

ЗАБОРОНА ДИСКРИМІНАЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ В ДОГОВОРІ ПРО ФУНКЦІОНУВАННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ: ПОНЯТТЯ, ЦІЛІ ТА ЗМІСТ В СВІТЛІ ПРАКТИКИ СУДУ ЄС

Досліджуються поняття, цілі та зміст положень статті 110 Договору про функціонування Європейського Союзу. Приділяється увага значенню практики Суду в системі джерел права ЄС; розкриті поняття прямої та непрямой дискримінації при оподаткуванні імпортованих товарів, принципу нейтральності податкової системи по відношенню до експорту та імпорту, а також окреслено співвідношення принципів заборон дискримінаційного та протекціоністського оподаткування (перша та друга частини статті 110)

Ключові слова: право ЄС; практика Суду ЄС; податкова недискримінація в міжнародній торгівлі; пряме та непряме оподаткування; заборона протекціоністського оподаткування; подібність товарів; форми непрямой дискримінації.

Исследуются понятия, цели и содержание положений статьи 110 Договора о функционировании Европейского Союза. В исследовании внимание уделяется значению практики Суда в системе источников права ЕС; раскрываются понятия прямой и непрямой дискриминации при налогообложении импортируемых товаров, принципа нейтральности налоговой системы в отношении импорта и экспорта, а также очерчивается соотношение принципов запретов дискриминационного и протекционистского налогообложения (первая и вторая части статьи 110).

Ключевые слова: право ЕС, практика Суда ЕС, налоговая недискриминация в международной торговле, прямое и не прямое налогообложение, запрет протекционистского налогообложения, подобные товары, формы непрямой дискриминации.

The paper explores objectives and content of Article 110 of the Treaty on the Functioning of the European Union that prohibits discriminatory and protectionist taxation of trade between EC Member-States. Article 110 is analysed through the prism of the ECJ case-law. The paper starts with assessment of the role of ECJ case-law within the system of sources of the EC law, and proceeds with exploration of direct and indirect discrimination of imported goods, principle of tax neutrality towards imports and exports as well as delineation of principles prohibiting discriminatory and protectionist taxation (first and second parts of Article 110).

Key words: EU Law, ECJ case law, object and purpose of Article 110 of the Treaty on the Functioning of the European Union, tax non-discrimination in international trade, direct and indirect taxation, principle of tax neutrality towards imports and exports, prohibition of protectionist taxation, similar products, forms of indirect discrimination.

Основоположною ідеєю європейської економічної інтеграції було і залишається створення єдиного ринку на теренах держав-членів¹, який діяв би у той

же спосіб, що й ринок окремої держави. Такий ринок, на думку засновників Європейського Союзу, має будуватися за допомогою чотирьох основних елементів: чотирьох свобод (вільного руху товарів, осіб, послуг та капіталу); вільної конкуренції; координації, гармонізації та адаптації національного законодавства; спільних політиках. І, відповідно, особливе значення в цьому процесі має забезпечення податкової недискримінації у торгівлі між державами-членами.

Питанню оподаткування присвячена окрема глава в Договорі про функціонування Європейського Союзу (далі – Договір)², до якої входять ст. 110–113 (колишні ст. 90–93). Основоположним положенням є саме ст. 110, яка забороняє дискримінаційне та протекціоністське застосування податкової системи і залишається важливим інструментом забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку².

Ст. 110 Договору стосується двох типів товарів: перша частина цього положення стосується безпосередньо товарів, які знаходяться у настільки близькому конкурентному співвідношенні з подібними товарами національного походження, що вимагають однакового з ними податкового режиму; друга частина визначає податковий режим товарів, які не є настільки подібними, щоб вимагати однакового податкового режиму з відповідними товарами національного походження, але в той же час є взаємозамінними з точки зору їх споживання³. По суті положення ст. 110 є втіленням загального принципу недискримінації, проголошеного в ст. 10, 18 (колишня ст. 12) Договору та безпосередньо інкорпорує його до сфери оподаткування⁴.

Дослідження природи та змісту положень Договору щодо заборони податкової дискримінації неможливе у відриві від практики Суду Європейського Союзу (далі – Суд), в якій ці положення отримали практичне та теоретичне тлумачення і застосування. У вітчизняній правовій доктрині майже відсутні роботи з цього питання, за винятком колективної монографії «Податкові аспекти права СOT та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні»⁵. Інші українські дослідники, як наприклад З. Мозіль, В. Муравйов, торкалися цього питання доволі стисло. В російській правовій доктрині можна виділити лише два ґрунтованих дослідження з питань податкового права ЄС: монографію професора Г.П. Толстопятенко «Європейское налоговое право»⁶ та дисертацію С.О. Нотіна «Судебная практика в системе источников налогового права: на примере ЕС и РФ»⁷. В закордонній правовій доктрині слід виділити праці П. Фармера, Р. Лаеля, Д. Берліна, Б. Терра, П. Ваттеля та інших.

Актуальність забезпечення принципів, закладених в основі ст. 110 пов'язана глибинними трансформаціями, що відбуваються в національній правовій системі з огляду на процес інтеграції України до ЄС. Податки, включаючи непрямі, визначені в ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами і Україною в якості сфери, в якій Україна взяла на себе зобов'язання адаптувати своє законодавство до законодавства ЄС. Як вбачається, це питання залишиться у порядку денному переговорів між Україною та ЄС щодо укладення нової угоди в рамках політики Європейського сусідства⁸. Розуміння цих принципів неможливе без належного дослідження практики Суду, в якій власне і були сформульовані їхні засади, зміст та розкриті їхні цілі.

