

На правах рукописи

Головченко Оксана Николаевна

**ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОГО
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
В ИНТЕГРАЦИОННЫХ ОБЪЕДИНЕНИЯХ
(НА ПРИМЕРЕ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА
И ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА)**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2020

Работа выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель:

Поветкина Наталья Алексеевна,
доктор юридических наук, доцент,
заведующий отделом финансового,
налогового и бюджетного
законодательства ФГНИУ «Институт
законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве
Российской Федерации»

Официальные оппоненты:

Шепенко Роман Алексеевич,
доктор юридических наук, профессор,
ФГАОУ ВО «Московский
государственный институт международных
отношений (университет) Министерства
иностраннных дел Российской Федерации»,
кафедра административного и
финансового права, профессор

Килинкарова Елена Васильевна,
кандидат юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский
государственный университет», кафедра
административного и финансового права,
доцент

Ведущая организация:

ФГБОУ ВО «Московский
государственный юридический
университет имени О. Е. Кутафина
(МГЮА)»

Защита состоится «23» декабря 2020 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 503.001.04, созданного на базе ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, д. 34 и на сайте Института: <http://izak.ru/science/dissertatsionnye-sovety/dissertatsii/>.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2020 года.

И. о. ученого секретаря диссертационного совета
доктор юридических наук

Н.Г. Доронина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного 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 отмечается 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»¹. В свою очередь, принятые меры в рамках единой налоговой политики ЕАЭС уже «подтвердили

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

свою эффективность посредством увеличения налоговых поступлений»² 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 вызовов³, 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

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

³ 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».

способов и средств достижения целей, будет выступать фактором устойчивого экономического роста 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.

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования. Среди научных трудов, затрагивающих актуальные и исторические аспекты осуществления интеграции, гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС, выделяются работы А. П. Балакиной, А. В. Баркова, И. И. Кучерова, А. Н. Мамбеталиевой, Н. Т. Мамбеталиева, Т. Д. Мыктыбаева, Н. Н. Тютюрюкова, Ю. К. Цареградской, Р. А. Шепенко и другие.

Одним из первых исследователей в области европейского налогового права является профессор Г. П. Толстопятенко, фундаментальный труд которого внес существенный вклад в развитие европейского налогового права и послужил основой многих исследований, теоретические и практические основы которых заложены в трудах С. А. Баева, И. А. Гончаренко, А. С. Захарова и других.

Вопросы европейской интеграции, гармонизации налогового законодательства в рамках ЕС отражены в работах М. Р. Бобоева, Н. Ю. Ильина, П. А. Калиниченко, А. Я. Капустина, В. А. Кашина, С. Ю. Кашкина, И. И. Кучерова, М. Н. Марченко, Е. В. Постниковой, Б. Н. Смитиенко, Р. И. Хасбулатова, Л. М. Энтина, Ю. М. Юмашева и других. Большинство из указанных авторов уделяют внимание лишь общим вопросам, посвящённым европейскому налоговому праву. Однако вопросы гармонизации налогового законодательства в части правового регулирования взимания НДС и акцизов, трансфертного ценообразования, налогообложения доходов и прибыли требуют более глубокого и комплексного подхода, чему должного внимания уделено не было. Кроме того, современные реалии требуют развития налогового администрирования и взаимодействия государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере.

Изучены научные труды известных зарубежных авторов: С. Bailey, A. Bénassy-Quéréa, J. Bearer-Friend, C. Bellak, C. Barnard, S. Cnossen, W. Eggert, A. Haufler, J. Kay, W. Kerber, A. Krister, M. Leibrecht, G. Majone, J. Mintz, P. Mongsamad, P. Mooslechner, S. Picciotto, A. Riedl, M. Schratzenstaller, C. Semmelmann, H. Sinn, S. Sudsawasd, P. Taylor, G. Teubner, A. Trannoyb, M. Vozza, G. Wolffc и другие.

