

ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА  
И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ  
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*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

**Диссертация**  
на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

**Научный руководитель:**  
доктор юридических наук, доцент  
Поветкина Наталья Алексеевна

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	3
<b>Глава 1. Теоретико-правовые основы процесса гармонизации налогового законодательства .....</b>	<b>17</b>
§ 1.1. Становление правового регулирования гармонизации налогового законодательства в странах Европейского союза .....	17
§ 1.2. Эволюция гармонизации налогового законодательства в странах Евразийского экономического союза .....	46
<b>Глава 2. Правовые основы гармонизации норм налогового законодательства в государствах — членах Европейского союза и Евразийского экономического союза .....</b>	<b>86</b>
§ 2.1. Правовые условия осуществления гармонизации налогового законодательства в сфере налога на добавленную стоимость и акцизов .....	86
§ 2.2. Гармонизация правового регулирования налогообложения доходов и прибыли .....	113
§ 2.3. Организационно-правовые условия осуществления гармонизации налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования .....	139
<b>Глава 3. Тенденции и перспективы совершенствования правового регулирования налогового администрирования и взаимодействия государств — членов Европейского союза и Евразийского экономического союза в налоговой сфере .....</b>	<b>150</b>
§ 3.1. Тенденции развития основ правового регулирования налогового администрирования, как условие обеспечения гармонизации налогового законодательства .....	150
§ 3.2. Правовые условия осуществления взаимодействия государственных органов в налоговой сфере .....	172
Заключение .....	202
Библиографический список .....	211
Приложения .....	244

## ВВЕДЕНИЕ

**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»<sup>1</sup>. В свою очередь, принятые меры в рамках единой налоговой политики ЕАЭС уже «подтвердили свою эффективность посредством

---

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

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 Российской Федерации за счет реализации конкурентных преимуществ, что

---

<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».

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 имплементацию<sup>4</sup> 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.

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.

---

<sup>4</sup> 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 частности, сравнительно-правовой метод и метод историко-правового анализа позволили выявить этапы осуществления евразийской и европейской интеграции, гармонизации налогового законодательства в странах ЕАЭС и ЕС.

**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. Калининченко, 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 исследования<sup>5</sup>, проводимые экспертными группами ученых по заказу Европейской комиссии, а также иные выводы и рекомендации по налоговому праву ЕС.

**Нормативную базу диссертационного исследования** составляют законодательство о налогах и сборах РФ, нормативные 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.

---

<sup>5</sup> 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.

**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 предопределяют 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*).

**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 диссертационного исследования, выводы и научно-практические рекомендации диссертации представлены автором в публикациях в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, апробированных в ходе выступлений в научных конференциях. Отдельные научные положения были использованы при чтении лекций и проведении практических занятий при преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Бюджетное право» в Финансовом университете при Правительстве РФ в рамках основной деятельности соискателя.

**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, содержащих в числе прочего список сокращений и условных обозначений.

## ГЛАВА 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПРОЦЕССА ГАРМОНИЗАЦИИ  
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА§ 1.1. Становление правового регулирования гармонизации налогового  
законодательства в странах Европейского союза

Процесс экономической интеграции независимых государств обуславливает потребность в унификации и гармонизации их национального налогового законодательства<sup>6</sup>. Этот процесс является неотъемлемым условием тесного, а следовательно, более эффективного межгосударственного сотрудничества. В свою очередь, унификация и гармонизация национального налогового права, как слагаемые правовой интеграции, непосредственно подчинены влиянию международно-правового регулирования<sup>7</sup>.

Гармонизация налогов впервые начала осуществляться в конце XIX — начале XX в. при создании таможенных союзов с целью проведения единой таможенной политики. В условиях углубления международной экономической интеграции «гармонизация основных показателей налоговых систем заключается в унификации структур и принципов налогообложения, общих направлений налогового реформирования, согласовании налоговой политики и национального налогового законодательства государств-членов»<sup>8</sup>. По сути, процесс гармонизации сводится к сближению национального права различных государств, путем устранения либо уменьшения имеющихся различий.

---

<sup>6</sup> Термины «налоговое право» и «налоговое законодательство» не являются тождественными, хотя и находятся в тесной взаимосвязи. Например, М. Б. Разгильдиевой определено, что «налоговое право является категорией, придающей объективный характер процессу налогообложения оформлением его в виде налогового законодательства». Подробнее см.: *Веденев А. А.* О соотношении понятий «система налогового права» и «система налогового законодательства» // Молодой ученый. 2020. № 7 (297). С. 79–81; *Разгильдиева М. Б.* Понятие принципов налогового права // Вестник Саратовской государственной академии права. 2001. № 1. С. 63.

<sup>7</sup> См.: *Кучеров И. И.* Унификация и гармонизация национального налогового права в рамках межгосударственных объединений // *Налоги.* 2013. № 5. С. 2.

<sup>8</sup> *Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой.* М. : Финансы и статистика, 2002.

Объективный характер гармонизации так же, как и субъективное вмешательство в целях воздействия на данный процесс, касается не только отдельных источников права<sup>9</sup>, но и всей системы в целом, включая нормативные правовые акты, судебные прецеденты, обычаи, международно-правовые договоры, общие принципы права и правовые доктрины.

В процессе анализа и выработки налоговой политики на первый план выходят международные факторы. Реформирование налогообложения в ряде стран, входящих в состав различных международных объединений, осуществляется в направлении приведения национальных налоговых законодательств<sup>10</sup> к соответствию некоторым общим требованиям. При этом сходство достигается как в части правовых норм, определяющих состав налогов и сборов, так и относительно норм, регулирующих порядок их исчисления и уплаты. Подобная практика в значительной степени обусловлена общемировыми интеграционными процессами, которые именуются унификацией налогового законодательства<sup>11</sup>. Взаимодействие государств по сближению налоговых систем национального права приобрели такие большие масштабы<sup>12</sup>, что унификация рассматривается как явление глобальное и всеобъемлющее, интенсивность которого постоянно увеличивается.

Гармонизация национальных налоговых систем осуществляется только в рамках международных интеграционных объединений. Этот процесс представляет собой важное направление реформирования налоговой политики государств-членов, он предусматривает систематизацию, унификацию и координацию налоговых систем государств-членов. Большинство проблем взаимодействия в налоговой сфере связано с необходимостью приведения норм национального налогового законодательства в соответствие с принципами

---

<sup>9</sup> См.: *Марченко М. Н., Дерябина Е. М.* Правовая система Европейского союза : монография / МГУ им. М. В. Ломоносова (МГУ). Юридический факультет. М. : Норма : НИЦ Инфра-М, 2012. С. 536.

<sup>10</sup> В рамках данного исследования для избежания терминологического несоответствия между понятиями «законодательство о налогах и сборах» и «налоговое законодательство» ввиду различных подходов к трактовке в законодательстве Российской Федерации и зарубежных стран здесь и далее будем принимать данные понятия как тождественные и равнозначные.

<sup>11</sup> См.: *Крохина Ю. А., Бондарь Н. С., Гриценко В. В., Кучеров И. И.* Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. 5-е изд., испр. М. : Норма : НИЦ ИНФРА-М, 2014. С. 688.

<sup>12</sup> См.: *Лукашук И. И.* Международное право в судах государств. СПб. : Россия — Нева, 1993. С. 21.

правового регулирования налогообложения<sup>13</sup>, принятыми в рамках того или иного интеграционного объединения, что и предусматривает процесс гармонизации.

Гармонизация национального права с нормами налогового права зарубежных стран является трудоемким процессом<sup>14</sup>. Чтобы добиться эффективного результата взаимодействия с нормами права других государств-членов, необходимо выявить расхождения в налоговых системах и особенности их регулирования. Кардинальное изменение налоговых систем, предусматривающее отказ от специфики традиций в национальном праве, отражающих разнообразие и уникальность организации жизни в разных государствах, не является целью гармонизации законодательства.

В соответствии с договорами и соглашениями, заключенными между государствами — членами интеграционных объединений, положения которых направлены на интеграцию в мировое экономическое пространство, налоговое законодательство рассматривается как одно из первоочередных направлений гармонизации. В свою очередь, это вызывает интерес не только у зарубежных, но и у отечественных ученых, которые, определяя взаимодействия права и интересов государств-членов, делают акценты на наиболее важных для них аспектах реализации экономической интеграции посредством гармонизации. Для понятия «гармонизация» существует множество разнообразных определений. Так, С. Ю. Кашкин определяет гармонизацию как процесс приведения законодательства государств-членов в состояние согласованности, стройности, взаимного соответствия явлений, предметов<sup>15</sup>. Вместе с тем еще И. И. Кучеров справедливо подметил, что гармонизация налогового законодательства представляет собой систематизацию и унификацию налогов, координацию

---

<sup>13</sup> См.: *Кучеров И. И.* Международное налоговое право (Академический курс) : учебник. М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. С. 135.

<sup>14</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза // *Финансовое право.* 2016. № 1. С. 42-44.

<sup>15</sup> См.: *Кашкин С. Ю.* Стратегии и механизмы гармонизации права России и Европейского союза как ключевые компоненты их эффективного взаиморазвития в XXI в. // *Тенденции российско-европейских отношений.* 2005. № 6. С. 49.

налоговых систем и налоговой политики стран, входящих в международное объединение<sup>16</sup>.

В рамках вопроса о понимании процесса гармонизации налогового законодательства в общем и в частности большой интерес представляет определение, согласно которому под гармонизацией налогового законодательства понимается система согласованных взглядов на общие цели и приоритеты формирования правовой основы в налоговой сфере, пути, мероприятия, механизм и этапы их практического осуществления<sup>17</sup>. В свою очередь, В. А. Арсеньева определяет процесс гармонизации в части согласования общих подходов и концепций к стратегии развития налогообложения, совместную работу по разработке принципов и методов налогового администрирования<sup>18</sup>.

Как мы видим, несмотря на некоторое различие существующих определений, их авторы используют единый подход и раскрывают процесс гармонизации налогового законодательства с точки зрения юридического аспекта. Вместе с тем необходимо учитывать процессуальный аспект — способы, приемы и средства, используемые при реализации процесса гармонизации, так как это влияет на приоритеты развития налоговой политики государств — членов интеграционных объединений, посредством которой решаются первоочередные задачи, проблемы и вопросы, необходимые для последующего углубления экономической интеграции. При этом надо учитывать, что основу процесса гармонизации составляют принципы добровольности и самостоятельности в выборе направлений осуществления совместной налоговой политики государствами-членами, определение степени реализации выбранных направлений и глубины участия государств-членов в процессе сближения и унификации национальных налоговых законодательств посредством постепенного и поэтапного проведения реформирования налоговых систем.

---

<sup>16</sup> См.: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЗАО «ЮрИнфоР». 2009. С. 51.

<sup>17</sup> Подробнее см.: *Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н.* Налоги и налогообложение в СНГ. М. : Финансы и статистика, 2004. С. 381.

<sup>18</sup> См.: *Арсеньева В. А.* Проблемы гармонизации косвенного налогообложения в рамках межгосударственного взаимодействия (на примере стран — участниц Евразийского экономического сообщества) // *Экономические и гуманитарные науки.* 2009. № 6 (212). С. 67–71.

Вопрос о гармонизации длительное время находится в центре внимания мировой общественности. Противники гармонизации считают, что этот процесс приводит к более высоким налоговым ставкам, дискриминации и двойному налогообложению. Сторонники гармонизации утверждают<sup>19</sup>, что за счет устранения различий в уровне налогообложения осуществляется стимулирование внутреннего рынка, бизнес принимает эффективные экономические решения на основе экономических предложений, которые предоставлены государством-членом и приводят к повышению конкуренции и благосостоянию населения.

Основная идея единой Европы возникла в процессе длительного исторического развития, отмеченного чередованием периодов раздробленности и этапов объединения единого пространства<sup>20</sup>. Основной целью объединения Европы являлось процветание народов континента путем интеграции в условиях прочного мира<sup>21</sup>.

Процесс европейской интеграции берет свое начало с момента объявления Плана Шумана<sup>22</sup> и заключения Парижского договора об учреждении ЕОУС<sup>23</sup> в 1951 году, предусматривающего добровольное ограничение суверенитета государств-членов в тяжелой отрасли промышленности, хотя попытки объединить Европу возникали ранее неоднократно.

Европа в реальной практике никогда не была единой ни этнически, ни политически. Только в самом начале ее истории периодически возникали «квазиконтинентальные» государства, искусственно объединенные силой и охватывавшие полностью или частично Западную, Южную и Среднюю Европу: древняя Римская империя (I в. до н. э. — V в. н. э.), франкская империя Каролингов (VIII — сер. X в.), Германская империя, Священная Римская

---

<sup>19</sup> См.: *Mongsamad P., Sudsawasd S.* Tax policy harmonization and FDI: an empirical assessment. International Conference On Applied Economics — ICOAE, 2011. P. 20.

<sup>20</sup> См.: *Мухаева Н. П.* Право Европейского союза [Электронный ресурс]. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. С. 7.

<sup>21</sup> См.: *Юмашев Ю. М., Постникова Е. В.* Экономическое право Европейского союза : монография. М. : Норма : НИЦ ИНФРА-М, 2014. С. 8.