Значення практики Суду в системі джерел права ЄС. Загалом всі джерела права ЄС поділяються⁹ на первинне право, до якого належить установчі догово-

ри, включаючи всі додатки та протоколи до них, а також договори та рішення, що змінюють чи доповнюють установчі договори¹⁰, договори між ЄС та між ЄС і державами-членами з третіми державами чи міжнародними організаціями, а також загальні принципи права ЄС¹¹; вторинне право, що включає всі обов'язкові правові інструменти, прийняті установами ЄС на підставі відповідних положень установчих договорів (регламенти, директиви, рішення)¹²; та третинне право, до якого належать рекомендації та висновки, що прямо зазначені в ст. 288 Договору, але які не мають обов'язкової сили, та інші юридично необов'язкові акти, що складають «м'яке право» (переважна більшість необов'язкових актів в каталозі *acquis* ЄС становлять резолюції, але найважливішими для функціонування Союзу є повідомлення Комісії, які містять вказівки, адресовані державам-членам, або конкретизують політику Союзу з окремих питань, а також міжінституційні угоди). Як бачимо, в цій класичній класифікації джерел права ЄС немає згадки про рішення Суду. Таким же чином Договір не визнає за рішеннями Суду статусу джерела права ЄС. Однак це не означає, що рішення Суду не є джерелом права. Найбільш ґрунтовний аналіз ролі рішень Суду як джерела права ЄС наведений у монографії проф. С. Шевчука, який проводить аналогію з французькою доктринальною усталеною судовою практикою (фр. – *jurisprudence constante*)¹³ та доводить, що «рішення Суду ЄС є джерелом права та частиною *acquis communautaire* (правової системи ЄС), тобто Суд ЄС займається правотворчістю»¹⁴. А Толстопятенко прямо вказує, що «рішення Європейського Суду є обов'язковими, а в частині тлумачення норм європейського права мають значення прецедента, якому мають слідувати судові органи держав-членів ЄС»¹⁵.

Саме завдяки практиці Суду відбулася трансформація Договору у повноцінну правову систему зі своєю логікою, принципами, структурою та потужним судовим контролем¹⁶. Що стосується ролі та функції рішення Суду в праві ЄС, то поперше, слід вказати на його генетичну спорідненість з писаним правом, і будучи пов'язаним з писаним положенням права воно не відіграє незалежної ролі, а з моменту свого виникнення стає призою розуміння такого положення і тому має таку ж силу, що і власне положення, яке ним тлумачиться. Тобто за висловом проф. С. Шевчука, є «прецедентом тлумачення»¹⁷, що є наслідком тривалого панування французької правової доктрини в практиці Суду¹⁸. Відповідно практика Суду становить частину як первинного, так і вторинного і третинного права ЄС. Статус же рішення в праві ЄС залежить в першу чергу від того традиційного джерела права ЄС, яке ним застосовується чи тлумачиться. І в цьому сенсі воно є неавтономним джерелом права¹⁹ або *res interpretata* в термінології французької правової доктрини²⁰. В такому розумінні положення Договору у відриві від практики Суду є лише мертвою буквою: лише в світлі практики Суду вони набувають свого системного та змістовного значення в системі права ЄС.

Однак визнання за рішенням Суду неавтономного значення є лише доволі спрощеним розумінням ролі цього джерела права. Адже зміст рішення Суду може бути узагальнений на рівні певного принципу, а тому тлумачення певного положення первинного чи вторинного законодавства ЄС, яке було визнано вірним для однієї справи, є таким же чином вірним і для інших справ. Тому значення має не власне судове рішення, а формулювання принципу права, та посилання Суду на свою попередню практику є не еманцією англосаксонської доктрини *stare decisis*, через призму якої переважна більшість дослідників помилково намагається досліджувати роль прецеденту в праві ЄС, а застосуванням сформульова-

них у такій практиці принципів. І саме в цьому полягає прихована правотворча функція практики Суду, адже за телеологічними аргументами прихований розсуд Суду щодо звуженого чи розширеного тлумачення певного положення, який хоча і може підпадати під поняття «тлумачення», але по суті становить «судовий розв'язок права»²¹.

Практика Суду з податкових питань динамічно розвивається²² і переважаюча кількість рішень в сфері тлумачення положень Договору щодо оподаткування внесено на підставі ст. 110²². Тому аналіз поняття, цілей та змісту принципу заборони податкової дискримінації в Договорі можливий лише через призму практики Суду.

Об'єкт та цілі статті 110. Як і у випадку ст. III Генеральної угоди про тарифи та торгівлю (далі – ГАТТ)²³ положення ст. 110 мають функціонально допоміжний характер у відношенні положень, що стосуються митних тарифів та зборів і вільного руху товарів²⁴. Як було прямо вказано Судом у ряді справ, «тлумачення ст. [110] має брати до уваги цілі Договору про ЄС, ... які включають у першу чергу, утворення спільного ринку, зокрема через усунення всіх перешкод у торгівлі для об'єднання національних ринків у єдиний ринок, та відтворення умов, подібних, наскільки це можливо, до тих, що діють на звичайному внутрішньому ринку»²⁵.

