

«УТВЕРЖДАЮ»

Директор

Института законодательства и сравнительного  
правоведения при Правительстве  
Российской Федерации,  
Академик РАН, д.ю.н., профессор  
Т.Я. Хабриева



«29» июня 2020 г.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО УЧРЕЖДЕНИЯ "ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

Диссертация Головченко Оксаны Николаевны на тему: «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)» выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

В период подготовки диссертации соискатель Головченко О.Н. была прикреплена к отделу финансового, налогового и бюджетного законодательства в ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» для подготовки диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук без освоения программ подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре, а также работала в должности старшего преподавателя в ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

В 2006 г. Головченко О.Н. окончила ГОУ ВПО Саратовский юридический институт Министерства внутренних дел Российской Федерации, юридический факультет, по специальности «Юриспруденция» (заочная форма).

Кандидатские экзамены сданы в 2012 году в ФГОБУ ВПО «Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации» (история и философия науки (юридические науки), иностранный язык) и в 2019 году в ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (специальность - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право).

Научный руководитель – доктор юридических наук, доцент, Поветкина Наталья Алексеевна, работает в должности заведующей отделом финансового, налогового и бюджетного законодательства и заведующей кафедрой правового обеспечения публичных финансов ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

По результатам рассмотрения и обсуждения диссертации Головченко О.Н. на тему «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)», выполненной по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право, на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов, принято следующее заключение.

Диссертация Головченко О.Н. написана единолично, содержит совокупность новых научных результатов и имеет внутреннее единство, является научно-квалифицированной работой. На основании выполненных соискателем исследований разработана и решена новая научная идея, обогащающая научную концепцию по разработке теоретических и практических основ гармонизации национального налогового законодательства в государствах-членах интеграционных объединений ЕС и ЕАЭС, что позволило выработать научно обоснованные предложения по совершенствованию налогового законодательства и практики его применения в исследуемом вопросе. Форма изложения



содержания характеризуется активным применением средств логического мышления, аргументированностью суждений и точностью приводимых данных. Выводы и предложения диссертанта отвечают требованиям оригинальности, уникальности, могут быть квалифицированы как научное достижение и использованы в законотворческой и правоприменительной деятельности, а также для дальнейших научных исследований правовых проблем налогового права.

*Актуальность темы исследования.* Обеспечение устойчивого развития Российской Федерации в рамках современной глобализации экономических отношений на мировом рынке является одним из приоритетных направлений реализации налоговой политики государства. В условиях негативных внешних вызовов, когда возникают риски недобросовестной конкуренции со стороны мировых держав, интеграционные процессы, получившие дополнительный импульс в период мирового финансового кризиса, положили начало процессам гармонизации и унификации национального налогового законодательства, которые способствовали решению поставленных перед государствами задач.

Функционирование государства вне интеграционного объединения создает потенциальные угрозы национальной безопасности страны и возможности экономической изоляции, что побуждает государства углублять экономическую интеграцию посредством осуществления единой налоговой политики, способствующей быстрому и эффективному противодействию внешним неблагоприятным факторам, что, безусловно, влияет на национальное регулирование.

В современной реальности, как отмечает Президентом РФ В. В. Путиным, для Российской Федерации является «важным развитие регионального интеграционного объединения ЕАЭС и от дальнейшего углубления евразийской интеграции будет зависеть сближение экономик стран «пятерки», устойчивое развитие Российской Федерации в интересах обеспечения роста благосостояния своего народа, сохранения культурной, исторической и социальной общности народов стран Союза»<sup>1</sup>. В свою очередь, принятые меры в рамках единой

---

<sup>1</sup> Президент России: сайт. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56663> (дата обращения: 08.10.2018).



налоговой политики ЕАЭС уже «подтвердили свою эффективность посредством увеличения налоговых поступлений»<sup>2</sup> в бюджеты стран ЕАЭС, что стимулирует дальнейшее развитие евразийской интеграции.

Отсутствие четкого правового регулирования процесса гармонизации налогового законодательства и единой налоговой политики усиливает значимость теоретических разработок в рассматриваемой сфере, в связи с чем вопросы гармонизации налогового законодательства выдвигаются на первый план, поскольку их ключевая роль заключается в создании правовых условий развития государства, которому постоянно приходится сталкиваться с увеличением и обострением внешних вызовов<sup>3</sup>, усилением глобальной конкуренции, неблагоприятной внешней конъюнктурой рынка, постепенным исчерпанием существующих или формированием новых конкурентных преимуществ, двойным налогообложением и прочим.