Отметим, что вопросы европейской интеграции детально исследованы иностранными учеными и исследователями, в частности это теоретические работы на основе заказов Европейской комиссии, работы, содержащие фундаментальные исследования в области налогового права ЕС, рекомендации по реформированию налоговых систем государств — членов ЕС, механизмы

правового регулирования гармонизации налогового законодательства, а также способы их практической реализации.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе осуществления гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС и ЕАЭС.

Предметом диссертационного исследования выступают нормативные правовые акты государств — членов ЕС, нормы налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, нормативные акты ЕС и ЕАЭС, регламентирующие отношения в сфере гармонизации налогового законодательства, доктринальные источники налогового права, научные публикации отечественных и зарубежных ученых, посвященные исследуемой проблематике, судебная практика, официальные статистические и аналитические данные государственных органов зарубежных стран.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на развитие правовых основ гармонизации налогового законодательства в странах ЕАЭС, в том числе на основе опыта стран ЕС, имеющих значение для развития доктрины и практики применения налогового законодательства.

Цель настоящего исследования обусловила необходимость в постановке и решении следующих **задач**:

- исследовать историю и выделить этапы развития процессов евразийской интеграции и гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС;

- проанализировать основные современные подходы в теории права к пониманию понятия гармонизации налогового законодательства, обосновать соотношение принципов с правовыми аспектами построения гармонизации налогового законодательства в странах ЕАЭС;

- выделить направления гармонизации налогового законодательства в странах ЕС;

- разработать понятие гармонизации налогового законодательства;

- выявить особенности осуществления гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС в сфере налога на добавленную стоимость, акцизов, налогообложения доходов и прибыли, трансфертного ценообразования;

- изучить опыт гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС в сфере налога на добавленную стоимость, акцизов, налогообложения доходов и прибыли, трансфертного ценообразования с целью выработки рекомендаций, направленных на имплементацию⁴ наиболее эффективных норм права ЕС в национальное налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС;

- выработать практические предложения по совершенствованию процесса гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС;

- выработать рекомендации по совершенствованию взаимодействия налоговых органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере на основе исследований правового опыта ЕС.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют следующие общенаучные методы познания: диалектический метод позволяет раскрыть целостность и системность правовых явлений; метод обобщения позволяет сделать выводы в результате обобщения полученных данных; метод комплексного исследования позволяет рассматривать теоретические и практические основы во взаимосвязи; теоретико-эмпирический метод, методы индукции и дедукции способствуют на основе эмпирических данных формированию теоретических знаний и соответствующих выводов; метод абстрагирования позволяет сосредоточиться на наиболее важных моментах исследования и др.

⁴ Процесс «имплементации» включает следующие способы его реализации в национальное законодательство: имплементируемые нормы права воспроизводятся дословно в национальном законодательстве; имплементируемые нормы права подлежат трансформации с учетом национальных стандартов юридической техники и национальных традиций; применению подлежит национальное законодательство с учетом положений наднационального акта, согласованного странами интеграционных объединений.

В процессе написания диссертационного исследования использовались также специальные методы познания: историко-правовой анализ, формально-юридический, сравнительно-правовой, метод правового моделирования, метод толкования правовых норм и др.

В частности, сравнительно-правовой метод и метод историко-правового анализа позволили выявить этапы осуществления европейской и евразийской интеграции, гармонизации налогового законодательства в странах ЕС и ЕАЭС.

Теоретическую основу диссертационного исследования составляют труды российских и зарубежных ученых в сфере финансового, налогового и международного права, налогового права зарубежных стран, европейского налогового права: С. С. Алексеева, М. Р. Бобоева, И. А. Гончаренко, Н. Ю. Ильина, П. А. Калиниченко, А. Я. Капустина, В. А. Кашина, С. Ю. Кашкина, Е. В. Килинкаровой, И. И. Кучерова, М. Н. Марченко, С. Г. Пепеляева, Е. В. Постниковой, Б. Н. Смитиенко, Г. П. Толстопятенко, Р. И. Хасбулатова, Н. И. Химичевой, Ю. К. Цареградской, Р. А. Шепенко, Л. М. Энтина, Ю. М. Юмашева, С. Bailey, A. Bénassy-Quéréa, J. Bearer-Friend, C. Bellak, C. Barnard, S. Cnossen, W. Eggert, A. Haufler, J. Kay, W. Kerber, A. Krister, M. Leibrecht, G. Majone, J. Mintz, P. Mongsamad, P. Mooslechner, S. Picciotto, A. Riedl, M. Schratzenstaller, C. Semmelmann, H. Sinn, S. Sudsawasd, P. Taylor, G. Teubner, A. Trannoymb, M. Vozza, G. Wolffc, а также иные труды зарубежных и российских авторов в сфере юриспруденции.