Відповідно положення ст. 110 спрямоване на забезпечення ефективності заборони митних зборів та зборів, що мають еквівалентну дію, закріпленої в ст. 30 (колишня ст. 25), оскільки унеможливує використання національної податкової системи для цілей захисту національного виробництва. Незважаючи на те, що обидві статті – 30 та 110 – спрямовані на скасування фіскальних бар'єрів для забезпечення вільного руху товарів, вони діють у дещо різних площинах. Якщо увага ст. 30 спрямована до сфери транскордонного руху товарів і стосується імпортованих товарів, то сфера дії ст. 110 охоплює товари, як вже ввезені до держави-члена та і товари національного виробництва²⁶. Як відзначив Суд у справі *Bergandi*, «... ст. [110] доповнює положення про скасування мита та зборів, що мають еквівалентну дію. Її мета полягає у забезпеченні вільного руху товарів між державами-членами за нормальних умов конкуренції через усунення всіх форм протекціонізму, який може бути наслідком застосування внутрішнього оподаткування, яке дискримінує товари з інших держав-членів. Таким чином, ст. [110] повинна гарантувати повну нейтральність внутрішнього оподаткування стосовно конкуренції між товарами національного походження та імпортованими товарами»²⁷. Відповідно заборона дискримінаційного внутрішнього оподаткування становить один з основних принципів спільного ринку та має пряму дію, як це визнав Суд²⁸.

Як слідує з аналізу практики Суду, положення ст. 110 мають в якості далекосяжної стратегічної мети забезпечення нейтральності податкової системи по відношенню до експорту та імпорту²⁹. Дана мета, хоча і оперує інструментарієм принципу недискримінації та заборони протекціонізму, тим не менш має розглядатися дещо окремо від названих принципів. Вимога нейтральності національної податкової системи може розглядатися як характеристика загального податкового режиму, впровадженого в країні, за яким *нейтральність щодо експорту* означає, що експортовані товари не повинні підпадати під подвійне оподаткування, тобто податкова система має бути спрямована на забезпечення того, що ціна товару, що експортується, не зростала в силу самого лише факту експорту такого товару.

Така нейтральність, відповідно, означає по суті усунення фіскальних бар'єрів експорту. *Нейтральність щодо імпорту* означає, що імпортовані товари мають конкурувати з товарами національного походження на рівних, не викривлених фіскальним заходами, умовах³⁰.

Таким чином, принцип нейтральності загалом вимагає у випадку експорту повернення сплачених непрямих податків, в той час як у випадку імпорту – обкладення відповідними податками, що стягуються з подібних товарів національного походження, що виходять на внутрішній ринок держави імпорту. Нейтральність вимагає від держав-членів прийняття єдиного принципу в сфері обкладення непрямими податками, яким був обраний принцип призначення товару («*destination principle*»)³¹.

Суд послідовно обстоює ідею, що ст. 110 застосовується не тільки до імпорту, але й також до фіскального обмеження експорту. Так у справі *Larsen* Суд окремо вказав, що заборона дискримінації, що лежить в основі ст. 110, також застосовується до тих ситуацій, коли моментом виникнення податкових зобов'язань є саме експорт³². Таким чином загальна мета податкових положень – забезпечення ефективного функціонування спільного ринку – забороняє дискримінацію імпорту та експорту у порівнянні з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави.

Пряме та опосередковане оподаткування. Як слідує з формулювання ст. 110, дане положення забороняє пряме та опосередковане оподаткування імпортованих товарів, понад те, що застосовується до товарів національного походження. Питання визначення поняття «опосередковане оподаткування» виникло у справі *Molkerei-Zentrale*³³. У своєму висновку Генеральний Адвокат Ганд запропонував розглядати такі податки, як такі, що включають всі фіскальні збори, що накладаються на сировину, комплектуючі та послуги. Суд погодився з таким розумінням, зазначивши, що термін «прямо чи опосередковано» має тлумачитися широко, і включати всі види податків, що фактично та безпосередньо були стягнуті з національних товарів на раніших стадіях виробництва та виходу на ринок. Як слідує з пізнішої справи – *Commission v. Italy* – таке опосередковане оподаткування включає фіскальні збори з сировини та напівфабрикатів, що включаються до ціни товару³⁴. Тим не менш значення таких зборів зменшується доволі швидко із збільшенням стадій виробництва та реалізації таких товарів.

Відповідно «пряме» оподаткування в сенсі ст. 110 означає податки, що включаються до вартості товару при виході його на ринок чи реалізації.

Такий підхід до тлумачення ст. 110 також визначає, що хоча прямі податки в загальноприйнятому сенсі не підпадають під дію ст. 110, оподаткування окремих видів діяльності може розглядатися в якості опосередкованого оподаткування в сенсі цього положення, якщо таке оподаткування безпосередньо впливає на ціну товару. На підставі такого підходу, наприклад, Суд розглядав збори з міжнародного перевезення товарів, що визначаються в залежності від відстані такого перевезення по території держави-члена та від ваги товарів, як такі, що підпадають під дію ст. 110³⁵.

Пряма дискримінація. Поняття прямої дискримінації стосується перш за все ситуацій, коли менш сприятливий режим для імпортованих товарів безпосередньо встановлений в національному законодавстві. Іншими словами, пряма дискримінація має місце, коли підставою для розрізнення між подібними товарами є ознака походження такого товару, і при цьому імпортованим товарам надається

менш сприятливий режим, ніж той, яким користуються відповідні товари національного походження.

Доволі показовим прикладом прямої дискримінації є справа *Lutticke*, в якій імпортер був зобов'язаний митною службою ФРН сплатити «компенсаційний податок», який стягувався з імпорту замість податку з обороту, яким обкладалися національні товари. При цьому національні товари, подібні тим, що були імпортовані фірмою Лютіке, були звільнені від податку з обороту. Суд, вказуючи на несумісність такої ситуації з положеннями ст. 110, вказав, що дане положення «визначає, в якості загальної та незмінної норми Співтовариства, що тягар внутрішніх податків, покладений на товари інших держав-членів не повинен бути більшим за той, що покладається на подібні національні товари»³⁶. Відповідно Суд визначив, що така дискримінація, що базується виключно на ознаці походження становить пряме та недвозначне порушення положень ст. 110 та є несумісним із принципами спільного ринку.