<sup>22</sup> См.: The Schuman Declaration — 9 May 1950 // European Union : site. URL: <http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/> (дата обращения: 07.10.2019).

<sup>23</sup> См.: Treaty establishing the European Coal and Steel Community, ECSC Treaty // European Union : site. URL: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/treaties/treaties\\_ecsc\\_en.htm/](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_ecsc_en.htm/) (дата обращения: 07.10.2019).

империя<sup>24</sup>. Процесс европейской интеграции представляет собой средство защиты своих стран от внешней угрозы<sup>25</sup>, так как по отдельности европейские государства не в состоянии справиться с глобальными вызовами современности.

План Шумана содержал тезисы, предусматривающие постепенное осуществление интеграционного процесса, призывающие к построению федерализации, ограничению государственного суверенитета, формированию надгосударственных институтов. План был мотивирован созданием безопасного пути к сотрудничеству между Германией и Францией, давая понять, что война становится не просто бессмысленной, но и материально невозможной. Положения Договора о создании первого интеграционного объединения ЕОУС содержат в себе правовой механизм регулирования общего рынка угля и стали, положения об инвестициях и финансовой помощи предприятиям, способы воздействия на производство, ценовую политику, положения о конкуренции, создание надгосударственных институтов и механизм их взаимодействия и прочее. Новое объединение должно было обеспечить создание общих основ для экономического развития в качестве первого шага к федерации Европы и улучшить благосостояние тех регионов, которые в большей степени пострадали от войны.

По мнению зарубежных ученых<sup>26</sup>, формирование общего рынка, способствовало созданию эффективного экономического инструмента для достижения высокого уровня доходов государств-членов посредством интеграции национальных систем в единое пространство. Расширение концепции единого рынка и идея создания надгосударственных общеэкономических институтов послужили учреждению ЕЭС и Евратом согласно Римскому договору<sup>27</sup> 1957 года.

В 1962 году были приняты основы Общей аграрной политики как одного из наиболее значимых направлений интеграции, благодаря которой ЕЭС стал одним из крупнейших в мире экспортеров аграрной продукции. К концу 60-х годов были

---

<sup>24</sup> См.: *Смитиенко Б. Н.* Россия и идеи объединенной Европы // Век глобализации. 2010. № 1(5). С. 147.

<sup>25</sup> См.: *Bailey C.* The European Discourse in Germany, 1939–1950: Three Case Studies // *German History*. 2002. Vol. 28. № 4. P. 456.

<sup>26</sup> См.: *Bénassy-Quéré A., Trannoy A., Wolffe G.* Tax Harmonization in Europe // *Moving Forward Les notes du conseil d'analyse économique*. 2014. № 14. July. P. 2.

<sup>27</sup> См.: The Treaty of Rome. 25 March 1957 // *European Union* : site. URL: [https://ec.europa.eu/romania/sites/romania/files/tratatul\\_de\\_la\\_roma.pdf](https://ec.europa.eu/romania/sites/romania/files/tratatul_de_la_roma.pdf) (дата обращения: 01.09.2020).

объединены административные институты трех сообществ (ЕОУС, ЕЭС, Евратом), судебные органы, а также их бюджеты. Основан Таможенный союз, в результате чего, была введена единая таможенная зона, отменены все таможенные пошлины внутри сообществ, введен единый таможенный тариф в торговле с третьими странами. Создано Единое политическое сообщество с целью координации действий государств-членов на международной арене и для дальнейшей интеграции сообществ во внешнюю политику.

В процессе европейской интеграции право сообществ, опираясь на общие институты и принципы, сформировалось как автономная система, которая, функционально отличаясь от иных социальных систем, все еще продолжает с ними взаимодействовать<sup>28</sup>. Так как компетенции ЕЭС ограничивались рамками таможенного союза и созданием общего рынка, приоритетными направлениями выступали таможенные и социально-экономические вопросы построения общего внутреннего рынка.

Внутренние факторы саморазвития, а также интересы монополистического капитала, испытавшего мощный нажим со стороны основного экономического конкурента, толкнули ЕЭС на путь максимального сближения государств<sup>29</sup>, который сначала не предусматривался учредительными документами сообществ. Создание ЕЭП — очередной этап европейской интеграции в сфере внешней политики, который послужил формированию региональных механизмов взаимодействия государств-членов в рамках созданных сообществ, в связи с чем повысилась значимость экономической политики, экономической дипломатии, ее проводников. Европейские страны становятся политически интегрированными в рамках ЕС, а процесс интеграции ускоряется в связи с созданием ЕЭП<sup>30</sup>.

Единый европейский акт<sup>31</sup> — первая крупная реформа европейских сообществ — закрепил построение единого внутреннего рынка посредством обеспечения свободного перемещения лиц, капитала, товаров, работ, услуг;

---

<sup>28</sup> См.: *Teubner G.* Global Bukowina: Legal Pluralism in the World Society / ed. G. Teubner. Global Law without a state. Brookfield. Dartmouth, 1997. P. 6.

<sup>29</sup> См.: *Ильин Н. Ю.* Основы права Европейского союза. М.: Норма, 2008. С. 15.

<sup>30</sup> См.: *Peterson J.* Integration: European // *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences.* 2001. Vol. 11 (Amsterdam u.a.: Elsevier). P. 4923.

<sup>31</sup> См.: Single European Act. Official Journal of the European Communities. L 169 of 29.06.1987. P. 1.

расширил сферы взаимодействия сообществ, реформировал систему институтов, юридически закрепил положения о европейском сотрудничестве в сфере внешней политики.

Таким образом, создание ЕС явилось закономерным результатом европейской интеграции, основу которому положили три сообщества (ЕОУС, ЕЭС, Евратом), общая внешняя политика и политика безопасности, сотрудничество в области правосудия и внутренних дел. Договор о ЕС<sup>32</sup> — Маастрихтский договор — был подписан 7 февраля 1992 года. В связи с тем, что ратификация Договора всеми государствами-членами требовала внесение соответствующих изменений в национальное законодательство, Договор вступил в силу только 1 ноября 1993 года. Положения Договора расширяют компетенцию ЕС, увеличивают полномочия надгосударственных органов ЕС, приближают правовой режим сообществ к ведению ЕС. По мнению С. Ю. Кашкина, ЕС<sup>33</sup> представляет собой наиболее амбициозную с точки зрения целей и эффективную, — с точки зрения достигнутых результатов интеграционную организацию, полноценных аналогов которой пока не создано в других регионах земного шара<sup>34</sup>.

Процесс европейской интеграции осуществлялся достаточно динамично<sup>35</sup>, что повлияло на социально-экономический потенциал ЕС. Большое значение имеют реформы, проводимые после его создания и расширения. К ним относятся Амстердамский договор<sup>36</sup> (вступил в силу в 1999 году), Ниццкий договор<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> См.: Treaty on European Union. Official Journal of the European Communities. C 191 of 29.07.1992. P. 0104.

<sup>33</sup> На сегодняшний момент государствами — членами ЕС являются 28 государств: Австрия, Бельгия, Болгария, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Испания, Италия, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Польша, Португалия, Румыния, Словакия, Словения, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Швеция, Эстония. В 2016 году на основании итогов референдума, проводимого на территории Великобритании, было принято решение о выходе Великобритании из состава ЕС. Однако по настоящее время Великобритания продолжает оставаться государством — членом ЕС ввиду отсутствия единой позиции сторон в отношении условий выхода страны из состава ЕС и финансовых обязательств Великобритании перед ЕС.

<sup>34</sup> См.: Европейский союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями / отв. ред. С. Ю. Кашкин. М.: НИЦ Инфра-М, 2013. С. 15.

<sup>35</sup> См.: *Semmelmann C.* The EU's economic constitution under the Lisbon Treaty: soul-searching shifts the focus to procedure // *ELRev* 516. 2010. № 35 (4). P. 269.

<sup>36</sup> См.: Treaty of Amsterdam amending the treaty on European Union, the treaties establishing the European Communities and certain related acts. Official Journal of the European Communities. C 340 of 10.11.1997. P. 1.

<sup>37</sup> См.: The treaty of nice amending the Treaty on European Union, the Treaties establishing the European Communities and certain related Acts. Official Journal of the European Communities. C 80 of 10.03.2001. P. 1.

(вступил в силу в 2003 году), Лиссабонский договор<sup>38</sup> (вступил в силу в 2009 году).

В рамках международной экономической интеграции с формированием экономических сообществ были достигнуты значительные результаты в укреплении и расширении наднациональной конструкции, способствующей созданию зоны свободной торговли, политического, экономического и таможенного союзов. Процесс европейской интеграции осуществляется и в настоящий период времени посредством принятия стратегически важных решений для достижения поставленных целей учредительными документами ЕС.

Европейские наднациональные институты дали возможность координировать либерализацию торговли и зафиксировали обязательство не повышать налоговые барьеры в одностороннем порядке, когда шло давление со стороны внутренней политики. А либерализация, в свою очередь, улучшает распределение ресурсов и в значительной степени повышает уровень европейской экономики. В связи с этим европейская интеграция является одной из самых ранних и самых успешных примеров региональных соглашений, созданных для решения проблем координации и обеспечения надежности исполнения обязательств<sup>39</sup>.

В процессе европейской интеграции были сформированы социально-экономические стандарты развития общественной жизни, разрушившие классовость общества. В результате была реализована почти идеальная комбинация «свободы и достатка»<sup>40</sup> для большинства.

Таким образом, в основе создания ЕС лежат следующие идеи: углублять солидарность между своими народами<sup>41</sup>, уважая исторические и культурные традиции, с дальнейшим созданием общих демократических институтов для эффективного решения поставленных перед ними задач; укреплять свою экономику посредством создания экономического и валютного союза в

---

<sup>38</sup> См.: Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007. Official Journal of the European Union. C 306 of 17.12.2007. P. 1.

<sup>39</sup> См.: *Spolaore E.* What Is European Integration Really About? // A Political Guide for Economists. Tufts University, NBER, CESifo and CAGE. 2013. June P. 127.

<sup>40</sup> См.: *Гринберг Р.* Россия и Евросоюз: как совместить их интересы и ценности // Человек и труд. 2006. № 2. С. 13.

<sup>41</sup> См.: Union Europeenne. Recueil des traits // Office des publications officielles des Communautés europeennes. 1999. T. 1. Vol. I. P. 61.

соответствии с положениями учредительных документов, в том числе общей валюты<sup>42</sup>; содействовать экономическому и социальному прогрессу своей страны, принимая во внимание принцип устойчивого развития, в рамках завершения создания внутреннего рынка; укреплять организационную сплоченность; осуществлять общую внешнюю политику и политику безопасности, обеспечивающую параллельный прогресс и экономическую интеграцию; создать институт европейского гражданства, укрепляя идентичность и независимость Европы в целях содействия мира, безопасности и прогресса в Европе и мире, а также содействовать свободному передвижению лиц, обеспечивая при этом охрану и безопасность своих народов путем осуществления правосудия.

Несмотря на значение европейской интеграции для государств — членов ЕС, решающую роль сыграли изменения в экономической системе, что не умоляет значение других предпосылок в области политических отношений, духовно-культурной сферы, а также общественной идеологии.

Очевидным представляется тот факт, что экономическая интеграция<sup>43</sup>, прогрессируя в рамках ЕС, имеет большое влияние на налоговые политики государств, которое может носить как положительный, так и отрицательный характер. Наличие налоговых льгот для налогоплательщиков может привести к снижению эффективности производительных факторов в различных государствах-членах. Кроме того, отдельные налоговые механизмы увеличивают административные затраты для правительств и налогоплательщиков, сдерживают государства-членов в перераспределении налоговых поступлений. Это имеет большое значение для разработки и координации налоговых систем государств-членов ЕС посредством «интеграции через гармонизацию»<sup>44</sup>, что приводит к необходимости выравнивать налоговую политику государств.

---

<sup>42</sup> См.: *Taylor P.* Uncertain Future of the European Union. The End of European Integration // PANOECONOMICUS. 2011. № 4. P. 565.

<sup>43</sup> См.: *Bruno de Witte.* The role of institutional principles in the judicial development of the European Union Legal order / ed. Francis Snyder. The Europeanisation of law: The legal effects of European integration, Hart Publishing, Oxford, Portland, Oregon, 2000. P. 88.

<sup>44</sup> См.: *Kay J.* Taxation Policy and Economic Integration. Taxation in the United States and Europe: Theory and Practice. N. Y. : St Martin's Press. 1993. P. 156.

Следует обратить внимание на следующую особенность развития европейской интеграции, которая заключается в том, что государства — члены ЕС выступали в защиту своего суверенитета<sup>45</sup> в части налогообложения. Основные трудности в формировании согласованной налоговой политики ЕС заключались в существенных различиях между национальным налоговым законодательством, которое складывалось исходя из исторических, культурных особенностей развития страны, наличия экономических проблем, путей и способов их устранения, объема доходов в бюджеты государств-членов и прочего. При этом налоговые доходы составляли значительную часть бюджета государств — членов ЕС, в результате внесения изменений в национальное законодательство государства — члены ЕС рисковали потерять не только часть доходов, но и свою автономию. Таким образом, до настоящего времени вопрос гармонизации налогового законодательства представляется как выбор между утратой национальной налоговой автономии или потенциальных выгод от хорошо функционирующей экономической деятельности всего ЕС. Безусловно, желание создать единый рынок неизбежно привело к гармонизации налогового законодательства с национальным налоговым законодательством государств — членов ЕС, чтобы различия не препятствовали достижению конечных целей интеграционной политики.

