2004.

пы (ПАСЕ) по юридическим вопросам Юргенс сообщил, что третья по численности категория обращений российских граждан в ЕСПЧ связана с тем, что стороны судебных процессов в России не всегда уверены в том, что какое-либо решение суда принято окончательно и не подлежит обжалованию²³.

Таким образом, ключевые требования к налоговым законам страны сформулированы ЕСПЧ в том числе и по жалобам российских налогоплательщиков.

Право собственности предусмотрено в Конституции РФ (ст. 35) и в Конвенции от 04.11.1950 «О защите прав человека и основных свобод» (ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции). Причем нормы Конвенции должны применяться с учетом толкований Европейского суда по правам человека²⁴, который, рассматривая вопрос о соотношении права собственности и установления налогов, указал следующее: «Согласно укоренившейся практике суда, любое вмешательство, включая вмешательство,

являющееся результатом применения меры, направленной на обеспечение уплаты налогов, должно представлять баланс между требованиями общих интересов и необходимыми условиями защиты основных прав и свобод человека. Задача достижения такого баланса отражена в структуре статьи 1 в целом.

Для выяснения вопроса о том, выполнено ли это требование, Договаривающееся Государство, особенно когда оно разрабатывает и проводит в жизнь политику в области налогообложения, пользуется широкой свободой усмотрения, и суд будет признавать законное решение в том, что касается общих интересов, за исключением случаев, когда такое решение явно не имеет разумного обоснования²⁵.

В деле «Рошка против России» ЕСПЧ заключил: «С точки зрения соблюдения требований Конвенции в целях обеспечения уплаты налогов и иных обязательных платежей государство вправе принимать такие фискальные законы, какие оно сочтет желательными (абз. 2 ст. 1 Протокола N 1 к Конвенции), при условии, что предпринимаемые им в этой сфере меры не переходят в область произвольной

23 Бюллетень Европейского суда по правам человека. Российское издание. — 2006. — N 6.

24 Постановление Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. N 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // БНА. 2003. N 49.

25 National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society: (1991) // WL 521289, 34.

конфискации»²⁶. Данный правовой подход означает, что налоговое законодательство и практика его применения судом должны быть однозначными и предсказуемыми, не допускающими произвола государства.

ЕСПЧ неоднократно истолковывал критерии признания дела «уголовным» в значении ст. 6 Конвенции, не зависящие от квалификации правонарушения в законодательстве членов Совета Европы. Повторное «уголовное» (налоговое) преследование налогоплательщика за одни и те же деяния неправомерно. Эти критерии (публичность правонарушения, объект посягательства — важнейшие общественные отношения, наказуемость правонарушителя, способность наказания трансформироваться в уголовное преследование) позволяют отнести для целей ст. 6 Конвенции производство по налоговому правонарушению к числу «уголовных» дел. Прецедентной практикой ЕСПЧ из перечня процессуальных прав «обвиняемого» для целей ст. 6 Конвенции выведен принцип недопустимости повторного рассмотрения однажды решенного дела. Данный принцип соотносится с запретом повторного осужде-

ния или назначения наказания, выраженным в п. 1 ст. 4 Протокола от 22 ноября 1984 г. N 7 (принципы *res judicata* и *non bis in idem*). Указанный принцип лег в основу Постановления Конституционного Суда РФ от 17 июля 2002 г. N 13-П²⁷.

Если арбитражный суд вынес решение по налоговому спору в условиях отсутствия толкования ВАС РФ норм, подлежащих применению в деле, о судебной ошибке не может быть и речи. Значит, последующие судебные акты по тому же делу, рассмотренные по вновь открывшимся обстоятельствам, вступающие в противоречие с ранее вынесенными судебными актами и преодолевающие их обязательность и юридическую силу, будут нарушать принцип *res judicata*, установленный п. 1 ст. 4 Протокола N 7.

Когда новое толкование и применение ВАС РФ норм права ухудшат правовое положение налогоплательщика, последующий пересмотр дела будет означать повторное преследование лица за одно и то же правонарушение. В таком случае сам факт возбуждения повторного налогового преследования за одни и те же деяния налогоплательщика, так же как и повторная судебная оценка

26 Рошка против России (п. 2 раздела «The Law» Решения ЕСПЧ по вопросу допустимости жалобы от 06.11.2003г. // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. N 3/2004.