В процессе работы над диссертацией были использованы исследования⁵, проводимые экспертными группами ученых по заказу Европейской комиссии, а также иные выводы и рекомендации по налоговому праву ЕС.

Нормативную базу диссертационного исследования составляют законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные

⁵ Например: Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. COM (2015) 302 final. 17.06.2015; Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. COM (2012) 351 final. 27.06.2012; Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. COM (2010) 163 final. Brussels. 21.04.2010.

правовые акты государств — членов ЕАЭС, нормативные акты ЕС и ЕАЭС, регулирующие отношения в сфере гармонизации налогового законодательства, двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения, иные нормативные правовые акты, регулирующие объект диссертационного исследования.

Эмпирической базой исследования послужили судебная практика Европейского и Евразийского судов, официальные аналитические и статистические данные органов государственной власти, материалы научно-практических конференций.

Научная новизна диссертационного исследования 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.

Таким образом, проведенный анализ позволил автору диссертационного исследования сформулировать теоретические и практические **положения, которые выносятся на защиту:**

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 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.

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.

Степень достоверности и апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов ИЗиСП.

Теоретические положения диссертации, полученные в результате исследования, основные выводы и предложения представлены в публикациях автора в ряде научных журналов, в том числе указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России. Разработанные диссертантом положения и предложения использовались при проведении лекционных и практических занятий, в докладах и выступлениях на научных и научно-практических конференциях, в том числе: Всероссийской научно-практической конференции «Правовое регулирование бизнеса в Интернете: новые реалии» (г. Москва, 20 марта 2018 г.); VI Международном научном конгрессе «Теория и практика развития предпринимательства: современные концепции, цифровые технологии и эффективная система» (г. Москва, 24–25 мая 2018 г.); Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы развития финансового права: прошлое, настоящее и будущее» (г. Москва, 28 сентября 2018 г.); Второй межвузовской научно-практической конференции «Публично-правовые средства эффективности развития экономики и финансов» (г. Москва, 31 октября 2018 г.); Международном юридическом форуме «Вектор развития правовой мысли: бизнес, экономика, финансы на языке законодательства» (г. Москва, 4 декабря 2018 г.); VI Международной научно-практической конференции

«Человек и научно-технический прогресс в социально-экономической парадигме будущего» (г. Москва, 6 марта 2019 г.); III Межвузовской научно-практической конференции: «Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов» (г. Москва, 30 октября 2019 г.).

Структура и содержание диссертационного исследования в полной мере соответствуют целям и задачам исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертации, определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, показывается степень научной разработанности темы, научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, раскрываются методологическая и теоретическая основы, нормативная и эмпирическая базы исследования, формулируются основные положения, выносимые автором на защиту, приводятся сведения об апробации результатов и структуре исследования.

Первая глава «Теоретико-правовые основы процесса гармонизации налогового законодательства» состоит из двух параграфов, посвященных ключевым категориям заявленной темы и их особенностям.

В первом параграфе «Становление правового регулирования гармонизации налогового законодательства в странах Европейского союза» рассматривается сущность экономической интеграции в интеграционных объединениях, определяются этапы интеграционных процессов в рамках ЕС, проводится подробное исследование исторического аспекта становления правового регулирования гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕС и современного состояния.

Исследованы доктринальные понятия процесса гармонизации, выделены его признаки, на основе которых предложена дефиниция понятия «процесса гармонизации национального налогового законодательства», представляющий 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.

Проведенный анализ принципов построения гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕС, закрепленных на наднациональном уровне, позволил выделить тенденции развития европейской интеграции, предусматривающие позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства как инструмента европейской интеграции, способствующие формированию позитивной динамики для последующей имплементации в действующее налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС как одного из самых молодых и перспективных развивающихся интеграционных объединений в мировом пространстве.