Данная особенность развития европейской интеграции легла в основе ст. 99 Римского договора, согласно требованиям которой Европейский совет, принимая решение единогласно, по предложению Европейской комиссии и после консультации с Европейским парламентом вырабатывает мероприятия по гармонизации налогового законодательства в сфере налогов с оборота, акцизов и других налогов в той мере, в какой такая гармонизация необходима для обеспечения создания и функционирования внутреннего рынка. Единогласие в данном случае понимается как использование права государств — членов ЕС на

---

<sup>45</sup> Подробнее см.: *Шепенко Р. А.* Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // *Право и экономика.* 2014. № 7. С. 48-55.

налоговый суверенитет, что является препятствием для реализации ЕК единой налоговой политики ЕС на всем европейском пространстве.

В связи с этим в 1980 году был создан налоговый и финансовый комитет при ЕК, осуществляющий наблюдение за развитием налоговой и финансовой систем государств — членов ЕС. Согласно его отчету, были сформулированы выводы о серьезных различиях налоговых систем государств — ЕС, о необходимости гармонизировать прямые и косвенные налоги, урегулировать вопросы двойного налогообложения. В связи с чем были созданы принципы гармонизации налогового законодательства и рекомендации относительно устранения существующих барьеров, препятствующих дальнейшей европейской интеграции, которые содержатся в Белой книге ЕС «Завершение внутреннего рынка»<sup>46</sup>, опубликованной в 1985 году. Принципами построения гармонизации национального налогового законодательства, в частности, являются:

- принцип свободного передвижения товаров, работ, услуг, рабочей силы и капитала;
- принцип сближения налоговых ставок;
- принцип гармонизации структуры налогов путем разработки и принятия нормативных правовых актов на наднациональном уровне;
- принцип недопустимости увеличения налоговых ставок и их привязка к определенному валютному курсу;
- принцип свободной торговли внутри ЕС.

На наш взгляд, рекомендованные принципы построения гармонизации, как представляется, уместно применить и для характеристики современного процесса гармонизации национального налогового законодательства, поскольку единства в понимании принципов и предлагаемых зарубежными и отечественными авторами дефинициях не наблюдается и по настоящее время. Вместе с тем реализация указанных принципов при осуществлении интеграции в различных интеграционных объединениях, в том числе на уровне ЕАЭС, соответствующим

---

<sup>46</sup> См.: White Paper from the Commission to the European Council. Completing the Internal Market. (Milan, 28–29 June 1985). COM (85) 310 final, 14 June 1985. P. 1.

образом будет сказываться на правотворческой и правоприменительной деятельности с целью эффективного функционирования внутреннего рынка.

Особо следует отметить, что целесообразность осуществления налоговой гармонизации является дискуссионным вопросом как в политических кругах, так и в академических. Зарубежные ученые активно обсуждают вопросы о необходимости осуществления согласованной налоговой политики государствами — членами ЕС и о соответствии средств ее реализации<sup>47</sup>. Некоторые зарубежные ученые<sup>48</sup> считают, что налоговая гармонизация не требует централизованной координации со стороны европейских правительств, так как интеграционные процессы приводят к неизбежности гармонизации. С приведенными мнениями ученых трудно не согласиться и сегодня.

Таким образом, в настоящее время для теории права, изучающей вопросы гармонизации национального налогового законодательства, существует актуальная проблема обеспечения правовой научной основы для создания комплексного, непротиворечивого правового регулирования, так как именно теория, изучая закономерности развития процесса гармонизации в различных интеграционных объединениях, во многом предопределяет будущее правового регулирования и, как следствие, уровень и глубину экономической интеграции.

В юридической литературе неопределенным остается вопрос о соотношении налоговой конкуренции и налоговой гармонизации. Единое мнение относительно преимуществ применения этих двух инструментов отсутствует. Сторонники конкуренции утверждают, что при ее наличии у государств — членов ЕС появляется стимул уменьшить имеющиеся налоги, что создает привлекательную среду для привлечения инвестиций<sup>49</sup>. Сторонники налоговой гармонизации высказываются диаметрально противоположной позиции<sup>50</sup>, считая, что в процессе

---

<sup>47</sup> См.: *Bearer-Friend J.* A New Path Towards Tax Harmonization in the European Union: A Prospective Analysis of the Foreign Accounts Tax Compliance Act's Effect on EU Tax Policy // *Transatlantic Technology Law Forum. Working Papers.* 2012. № 9. P. 7.

<sup>48</sup> См.: *Sinn H.* Tax Harmonization and Tax Competition in Europe // *European Economic Review.* 1990. № 34. P. 489.

<sup>49</sup> См.: *Mooslechner P.* Competition — Location — Harmonization: The Challenges of Capital Taxation after EU Enlargement // *Capital Taxation after EU Enlargement. Proceedings of OeNB Workshops.* 2005. № 6. January 21. P. 13.

<sup>50</sup> См.: *Kerber W.* Zum Problem einer Wettbewerbsordnung für den Systemwettbewerb // *Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie.* 1998. № 17. P. 199.

гармонизации налогообложения появляется возможность избежать налоговой конкуренции, лишая бизнес возможности манипулировать налоговыми ставками за счет переноса центра экономической активности в другой регион.

Вместе с тем нередко работы зарубежных ученых, посвященные налоговой конкуренции, основаны на достаточно упрощенном представлении о бизнес-стратегиях<sup>51</sup> и являются сугубо теоретическими, что также было отмечено Европейской комиссией<sup>52</sup>, подтверждающей тот факт, что конкуренция налоговых систем имеет положительное значение для развития экономики ЕС. В связи с этим возникает вопрос: возможна ли гармонизация национального налогового законодательства как правовая категория вне реализации принципа добросовестной налоговой конкуренции или они являются субъективными представлениями об ограничении определенного правового статуса субъекта соответствующих правоотношений при реализации иных принципов гармонизации национального налогового законодательства?

С. Barnard отмечала, что гармонизация налогового законодательства, реализованная совместно с принципом добросовестной налоговой конкуренции всеми государствами — членами интеграционных объединений, является заключительным этапом создания единого внутреннего рынка в рамках европейской интеграции<sup>53</sup>. Между тем оценка реальности осуществления гармонизации в определенный период времени имеет фундаментальное значение для поддержания экономической стабильности государств — членов различных интеграционных объединений, всеобщего благосостояния и эффективной работы единого рынка.

В связи с этим необходимо определить цели осуществления налоговой гармонизации, которые лежат в основе Лиссабонского договора ЕС, а также судебной практики и предусматривают не только устранение различий в национальных законодательствах государств — членов ЕС, препятствующих

---

<sup>51</sup> См., напр.: *Либман А. М.* Конкуренция юрисдикций, гармонизация экономической политики и формирование корпоративных стратегий // *Российский журнал менеджмента*. 2006. Т. 4. № 4. С. 25.

<sup>52</sup> См.: *Лашук А. А.* Пределы гармонизации налогового законодательства Евросоюза // *Журнал международного права и международных отношений*. 2005. № 4. С. 12.

<sup>53</sup> См.: *Barnard C.* *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*. Oxford University Press. 3rd ed. 2010. P. 237.

европейской интеграции, но и определяют конкурентоспособность и динамику экономики; поддерживают дальнейшее развитие внутреннего рынка и извлечение всех возможных преимуществ, способствующих снижению налогового бремени, укреплению экономики, занятости, инновации, здоровья, защиты прав потребителей, устранению дискриминации и двойного налогообложения; обуславливают устойчивое развитие экологической и энергетической политики, поддержку модернизации европейской социальной модели и прочее.

Реализация установленных целей была осуществлена поэтапно и требовала гармонизацию не только косвенных, но и прямых налогов<sup>54</sup> как важного фактора развития интеграционных процессов для каждого государства — члена ЕС, так как поступления в бюджеты соответствующих государств составляли в основном доходы от налогообложения. При этом основная задача состояла в нейтрализации влияния национальных систем на процесс интеграции ЕС, в ограничении негативных последствий чрезмерно разнообразных налоговых систем. Именно этим обстоятельством и обусловлена неразрывная взаимосвязь и взаимозависимость между процессом гармонизации прямого и косвенного национального налогового законодательства, который проявляется в параллельной реализации изменений национальных налоговых систем согласно особенностям, напрямую связанным с заинтересованностью государств-членов в глубине экономической интеграции ЕС и налоговым суверенитетом каждой отдельной страны.

Анализ постепенной реализации интеграционных процессов в ЕС позволил выделить следующие направления гармонизации налогового законодательства государств — членов ЕС с учетом определенной проблематики осуществления гармонизации прямого налогового законодательства и успешного опыта гармонизации косвенного налогового законодательства, которые, на наш взгляд, обладают самостоятельным, отличным друг от друга содержанием, хотя и обозначают одно и то же экономико-правовое явление.

---

<sup>54</sup> См.: *Mintz J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance // International Tax and Public Finance. 2004. № 11, P. 389.*

1. Первые попытки гармонизации национального налогового законодательства связаны с гармонизацией налогообложения доходов и прибыли (в терминологии прямого налогообложения), которая впервые была предложена в 1962 году в докладе Комиссии ЕС Комитетом по фискальным и финансовым вопросам. Было рекомендовано проведение более активных мероприятий на уровне сообществ в отношении правового регулирования налогообложения компаний и дивидендов<sup>55</sup> ввиду возникшей необходимости в принятии на уровне ЕС актов, направленных на сближение принципов в сфере прямого налогообложения.

Необходимость гармонизации налогообложения доходов и прибыли была связана с тем, что налоговые ставки в государствах — членах ЕС достигли своего критического максимума, а дальнейшее их увеличение могло привести к негативным последствиям в социально-экономической сфере. По этой причине наблюдались постоянные попытки Комиссии ЕС урегулировать отношения в сфере прямого налогообложения посредством принятия соответствующих директив<sup>56</sup>, положения которых позволяют, во-первых, оптимизировать структуру и распределение налогов между ЕС и государствами-членами; во-вторых, более эффективно решать проблемы двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов.

Однако все попытки по сближению законодательства в сфере налогообложения доходов и прибыли оказывались безуспешными по причине несогласия государств — членов ЕС сближать соответствующие ставки, что привело бы к сближению налоговых систем и последующей потере своего налогового суверенитета.

Большинство предложений в отношении гармонизации налогообложения доходов и прибыли направлены на устранение двойного налогообложения, обеспечение эффективного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов. Такие положения содержатся в следующих документах: в

---

<sup>55</sup> Подробнее см.: *Захаров А. С.* Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 1.

<sup>56</sup> См.: *Толстомятенко Г. П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 135.

докладе Ноурмака, 1962; докладе Темпеля, 1967; Меморандумах комиссии ЕС 1967, 1969; в Белой книге о создании общего рынка 1985; докладе Рудинга, 1992; Белой книге по интеграции связанных народов Центральной и Восточной Европы с внутренним рынком ЕС, утвержденной на заседании Совета ЕС в Каннах, 1995. Иными словами, все они отразились в документах ЕС, которые имеют силу по настоящее время.

Признавая отсутствие успеха в продвижении существующих инициатив, Европейская комиссия предложила<sup>57</sup> в соответствии с принципом субсидиарности, чтобы все инициативы по гармонизации налогообложения доходов и прибыли реализовывались в процессе консультаций с государствами — членами ЕС.

В связи с этим законодательный путь в части гармонизации налогообложения доходов и прибыли развивается достаточно медленно<sup>58</sup>, а отсутствие компромиссов между государствами-членами ослабляет воздействие европейский актов на национальное налоговое законодательство.

Каждое государство — член ЕС вправе самостоятельно в правовых рамках Договора ЕС решать вопросы налогообложения, связанные с уровнем налоговых ставок, правилами определения налоговой базы, типом корпоративной налоговой политики, которая реализуется на национальном уровне. Различия между налогообложением доходов и прибыли в государствах-членах вызывают препятствия на пути к европейской интеграции<sup>59</sup>, создавая трудности для трансграничных инвестиций в единый рынок. Неравномерное распределение прибыли государств — членов ЕС в сторону наименьшей налоговой ставки приводит к конфликту между государствами — членами ЕС по поводу распределений налоговых поступлений.

Говоря об органах, уполномоченных принимать законодательные инициативы, необходимо выделить Европейскую комиссию, которая имеет

---

<sup>57</sup> См.: Commission of the European Communities. Guidelines on Company Taxation. SEC (90) 601 final. [EU Commission — SEC Document]. Brussels, 20 April 1990. P. 5.

<sup>58</sup> См.: *Kaye T.* Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon, 35. European Union Corporate Tax Law. 2012. P. 1235.

<sup>59</sup> См.: A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Wolfgang Schön, Ulrich Schreiber, Christoph Spengel. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 2008. P. 49.