С необходимостью осуществлять гармонизацию национального налогового законодательства и углублять экономическую интеграцию сталкиваются также страны, которые входят в состав ЕС и активно стремятся создать «идеальные» национальные налоговые системы, позволяющие справиться со всеми глобальными вызовами. В этой связи очевидным представляется изучение положительного опыта реформирования налоговых систем зарубежных стран, входящих в состав ЕС, направленного на гармонизацию налогового законодательства, с целью выявления наиболее благоприятных инструментов гармонизации, форм осуществления сотрудничества в налоговой сфере и правовых механизмов реализации налоговой политики странами, входящими в состав ЕАЭС.

Концепция эффективного построения внутреннего рынка посредством реализации апробированных подходов к проведению европейской экономической интеграции, выявленных на основе изучения правовых способов и средств достижения целей, будет выступать фактором устойчивого экономического роста

---

<sup>2</sup> ИТАР-ТАСС: сайт. URL: <https://tass.ru/ekonomika/6950174> (дата обращения: 01.12.2019).

<sup>3</sup> См.: Решение Высшего Евразийского экономического совета от 16.10.2015 № 28 «Об основных направлениях экономического развития Европейского экономического союза» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Российской Федерации за счет реализации конкурентных преимуществ, что подчеркивает особую актуальность и предполагает проведение системных доктринальных исследований, направленных на совершенствование процесса гармонизации национального налогового законодательства. Вместе с тем научные исследования, отличающиеся системным подходом к проблеме гармонизации, для достижения цели эффективного экономического развития Российской Федерации, учитывая современный уровень экономического развития государств — членов ЕС и ЕАЭС, не проводились.

Вышеизложенное обуславливает необходимость выработки и обоснования теоретических и практических положений, направленных на углубление евразийской интеграции, в том числе посредством имплементации наиболее эффективных норм права ЕС, в рамках гармонизации налогового законодательства в национальное законодательство Российской Федерации, что позволит усилить стремление государства к активной деятельности по устранению правовых коллизий в национальных законодательствах, повысить устойчивость национальной экономики к внешним неблагоприятным факторам и развить экономические преимущества на внутреннем рынке, обеспечить высокий уровень инвестиционной привлекательности, устранить существующие барьеры для свободного движения товаров, работ, услуг, капитала и рабочей силы, укрепить позиции Российской Федерации на международной арене.

*Личное участие автора* в получении результатов научных исследований, изложенных в диссертации, проявляется в самостоятельной разработке и решении поставленной научной задачи, практических проблем, имеющих существенное значение для финансово-правовой науки, апробации его результатов, в выработке предложений по совершенствованию механизма правового регулирования в исследуемой сфере, а также в непосредственном участии соискателя в получении результатов, изложенных в исследовании, а именно:

1. В целях развития доктрины налогового права разработано понятие процесса гармонизации налогового законодательства, который представляет



собой нормотворческий процесс, направленный на сближение и устранение различий в налоговых системах государств — членов интеграционных объединений для создания условий эффективного функционирования внутреннего рынка сообществ, развития национальных экономик, в том числе включающий совместную деятельность государств-членов в проведении единой налоговой политики и реформировании национального налогового законодательства.

2. Выделены тенденции развития европейской интеграции, предусматривающие позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства как инструмента общей европейской интеграции, способствующие формированию позитивной динамики для последующей имплементации в действующее налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС. В частности, к позитивным аспектам гармонизации относятся:

- интеграция государств-членов в мировое экономическое пространство, что положительным образом влияет на социально-экономический потенциал как интеграционного объединения, так и каждого отдельного государства, входящего в его состав;

- создание единой территории свободной торговли, что обеспечивает стабильность в экономическом развитии государств-членов;

- создание политического, экономического и таможенного союзов, направленных на либерализацию торговли между государствами-членами, что предопределяет равномерное распределение ресурсов и способствует повышению уровня экономики интеграционного объединения;

- единая наднациональная налоговая политика, что приводит к увеличению уровня развития экономики интеграционного объединения и государств-членов, входящих в его состав;

- осуществление общей внешней политики и политики безопасности, обеспечивающих параллельный прогресс и экономическую интеграцию;

- влияние наднациональной налоговой политики на развитие национальных налоговых систем;

- экономические особенности и возможности каждого отдельного государства-члена определяют предоставление права использовать переходный период и отсрочить момент реформирования своих национальных налоговых систем;

- увеличение уровня добросовестной налоговой конкуренции, что обеспечивает конкурентоспособность и динамику экономики, стимулирование инвестиций и инноваций;

- единая позиция государств-членов, направленная на устранение дискриминации в налоговой сфере и двойного налогообложения;

- ограничение государств-членов в применении налоговых преференций на национальном уровне, что, безусловно, ограничивает развитие малого и среднего предпринимательства в государствах-членах, но способствует развитию добросовестной налоговой конкуренции;

- устранение барьеров на пути к построению единого рынка товаров, работ, услуг, движения капитала, рабочей силы.