В контексте изложенного автор придерживается точки зрения, что особенности рассмотренных правовых явлений, определяющих эффективность процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕС, напрямую связаны с поставленными целями и задачами европейской интеграции, в связи с чем представляется очевидным и обосновывается взаимозависимость процессов интеграции и гармонизации налогового законодательства, заключающаяся в построении прямых и обратных связей функционирования устойчивого внутреннего рынка интеграционных объединений посредством принятия правовых норм, регулирующих сближение экономических показателей, с целью защиты экономики от искажения конкуренции, обеспечения эффективного распределения ресурсов посредством реализации инструментов экономической интеграции.

Во втором параграфе «Эволюция гармонизации налогового законодательства в странах Евразийского экономического союза» проанализированы сущность и этапы построения евразийской экономической интеграции, проведено подробное исследование исторического аспекта становления правового регулирования гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС и современного состояния.

Вместе с тем, рассматривая процесс гармонизации как экономико-правовую категорию, автором отмечается значение и роль принципов, формирующих основу евразийской интеграции. Гармонизация налогового законодательства в странах ЕАЭС, направленная на обеспечение реализации фискальной, распределительной и контрольной функций национальных налоговых систем государств — членов ЕАЭС, обусловлена экономическими, социальными, политическими явлениями и закономерностями общественного развития, что требует нормативного закрепления специфики евразийской интеграции. В связи с этим процесс гармонизации национального налогового законодательства должен основываться также на специальных принципах, существование и реализация которых возможны в данных исторических условиях с учетом целевой направленности процесса гармонизации в государствах — членах ЕАЭС.

В результате анализа нормативного регулирования процесса гармонизации автором обусловлена необходимость реализации намерения о соблюдении наднационального налогового законодательства для обеспечения стабильного роста экономик государств-членов, входящих в состав ЕАЭС, посредством выделения основных начал гармонизации национального налогового законодательства и последующего закрепления их на наднациональном уровне. Сделан вывод, что группировка сформулированных автором специальных принципов служит средством повышения качества и эффективности реализации процесса гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС. Они должны быть учтены всеми государствами — членами ЕАЭС в национальном налоговом законодательстве с целью формирования единого подхода к реализации тенденций, направленных на позитивное углубление евразийской интеграции.

Проанализированы нормативные правовые акты государств — членов ЕАЭС, регулирующие отношения в налоговой сфере, позволяющие выявить различия в правовом регулировании исчисления и уплаты налогов в рамках ЕАЭС, определяющие вопросы, являющиеся препятствиями для углубления

евразийской интеграции и требующие особого внимания со стороны государств — членов ЕАЭС посредством проведения согласованной налоговой политики, направленной на гармонизацию национального налогового законодательства государств — членов ЕАЭС. При этом автором рассмотрен ряд мер, принятых и реализованных в национальном налоговом законодательстве государствами — членами ЕАЭС, нацеленных на совершенствование национальных налоговых систем и углубление евразийской интеграции. Их основная задача — построение эффективных налоговых систем, способствующих экономическому росту государств — членов ЕАЭС и увеличению благосостояния народа государств, входящих в состав ЕАЭС. При этом повышение эффективности налоговых систем государств — членов ЕАЭС на современном этапе ставится в зависимость не от установления схожих элементов налогообложения, а от определения единых подходов к реализации налоговой политики ЕАЭС в национальное налоговое законодательство государств-членов, направленных на обеспечение стабильности и предсказуемости налогового законодательства.

В ходе исследования установлены тенденции развития евразийской интеграции, предусматривающие позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства как инструмента евразийской экономической интеграции.

Во **второй главе** «Правовые основы гармонизации норм налогового законодательства в государствах — членах Европейского союза и Евразийского экономического союза» содержатся три параграфа, в которых рассматриваются правовые основы гармонизации налогового законодательства в сфере НДС, акцизов, налогообложения доходов и прибыли, особенности осуществления трансфертного ценообразования в государствах — членах ЕС и ЕАЭС, приводится анализ положений налогового законодательства ЕС, регулирующих отношения в рассматриваемой сфере, имеющих значение для гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС.