Концепція прямої дискримінації, розвинена Судом в своїй практиці, стосується не тільки тих ситуацій, коли має місце дискримінація всіх або більшості відповідних імпортованих товарів, але й коли податкова система потенційно може ставити імпортовані товари, навіть невелику їх кількість, у менш вигідне положення в порівнянні з національними товарами. Так, наприклад, у справі *Bobie*³⁷ Суд визнав несумісним з положеннями ст. 110 німецьку систему оподаткування пива. На той час у ФРН діяла система, за якою до імпортованого пива застосовувалася фіксована ставка податку, в той час як до пива національного походження – градуйована, тобто така, яка залежала від обсягів щорічного виробництва пива кожної пивоварнею – чим більший обсяг, тим вища ставка. Така система, зрозуміло, була спрямована на підтримку малих та середніх підприємств пивоварної промисловості. В той же час до імпортованого пива застосовувалась фіксована ставка податку. Тим не менш Суд вказав, «перша частина ст. [110] є порушеною, якщо податок на імпортований товар та податок, що застосовується до подібного товару національного походження обчислюються у різний спосіб та згідно з різними правилами, що веде, навіть у окремих випадках, до більш низького оподаткування товару національного походження»³⁸. Тому, на думку Суду, коли товар національного походження підпадає, навіть якщо тільки у окремих випадках в силу застосування градуйованого оподаткування, під податок або збір, нижчий, ніж той, що застосовується до імпортованого товару, така система оподаткування є несумісною зі ст. 110 Договору. Хоча на практиці імпортоване пиво вироблялося великими пивоварними компаніями, і тому система оподаткування фактично надавала перевагу більшості імпортерів іноземного пива, Суд звернув увагу на потенційну можливість дискримінаційного впливу такої системи на невеликих виробників пива у інших державах-членах. З іншого боку Суд імпліцитно відкинув будь-яку можливість застосування стандарту *de minimis* у справах, що стосувалися подібних товарів³⁹.

Ця практика Суду⁴⁰ ілюструє класичний аристотелівський підхід до поняття дискримінації («суттєва дискримінація полягатиме як у відмінному поводженні з однаковими ситуаціями, так і у однаковому поводженні з різними ситуаціями»)⁴¹, який полягає у порівнянні податкового тягара імпортованих товарів із найменшим податковим тягарем, що покладений на групу подібних товарів національного походження. Таким чином Суд тлумачить положення ст. 110 не просто як заборону дискримінації, а скоріш як вимогу рівного режиму для імпортованих то-

варів. При цьому пунктом відліку є найбільш сприятливий режим, що надається класу подібних товарів національного походження, навіть якщо такий клас становить лише незначну, несуттєву частину національного виробництва або навіть відсутній на практиці⁴².

Непряма дискримінація. Поняття непрямой дискримінації, яке в цілому відповідає фактичній дискримінації за стандартами ч. 2 ст. III ГАТТ, стосується тих ситуацій, коли розрізнення між подібними товарами проводиться на підставі інших критеріїв, ніж ознака походження, але в той же час спричиняє встановлення менш сприятливого режиму для імпортованих товарів.

Якщо пряма дискримінація, тобто визначення менш сприятливого режиму товарів за ознакою походження *ipso facto* несумісна з Договором, то доведення непрямой дискримінації, тобто розрізнення між товарами за ознаками, іншими ніж походження, що однак спричиняє менш сприятливий режим для імпортованих товарів, є більш складним питанням. Як впливає з формулювання першої частини ст. 110, головна увага приділяється двом елементам: (1) подібності товарів, та (2) оподаткуванню «понад».

Подібність товарів. Рання практика Суду щодо критеріїв визначення подібності виходила з формальних класифікацій податкового законодавства⁴³ або Єдиного митного тарифу⁴⁴. Однак згодом Суд відійшов від такого формалістичного підходу, хоча як зазначив Генеральний адвокат Райшль, такий підхід навіть тоді не означав, що подібність існує тільки у випадку однакової митної класифікації⁴⁵. Так у справі *Commission v. France* Суд прямо вказав, що класифікація Єдиного митного тарифу не є вирішальною для цілей визначення подібності товарів⁴⁶. Суд також відмітив, у іншій справі, що ані Єдиний митний тариф, ані класифікація для цілей митної статистики не є визначальними для встановлення подібності⁴⁷.

Аналіз практики Суду вказує на те, що як стандарт визначення подібності товарів взагалі, так і критерії, що входять до нього, є доволі гнучкими. В цілому можна виділити декілька факторів, що лежать в основі такого стандарту і визначають спосіб застосування критеріїв визначення подібності товарів для цілей положення про податкову дискримінацію: (1) ринок та ринкове співвідношення⁴⁸; (2) класифікація в законодавстві ЄС; (3) фізичні характеристики⁴⁹; (4) вподобання споживачів⁵⁰; (5) стадія виробництва або провадження на ринок⁵¹.

Критерій оподаткування «понад»: форми непрямой дискримінації. Суд послідовно дотримується підходу, за яким для встановлення сумісності податкового режиму товарів, необхідно порівняти такий режим «приймаючи до уваги на кожній стадії виробництва або провадження на ринок ставки податку, базу оподаткування та процедури його стягнення»⁵². Як підсумував підхід Суду Генеральний адвокат Ленц, «Положення ст. 110 надають державі-члену можливість застосування до імпортованих товарів системи оподаткування, що відрізняється від системи, що застосовується до товарів національного виробництва, тільки якщо сума податку з імпортованих товарів постійно залишається такою ж або нижчою за суму, що сплачується з подібних товарів національного походження»⁵³.