27 Постановление Конституционного Суда от 17 июля 2002 г. N 13-П и от 11 мая 2005 г. N 5-П // СЗ РФ. 2002. N 31. ст. 3160.

такого преследования по существу, будет противоречить ст. 6 Конвенции и Протоколу N 7 в его толковании ЕСПЧ.

Из всего изложенного следует такой вывод: правовое государство не вправе придавать обратную силу судебной практике (судебному толкованию налоговых норм), ухудшающей правовое положение налогоплательщиков.

Имеются судебные решения, противоречащие правовым позициям ЕСПЧ. Например, ФАС Московской области отказал налогоплательщику в восстановлении срока, пропущенного по причине обжалования решения налогового органа в досудебном порядке²⁸.

Кроме того, встречаются случаи, когда национальные суды, неправильно понимая смысл Конвенции, защищают права не налогоплательщиков, а государственных органов. Конвенция защищает права человека от посягательства государства, а не наоборот. Именно поэтому важно правильное понимание правовых позиций ЕСПЧ.

Несмотря на то, что в целом ЕСПЧ признает наличие процессуальных сроков, они могут контролироваться самим международным судом. В частности, согласно правовым позици-

ям Суда «право на обращение в суд не является, однако, абсолютным и может подлежать ограничениям; подразумевается, что эти ограничения допустимы, поскольку осуществление права на обращение в суд по своей природе должно быть урегулировано Государством. В связи с этим Договаривающиеся Государства пользуются определенной свободой усмотрения, хотя окончательное решение о соблюдении требований Конвенции принадлежит Европейскому Суду. Европейский Суд должен быть убежден, что примененные ограничения не исключают и не уменьшают возможность обращения в суд, предоставленную лицу, таким образом или в такой мере, что сама сущность права лишается смысла. Более того, ограничение является противоречащим п. 1 статьи 6 Конвенции, если оно не преследует законную цель и если отсутствует разумное соотношение между используемыми средствами и преследуемой целью».

Так, 22 октября 1996 г. ЕСПЧ вынес Постановление по делу Стаббингс и другие против Соединенного Королевства, в котором, в частности, было указано, что введение сроков давности должно преследовать законную цель и сроки должны быть соразмерны²⁹.

28 Обзор судебной практики по налоговым спорам за июль 2007 года // Ваш налоговый адвокат, 2007, N 10. с. 1.

29 *Stubbings and Others v. the United Kingdom*, 22 October 1996 // EHRR 213

Выводы

Таким образом, толкование норм налогового права происходит не только на государственном уровне. Международное толкование налоговых норм обязательно для соблюдения государствами-участниками того или иного союза. В нашем случае, толкование налоговых норм было рассмотрено на уровне Европейского Союза и Совета Европы.

В современных условиях усиление интеграционных процессов, интернационализация и интенсификация хозяйственной жизни, развитие межгосударственных гуманитарных контактов существенно увеличивают круг проблем, требующих разрешения на международной основе. К их числу относятся и вопросы, имеющие налоговую природу, доказавшие свою важность и особую значимость для международного экономического сотрудничества.

Библиография

1. Бюллетень Европейского суда по правам человека. Российское издание. — 2006. — N 6.
2. Договор о Европейском Союзе. Извлечения // Московский журнал международного права. — 1995. — № 2. — С. 129–194.
3. Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. // Действующее международное право. В 3 т. / Сост. Ю. М. Колосов, Э. С. Кривчикова. — Т. 2. — М., 1997. — 832 с.
4. Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы: монография. — М.: ВолтерсКлувер, 2010. — 672 с.
5. Обзор судебной практики по налоговым спорам за июль 2007 года // Ваш налоговый адвокат. — 2007. — N 10. — С. 1–3.
6. Постановление ВС РФ «О судебном решении» от 19 декабря 2003 г. N 23 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2004. — N 2.
7. Постановление Конституционного Суда от 17 июля 2002 г. N 13-П и от 11 мая 2005 г. N 5-П // СЗРФ. — 2002. — N 31. — Ст. 3160.
8. Постановление Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. N 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международно-