В первом параграфе «Правовые условия осуществления гармонизации налогового законодательства в сфере налога на добавленную стоимость и

акцизов» автором проведено исследование правовых основ европейской и евразийской интеграций, что позволило выделить позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства в сфере исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и акцизов. Определено, что отсутствие единых подходов в исчислении и уплате НДС и акциза приводит к возникновению правовых коллизий в налоговой сфере, способствующих созданию препятствий в построении эффективного внутреннего рынка товаров, работ, услуг. На основании проведенного исследования автором делаются выводы о целесообразности использования положительного опыта зарубежных стран и предлагаются правовые инструменты, способствующие углублению евразийской интеграции, направленные на совершенствование национального налогового законодательства государств — членов ЕАЭС. В частности, к ним относятся: установление единых правил экономической интеграции, позволяющих гармонизировать национальное налоговое законодательство в государствах — членах ЕАЭС посредством осуществления согласованной налоговой политики ЕАЭС; формирование общего порядка использования правовых средств реализации правового механизма освобождения от уплаты акциза; создание единой наднациональной системы учета информации и т. д. Автор подчеркивает, что предложенные меры будут оказывать положительное воздействие на интеграционные процессы с использованием новых возможностей и перспектив развития правового регулирования гармонизации налогового законодательства.

Во втором параграфе «Гармонизация правового регулирования налогообложения доходов и прибыли» рассматривается проблематика гармонизации национального налогового законодательства в сфере правового регулирования налогообложения доходов и прибыли. Автором исследуется комплекс нормативных актов ЕС и ЕАЭС, регулирующих совокупность налоговых правоотношений в сфере уплаты налогов на доходы и прибыль, выявляются различия в подходах при реализации интеграционных процессов в

рамках ЕС и ЕАЭС, на основании чего делается вывод о том, что эффективность гармонизации налогового законодательства в сфере налогообложения доходов и прибыли напрямую зависит от устранения существующих противоречий между национальным налоговым законодательством и налоговым законодательством интеграционного объединения, от добросовестного соблюдения государствами-членами основных принципов экономической интеграции в части исполнения принятых на себя обязательств, от соблюдения условий сотрудничества компетентных органов государственной власти государств-членов в налоговой сфере.

Отмечается, что гармонизация налогового законодательства в сфере доходов и прибыли является эффективным правовым инструментом с точки зрения функционирования внутреннего рынка. Однако наличие различных налоговых систем в государствах-членах приводит к межнациональному уклонению от уплаты налогов в странах, входящих в состав интеграционных объединений, что вызывает искажение на внутреннем рынке. В связи с чем автором предлагается применить комплекс правовых мер, направленных на преодоление существующих препятствий на пути к углублению евразийской интеграции, способствующих построению устойчивой и динамично развивающейся экономики за счет предоставления дополнительных стимулов для государств — членов ЕАЭС, обеспечить транспарентность применения налогового законодательства на всей территории ЕАЭС, снижение затрат субъектов налоговых правоотношений посредством рационального применения налоговых изменений во всех государствах — членах ЕАЭС.

Третий параграф «Организационно-правовые условия осуществления гармонизации налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования» посвящен анализу понятия трансфертного ценообразования и месту трансфертного ценообразования в системе налогового права государств-членов, входящих в состав ЕС и ЕАЭС.

Определено, что интеграционные процессы в различных интеграционных объединениях, учитывая глубину интеграции и многогранность рыночных

отношений, способствуют манипуляции с трансфертным ценообразованием. Принимая во внимание уникальные особенности международных товарных связей, возникающих между взаимозависимыми предприятиями, организации используют в собственных интересах возможности наднациональной политики, уклоняясь от уплаты налогов, в том числе посредством занижения налогооблагаемой базы. Данная проблема носит глобальный характер, выявлять и устранять ее необходимо на наднациональном уровне.