Таким чином можна виділити декілька найбільш поширених форм непрямой дискримінації на відповідній стадії виробництва або провадження на ринок: відмінні ставки податку; відмінна база оподаткування⁵⁴; та відмінні процедури стягнення податку⁵⁵.

Співвідношення принципів заборон дискримінаційного та протекціоністського оподаткування (перша та друга частини статті 110). Друга частина ст. 110

стосується оподаткування, що надає захист національному виробництву. Як зазначив Суд у справі *Fink-Frucht*, непрямий захист має місце, коли внутрішня система оподаткування покладає більш тяжкий тягар на імпортовані товари, ніж на товари національного походження, з якими імпортовані товари в силу одного чи більше способів економічного використання, знаходяться у конкуренції, хоча критерії подібності, встановлені для цілей першого речення ст. 110 не дотримані⁵⁶.

Якщо порівнювати підходи, втілені в першій та другій частинах ст. 110, то як слідує з їх відповідного формулювання, вирішальним фактором для розмежування їх дії та, відповідно, зобов'язань, що з них випливають, є критерій подібності товарів⁵⁷. Хоча при більш прискіпливому розгляді практики Суду напрошується висновок, що головним критерієм розмежування сфер дії обох положень ст. 110 є саме відносини конкурування між відповідними товарами, зокрема його характер та ступінь⁵⁸. Така взаємозалежність визначає, що чим більша ступінь подібності, тим більший рівень конкурування між товарами, і навпаки – чим більший рівень конкурування між товарами, тим більшою є можливість визнання таких товарів подібними.

Інший аспект відмінності заборони дискримінаційного та протекціоністського оподаткування полягає в тому, що друга частина ст. 110 не вимагає однакового податкового режиму для конкуруючих товарів. Загальним критерієм в даному випадку виступає наявність протекціоністського впливу в результаті різниці в податкових режимах. Якщо ж такий вплив відсутній, оскаржуваний податковий захід вважається сумісним з правом ЄС.

Аналіз практики Суду ЄС показує, що Суд, на відміну від палат ГАТТ/COT, не вважає концептуально необхідним проводити чітку межу між сферами дії положень першої та другої частини ст. 110. Так, наприклад, у справі *Hansen*, яка стосувалася оподаткування алкогольних напоїв, Суд фактично утримався від окремого розгляду названих положень ст. 110 з огляду на практичну складність визначення однакового режиму, яка може виникнути в зв'язку з особливим характером сировини, технічних характеристик устаткування та процесів перегонки⁵⁹. Також у серії справ, що стосувалися оподаткування алкогольних напоїв, Суд вказав, що ст. 110 Договору застосовується до всіх товарів, які мають однакову мету споживання⁶⁰.

Такий підхід, який випливає з телеологічного тлумачення положень ст. 110, певною мірою нівелює різницю між першою та другою частинами названої статті⁶¹. Слідуючи такій логіці стандарт розгляду справ за названою статтею повинен бути дворівневим: аналіз за першою та за другою частинами ст. 110. Однак Суд на практиці обмежується тією частиною, яка найбільш відповідає обставинам справи, або застосовує кумулятивний стандарт.

Відповідно до описаного підходу, Суд завжди прискіпливо розглядає питання правомірного розрізнення між подібними або конкуруючими товарами в національному податковому законодавстві. Якщо проведення такого розрізнення за ознакою походження є завжди і *ipso facto* несумісним з Договором, то проведення розрізнення за ознаками, іншими ніж походження, є несумісним, доки держава, чий податковий захід оскаржується, не доведе об'єктивну правомірну причину його введення відповідно до критеріїв, встановлених в практиці Суду. Негайний вплив такого заходу у формі менш сприятливого режиму імпорту товарів з інших держав-членів в такому випадку розглядатиметься як побічний та ненавмисний, який має поступитися правомірній меті, що ним переслідується⁶².

У принципі такий підхід – непряма дискримінація/об’єктивне виправдання – є типовим для практики Суду. Однак в той же час такий підхід, що не завжди базується на чітко визначених стандартах, надає Судові доволі широку дискрецію, і відповідно можливість широкого втручання у вибір внутрішньої політики держав-членів.

Підсумовуючи, слід зробити декілька важливих висновків. По-перше, рішення Суду в системі джерел права ЄС і, зокрема податкового права ЄС, не має самостійного значення, а його роль та функції системно пов’язані з правоположенням (нормою писаного права чи загального принципу права), яке ним тлумачиться чи застосовується, і тому має таку ж силу, що і власне це положення. Відповідно рішення Суду є частиною як первинного права ЄС, так і вторинного чи третинного. По-друге, положення ст. 110 мають функціонально допоміжний характер у відношенні положень, що стосуються митних тарифів та зборів і вільного руху товарів, і спрямовані на забезпечення ефективності заборони таких зборів, закріпленої в ст. 30. По-третє, об’єкт ат цілі статті 110 полягають у забезпеченні нейтральності податкових систем держав-членів ЄС по відношенню до експорту та імпорту. Цей принцип є не тільки визначальним для національних податкових систем, але й для гармонізації непрямого оподаткування на рівні ЄС. По-четверте, відповідно до підходів Суду, немає чіткої концептуальної різниці між принципами заборони дискримінаційного та протекціоністського оподаткування (перша та друга частини статті 110).