исключительное право в сфере гармонизации налогового законодательства на уровне ЕС, что играет важную роль в реализации предложений в отношении реформирования налоговой политики государств — членов ЕС. Между тем государства — члены ЕС последовательно отвергают все попытки, предпринятые Комиссией ЕС, ограничивающие их возможности устанавливать свою налоговую политику в сфере налогообложения доходов и прибыли независимо от какой-либо предполагаемой выгоды от осуществления гармонизации<sup>60</sup>. Однако государства-члены соблюдают политику ЕС в рамках налогового сотрудничества, пока это сотрудничество не подрывает экономическую связь внутреннего рынка и не дискриминирует его участников. В связи с этим возникает закономерный вопрос: действительно ли государства — члены ЕС нацелены на совместную работу в отношении экономической интеграции посредством сближения национального налогового законодательства или это объединение стран носит сугубо политические цели, реализация которых будет способствовать улучшению экономического климата в национальной экономике при отсутствии каких-либо реформирований налоговых систем? Решение данного вопроса остается открытым довольно продолжительное время, так как гармонизация прямого национального налогового законодательства в настоящий период времени остается на уровне согласования определенных вопросов, предложенных ЕК.

Так, например, одна из инициатив, которую поддержали государства — члены ЕС, касается Кодекса поведения, принятого государствами — членами ЕС в рамках налогового пакета в 1997 году. Положения Кодекса предусматривают установление сходных налоговых баз по всему ЕС, устранение потенциально вредных льготных налоговых практик, осуществление налогового сотрудничества, а также призывают устранить иные меры государственной поддержки, которые приводят к занижению налоговой базы в государствах — членах ЕС. Однако, несмотря на все предпринятые меры Европейской комиссией, государства-члены продолжают придерживаться своей политики в сфере

---

<sup>60</sup> См.: Company Tax reform in the European Union. Guidance from the United States and Canada. On implementing formulary apportionment in the EU. Springer. 2006. P. 105.

налогообложения доходов и прибыли. В отличие от налогообложения НДС и акцизов, налогообложение доходов и прибыли находится на начальной стадии согласования<sup>61</sup>. Хотя это заявление было сделано более 15-ти лет назад, оно остается актуальным и по настоящий период времени.

Для того чтобы уменьшить или даже устранить существующие искажения, Европейская комиссия в 2001 году предложила ввести общий консолидированный корпоративный налог<sup>62</sup> на территории ЕС<sup>63</sup>, при этом отмечалось, что для устранения существующих барьеров и разногласий требуется достаточно длительное время<sup>64</sup>. Между тем в настоящее время государства — члены ЕС, хотя и поддержали данную инициативу, однако вносить изменения в национальные налоговые законодательства не спешат, так как часть доходов от уплаты корпоративного налога необходимо будет распределять в бюджет ЕС. Но в какой именно части будут распределяться налоговые доходы, государства — члены ЕС не могут найти компромисса. К тому же необходимо понимать, что уменьшение налоговых доходов в бюджеты приведет к перераспределению налогового бремени посредством увеличения налогов на доходы физических лиц, что является существенным аргументом, выступающим против подобных преобразований.

Вместе с тем существование различных национальных налоговых систем в ЕС создает барьеры на пути к более эффективному распределению ресурсов и тем самым приводит к отсутствию равных условий для ведения соответствующей деятельности. Это ведет к тому, что юридические лица предпочитают работать только на внутреннем рынке, в одном государстве — члене ЕС, что является важным препятствием на пути к достижению поставленных ЕС целей и

---

<sup>61</sup> См.: Commission of the European Communities. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Coordinating Member States' Direct Tax Systems in the Internal Market, COM (2006) 823 Final. Brussels, Dec. 2006. P. 2.

<sup>62</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* К вопросу о гармонизации корпоративного налога в странах Европейского союза // *Налоги*. 2015. № 6. С. 15-18.

<sup>63</sup> См.: Commission of the European Communities. Communication from the commission to the council, the European parliament and the economic and social committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. COM (2001) 582 final. Brussels, 23.10.2001. P. 12.

<sup>64</sup> См.: Commission of the European Communities. Implementation of the community Lisbon programme communication from the commission to the council and the European parliament. The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy. COM (2005) 532 final. Brussels, 25.10.2005. P. 8.

использованию всех преимуществ конкурентного внутреннего рынка. Устранение этих преград позволит создать новые возможности для рынка, в результате чего конкуренция будет стимулировать инвестиции и инновации. Кроме того, снижение барьеров будет способствовать повышению конкурентоспособности производственного сектора ЕС и, как следствие, увеличению доходов в бюджеты бюджетной системы государств — членов ЕС.

В целях создания открытых и конкурентных рынков внутри и за пределами Европы, расширения и углубления внутреннего рынка государствами — членами ЕС было принято и реализовано несколько стратегий, направленных на обеспечение равных условий ведения бизнеса, способствующих привлечению инвестиций, увеличивающих конкурентоспособность организаций<sup>65</sup>. Комплекс мер направлен на устранение трансграничных налоговых барьеров, с которыми сталкивается бизнес: компенсация потерь в трансграничном контексте; определение и конкретизация ценообразования; введения налога на капитал; реализация стратегии для налогообложения автомобилей, стратегии по снижению искажений посредством налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов.

Однако опасно ограничиваться лишь принятым комплексом мер на уровне ЕС. Необходимо обеспечить реализацию рекомендаций на национальном уровне. В этом и состоит основная проблема гармонизации прямого налогового законодательства, которая ограничена субъектами рассматриваемых нами правоотношений в рамках налогообложения доходов и прибыли. В целях защиты своих национальных налоговых систем от неблагоприятного воздействия внешних факторов государства — члены ЕС отказываются гармонизовать национальное налоговое законодательство. В связи с этим возникает закономерный вопрос: необходимо ли вступление государства в состав интеграционного объединения ЕС, если реализация единой наднациональной

---

<sup>65</sup> См.: Commission of the European Communities. Communication from the commission to the European Parliament, the council and the European economic and social committee. Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Brussels. COM (2007) 223 final. 02.05.2007. P. 4.

политики не отвечает целям и задачам национальной налоговой политики данного государства? Ответом, на наш взгляд, является стремление каждого государства достигнуть уровня экономического развития наиболее эффективных налоговых практик государств — членов ЕС. В свою очередь, ЕС стремиться обеспечить создание взаимно совместимых, конкурентоспособных налоговых систем государств — членов ЕС, отвечающих европейским стандартам, предусмотренных учредительными документами ЕС. Исходя из этого, процесс гармонизации заключается в совместной работе, направленной на принятие необходимых правовых и административных мер, предусматривающих обеспечение нормального функционирования внутреннего рынка. В этой связи процесс гармонизации можно определить как сотрудничество государств в области налогообложения для достижения целей экономической интеграции. Однако осуществление согласованной налоговой политики государствами — членами ЕС в рассматриваемой сфере в настоящий момент видится затруднительным.

В гармонизации правового регулирования налогообложения доходов и прибыли большое значение имеют решения Европейского суда, так как в середине 1980 годов налогоплательщики активно оспаривали положения национального налогового законодательства, противоречащие положениям Договоров об учреждении сообществ, в отношении налогообложения доходов и прибыли<sup>66</sup>. Европейский суд последовательно проанализировал положения учредительных документов на предмет соответствия их принципу, запрещающему дискриминацию. Так, Европейский суд<sup>67</sup> запретил устанавливать выше ставку для юридических лиц, зарегистрированных в других государствах-членах, чем ставку, предусмотренную законодательством на внутреннем рынке.

Судебной практикой сформулированы правовые прецеденты по ограничению применения положений Договора о ЕС, которые касаются вопросов налогообложения и устраняют препятствия в торговле между государствами-

---

<sup>66</sup> См.: *Kofler G., Mason R.* Double taxation: a European “Switch in time?” // COLUMBIA JOURNAL OF EUROPEAN LAW. 2006. Vol. 14. P. 63.

<sup>67</sup> См.: Case C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Greece*, 1997 E.C.R. I-2651.

членами, а также ограничения конкуренции<sup>68</sup>. Кроме того, Европейским судом были признаны недействительным целый ряд международных актов, ограничивающих ведение торговли или бизнеса по всей территории Европейского сообщества. Однако некоторые вопросы остаются не решенными и сегодня.

2.1. Наиболее успешным направлением развития гармонизации налогового законодательства является гармонизация косвенного налогового законодательства в странах ЕС, которая началась с гармонизации НДС, заменяющего собой налоги с производства и потребления.

В период с 1967 по 1986 год была принята 21 директива по НДС. Директивы содержали рекомендации по введению НДС на всей территории ЕЭС, общую систему НДС, структуру, процедуру введения, облагаемые лица, налогооблагаемую базу, налоговые ставки, введение налога в отдельных государствах-членах (Италии, Греции), а также иные требования, необходимые для надлежащего установления и введения налога на всей территории ЕЭС. В процессе европейской интеграции, посредством введения изменений, дополнений, а также отмены некоторых положений на сегодняшний день применяются только три из принятых ранее директив.

Порядок гармонизации НДС вступил в силу 1 января 1993 года с началом функционирования единого рынка, который предусматривал введение бюджетного и таможенного контроля на внутренних границах государств — членов ЕС, в результате чего были упразднены в пользу нового НДС иные налоги, взимаемые при осуществлении торговли внутри ЕС, так как национальные законодательства были интегрированы в новую систему посредством гармонизации НДС в рамках ЕС. Новая налоговая система привела к облегчению административной нагрузки, с которой приходится сталкиваться предприятиям при осуществлении хозяйственной деятельности в рамках ЕС.

Преимущество НДС заключается в том, что колоссальный объем выручки может быть увеличен при сохранении относительно низких ставок налога по

---

<sup>68</sup> См.: *Dony M. Droit de l'Union Européenne. Troisième édition revue et augmentée. Edition de l'Université de Bruxelles. Bruxelles, 2010. P. 105.*

сравнению с подоходным налогом<sup>69</sup>. Это связано с тем, что налоговая база по НДС значительно шире. Она состоит из общего объема оборота товаров, работ, услуг в экономике, плюс импорт, минус экспорт.

Аспект мобилизации доходов посредством сборов НДС является противоречивым. Многие иностранные аналитики считают, что низкие налоговые ставки НДС содержат в себе угрозу увеличения доходов правительства за счет налогообложения повышенных доходов частного сектора<sup>70</sup>. Так, например, при налоговой ставке НДС 3,5 % размер подоходного налога составляет 34 %. Чем ниже ставка НДС, тем выше доход у частного сектора<sup>71</sup>, соответственно, выше и доход в бюджет соответствующего государства-члена, что приводит к увеличению налогового бремени, сокращению средств для сбережений и инвестиций и оказывает негативное влияние на экономический рост.

В рамках ЕС применение НДС рассматривается как эффективное направление в системе мер по регулированию налоговой политики. Правительства государств-членов используют иной подход, согласно которому налоговые ставки являются довольно высокими<sup>72</sup>. Определение значимости НДС связано с его многофункциональной направленностью, так как данный вид налога используется в качестве составляющих налоговых механизмов, способствующих либерализации подоходного обложения и гармонизации национальных налоговых систем на межгосударственном уровне.

Большинство зарубежных ученых считают налоговую систему ЕС не безупречной, в связи с чем действия законодательных представительных (представительных) органов власти постоянно подвергаются критике. Так, по мнению Harry Wallor, НДС является неэффективным налогом из-за

---

<sup>69</sup> См.: *Christian E., Weidenbaum M.* The Allure of Value-Added Taxes: Examining the Pros and Cons. Washington University : Center for the Study of American Business, 1989. P. 57.

<sup>70</sup> См.: *McLure, Charles E.* The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction? Washington, DC : AEI Press, 1987. P. 723.

<sup>71</sup> См.: *McGee R.* A Comparative Study of Indirect Taxes in Transition Economies and the European Union. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies. Berlin, 2008. P. 81.

<sup>72</sup> См.: *Мамбеталиева А. Н.* Налогово-правовая гармонизация косвенного налогообложения Таможенного союза (на примере НДС и акциза) // Финансовое право. 2012. № 3. С. 5.

многочисленных льгот и уступок<sup>73</sup>. Однако Европейское сообщество в рамках проводимой налоговой политики на территории ЕС добилось колоссальных результатов в силу превосходства административных ресурсов, оперативно подстраивающихся под меняющиеся отношения, и многовекового опыта построения налоговых систем большинства государств-членов.

В то время как подвижность производительных факторов непосредственным образом связана с налоговым режимом государства-члена, финансирование бюджета зависит от налоговых поступлений и соответствующих ставок<sup>74</sup>, что является главным фискальным инструментом налогово-бюджетной политики ЕС. Дополнительным стимулом<sup>75</sup> применения НДС является его место в налоговой системе ЕС, которое определяется уровнем финансирования единого бюджета.

Налог на добавленную стоимость в ЕС был введен на основе принципа государственного налогового суверенитета как наиболее подходящий вид налога с оборота для всех налоговых систем государств — членов ЕС.