- го права и международных договоров Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2003. — N 49.
9. Решение Высшего Суда Амстердама от 31 марта 2004 г. // Muller J. *The Netherlands in International Tax Planning*. — Amsterdam: IBFD Publications, 2007. — С. 138.
10. Рошка против России (п. 2 раздела «TheLaw» Решения ЕСПЧ по вопросу допустимости жалобы от 06.11.2003) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. — 2004. — N 3.
11. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: Норма, 2001. — 336 с.
12. BFH V 209/56 // Urteilvom 26 Februar. — 1959. — BStBl. III. — S. 204.
13. BFH VII R 8/01 // Urteilvom 11 Februar. — 2003. — BStBl. II. — S. 211.
14. Case N C-28/97 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst / Ondernemingen Amsterdam 2*, 1997 // ECR. — 1997. — C. I-04161.
15. Case C – 102/05 *Skatteverket v A and B* (2005) // Official Journal of the European Union. EN. — Lseries. — 2005. — C 106/37.
16. Case 6/64 *Costa v ENEL* of 15 July 1964 // Bulletin of the European Communities. — 1975. — N 9. — P. 20–22.
17. Case C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, 1991 // ECR. — 1991. — C. I-03111.
18. Case 142/99 *Floridienne and Berginvest*, 2000 // ECR. — 2000. — C. I-9567
19. Case C-102/00 *Welthgrove*, 2001 // ECR. — 2001. — C. I-5679.
20. Case 365/98 *Brinkmann GmbH*, 2000 // ECR. — 2001. — C. I-4619.
21. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States // Official Journal of the European Union. EN. — Lseries. — 1990. — №225. — 20.08. — P. 0001–0005.
22. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // Official Journal of the European Union. EN. — Lseries. — 1992. — № 316. — 31.10. — P. 0008–0009.
23. F. G. Muenchen 14 K 3287/97// Urteil. — 2000. — 8 Juli.
24. *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society*: (1991) // WL. — 1991. — 521289, 34.

25. Schumacher, Case C-279/93 (1995) // ECR I-225 ;Wielockx v Inspecteur der DirecteBelastingen, Case C-80/94, 1995 // ECR. – 1995. – I-2493.
26. Stubbings and Others v. the United Kingdom, 22 October 1996 // European Human Rights Reports. – 1996. – № 213.
27. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007 // Official Journal of the European Union. EN. – Lseries. – 2007. – № 306. – 17.12. – P. 1–231.

Features of interpretation of tax norms by European Court of Justice and European Court on Human Rights

Artem'eva Yuliya Aleksandrovna

PhD (Law), assistant professor,
Peoples' Friendship University of Russia,
P.O. Box 117198, Miklukho-Maklaya str. 6, Moscow, Russia;
e-mail: 89163421436@mail.ru

Abstract

The paper considers the problem of interpretation of tax law by the Court the EU and the European Court of Human Rights (ECHR). The author studies the EU and the ECHR Court's decisions on the prohibition of discrimination and non-tax residents of EU Member States, violations and restrictions on freedom of institutions, taxation of parent and subsidiary companies, and the freedom of movement of capital.

The aim of the study is to analyze the features of the interpretation of tax regulations by the court of the European Union and the European Court of Human Rights. The relevance of the research topic is due to the fact that under modern conditions amplification of the integration processes, internationalization and intensification of economic life, the development of inter-governmental humanitarian contacts significantly increase the range of issues to be resolved on an international basis. These include the issues of taxation that have proven the importance and special significance to the international economic cooperation.

The author concludes that the interpretation of tax law is carried into practice not only at national but also at the supranational level. Interpretation of international taxation labor standards is mandatory for compliance by States parties of any union. In our case, the interpretation of tax rules was considered at the level of the European Union and the Council of Europe.

Keywords

Tax Law, taxation, court interpretation, judicial practice, European Court of Justice, European Court on Human Rights.