1. *Case 299/86 The State (Italy) v. Rainer Drexl // Common Market Law Reports.* – 1989. – Vol. 2. – P. 257; *Case 15/81 Gaston Schul Douane Expeditie BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen // Common Market Law Reports.* – 1982. – Vol. 3. – P. 251. 2. 31 грудня 2009 року набув чинності Лісабонський договір, яким були суттєво реформовані установчі договори. Зокрема назва Договору про заснування Європейського Співтовариства була змінена на «Договір про функціонування Європейського Союзу», а сама назва «Європейське Співтовариство» – на «Європейський Союз». 3. *Alber S. European Community Tax Law and Its Development in Light of the Recent Case Law of the European Court of Justice / Siebert Alber // Fordham International Law Journal.* – 1999. – Vol. 22. – P. 777. 4. *Arnulf A. Wyatt and Dashwood’s European Union Law / Anthony Arnulf, Derrick Wyatt.* – [4th edn.] – London: Sweet & Maxwell, 2000. – P. 296. 5. *Weatherill S. EU Law. The Essential Guide to the Legal Workings of the European Union / S. Weatherill, P. Beaumont.* – [3rd edn.] – London: Penguin Books, 1999. – P. 466. 6. *Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та асquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні.* – Х.: Консум, 2004. – 960 с. 7. *Толстомятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование.* – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 336 с. 8. *Нотин С.А. Судебная практика в системе источников налогового права: на примере ЕС и РФ: Лис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14.* – М., 2003. – 198 с. 9. Стосовно політики європейського сусідства див.: *European Neighbourhood Policy: Strategy Paper. Communication from the Commission COM(2004) 373 final. Brussels, 12.5.2004 // http://ec.europa.eu/world/enp/pdf/strategy/strategy_paper_en.pdf* 10. *Водяніков О.Ю. Асquis Європейського Союзу: поняття, еволюція та методологія: Наук.-практ. посіб.* – К.: Студія Колаж, 2009 р. – С. 49; *Кравчук І.В., Парпан М.В. гармонізація національних правових систем з правом ЄС.* – К.: Вид. дім «Слово», 2004. – С. 14. 11. *Mastenbroek E. The politics of compliance.* – Wageningen: Ponsen & Looijen BV, 2007. – P. 16. 12. Деякі автори відносять загальні принципи права до третинного права. Див. напр. *ibid.*, р. 17. Однак такий висновок не може вважатися обґрунтованим. 13. Див. ст. 288 (колишня 249) Договору. 14. *Шевчук С. Судова правотворчість: світовий досвід і перспективи в Україні.* – К.: Реферат, 2007. – С. 475. 15. Там само. – С. 476–477. 16. *Толстомятенко Г.П. Цит. работа.* – С. 42. 17. *Chalmers D. Judicial*

Authority and the Constitutional Treaty / Damian Chalmers // *International Journal of Constitutional Law*. – 2005. – No. 3. – P. 449. **18.** Шевчук С. Цит. праця. – С. 482. **19.** Bast J. On the Grammar of EU Law: Legal Instruments / Jürgen Bast. – Jean Monnet Working Paper 9/03. – 2003. – P. 7–8. **20.** Harris J. Towards Principles of Overruling – When Should a Final Court of Appeal Second Guess? // *Oxford Journal of Legal Studies*. – 1990. – No. 10. – P. 184–191. **21.** Troper M., Grzegorzczak C. Precedent in France // *Interpreting Precedents: A Comparative Study*; MacCormick N., Summers R. eds. – Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. – P. 126; *MacCormick D., Summers R. Further General Reflections and Conclusions // Interpreting Precedents: A Comparative Study*; MacCormick N., Summers R. eds. – Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. – P. 540–541. **22.** Zimmermann R. Statuta Sunt Stricte Interpretanda? Statutes and the Common Law: A Continental Perspective / Reinhard Zimmermann. // *Cambridge Law Journal*. – 1997. – No. 56. – P. 321. **23.** Vording H. The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues // *British Tax Review*. – 2006. – No. 1. – P. 93. **24.** Нотин С. Цит. работа. – С. 71. **25.** Щодо змісту положень статті III ГАТТ в сфері оподаткування міжнародної торгівлі див.: *Водяніков О.Ю.* Зобов'язання щодо національного режиму в сфері непрямого оподаткування у праві СОТ // *Держава і право*. – 2007. – Вип. 37. – С. 584–590; *Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І.* Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. – Х.: Консум, 2004. – С. 24–88. **26.** Farmer P. EC Tax Law. – [reprint, 2003]. – Oxford: Clarendon Press, 1994. – P. 35. **27.** Case 299/86 Op. cit. – P. 257; Case 15/81 Op. cit. – P. 251. **28.** Case 78/76 Firma Steinike & Weinling v. Germany // *European Court Reports*. – 1977. – P. 617; Case 15/81 Op. cit. – p. 248; Case 193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl v Amministrazione delle finanze dello Stato // *European Court Reports*. – 1987. – P. 2097. **29.** Case 252/86 Gabriel Bergandi v Directeur General des Impots, la Manche (Director General of Taxes, Department of la Manche) // *Common Market Law Reports*. – 1989. – Vol. 2. – P. 953; див. також: Case C-45/94 Camara de Comercio, Industria y Navegacion de Ceuta v Ayuntamiento de Ceuta // *European Court Reports*. – 1995. – Vol. I. – P. 4407. **30.** Case 15/81 Op. cit. – p. 253; Case 57/65 Firma Alfons Lutticke GmbH v. Hauptzollamt Sarrelouis // *Common Market Law Reports*. – 1971. – P. 684–685; Case 74/76 Ianelli & Volpi SpA v. Ditta Paolo Meroni // *Common Market Law Reports*. – 1977. – Vol. 2. – P. 718. **31.** Це однак зовсім не означає, що дане положення вимагає уніфікації податкових систем держав-членів. Дана функція покладена на інше положення Договору, а саме на Статтю 113 (колишня стаття 93). **32.** Як зазначив Генеральний Адвокат Ганд у справі *Lutticke*, «Норми Глави II «Податкові положення» спрямовані на попередження викривлень конкуренції, які є наслідком різниці між фіскальними зборами держав-членів; з цієї точки зору, вони мають ту ж саму мету, що й норми, які стосуються мита. Ця система діє наступним чином: у торгівлі між державами-членами імпортований товар вилучається з-під дії податків у країні походження і підпадає під оподаткування, що діє в країні імпорту, яке однак обмежено положеннями Статті [110], що забороняє будь-який більш високий збір, ніж той, що застосовується до подібних національних товарів». Case 57/65 Op. cit. – P. 677. **33.** *Terra B.* *European Tax Law*. – [5th edn.] – Deventer: Kluwer, 2008. – P. 6. В сфері непрямого оподаткування торгівлі товарами в світовій практиці застосовується два основних принципи: принцип походження товару (англ. – origin principle) та принцип призначення товару (англ. – destination principle). Непрямі податки на основі принципу походження товару застосовуються до товарів або послуг, вироблених у юрисдикції, де такі податки стягуються. Відповідно до принципу походження, експорт підлягає оподаткуванню, а імпорт – ні. На противагу цьому, згідно принципу призначення податки застосовуються до товарів або послуг, що споживаються у юрисдикції, що стягує такі податки. Відповідно до принципу призначення, імпорт підпадає під оподаткування, а податок з експортованого товару повертається. Див.: *Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І.* Цит. праця. – С. 182. **34.** Case 142/77 Statens Kontrol Med ЖДle Metaller (National Precious Metals Control Authority) v Preben Larsen // *Common Market Law Reports*. – 1979. – Vol. 2. – P. 697. **35.** Case 28/67 Molkerei-Zentrale Westfalen / Lippe GmbH v Hauptzollamt