2.2. Первыми шагами гармонизации косвенного налогового законодательства в сфере акцизов были предприняты на отдельные виды товаров табачных изделий, минеральных масел, алкогольной продукции. Директивы Сообщества определяли общие принципы налогообложения, налоговые ставки, налогооблагаемую базу.

Общий порядок гармонизации акцизов<sup>76</sup> вступил в силу с 1 января 1993 года, то есть с введением единого рынка в ЕС. Данный порядок устанавливает минимальные акцизные ставки в отношении каждой категории подакцизных товаров, пределы которых в обязательном порядке применяются при производстве, переработке или приобретении соответствующей подакцизной продукции.

---

<sup>73</sup> См.: *Wallop H.* General Election 2010: a brief history of the Value Added Tax // *The Daily Telegraph* : site. URL: <https://www.telegraph.co.uk/news/election-2010/7582869/VAT-a-brief-history.html> (дата обращения: 09.01.2020).

<sup>74</sup> См.: *Liapis K., Rovolis A., Galanos C.* The Tax Regimes of the EU Countries: Trends, Similarities and Differences // *Economic Crisis in Europe and the Balkans Contributions to Economics*. 2014. P. 119.

<sup>75</sup> См.: *Олинов К. Э.* Европейская модель НДС: проблемы и решения // *Финансовое право*. 2007. № 8. С. 31.

<sup>76</sup> Акцизы являются вторым по величине источником косвенных доходов в бюджеты государств — членов ЕС. Акцизы взимаются с налогоплательщиков на определенные товары, как правило, дополнительно с НДС. Ставки акцизов чаще всего зависят от потребительского спроса на определенные виды товаров, особенно на те, которые негативным образом влияют на здоровье человека и окружающую среду, ввиду чего гармонизация налогового законодательства в рамках акцизов затрагивает интересы практически всего населения ЕС. Поскольку акцизы относятся к налогу на потребление определенных товаров, пошлины не взимаются в отношении подакцизных товаров, которые при определенных обстоятельствах были уничтожены или безвозвратно потеряны.

Гармонизация налогового законодательства в сфере акцизов является сложным процессом, несмотря на первоначальную его простоту. Монополия государств — членов ЕС на производство ряда подакцизных товаров является одним из препятствий для достижения поставленных ЕС целей. При этом Европейской комиссии приходится учитывать положения действующего национального законодательства в сфере сельского хозяйства, энергетики, транспорта, а также принимать во внимание наличие различных стандартов в государствах-членах, действующих при производстве подакцизной продукции, права и законные интересы потребителей государств-членов, веками формировавшуюся национальную историю и традиции.

Таким образом, рассмотрев основные направления развития гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕС, можно выделить приоритеты, на основании которых формируется система прямых и обратных связей, способствующих построению стабильного внутреннего рынка ЕС, ввиду чего государства — члены ЕС стремятся содействовать сближению экономических показателей, чтобы защитить экономику от искажения конкуренции, а также обеспечить эффективное распределение ресурсов.

Когда речь ведется о комплексном подходе к устранению внутри европейских налоговых границ, то прежде всего имеется в виду достижение двух целей: во-первых, исключение любых видов налоговой дискриминации между резидентами и нерезидентами государств-членов; во-вторых, устранение принципиальных различий в законодательстве о налогах (гармонизация налогового законодательства). Обе эти цели нашли отражение в Договоре ЕС и иных нормативных правовых актах ЕС. Стратегической же целью является стремление ЕС стать самой конкурентоспособной и динамично развивающейся экономикой, основанной на современных знаниях в мире.

В отличие от гармонизации правового регулирования налогообложения НДС и акцизов, которая закреплена на уровне учредительных документов ЕС, нормы, содержащие прямое указание на гармонизацию законодательства в сфере налогообложения доходов и прибыли в нормативных документах ЕС,

отсутствуют. При этом положения ст. 94 Договора о ЕС предусматривают общую компетенцию в сфере налогообложения доходов и прибыли<sup>77</sup>: Совет издает директивы, направленные на сближение законодательства, отдельных нормативных правовых актов или административных актов государств-членов, которые оказывают непосредственное влияние на создание и функционирование общего рынка, что на наш взгляд, является недопустимым, так как способствует замедлению европейской интеграции на всем европейском пространстве.

Однако следует подчеркнуть, что вопросы избежания двойного налогообложения, борьба с уклонением от уплаты налогов, мошенничество в налоговой сфере являются приоритетными направлениями на сегодняшний день среди множества существующих проблем. С этой целью государства — члены ЕС, пытаясь решить поставленные задачи, заключают двусторонние договоры на основе типовых налоговых соглашений, которые служат в качестве основного механизма борьбы в сфере налоговых преступлений с недобросовестной налоговой конкуренцией, двойным налогообложением посредством сотрудничества в налоговой сфере уполномоченных органов государств — членов ЕС. В рамках существующих договоренностей государства — члены ЕС взяли на себя обязательства на основе принципа прозрачности<sup>78</sup> обеспечить автоматический обмен информации в налоговой сфере с предоставлением развернутых данных запрашиваемой стороне для обеспечения всеобъемлющей и эффективной работы системы налогообложения.

Потребность в правовой регламентации<sup>79</sup>, создании и закреплении правовых инструментов процесса гармонизации налогового законодательства в ЕС является условием развития европейской интеграции и осуществляется посредством придания этому процессу правовой формы, выраженной в принятии Директив ЕС, издаваемых на основе учредительных документов ЕС. Будучи изначально ориентированной на гармонизацию национального законодательства, директива

---

<sup>77</sup> См.: Treaty on European Union signed at Maastricht on 7 February 1992. Official Journal of the European Communities. C 191. 29.07.1992. P. 1.

<sup>78</sup> См.: *Picciotto S.* Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries // International Centre for Tax and Development. Working Paper. 2013. № 13. P. 10.

<sup>79</sup> См.: *Adina M.* Tax policy in the Eurozone: harmonization or competition? “AL.I. CUZA IAȘI” University of Iasi. 2006. P. 559.

представляет собой правовую форму, особенности которой позволяют добиться желаемого результата — сближения национально-правовых норм в установленные сроки<sup>80</sup>. Согласно ст. 249 Договора об учреждении Европейского сообщества директивы являются обязательными для исполнения всеми государствами — членами ЕС посредством принятия соответствующих законодательных актов на уровне национального законодательства.

В связи с этим закономерен вопрос о динамике принятия, внесения изменений и реализации актов ЕС в национальное налоговое законодательство. В настоящее время данные процессы ограничены налоговой политикой ЕС в сфере налогообложения доходов и прибыли, взимания НДС и акцизов, так как реализация рассматриваемых правоотношений находится в переходном этапе. Налоговые системы государств — членов ЕС имеют решающее значение для эффективного роста экономики внутри ЕС, а это, в свою очередь, приводит к более высоким и стабильным доходам, к увеличению инвестиций, к повышению уровня конкурентоспособности экономик государств — членов ЕС.

Изучение опыта гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС показало систему прямых и обратных связей, которые учитываются при создании новых интеграционных объединений. Важность интеграционных процессов является очевидной, однако выбор способов и средств реализации инструментов интеграции уже зависят от целей и задач построения и функционирования нового интеграционного объединения.

Таким образом, на основании проведенного исследования нами 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. К позитивным аспектам гармонизации относятся:

---

<sup>80</sup> См.: Европейское право. Право Европейского союза и право обеспечения защиты прав человека : учебник / рук. авт. колл. и отв. ред. Л. М. Энтин. 3-е изд., пересмотр. и доп. М. : Норма : НИЦ Инфра-М, 2012. С. 726.

- 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, обеспечивающие параллельный прогресс и экономическую интеграцию;

- влияние наднациональной налоговой политики на развитие национальных налоговых систем;

- учет экономических особенностей и возможностей каждого отдельного государства-члена посредством предоставления 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, однако способствует развитию добросовестной налоговой конкуренции;

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

К негативным аспектам процесса гармонизации относятся: изменение национальных налоговых систем посредством гармонизации, которое увеличивает административные издержки 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.

Рассмотренные позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства представляют тенденции построения европейской интеграции, которые можно использовать при построении и функционировании иных интеграционных объединений. При этом необходимо учитывать, что процесс гармонизации национального налогового законодательства в ЕС используется не только в качестве инструмента европейской интеграции, но, в свою очередь, определяет обратную зависимость и обратное значение — чем выше уровень интеграции, тем выше потребность в процессе гармонизации.

Подводя итог, в целях развития доктрины налогового права отметим, что процесс гармонизации налогового законодательства 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 реформирования национального налогового законодательства.

## **§ 1.2. Эволюция гармонизации налогового законодательства в странах Евразийского экономического союза**

Учитывая сложность и многоаспектность реализации интеграционных процессов до настоящего времени не сформировались определенные стандарты в построении интеграционных образований, так как необходимо учитывать позиции конкретных политических и экономических интересов государств-членов. Увеличение числа экономических союзов и иных интеграционных структур характеризуется желанием государств устранить существующие барьеры для свободной торговли и движения капитала между ними. При этом в процессе устранения возникающих противоречий все чаще страны предпринимают попытки гармонизировать свои налоговые законодательства, уравнивая экономические условия для ведения бизнеса.

На сегодняшний день ЕАЭС является одним из самых молодых, перспективных и развивающихся интеграционных объединений в мировом пространстве, при этом по глубине интеграционных процессов уступает развитию ЕС<sup>81</sup>, в котором уделяется значительное место вопросам гармонизации национального налогового законодательства государств — членов ЕС, от решения которых зависит эффективное функционирование внутреннего рынка ЕС и совершенствование формы интеграции.

Интеграционные процессы на евразийском пространстве берут свое начало с момента распада СССР и создания СНГ, который является первым добровольным интеграционным объединением на постсоветском пространстве. Содружество Независимых Государств основано на равенстве всех государств-членов, входящих в его состав, являющихся самостоятельными и равноправными субъектами международного права. Согласно ст. 2 Устава СНГ<sup>82</sup> целями Содружества являются: осуществление сотрудничества в политической,

---

<sup>81</sup> Подробнее о сильных и слабых сторонах гармонизации национального налогового законодательства ЕС смотри на с. 42–43 настоящей работы.

<sup>82</sup> См.: Устав Содружества Независимых Государств (Минск, 22 января 1993 г.) // Рос. газ. 1993. 12 февр.

экономической и иных областях; всестороннее и сбалансированное экономическое и социальное развитие государств-членов в рамках общего экономического пространства; межгосударственная кооперация и интеграция и прочее. Иными словами, изначально согласно учредительным документам Содружества стороны заложили основы нового международного интеграционного объединения.

Стоит отметить, что после распада СССР бывшим союзным республикам пришлось осуществлять реформирование своих налоговых систем в сложных экономических условиях, чему поспособствовали высокая инфляция, спад производства, низкий уровень налоговых доходов в бюджеты стран, снижение экспортной доли доходов, рост неплатежеспособности и прочее. В связи с этим государства воссоздавали свои национальные налоговые системы, преимущественно ориентированные на быстрое решение существующих проблем в налоговой сфере. Ввиду этого к 1992 году в Российской Федерации насчитывалось порядка 50-ти видов налогов и сборов с предоставлением права субъектам РФ и муниципальным образованиям вводить дополнительные виды налогов и сборов на соответствующей территории. В подобной ситуации оказались Республика Казахстан и Республика Беларусь.

Однако государства понимали значение внешнеэкономических связей и их влияние на национальное налоговое законодательство, что способствовало достижению соглашений в рамках СНГ, предусматривающих сохранение единых базовых принципов налогообложения стран — участников СНГ. Таким образом, первым этапом евразийской интеграции является заключение Соглашения от 13 марта 1992 года «О согласованных принципах налоговой политики»<sup>83</sup>, положения которого содержат идею гармонизации национального налогового законодательства стран — участниц СНГ посредством введения в национальное налоговое законодательство следующих видов налогов: налог на прибыль (доход) предприятий, объединений, организаций и их филиалов независимо от форм

---

<sup>83</sup> См.: Соглашение между правительствами государств — участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики (заключено в Москве 13.03.1992) // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. 1992. Вып. 3. С. 15–13.

собственности; подоходный налог с физических лиц; НДС; акцизы. Стороны предусмотрели единые принципы налогообложения, которые сводятся к единообразию определения субъектов и объектов налогообложения, порядка учета затрат на производство и реализацию продукции, доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению, применения единой ставки налога и унифицированного порядка исчисления и уплаты НДС, взимания акцизов по согласованному перечню товаров, размерам ставок.

Таким образом, государства — члены СНГ реализовали взаимный интерес не только посредством нормотворческой деятельности, но и путем практической реализации согласованных положений, что позволило добиться появления новых доступных инструментов разрешения существующих противоречий путем компромисса, выходящего далеко за пределы существовавших ранее границ дипломатии.

Второй этап евразийской интеграции связан с заключением Договора о создании Экономического союза<sup>84</sup> от 24.09.1993 (далее — Договор), который закрепил расширенное представление о процессе интеграции в СНГ, установленного Уставом Содружества. Согласно ст. 3 Договора Экономический союз предполагает создание свободного перемещения товаров, работ, услуг, капиталов и рабочей силы; проведение согласованной денежно-кредитной, бюджетной, налоговой, ценовой, внешнеэкономической, таможенной и валютной политики; осуществление гармонизации налогового законодательства. Государства — члены СНГ создали Экономический союз путем поэтапного углубления интеграции, координации действий в осуществлении экономических реформ через межгосударственную ассоциацию свободной торговли, таможенного союза, общего рынка товаров, работ, услуг, валютного союза.