В качестве негативных аспектов процесса гармонизации можно выделить: увеличение административных издержек государств-членов; ограничение суверенитета государств-членов в части налогообложения ввиду того, что налоговая политика государств-членов интеграционных объединений должна реализовываться согласовано; приоритет национального налогового законодательства в сфере акцизов.

3. Выявлена и обоснована взаимозависимость процессов интеграции и гармонизации налогового законодательства, заключающаяся в построении прямых и обратных связей функционирования устойчивого внутреннего рынка ЕАЭС посредством принятия правовых норм, регулирующих сближение экономических показателей, с целью защиты экономики от искажения конкуренции, обеспечения эффективного распределения ресурсов посредством реализации инструментов экономической интеграции.



4. В целях развития единых фундаментальных начал построения евразийской интеграции, обусловленных необходимостью реализации намерения о соблюдении наднационального налогового законодательства и обеспечения стабильного роста экономик государств-членов, входящих в состав ЕАЭС, определены принципы гармонизации национального налогового законодательства: принцип обязательности актов ЕАЭС; принцип единого экономического пространства; принцип равенства государств — членов ЕАЭС; принцип единообразия; принцип добросовестности; принцип самостоятельности в выборе направлений осуществления совместной налоговой политики; принцип определения степени реализации выбранных направлений и глубины участия государств-членов в процессе гармонизации национальных налоговых законодательств; принцип избежания двойного налогообложения; принцип субсидиарности и пропорциональности; принцип единовременного введения и реализации принципов ЕАЭС.

5. В целях формирования эффективных условий гармонизации налогового законодательства государств — членов ЕАЭС в сфере правового регулирования исчисления и уплаты НДС для последующего стабильного функционирования внутреннего рынка, создания необходимого бизнес-климата на территории интеграционного объединения и осуществления добросовестной налоговой конкуренции обоснована целесообразность ограничения права государств — членов ЕАЭС на изменение налоговых ставок в национальных налоговых системах, выходящих за согласованные сторонами пределы, включая применение налоговых льгот и иных налоговых преференций при реализации товаров, работ, услуг внутри интеграционного объединения.

6. Обосновано, что предоставление налогоплательщику права освобождения от уплаты акциза при совершении операций по реализации подакцизной продукции на внутренний рынок ЕАЭС посредством заключения договора страхования подакцизной продукции в пользу бюджета соответствующего государства — члена ЕАЭС должно рассматриваться как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате акцизов. При этом в целях минимизации риска



совершения налоговых правонарушений в рамках выполнения обязанности по уплате акцизов при поставке подакцизных товаров на внутренний рынок ЕАЭС определено, что наступление страхового случая связано с непредоставлением налогоплательщиком требуемых документов в порядке и сроки, предусмотренные налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС, и неуплатой налогоплательщиком соответствующих сумм акцизов.

7. В целях формирования единых подходов для последовательной реализации процесса гармонизации правового регулирования прямого налогообложения (налогообложения доходов и прибыли) выявлены и обоснованы следующие направления для гармонизации налогового законодательства государств — членов ЕАЭС:

1) определение порядка налогообложения распределяемой прибыли и дивидендов, выплачиваемых дочерними компаниями материнским, осуществляющими деятельность в различных государствах — членах ЕАЭС;

2) установление порядка налогообложения процентов и роялти по долговым обязательствам, выплачиваемым между материнской и дочерней компаниями, осуществляющими определенный вид деятельности в различных государствах — членах ЕАЭС;

3) предоставление государствам — членам ЕАЭС льготы при налогообложении капитала, состоящего из разницы между стоимостью переданных активов, пассивов и их действительной (рыночной) стоимостью, которая определяется по месту применения налоговых льгот в случаях реорганизации в форме слияния и разделения организаций, расположенных на разных территориях ЕАЭС.

8. Обоснована необходимость включения в налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС положения, предусматривающего возможность освобождения от налоговой обязанности минимального уровня дохода, полученного физическим лицом — резидентом одного из государства — члена ЕАЭС по трудовому договору, с учетом уменьшения налогооблагаемой базы на сумму налоговых вычетов.

9. В целях повышения уровня эффективности взаимодействия в условиях расширения глобализации на внутреннем рынке ЕАЭС проведена идентификация правового механизма обмена информацией в налоговой сфере между налоговыми органами Российской Федерации и иными государствами — членами ЕАЭС, а также обоснована необходимость разработки и принятия единых начал (акта), предусматривающих формирование общего порядка использования правовых средств реализации данного механизма.