References

1. *BFH V 209.56*, Urteil vom 26 Februar 1959, BStBl. III, 204.
2. *BFH VII R 8.01*, Urteil vom 11. Februar. 2003. BStBl. II 2003. S. 211.
3. *Bulletin of the European Court of Human Rights. The Russian edition [Byulleten' Evropeiskogo suda po pravam cheloveka. Rossiiskoe izdanie]*, 2006, No. 6.
4. *Case 142/99 Floridienne and Berginvest*, ECR I-9567, 2000.
5. *Case 365/98 Brinkmann GmbH*, ECR I-4619, 2000.
6. "Case 6/64 Costa v ENEL of 15 July 1964", *Bulletin of the European Communities*, 1975, No. 9, pp. 20–22.
7. *Case C-102/05 Skatteverket v A and B*, 2005, OJ C 106/37.
8. *Case C-102/00 Welthgrove*, ECR I-5679, 2001.
9. *Case C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, ECR 03111, 1991.
10. *Case N C-28/97 A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst. Ondernemingen Amsterdam 2*, ECR I-04161, 1997.
11. "Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States", *Official Journal*, 1990, No. 225, pp. 1-5.
12. "Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes", *Official Journal*, 1992, No. 316, pp. 8-9.
13. "Decision of the Constitutional Court on July 17, 2002 No. 13-P and on May 11, 2005 No. 5-P" ["Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda ot 17 iyulya 2002 g. N 13-P i ot 11 maya 2005 g. N 5-P"], *SZ RF*, 2002, No. 31, Art. 3160.

14. *FG Muenchen 14 K 3287/97*, Urteil vom 8. Juli 2000.
15. "General jurisdiction of the universally recognized principles and norms of international law and international treaties of Russian Federation" ["Obshchaya yurisdiksiya obshchepriznannykh printsipov i norm mezhdunarodnogo prava i mezhdunarodnykh dogovorov Rossiiskoi Federatsii"], *BNA*, 2003, No. 49.
16. "Judicial review of tax disputes in July, 2007" ["Obzor sudebnoi praktiki po nalogovym sporam za iyul' 2007 goda"], *Vash nalogovyi advokat*, 2007, No. 10, p. 1.
17. Kolosov, Yu.M., Krivchikova, E.S. (1997) "The European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of November 4, 1950", *The current international law. In 3 vols.* ["Evropeiskaya konventsiya o zashchite prav cheloveka i osnovnykh svobod ot 4 noyabrya 1950 g."], *Deistvuyushchee mezhdunarodnoe pravo. V 3 t.*, Moscow, 832 p.
18. "National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society", *WL*, 1991, 521289, 34.
19. "Resolution of the Russian Armed Forces "On judgment" on December, 19, 2003, No. 23" [Postanovlenii VS RF "O sudebnom reshenii" ot 19 dekabrya 2003 g. No. 23], in [*Byulleten' Verkhovnogo Suda RF*], 2004, No. 2.
20. "Rosca against Russia (paragraph 2 of section "The Law" of European Court Decisions on the admissibility of complaints from 06.11.2003" ["Roshka protiv Rossii (p. 2 razdela "The Law" Resheniya ESPCh po voprosu dopustimosti zhaloby ot 06.11.2003g."], *Byulleten' Evropeiskogo Suda po pravam cheloveka. Rossiiskoe izdanie*, 2004, No. 3.
21. "Schumacher, Case C-279/93"; "Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case C-80/94", *ECR*, 1995, No. 225; No. 2493.
22. "Stubbings and Others v. the United Kingdom, 22 October 1996", *European Human Rights Reports*, 1996, No. 213.
23. Mueller, J. (2007), "The decision of the Supreme Court of Amsterdam on March, 31, 2004", *The Netherlands in International Tax Planning* ["Reshenie Vysshego Suda Amsterdama ot 31 marta 2004 g."], IBDF, Amsterdam, p. 138.
24. "The Treaty on European Union. Excerpts" ["Dogovor o Evropeiskom Soyuze. Izvlecheniya"], *Moskovskii zhurnal mezhdunarodnogo prava*, 1995, No. 2, pp. 129–194.
25. Tolstopyatenko, G. P. (2001), *European tax law. Comparative Legal Survey* [*Evropeiskoe nalogovoe pravo. Sravnitel'no-pravovoe issledovanie*], Norma, Moscow, 336 p.

-
26. "Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007", *Official Journal of the European Union*. EN, 2007, No. 306, pp. 1-231.
27. Zakharov, A. S. (2010), *Tax Law in EC: actual problems running a single system: a monograph* [*Nalogovoe pravo ES: aktual'nye problemy funktsionirovaniya edinoi sistemy: monografiya*], Wolters-Kluwer, Moscow, 672 p.