На данном этапе развития евразийской интеграции процесс гармонизации налогового законодательства являлся одним из перспективных элементов развития интеграционных объединений на постсоветском пространстве<sup>85</sup>,

---

<sup>84</sup> См.: Договор о создании Экономического союза // Бюллетень международных договоров 1995. № 1. С. 3.

<sup>85</sup> См.: Мамбеталиева А. Н. Указ. соч. С. 5.

который осуществлялся путем заключения отдельных соглашений<sup>86</sup>, предусматривающих проведение согласованной налоговой политики в рамках Экономического союза по координации и сближению действующего национального налогового законодательства на основе модельных проектов с целью устранения существующих противоречий. Однако бóльшая часть этих договоренностей носила декларативный характер, в связи с чем на практике не была реализована в должной степени, так как учитывала специфику экономического развития каждого государства — члена СНГ<sup>87</sup>. Несмотря на это, согласованные действия государств — членов СНГ сыграли важную роль в дальнейшем развитии евразийской интеграции.

Третий этап развития евразийской интеграции связан с постепенным расширением субъективного состава СНГ ввиду стремлений некоторых государств-членов найти альтернативные варианты развития экономического сотрудничества. К 1995 году в состав СНГ входили следующие государства: Азербайджан, Армения, Белоруссия, Грузия, Казахстан, Киргизия, Молдавия, Россия, Таджикистан, Узбекистан и другие спорные государства<sup>88</sup>.

Несмотря на большое количество заключенных соглашений, а также создание иных интеграционных объединений<sup>89</sup>, функционирующих в рамках СНГ, принятие комплексных мер практического характера по реализации закрепленных ранее положений, предполагающих введение порядка и сроков

---

<sup>86</sup> Например: Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 6 сентября 2016 № 15 «О Методологии расчета прогнозных балансов спроса и предложения государств — членов Евразийского экономического союза по сельскохозяйственной продукции, продовольствию, льноволокну, кожевенному сырью, хлопковолокну и шерсти» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 6 сентября 2016 № 134 «О Методологии расчета сводных прогнозных балансов спроса и предложения государств — членов Евразийского экономического союза по сельскохозяйственной продукции, продовольствию, льноволокну, кожевенному сырью, хлопковолокну и шерсти» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 18 октября 2016 № 163 «О Методологии расчета разрешенного уровня мер государственной поддержки сельского хозяйства, оказывающих искажающее воздействие на взаимную торговлю государств — членов Евразийского экономического союза сельскохозяйственными товарами, и формах уведомлений о государственной поддержке сельского хозяйства» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>87</sup> См.: *Турлай И. С.* Развитие процессов региональной экономической интеграции на постсоветском пространстве [Электронный ресурс] // Труды факультета международных отношений : науч. сб. Вып. 2. Минск, 2011. С. 118.

<sup>88</sup> Например, Туркмения и Украина, которые не ратифицировали Устав СНГ.

<sup>89</sup> К таким интеграционным объединениям относятся: Организация договора о коллективной безопасности, Евразийское экономическое сообщество, Таможенный союз, Объединение Грузии, Украины, Узбекистана, Азербайджана, Молдовы (ГУУАМ), Центрально-азиатское сотрудничество, Шанхайская организация сотрудничества, Союзное государство России и Белоруссии.

взаимной отмены таможенных пошлин, введение общего таможенного тарифа на внешних границах, создание общего рынка, откладывалось долгое время ввиду того, что государства — члены СНГ по-разному видели свое дальнейшее развитие во внешнеэкономической деятельности и на компромиссы по гармонизации и унификации своих национальных налоговых систем были не готовы.

Неудачные попытки продолжать интеграцию государств — членов СНГ в единое евразийское пространство привели к выделению государств, заинтересованных в углублении интеграционных процессов посредством заключения Соглашения о формировании Таможенного союза между Российской Федерацией и Республикой Казахстан, к которому впоследствии присоединились Республика Беларусь, Киргизская Республика и Республика Таджикистан. Сторонами было предусмотрено введение единых таможенных тарифов, поступление налоговых платежей и таможенных сборов в бюджет той страны, где товары были произведены; изменение ставок ввозимых и вывозимых налогов и сборов должно осуществляться при условии консультации с правительствами государств — членов Таможенного союза; учтены унификация национального налогового законодательства стран-членов, затрагивающая внешнеэкономическую деятельность, применение принципа страны назначения при взимании таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие на товары, происходящие на территории третьей<sup>90</sup> стороны.

Данный этап характеризуется реализацией отдельных мероприятий, способствующих отмене определённых ограничений во взаимной торговле, установлению общих таможенных тарифов, единого торгового режима, принятию мер нетарифного регулирования в отношении товаров, происходящих на территории третьей страны. Однако реализация иных мер, направленных на формирование единого евразийского пространства, не состоялась ввиду отсутствия единой позиции государств — членов Таможенного союза в отношении последующего углубления евразийской интеграции. Сотрудничество

---

<sup>90</sup> Подробнее см.: *Шепенко Р. А.* Антидемпинговые правила ЕАЭС // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2018. № 3. С. 68-78.

государств-членов во внешнеэкономической деятельности приобрело двусторонний характер, связанный с заключением двусторонних соглашений, хотя отдельные шаги в отношении евразийской интеграции в рамках СНГ продолжали предприниматься.

Четвертый этап евразийской интеграции связан с переходом от декларативной к реальной интеграции на постсоветском пространстве<sup>91</sup> и согласованием Договора о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 06.10.2007, положения которого предусматривали объединение территорий трех стран — России, Белоруссии, Казахстана — в единую таможенную территорию с единым таможенным тарифом и другими едиными мерами регулирования торговли товарами с третьими странами и завершение формирования ТС.

Согласно Плану действий по формированию ТС в рамках ЕврАзЭС, утвержденного Решением Межгосударственного совета ЕврАзЭС от 06.10.2007 № 1 «О формировании правовой базы таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества»<sup>92</sup>, в период с 2007 по 2010 год стороны согласовывали двусторонние договоры, которые составляли основу договорной правовой базы ТС. Стороны взяли на себя обязательства по гармонизации национального налогового законодательства в сфере налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц, а также гармонизировать таможенное законодательство, установив единые правила определения таможенной стоимости страны происхождения товаров; определить принципы взимания НДС и акцизов при экспорте (импорте) товаров, работ, услуг; ввести единую автоматизированную систему таможенных органов; унифицировать таможенные режимы по отношению к третьим странам; поэтапно отменить ограничительные меры экономического характера; создать единую таможенную территорию и прочее.

---

<sup>91</sup> См.: *Кашкин С. Ю. и др.* Основы правового регулирования интеграционных процессов на постсоветском пространстве : монография / под ред. С. Ю. Кашкина. М. : Норма : НИЦ ИНФРА-М, 2013. С. 14.

<sup>92</sup> См.: КонсультантПлюс : сайт. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_119667/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_119667/) (дата обращения: 25.12.2019).

Четко поставленные цели в налоговой политике государств-членов, тщательно выстроенные приоритеты и использование широко-распространённых современных технологий способствовали положительной динамике интеграционных процессов в рамках ТС<sup>93</sup>, привлечению мирового интереса к ТС, появлению конкурентных транснациональных корпораций, способных быть субъектом, а не объектом глобализации.

Несмотря на согласованный объем документов в сфере гармонизации налогового законодательства, государства-члены все же имели расхождения по вопросам определения налоговой базы, налоговой ставки, применения налоговых льгот и т. д. Ввиду единого подхода государств-членов к реализации поставленных ранее целей стороны старались разрешить существующие разногласия посредством конструктивного диалога.

Учитывая необходимость надлежащего и эффективного функционирования зоны свободной торговли в целях формирования условий для свободного движения товаров, работ, услуг, понимая необходимость интеграции в мировую экономику и международную торговую систему, государствами-членами согласован Договор о зоне свободной торговли от 18 октября 2011 года<sup>94</sup>, заменяющий более ста двусторонних договоров, регулирующих свободное перемещение товаров, работ, услуг на территории Содружества.

Одним из основных направлений своей деятельности в рамках ЕврАзЭС стороны выделяли процесс гармонизации налогового законодательства<sup>95</sup>. Сознавая необходимость проведения согласованной налоговой политики и совершенствования налогового администрирования, исходя из стремления к взаимодействию по вопросам соблюдения налогового законодательства, были определены следующие основные принципы налогового администрирования<sup>96</sup>:

---

<sup>93</sup> См.: *Grinberg R.* Russia and International Economic Structures. Internationalization and Economic Policy Reforms in Transition Countries. 2005. P. 121.

<sup>94</sup> См.: СЗ РФ. 2012. № 40. Ст. 5340.

<sup>95</sup> Подробнее см.: *Мамбеталиев Н. Т., Кучеров И. И.* Налоговое право ЕврАзЭС. М. : ЮрИнфорР-Пресс, 2011.

<sup>96</sup> См.: Решение Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 5 апреля 2002 г. № 75 «Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах-членах ЕврАзЭС» // Информационный бюллетень ЕврАзЭС. 2003. № 3. С. 30.

- гармонизация налоговых систем государств-членов, совершенствование организационной структуры аппарата налоговых органов;

- совершенствование и унификация норм, регулирующих положение в сфере налогового контроля, контроля в области трансфертного ценообразования;

- унификация положений об избежании двойного налогообложения и прочее.

Отметим, что данный список остается открытым, что порождает расширение горизонта в сфере формирования единой налоговой политики в рамках углубления евразийской интеграции.

Актуальность налогово-правовой гармонизации на четвертом этапе развития евразийской интеграции была обусловлена тем, что ТС, как интеграционное объединение, предусматривал регулирование товарообмена и движения денежных средств, что повышало уровень интеграции, при котором необходимо единое и общее налоговое законодательство, сближение налоговых систем стран — участниц ТС. Следовательно, налоговые системы стран ТС нуждались в преобразовании с целью получения положительного результата по формированию единого евразийского пространства.

Для выявления наиболее проблемных вопросов по проведению евразийской интеграции<sup>97</sup> и в соответствии с Решением Коллегии Евразийской экономической комиссии<sup>98</sup> был создан Консультативный комитет по налоговой политике и администрированию, основной задачей которого является подготовка предложений по вопросам гармонизации налоговых законодательств государств — членов ТС и ЕЭП, совершенствование нормативно-правовой базы в области налогообложения доходов и прибыли, правового регулирования взыскания НДС и акцизов, совершенствование вопросов налогового администрирования и налогового контроля.

Таким образом, на четвертом этапе развития евразийской интеграции государства — члены ТС реформировали национальное налоговое

---

<sup>97</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза // *Финансовое право.* 2015. № 3. С. 23-28.

<sup>98</sup> См.: Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15 марта 2012 г. № 13 «О Консультативном комитете по налоговой политике и администрированию» // Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

законодательство посредством гармонизации ввиду существовавших различий в налоговых законодательствах стран ТС, снижающих активность взаимовыгодных торговых отношений<sup>99</sup>. Основным направлением гармонизации налоговых законодательств государств — членов ТС на данном этапе являлась гармонизация правового регулирования налогообложения НДС и акцизов.

Заключительный, пятый, этап евразийской интеграции связан с началом действия Договора о ЕАЭС<sup>100</sup>, который основывается на Декларации о ЕврАзЭС<sup>101</sup> от 18 ноября 2011 года и предопределяет более глубокий уровень евразийской интеграции на постсоветском пространстве. Договором учреждается ЕАЭС, в рамках которого обеспечивается свобода движения товаров, работ, услуг, капитала и рабочей силы, проводится скоординированная, согласованная и единообразная политика в различных отраслях экономики, определенных Договором о ЕАЭС и международными договорами в рамках Союза.

В рамках Договора о ЕАЭС под гармонизацией налогового законодательства понимается сближение законодательства государств-членов, направленное на установление сходного нормативного правового регулирования в отдельных сферах. Под унификацией законодательства понимается сближение законодательств государств-членов, направленное на установление идентичных механизмов правового регулирования в определенных сферах. В договоре также даны иные понятия для наиболее полного понимания положений Договора о ЕАЭС, такие как: единое экономическое пространство, единая политика, общий рынок, согласованная политика, таможенный союз и прочее. Однако указанные правоотношения рассмотрены формально, без учета правового и процессуального аспектов реализации механизмов евразийской интеграции как основополагающей базы, позволяющей рассматривать гармонизацию налогового законодательства в рамках единой системы интеграционных процессов, требующих постоянного развития и адаптации налоговых систем государств-членов к постоянно

---

<sup>99</sup> См.: Мамбеталиев Н. Т., Мамбеталиева А. Н. Гармонизация косвенного налогообложения в Таможенном союзе // Налоговый вестник. 2011. № 11. С. 6.