10. В целях формирования универсальных подходов к гармонизации национального налогового законодательства государств — членов интеграционного объединения, в том числе ЕАЭС, разработана дорожная карта процесса гармонизации национального налогового законодательства, включающая графическое отображение данного процесса с обозначением основных этапов, ключевых целей, основных принципов и правовых средств его реализации (*прил. 1*).

*Научная новизна диссертации* определяется разработкой и решением научных задач, имеющих значение для развития теории налогового права и практики его применения, которая заключается в расширении научных представлений и разработке теоретических основ процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС; разработке понятийного аппарата в исследуемой сфере; выявлении роли и значения гармонизации налогового законодательства Российской Федерации с налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС, влияния гармонизации национального налогового законодательства на уровень интеграции регионального интеграционного объединения; разработке ключевых принципов осуществления гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС; выработке предложений, направленных на совершенствование законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и налогового законодательства государств — членов ЕАЭС.

*Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования* заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения,



направленные на совершенствование теоретических основ процесса гармонизации, вносят существенный вклад в развитие финансово-правовой науки, способствуют формированию самостоятельного направления в науке и учебной дисциплине «Налоговое право», а также укреплению межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере в части гармонизации НДС и акцизов, налогообложения доходов и прибыли как наиболее активно применяемых налогов в процессе функционирования внутреннего рынка, а также совершенствованию правовых способов реализации налогового администрирования и взаимодействия Российской Федерации и государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере.

Содержащиеся в диссертационном исследовании выводы и предложения в сфере гармонизации налогового законодательства стран ЕАЭС, включая предложения по изменению НК РФ в части правового регулирования НДС, акцизов, налогообложения доходов и прибыли, совершенствования института налогового администрирования и взаимодействия государств-членов в налоговой сфере, могут быть использованы в дальнейшем при устранении теоретических и практических проблем финансового и налогового права в Российской Федерации, а также в рамках преподавания дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Налоговое право зарубежных стран», в частности при чтении базовых учебных курсов, специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертационного исследования

*Ценность научных работ автора* проявляется в формировании целостной научной концепции о правовом регулировании процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах-членах интеграционных объединений ЕС и ЕАЭС, которая в свою очередь, дополняет и развивает теорию налогового права по исследуемым вопросам.

*Полнота изложения материалов диссертации* отражена в работах, опубликованных диссертантом, общим объемом более 5 п.л., в том числе восемь из них опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Министерством науки и высшего образования Российской Федерации:

1. Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза // Финансовое право. – 2016. – № 1. – С. 42-44. — 0,4 п.л.
2. Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза // Финансовое право. – 2015. – № 3. – С. 23-28. — 0,7 п.л.
3. Гармонизация прямого налогообложения в странах Европейского союза // Финансовое право. – 2016. – № 2. С. 39-44. — 0,7 п.л.
4. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза // Финансовое право. – 2016. – № 7. – С. 19-22. — 0,5 п.л.
5. К вопросу о гармонизации корпоративного налога в странах Европейского союза // Налоги. – 2015. – № 6. – С. 15-18. — 0,5 п.л.
6. Обеспечительные меры в налоговых правоотношениях / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2020. - № 1. – С. 15-19. — 0,55 п.л.
7. Сотрудничество в налоговой сфере в странах Европейского союза // Финансовое право. – 2015. – № 2. – С. 13-18. — 0,7 п.л.
8. Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе // Финансовое право. – 2013. - № 3. – С. 30-34 — 0,55 п.л.

*Степень достоверности и апробация результатов исследования.*  
Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне рецензируемых научных журналов, рекомендованных Министерством науки и высшего образования Российской Федерации.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- при проведении практических занятий;
- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах) и круглых столах.



*Соответствие диссертации специальности.* Диссертация Головченко Оксаны Николаевны на тему: «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук, соответствует специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право и отвечает требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней.

Диссертация Головченко Оксаны Николаевны на тему: «Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза)» **рекомендуется к защите** на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

Заключение принято на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

На заседании присутствовало – 9 человек.

Результаты голосования: «за» – «9» чел., «против» – «0» чел., воздержалось – «0» чел. (протокол № 7.1. от 23 июня 2020г).

Заведующий отделом финансового,  
налогового и бюджетного законодательства,  
заведующий кафедрой правового обеспечения  
публичных финансов,  
доктор юридических наук, доцент

Н.А. Поветкина



Подпись сотрудника Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»

Заведующий отделом  
управления персоналом