Вместе с тем анализ норм действующего налогового законодательства государств — членов ЕАЭС в сфере трансфертного ценообразования позволяет автору сделать выводы об отсутствии единых подходов к правовому регулированию соответствующих отношений, что приводит к появлению все новых схем ухода от налогообложения, занижению налоговой базы и, как следствие, потере поступлений в бюджеты государств — членов ЕАЭС. Эффективное распределение ресурсов вряд ли может быть достигнуто в подобных условиях.

Использование единых правил в сфере трансфертного ценообразования будет способствовать равномерному распределению прибыли между всеми государствами — членами ЕАЭС и препятствовать произвольному завышению или занижению налогооблагаемой базы внутри ЕАЭС. Данные обстоятельства позволяют автору сформулировать выводы, направленные на совершенствование налогового законодательства государств — членов ЕАЭС в сфере трансфертного ценообразования, предусматривающие: единое правило (стандарт) на наднациональном уровне, согласно которому сделки, согласованные взаимозависимыми лицами государств — членов ЕАЭС, должны содержать условия, которые имели бы место между иными организациями, не относящимися к категории «взаимозависимое лицо»; единые правила и методы отнесения иностранных организаций к взаимозависимым лицам; единые требования к сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами в рамках одной группы налогоплательщиков; взаимодействие налоговых органов в сфере трансфертного ценообразования.

Сделан вывод, что трансфертное ценообразование вызвано объективным стремлением взаимозависимых компаний повысить свою эффективность с целью перераспределения прибыли и затрат, используя при этом различия в национальных налоговых системах государств — членов ЕАЭС. На современном этапе развития евразийской интеграции видится необходимым установление единых правил трансфертного ценообразования на уровне государств — членов ЕАЭС посредством принятия гармонизированных актов в сфере трансфертного ценообразования и консолидация усилий, направленных на взаимодействие компетентных органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере, что позволит противодействовать теневой экономике и нарушениям налогового законодательства.

Третья глава «Тенденции и перспективы совершенствования правового регулирования налогового администрирования и взаимодействия государств — членов Европейского союза и Евразийского экономического союза в налоговой сфере» состоит из двух параграфов и посвящена изучению вопросов правового регулирования налогового администрирования и сотрудничества компетентных органов государств — членов ЕС и ЕАЭС в налоговой сфере как условия обеспечения гармонизации национального налогового законодательства.

В первом параграфе «Развитие основ правового регулирования налогового администрирования, как условие обеспечения гармонизации налогового законодательства» определяется понятие налогового администрирования, рассматривается опыт правового регулирования налогового администрирования в государствах — членах ЕС и выявляются особенности восприятия и реализации инструмента налогового администрирования государствами — членами ЕС и ЕАЭС в рассматриваемой сфере.

На основании проведенного анализа нормативных актов ЕС автором выявлены правовые инструменты налогового администрирования и единые требования, предъявляемые к компетентным органам государственной власти в налоговой сфере, применяемые в обязательном порядке к государствам —

членам ЕС посредством внесения соответствующих требований в национальное налоговое законодательство и с последующим ежегодным определением уровня эффективной работы налоговых администраций.

Вместе с тем автором отмечается, что в государствах — членах ЕАЭС система налогового администрирования представляет собой типовую форму системы управления, которая сводится к взаимодействию налоговых органов и налогоплательщиков (налоговых агентов). При этом скоординированные действия налоговых органов и построение внутренних связей внутри системы налоговых органов повышают уровень требований к управляемости и дисциплине, обеспечивая увеличение уровня поступлений в бюджеты стран. На современном этапе развития евразийской интеграции государства — члены ЕАЭС возобновили поиск основных направлений развития налогового администрирования в странах ЕАЭС посредством проведения совместной работы, направленной на выявление необходимых факторов активизации взаимодействия компетентных органов в налоговой сфере. В связи с этим автором видится целесообразным использовать европейский опыт налогового администрирования с последующей реализацией предложенного им же правового инструмента в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС, предусматривающего:

1) расширение полномочий налоговых органов государств — членов ЕАЭС в части сбора, хранения и обработки любой информации о налогоплательщике, включая информацию об инвестициях, финансовых операциях, операциях с ценными бумагами и прочем;