<sup>100</sup> См.: Договор о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29.05.2014) // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>101</sup> См.: Декларация о Евразийской экономической интеграции от 18 ноября 2011 года // Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

меняющимся экономическим условиям, с учетом возникающих новых задач. Закрепленные определения, на наш взгляд, также не учитывают возможность проявления правосубъектности, что является актуальным и востребованным на современном этапе развития евразийской интеграции.

При этом необходимо обратить внимание на то, что с точки зрения реализации поставленных перед евразийской интеграцией целей гармонизация налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС состоит из комплекса последовательных действий, направленных на установление единообразного порядка регулирования общественных отношений в налоговой сфере, в основе которых лежат определенные принципы. Учитывая роль принципов (как универсальной категории права), определяющих фундаментальные основы построения гармонизации национального налогового законодательства в рамках экономической интеграции и объективно отражающих существующую реальность, создаются предпосылки к надлежащей реализации процесса гармонизации при условии отражения данных принципов в национальном законодательстве, что в настоящее время видится необходимым.

В связи с этим выделим общие принципы процесса гармонизации налогового законодательства в рамках различных интеграционных объединений и определим их место при реализации налоговой политики ЕАЭС в рамках построения единого экономического пространства:

- согласованность правового регулирования;
- синхронность принятия гармонизированных актов;
- последовательность этапов гармонизации;
- приоритетность международных договоров над национальным законодательством<sup>102</sup>.

Стоит особо подчеркнуть, что перечисленные принципы являются исторически обусловленными. Данные принципы лежат в основе реализации государствами — членами ЕАЭС и ЕС своей налоговой политики в рамках гармонизации налогового законодательства с учетом особенностей и различий в

---

<sup>102</sup> Статья 1 Договора о ЕС.

способах и правовых механизмах реализации государствами — членами ЕАЭС и ЕС правовых инструментов евразийской и европейской интеграций.

Принципами евразийской экономической интеграции, объективно отражающими существующую реальность, являются следующие принципы:

- уважение общепризнанных принципов международного права, включая принципы суверенного равенства государств-членов и их территориальной целостности;

- уважение особенностей политического устройства государств-членов;

- обеспечение взаимовыгодного сотрудничества, равноправия и учета национальных интересов Сторон;

- соблюдение принципов рыночной экономики и добросовестной конкуренции;

- функционирование таможенного союза без изъятий и ограничений после окончания переходных периодов<sup>103</sup>.

Вместе с тем, рассматривая процесс гармонизации как экономико-правовую категорию, нельзя не отметить значение и роль принципов, формирующих основу евразийской интеграции. Гармонизация налогового законодательства в странах ЕАЭС, имеющая своей целью обеспечить реализацию фискальной, распределительной и контрольной функций национальных налоговых систем государств — членов ЕАЭС, что обусловлено экономическими, социальными, политическими явлениями и закономерностями общественного развития, требует нормативного закрепления специфики евразийской интеграции. В связи с этим процесс гармонизации национального налогового законодательства должен основываться также на следующих специальных принципах, существование и реализация которых возможны в данных исторических условиях с учетом целевой направленности процесса гармонизации в ЕАЭС, что должно быть закреплено в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС:

- принцип обязательности актов ЕАЭС;

- принцип единого экономического пространства;

---

<sup>103</sup> Статья 3 Договора о ЕАЭС.

- 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.

Проведенная группировка 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 с последующим внесением соответствующих дополнений в национальное налоговое законодательство с целью формирования единого подхода к реализации тенденций, направленных на позитивное углубление евразийской интеграции. В связи с этим раскрытие содержания понятий предложенных принципов гармонизации налогового законодательства в ЕАЭС.

*Принцип обязательности* означает обязательное исполнение всеми государствами — членами ЕАЭС принятых на себя обязательств посредством реформирования национальных налоговых систем.

*Принцип единого экономического пространства* предусматривает единство правовой базы, регулирующей свободное перемещение товаров, работ, услуг, рабочей силы, капитала внутри ЕАЭС, деятельность органов государственной власти при поставке товаров на внутренний рынок ЕАЭС, деятельность в сфере осуществления налогового контроля.

*Принцип равенства* означает, что ни один из участников ЕАЭС не обладает каким-либо преимуществом перед остальными участниками соответствующего

интеграционного объединения, согласованные нормы многосторонних договоров должны исполняться в равной степени, вне зависимости от экономического, финансового, политического аспектов развития соответствующей страны.

*Принцип добросовестности* означает, что государства — члены ЕАЭС, руководствуясь едиными принципами и межгосударственными стандартами, согласованными сторонами на наднациональном уровне, добросовестно реализовывают свои права и исполняют принятые на себя обязательства в рамках углубления евразийской интеграции, направленные на гармонизацию национального налогового законодательства.

*Принцип самостоятельности* в выборе направлений осуществления совместной налоговой политики означает, что государства — члены ЕАЭС, совместно определяя направления налоговой политики, предусматривающие евразийскую интеграцию, самостоятельно обеспечивают последовательность их реализации в национальное налоговое законодательство.

*Принцип определения степени реализации выбранных направлений и глубины участия государств-членов в процессе гармонизации национальных налоговых законодательств* означает, что при формировании единых подходов в проведении налоговой политики ЕАЭС необходимо учитывать уровень экономического развития, финансовых и технических возможностей каждого государства — члена ЕАЭС, предопределяющий степень реализации выбранных направлений и глубину участия государств-членов в процессе гармонизации национальных налоговых законодательств.

*Принцип единообразия* означает использование единых подходов к осуществлению процесса гармонизации налогового законодательства, направленных на реализацию целей устойчивого развития евразийской интеграций, решение поставленных задач по надлежащему функционированию внутреннего рынка.

*Принцип избежания двойного налогообложения* реализуется за счет двусторонних межправительственных соглашений, положения которых

направлены на ограничение налогообложения одного и того же дохода в договаривающихся странах.

*Принцип субсидиарности* предполагает, что достижение поставленных перед ЕАЭС целей видится возможным только посредством совместной работы государств — членов ЕАЭС над решением общих задач, если усилий одного государства-члена в достижении конечного результата недостаточно.

*Принцип пропорциональности* означает разграничение компетенций и полномочий между отдельными институтами ЕАЭС; соблюдение государствами — членами ЕАЭС принципов, на которых основаны взаимодействие евразийского и национального налогового права.

*Принцип единовременного введения и реализации принципов ЕАЭС* означает, что государства — члены ЕАЭС в целях равномерного и поэтапного развития и углублений евразийской интеграции, увеличения уровня экономического развития и инвестиционной привлекательности национальных налоговых систем должны обеспечить единовременную реализацию согласованных принципов евразийской интеграции в действующее национальное законодательство с учетом технических и финансовых возможностей каждого в отдельности государства — члена ЕАЭС.

Подводя итог, стоит отметить, что принцип *«приоритетность международных договоров над национальным законодательством»* реализуется в рамках ЕАЭС с определенными особенностями, которые свойственны всем государствам — членам ЕАЭС в рамках национального налогового законодательства. Данный принцип не закреплен в законодательстве ЕАЭС. При этом международные соглашения будут носить декларативный характер, пока не будут внесены изменения в национальное налоговое законодательство<sup>104</sup>. А в

---

<sup>104</sup> Например, в подп. 2 п. 2 ст. 5 НК РБ устанавливается приоритет национального налогового законодательства над международными соглашениями (договорами). В НК КР определено, что отношениям по взиманию налогов с товаров, перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС, законодательство КР в сфере таможенного дела применяется в части, не урегулированной и не противоречащей налоговому законодательству КР. В НК РА отсутствует норма права, предусматривающая приоритет положений международных соглашений над нормами национального налогового права, хотя определяется, что ратифицированные международные договоры являются источником налогового права РА. Что касается РФ, то, несмотря на ст. 15 Конституции РФ и ст. 7 НК РФ, позиция Конституционного Суда РФ в настоящий период времени однозначна: если положения международного договора противоречат положениям Конституции РФ, то применяются положения Конституции РФ.

случае возникающих противоречий между нормами национального налогового законодательства и положениями международного договора применяются положения национального законодательства. Вместе с тем решение указанных задач в рамках ЕАЭС должны обеспечивать наднациональные органы, однако на практике данная работа не выходит за рамки дипломатического поля.

Вместе с тем реализация вышеназванных принципов в совокупности обеспечивает целенаправленность и предметное содержание процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС, обеспечивая последующую глубину евразийской интеграции. Принципы должны реализовываться на всех циклах правового регулирования, начиная с формирования идеи о создании интеграционного объединения и заканчивая результатом — созданием и функционированием нового интеграционного объединения.

Наряду с этим ключевую роль в реализации интеграционных процессов в рамках ЕАЭС играют наднациональные органы ЕАЭС, к которым относятся<sup>105</sup>: Высший Евразийский экономический совет, Евразийский межправительственный совет, Евразийская экономическая комиссия, Суд ЕАЭС. Отметим, что в национальном законодательстве государств — членов ЕАЭС судебные акты не относятся к источникам права, в связи с чем решения Суда ЕАЭС применяются в отношении конкретного субъекта предпринимательской деятельности и являются обязательными для исполнения Евразийской комиссией, которая обеспечивает его исполнение с целью надлежащего функционирования внутреннего рынка товаров, работ, услуг в рамках ТС ЕАЭС. Безусловно, это обстоятельство вызывает много недовольств среди хозяйствующих субъектов ввиду наличия противоречий в правоприменительной практике. Однако, как отмечается в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза»<sup>106</sup>, при толковании и применении

---

<sup>105</sup> Статья 8 Договора о ЕАЭС.

<sup>106</sup> См.: Рос. газ. 2019. 6 дек.

норм права ЕАЭС, принятых в сфере таможенного регулирования, судам следует учитывать акты Суда ЕАЭС, вынесенные по результатам рассмотрения споров, связанных с реализацией положений Договора о ЕАЭС, иных международных договоров в рамках ЕАЭС и (или) решений органов Союза, а также по иным вопросам, отнесенным к его компетенции.

Так, по мнению хозяйствующих субъектов, таможенные органы неверно интерпретируют правила заполнения единой ТН ВЭД<sup>107</sup>, не принимая во внимание специфику различных видов товаров, поставленных на внутренний рынок ЕАЭС, условия поставок, тем самым полагая, что ее использование обязывает производить уплату таможенных платежей в большем размере, чем предусмотрено таможенным законодательством ЕАЭС. Однако данные доводы не нашли своего подтверждения ни в Решении ЕАК, ни в Решении Суда ЕАЭС<sup>108</sup>. В связи с наличием постоянных споров в рассматриваемой сфере, возникающих между органами государственной власти и подконтрольными субъектами, необходимо проанализировать и выявить существующие противоречия между утвержденными типовыми документами и требованиями национального законодательства<sup>109</sup>, установив единые требования, применяемые к товарной номенклатуре и перечню товаров, в том числе подакцизных товаров с целью минимизации споров, возникающих при поставке товаров, работ, услуг, на внутренний рынок ЕАЭС.

Отметим, что вопросы гармонизации налогового законодательства в рамках ЕАЭС нашли свое отражение в положениях Договора о ЕАЭС, отдельный раздел которого подчеркивает важность выбранного направления. Положения ст. 71, 72 и 73 Договора о ЕАЭС посвящены принципам взаимодействия государств — членов ЕАЭС в сфере налогообложения, принципам взимания НДС и акцизов, налогообложению доходов физических лиц.

---

<sup>107</sup> См.: Решение Апелляционной палаты Евразийского суда от 21 июня 2016 года по делу по жалобе закрытого акционерного общества «Дженерал Фрейт» // Суд ЕАЭС : сайт. URL: <http://courteurasian.org/doc-16023> (дата обращения 13.01.2018).

<sup>108</sup> См.: Решение Апелляционной палаты Евразийского Суда от 2 июня 2016 года по жалобе общества с ограниченной ответственностью «Севлад» // URL: <http://courteurasian.org/doc-15893> (дата обращения 13.01.2018).

<sup>109</sup> Например, в п. 6 ст. 5 НК РА установлено, что если используется в НК РА толкование кода ТН ВЭД, установленное таможенным законодательством ЕАЭС, отличается от толкования, установленного НК РА по части соответствующего кода ТН ВЭД, то используется установленное НК РА толкование.

Государствами — членами ЕАЭС определено, что при реализации налоговой политики ЕАЭС стороны должны учитывать права и законные интересы других государств, в частности применять условия конкуренции, не создавать препятствия свободному перемещению товаров, работ, услуг на уровне Союза. В рамках данных обязательств государства — члены ЕАЭС продолжают работу в направлении гармонизации национальных законодательств в рамках сближения ставок акцизов на основные виды товаров и совершенствуют систему взимания НДС во взаимной торговле по настоящее время в целях нивелирования различий в национальных налоговых системах государств — членов ЕАЭС и создания оптимальной среды для ведения бизнеса в рамках единого экономического пространства.