Paderborn // Common Market Law Reports. – 1968. – P. 197–198. **36.** *Case 45/64 Op. cit.* – P. 109. **37.** *Case 20/76 Schuttle & Sühne GmbH v. Finanzamt Freudenstadt // Common Market Law Reports.* – 1977. – Vol. 2. – P. 113. **38.** *Case 57/65 Op. cit.* – P. 684. **39.** *Case 127/75 Bobie Getrankevertrieb GmbH v. Hauptzollamt Aachen-Nord // European Court Reports.* – 1976. – P. 1079–1097. **40.** *Ibid.* – P. 1095. **41.** Це, в свою чергу суттєво відрізняє методологічні підходи Суду ЄС за ст. 110 від підходів палат СОТ, адже Суд ЄС по суті дотримується методології діагонального тесту оцінки податкового тягаря на відміну від тесту асиметричного впливу, який переважає в практиці вирішення спорів в рамках СОТ. Докл. див.: *Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І.* Цит. праця. – С. 27–41. **42.** *Case C-213/96 Outokumpu Oy // European Court Reports.* – 1998. – Vol. I. – P. 1777; *Case C-152/89 Commission v. Luxembourg // European Court Reports.* – 1991. – Vol. I. – P. 3141; *Case C-375/95 Commission v. Greece // European Court Reports.* – 1997. – Vol. I. – P. 5981. **43.** *Case 13/63 Re Electric Refrigerators: The Italian Government v. E.E.C. Commission // Common Market Law Reports.* – 1963. – P. 312. **44.** Якщо порівнювати підходи Суду ЄС та палат ГАТТ/СОТ, не викликає сумніву, що стандарт аналогічного положення частини 2 Статті III приділяє більшу увагу впливу податкового заходу на конкурентне співвідношення між імпортованими товарами та товарами національного походження через оцінку їх відповідних податкових тягарів, що визначаються на момент реалізації товару на ринку держави. Див.: *Водянніков О.Ю.* Цит. праця. – С. 585. Якщо б подібна ситуація розглядалася у рамках СОТ, то не викликає сумніву, що по-перше, дискримінація в сенсі частини 2 Статті III ГАТТ не була б встановлена, а по-друге, якщо б орган вирішення спорів прийшов до протилежного висновку, такий захід був би виправданий за Статтею ХХ ГАТТ. Такий результат є наслідком застосування Судом ЄС у справі САВ за першою частиною Статті 110 саме діагонального тесту, в той час як палати СОТ є більш прихильними до тесту асиметричного розподілу впливів. **45.** *Case 28/69 Re Tax on Imported Cocoa Beans: E.C. Commission v. Italy // Common Market Law Reports.* – 1971. – P. 457. **46.** *Case 45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Grosshandels GmbH v. Hauptzollamt Landau/Pfalz // Common Market Law Reports.* – 1976. – Vol. 2. – P. 22. **47.** *Case 216/81 Compagnia Generale Interscambi SpA (Cogis) v. Administration delle Finanze dello Stato // Common Market Law Reports.* – 1983. – No. 1. – P. 691. Фактично Суд підтвердив підхід справи *Rewe Zentrale*, в якій в якості основного стандарту встановлення подібності в сенсі Статті 110 він назвав визначення того, чи мають товари на однаковій стадії виробництва чи провадження на ринок подібні характеристики та задовольняють ті ж самі потреби з точки зору споживачів *Case 45/75 Op. cit.* – P. 22. **48.** *Case 168/78 Re French Taxation of Spirits: E.C. Commission v. France // Common Market Law Reports.* – 1981. – Vol. 2. – P. 658. **49.** *Case 169/78 Re Italian Taxation of Spirits: E.C. Commission v. Italy // Common Market Law Reports.* – 1981. – Vol. 2. – P. 685. Суд практично переглянув свій підхід на початку 80-х років. У справі *Cogis* Суд вказав, що при розгляді питання подібності товарів, «немає необхідності зважати на митну класифікацію». *Case 216/81 Op. cit.* – P. 697–698. Відповідно до такого підходу, поняття подібності є доволі широким і «має гнучко тлумачитися». *Case 169/78 Op. cit.* – P. 685. **50.** Головна увага Суду, незважаючи на його намагання впровадити дворівневий тест – (i) фізичні характеристики, та (ii) мета та спосіб використання – фактично спрямована саме на аналіз ринкового співвідношення товарів. Тобто Суд імпліцитно зважає конкурентне співвідношення товарів на конкретному ринку для визначення їх подібності. Див.: *Case 106/84 Re Taxation of Wine: E.C. Commission v. Denmark // Common Market Law Reports.* – 1987. – Vol. II. – P. 323–324. Розглядаючи питання ринку та ринкового співвідношення слід також звернути увагу на два важливі питання: (1) поняття товарного ринку та презумпція географічного ринку для цілей встановлення подібності товарів та (2) проблему потенційного ринку. Аналіз практики Суду дає підстави вважати, що розуміння відповідного ринку для цілей визначення подібності та для цілей конкурентного права ЄС є практично подібними. Відповідно, для цілей визначення відповідного ринку для встановлення подібності товарів, можна застосувати критерії, сформульовані Судом у