2) разработку единых критериев эффективной работы налоговых органов (критерии результативности налоговых органов) с целью структурирования работы налоговых органов и эффективного управления налоговыми рисками;

3) создание наднационального органа в составе руководителей налоговых органов государств — членов ЕАЭС, деятельность которого будет направлена на обеспечение координации налогового администрирования; выявление единых критериев в направлении работы налоговых администраций, обмена

приобретенным опытом взаимодействия налоговых администраций; создание и обеспечение общей технологичной базы, способствующей построению и эффективному функционированию системы налоговых органов;

4) внедрение системы внутреннего аудита за деятельностью структурных подразделений налоговых органов, института ответственности при осуществлении внутреннего аудита.

Автором обосновано, что рассмотренный правовой инструмент налогового администрирования будет способствовать эффективной работе налоговых органов на территории Российской Федерации, в государствах – членах ЕАЭС, так как эффективная и результативная работа является залогом надлежащего функционирования всей финансовой системы Российской Федерации и единого рынка ЕАЭС.

Во втором параграфе «Правовые условия осуществления взаимодействия государственных органов в налоговой сфере» определяется значение и роль института взаимодействия налоговых органов при осуществлении европейской и евразийской интеграций, рассматривается правовой механизм взаимодействия компетентных органов государственной власти в налоговой сфере государств — членов интеграционных объединений и правовые средства его реализации.

Отдельное внимание в настоящем исследовании уделено опыту правового регулирования взаимодействия компетентных органов в налоговой сфере в государствах — членах ОЭСР, подходу к взаимодействию государств в налоговой сфере в рамках ФАТКА и их влиянию на построение и обеспечение взаимодействия компетентных органов в налоговой сфере в государствах — членах ЕС, рассмотрено правовое регулирование взаимодействия компетентных органов в налоговой сфере в государствах — членах ЕАЭС.

Сделан вывод относительно выявленных различий в подходах, направленных на реализацию налоговой политики государствами — членами ЕС и ЕАЭС по вопросам взаимодействия, которые позволили автору сформулировать рекомендации по совершенствованию порядка использования

правовых средств реализации правового механизма взаимодействия налоговых органов государств — членов ЕАЭС.

В **заключении** автором формулируются основные результаты проведенного исследования, выводы и предложения, определяются перспективы дальнейшей разработки темы.

В **приложение** автором вынесены дорожная карта процесса гармонизации национального налогового законодательства; примеры элементов налогообложения в государствах — членах ЕС и ЕАЭС; нормативные акты ЕС и ЕАЭС; судебные акты ЕС, являющиеся источником налогового права в государствах — членах ЕС и имеющие ключевое значение при осуществлении процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕС; институциональные механизмы налогового администрирования в ЕС, список сокращений и условных обозначений и т. д.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых научных журналах и изданиях,
указанных в перечне Высшей аттестационной комиссии
при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации**

1. Обеспечительные меры в налоговых правоотношениях / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2020. — № 1. — ISSN 1813-1220. — 0,55 п. л.

2. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2016. — № 7. — ISSN 1813-1220. — 0,5 п. л.

3. Гармонизация прямого налогообложения в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2016. — № 2. — ISSN 1813-1220. — 0,7 п. л.

4. Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2016. — № 1. — ISSN 1813-1220. — 0,4 п. л.

5. К вопросу о гармонизации корпоративного налога в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Налоги. — 2015. — № 6. — 0,5 п. л.

6. Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2015. — № 3. — ISSN 1813-1220. — 0,7 п. л.

7. Сотрудничество в налоговой сфере в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2015. — № 2. — ISSN 1813-1220. — 0,7 п. л.

8. Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе / О. Н. Головченко // Финансовое право. — 2013. — № 3. — ISSN 1813-1220. — 0,55 п. л.

Другие публикации

9. Развитие налогового администрирования в новых цифровых экономических реалиях: современное состояние и пути совершенствования / О. Н. Головченко // Трансформация публично-правовых средств развития экономики и финансов : монография / под ред. М. А. Лапиной, Г. Ф. Ручкиной. — М. : КНОРУС, 2019. — 0,4 п. л.