сфері конкурентного права. Що стосується потенційного ринку, то оскільки податкові заходи можуть мати вплив на формування товарного ринку в державі, Суд, розглядаючи відповідні національні ринки, зважав на ймовірність такого впливу. Так у справі Cогis Суд окремо зазначив, що доволі важливим є «брати до уваги потенційний ринок відповідних товарів, який існував би за відсутності протекціоністського заходу». Case 216/81 Op. cit. – P. 698. **51.** Див. напр.: Case 106/84 Op. cit. – P. 324; Case 243/84 John Walker & Sons Limited v Ministeriet for Skatter og Afgifter (Ministry for Fiscal Affairs) // Common market Law Reports. – 1987. – Vol. II. – P. 329. **52.** Даний критерій бере до уваги сподобання споживачів, тобто чи можуть товари з точки зору споживачів задовольнити одні й ті самі потреби. З іншого боку, з огляду на такий доволі суб'єктивний критерій, Суд кваліфікував його застереженням, за яким «податкова політика Держави-члена не повинна ... кристалізувати визначені вподобання споживачів для того, щоб консолідувати переваги, що отримали відповідні національні промисловості». Case 170/78 Re Excise Duties on Wine (No. 2): E.C. Commission v. United Kingdom // Common Market Law Reports. – 1983. – Vol. 3. – P. 439. Відповідно Суд вказав, що недопустимо брати вподобання споживачів у окремі країни в якості єдиного критерію для встановлення подібності. Ibid. **53.** Див. напр.: Case 15/81 Gaston Schul, Douane Expeditie BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen // Common Market Law Reports. – 1982. – Vol. III. – P. 249–250. **54.** Case 15/81 Op. cit. – pP 249; Case 55/79, Re Collection of Duty on Alcoholic Drinks: E.C. Commission v. Ireland // Common Market Law Reports. – 1980. – Vol. I. – P. 745–746; Case C-68/96 Grundig Italiana SpA v. Ministero delle Finanze // Common Market Law Reports. – 1999. – No. 2. – P. 83–84. **55.** Case C-68/96 Op. cit. – P. 85–86. **56.** Відмінні методи обчислення податку можуть також спричинити накладення невідповідного додаткового тягара на імпортовані товари, навіть за умови однакової ставки податку. Case C-68/96 Op. cit. – P. 85; Case C-375/95 Op. cit. – P. 5981. **57.** Дана форма дискримінації стосується перш за все відмінних процесуальних аспектів адміністрування податку, які спричиняють накладення більш тяжкого податкового тягара на імпортовані товари, як, наприклад, відстрочення сплати податку, відмінні періоди розрахунку або дати сплати податку. Див.: Case 77/69 Re Stamp Tax on Timber: E.C. Commission v. Belgium // Common Market Law Reports. – 1974. – Vol. 1. – P. 210; Case 54/72 Fonderie Officine Riunite (FOR) v Vereinigte Kammgarn Spinnereien (VKS) // European Court Reports. – 1973. – P. 204; Case 45/75 Op. cit. – P. 194–196; Case 127/75 Op. cit. – P. 1085–1088; Case 74/76 Op.cit. – P.717; Case 42/83 Dansk Denkvit ApS v. Ministeriet for Skatter og Afgifter // Common Market Law Reports. – 1985. – No. 3. – P. 747. **58.** Case 27/67 Fink-Frucht GmbH v. Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse // European Court Reports. – 1968. – P. 232. **59.** Case 112/84 Michel Humblot v. Directeur des Services Fiscaux // Common Market Law Reports. – 1986. – Vol. II. – P. 343. **60.** Див. зокрема: Case 170/78 Op. cit. – P. 539. **61.** Case 148/77 H. Hansen Jun. & O. C. Balle GmbH & Co. v Hauptzollamt Flensburg // Common Market Law Reports. – 1979. – Vol. 1. – P. 625. **62.** Case 168/78 Op. cit. – P. 659; Case 169/78 Op.cit. – P. 685; Case 170/78 Op. cit. – P. 539; Case 171/78 Re Danish Taxation of Spirits: E.C. Commission v. Denmark // Common Market Law Reports. – 1981. – Vol. II. – P. 688. **63.** Нотин С.А. Цит. работа. – С. 110. **64.** Weatherill S. EU Law. The Essential Guide to the Legal Workings of the European Union / S. Weatherill, P. Beaumont. – [3rd edn.] – London: Penguin Books, 1999. – P. 474.