Так, например, налогообложение во взаимной торговле осуществляется при поставке товаров на внутренний рынок по принципу страны назначения. Экспортный НДС составляет 0 %, импортный НДС оплачивается в стране — получателе товара. Налогообложение результатов работ, услуг осуществляется по принципу места (территории) реализации работ, услуг, то есть там, где работы, услуги были оказаны, при этом порядок взимания НДС и акцизов, применение нулевой ставки НДС или освобождение от уплаты акцизов, условия использования права на налоговый вычет (зачет) соответствующих сумм предусматриваются законодательством государства — члена ЕАЭС при предоставлении в соответствующие налоговые органы пакета необходимых документов: налоговой декларации; договоров (контрактов), на основании которых осуществляется экспорт товаров; выписки из банка, подтверждающей поступление соответствующих денежных средств, предусмотренных соглашением сторон; заявлением о ввозе товаров и об уплате косвенных налогов; товаросопроводительных документов, предусмотренных законодательством государства-члена, подтверждающих перемещение товара; иных документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС или освобождение от уплаты акцизов. Порядок предоставления соответствующих

документов, а также их необходимость предусматривается законодательством экспортированной стороны.

По результатам проверки обоснованности применения нулевой ставки НДС и освобождения от уплаты акцизов налоговый орган принимает решение<sup>110</sup> согласно законодательству экспортированного государства-члена о вычете (зачете) соответствующих сумм налога. Если в результате обмена информацией между налоговыми органами установятся противоречия в представленных налогоплательщиком сведениях, налоговый орган взыскивает НДС, акцизы и пени, а также применяет иные меры ответственности, предусмотренные законодательством экспортированного государства.

Взимание НДС и акцизов осуществляется налоговыми органами государства-члена, на территорию которого импортирован товар в порядке и на условиях, предусмотренных соответствующим законодательством. При импорте товаров налогоплательщик обязан предоставить следующие документы: налоговую декларацию; заявление об импорте товаров; выписку из банка об уплате соответствующих сумм налога; товаросопроводительные документы; счета-фактуры; договоры (контракты); информационное сообщение, предоставленное налогоплательщиком одного государства-члена налогоплательщику другого государства-члена, содержащее необходимые реквизиты налогоплательщика<sup>111</sup>. Указанные документы могут не предоставляться в налоговые органы, если их непредоставление предусмотрено законодательством импортированного государства.

Рассмотренные правоотношения применяются во всех государствах — членах ЕАЭС и представляют собой, на первый взгляд, единую структуру и схожие правила применения. Однако их реализация напрямую зависит от содержания национального налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, отличного друг от друга. В связи с этим под воздействием внутренних и внешних факторов возникают разногласия между хозяйствующими субъектами и

---

<sup>110</sup> См.: ст. 171, 200 НК РФ, ст. 125 НК РБ, п. 2 ст. 386 Кодекс РК о налогах.

<sup>111</sup> См.: ст. 20 Протокола № 18 к Договору о ЕАЭС.

компетентными органами государственной власти в налоговой сфере, создаются правовые коллизии, предусматривающие ограничения в надлежащем функционировании внутреннего рынка ЕАЭС.

При ненадлежащем исполнении налоговых обязательств в части несвоевременной уплаты налогов и предоставления документов<sup>112</sup> налоговый орган вправе взыскать соответствующие суммы налога, пени, штрафа в порядке и на условиях, предусмотренных государством-членом импортированной стороны. При этом реализация товара не подлежит налогообложению<sup>113</sup>, если налогообложение товаров определенного вида не предусмотрено законодательством страны импортера; товары ввозятся физическими лицами для собственных нужд; импорт товаров осуществляется в рамках одного юридического лица.

В практике нередко встречаются случаи<sup>114</sup>, когда при поставке товаров на импорт внутри ЕАЭС хозяйствующим субъектам отказывают в выпуске товаров по причине ненадлежащего оформления документов. Так, например, организации было отказано в выпуске товаров в связи с тем, что декларантом представлены документы, не соответствующие требованию законодательства ЕАЭС при поставке товаров на импорт. Декларант не являлся держателем (заявителем) представленного сертификата соответствия, в связи с чем соответствие задекларированных товаров требованиям технических регламентов таможенный орган посчитал неподтвержденным. Позиция таможенного органа была

---

<sup>112</sup> См.: ст. 45–47, 75, 122, 126, 129.1 НК РФ, ст. 447 Кодекса РК о налогах.

<sup>113</sup> См.: п. 6 ст. 72 Договора о ЕАЭС.

<sup>114</sup> См.: Постановление Коллегии Евразийского суда от 11 сентября 2017 года по делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ТМР импорт» (Российская Федерация) о признании Положения о порядке ввоза на таможенную территорию Таможенного союза продукции (товаров), в отношении которой устанавливаются обязательные требования в рамках Таможенного союза, являющееся приложением к Решению Коллегии Евразийской экономической комиссии от 25 декабря 2012 года № 294, в части отсутствия информации о том, что предоставлять сертификат соответствия в таможенный орган имеет право в том числе декларант, несоответствующим части 2 статьи 53 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года и пункту 2 статьи 188 Таможенного кодекса Таможенного союза // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Коллегии Евразийского суда от 19 ноября 2019 года об отказе в принятии к производству заявления ЗАО «Санofi-Авентис Восток» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; Решение Апелляционной палаты суда Евразийского экономического союза от 31 октября 2019 года об отказе в удовлетворении жалобы Евразийской экономической комиссии на решение Коллегии на Решение Суда Евразийского экономического союза от 18 июня 2019 года // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

поддержана Решением ЕАК, но в дальнейшем Общество обратилось в Суд ЕАЭС, который также встал на сторону ЕАК.

Данный пример иллюстрирует проблему, которая заключается в отсутствии гармонизированных актов, единообразных типовых документов, используемых всеми государствами — членами ЕАЭС при поставке продукции на внутренний рынок ЕАЭС. В связи с этим наблюдается ограничение в развитии товарных отношений, что постепенно устраняется посредством гармонизации национального налогового законодательства.

В процессе формирования нормативной базы в ЕАЭС большое внимание также уделено вопросам гармонизации налогового законодательства в сфере уплаты НДС при выполнении работ, оказании услуг, что объясняется значительной долей соответствующих отношений во внешней торговле, они составляют значительную часть доходов в бюджет. Таким образом, местом реализации работ, услуг, признаются:

- работы, услуги, связанные непосредственно с недвижимым и движимым имуществом, находящимся на территории этого государства-члена;

- услуги в сфере культуры, искусства, обучения (образования), физической культуры, туризма, отдыха и спорта, оказанные на территории этого государства-члена;

- консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, дизайнерские, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, а также научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы при приобретении указанных услуг налогоплательщиком этого государства-члена;

- иные работы и услуги, оказываемые налогоплательщиком этого государства-члена.

Для обоснования применения нулевой ставки НДС налогоплательщик должен представить в налоговый орган следующие документы: договор (контракт) на выполнение работ, оказание услуг; документы, подтверждающие факт выполнения работ, вывоз результата работ; заявление; таможенную

декларацию; иные документы, подтверждающие факт выполнения работ, оказания услуг, предусмотренные внутренним законодательством государств-членов<sup>115</sup>. Перечисленные документы<sup>116</sup> не предоставляются в налоговый орган, если их непредставление предусмотрено законодательством соответствующих стран.

Таким образом, государства — члены ЕАЭС определили правовой механизм исчисления и уплаты налогов при поставке товаров, работ и услуг на внутренний рынок ЕАЭС, способствующий минимизации неблагоприятных последствий, возникновение которых возможно из-за различий в национальном налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС. Однако предусмотренный сторонами правовой механизм не до конца проработан в национальных налоговых законодательствах, что создает дополнительные препятствия и усложняет работу компетентных органов в налоговой сфере, осуществляющих администрирование налогов при реализации товаров, работ, услуг на внутренний рынок ЕАЭС.

В этой связи необходимо отметить, что, несмотря на проделанную работу по гармонизации налогового законодательства, налоговые системы государств — членов ЕАЭС сохраняют достаточно значимые различия, которые создают ограничения для надлежащего функционирования единого внутреннего рынка, препятствуют формированию конкурентной среды, усложняют внутренние торговые связи. Вместе с тем следует отметить и результаты проведенной работы посредством постепенного и поэтапного реформирования государствами — членами ЕАЭС национальных налоговых систем, создающих условия для последующего углубления процесса евразийской интеграции в рамках ЕАЭС. Для их иллюстрации рассмотрим более подробно некоторые особенности исчисления и уплаты налогов, предусмотренные национальным налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС.

---

<sup>115</sup> См.: Статья 165 НК РФ, статья 77 НК РА, статьи 125, 126 НК РБ, статья 440 Кодекс РК о налогах.

<sup>116</sup> См.: Статья 4 Протокола № 18 к Договору о ЕАЭС.

Так, например, в Республике Армения согласно Налоговому кодексу РА<sup>117</sup> ставка налога на прибыль составляет 20 %, подоходного налога — от 15 до 36 % (введена прогрессивная шкала налоговых ставок в зависимости от уровня доходов физического лица — налогоплательщика), налога на добавленную стоимость — 20 %.

Применение общего правила уплаты экспортно-импортного НДС в РА предусматривает наличие определенных льгот в национальном законодательстве, так как любые ограничения по установлению льгот в рамках ЕАЭС отсутствуют. В силу ст. 65 НК РФ импорт сырья, машин и оборудования, ввозимого на территорию РА по таможенной процедуре «Переработка на таможенной территории», облагается по ставке 0 %. При этом экспорт имущества, импортируемого на территорию РА в целях ремонта и / или реставрации в порядке, предусмотренном ТК ЕАЭС, или импортируемого на территорию РА из государств — членов ЕАЭС в целях ремонта и / или реставрации запасных частей, деталей, узлов и иных комплектующих, необходимых для ремонта ввозимого ранее в РА оборудования, облагается по ставке 0 %. Предусматривается использование иных инструментов налогового стимулирования, таких как рассрочка и применение иных инвестиционных программ, включающих в себя изменение сроков уплаты импортного НДС до трех лет. При этом предусмотрены упрощенные сроки возврата подтвержденного экспортного НДС, сумма которого не превышает 20 миллионов драмов (до четырех рабочих дней) (ст. 348 НК РА).

Что касается налогового контроля за уплатой акцизов, то с 2017 года действует новый порядок уплаты акцизного налога, предусматривающий предоставление акцизных марок и / или контрольных знаков на основании электронной заявки в течение трех дней с момента ее предоставления в налоговый орган. Если акцизные марки и контрольные знаки не использовались, то они подлежат возврату в течение шести месяцев с момента их предоставления.

---

<sup>117</sup> См.: Налоговый кодекс Республики Армения от 01 ноября 2016г. № ЗР-165 (вступил в силу с 1 января 2018 года) // ГНКО «Центр переводов Министерства юстиции Республики Армения» : сайт. URL: [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/HH\\_Codes/Harkayin\\_orensgrq\\_ru.pdf](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensgrq_ru.pdf) (дата обращения 07.10.2018).

Помимо указанных налогов в Республике Армения применяются следующие виды государственных и местных налогов и сборов: природоохранный налог, дорожный налог, налог с оборота, патентный налог, налог на недвижимость, налог на имущество для транспортных средств, государственная пошлина, сбор за природопользование, социальный сбор, обязательный сбор за выдачу (продление срока действия) разрешения на использование радиочастоты и обязательный сбор по регулированию общественных услуг, местная пошлина, местный сбор.

В Республике Беларусь согласно Налоговому кодексу РБ<sup>118</sup> ставка налога на прибыль составляет 18 %, налога на добавленную стоимость составляет 20 %, подоходного налога с физических лиц — 13 %.

Отличительной особенностью налоговой системы РБ является переход на электронный документооборот с целью исчисления и уплаты НДС. С этой целью был создан единый портал для выставления электронных счетов-фактур, и каждый плательщик НДС обязан зарегистрироваться в данной системе, иначе предусматриваются меры ответственности. Данные меры позволили сделать уплату НДС более прозрачной и минимизировать правонарушения в сфере неправомерного использования налоговых вычетов.

Нулевая ставка при экспортном НДС применяется в отношении реализации товаров, вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства — члены Евразийского экономического союза (в том числе товаров, вывезенных по договорам международного лизинга, договорам займа, договорам (контрактам) на изготовление товаров), при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь. Также стоит отметить, что реализация экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов), при условии документального подтверждения фактического вывоза таких товаров, подлежит обложению по ставке НДС 0 %. Одним из нововведений

---

<sup>118</sup> См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З (с изм. и доп. от 30 декабря 2018 г.) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 13.01.2003. № 4. 2/920.

для налогового законодательства Республики Беларусь является исключением из списка налогооблагаемых операций по НДС безвозмездную передачу товаров бюджетным организациям здравоохранения, образования, культуры, физкультуры и спорта, при этом возврат оборотной тары покупателем признается объектом налогообложения по НДС.

В рамках гармонизации налогового законодательства с налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС была установлена равная ставка по НДС в размере 10 % при импорте товаров с территории ЕАЭС и реализации товаров, произведенных на территории РБ, в отношении растениеводства, пчеловодства, животноводства и рыболовства.

В отношении акциза прослеживается реализация стимулирующей функции налоговой системы РБ с целью развития производства некоторых видов товаров, не подлежащих обложению акцизами:

- производство зерновых дистилляторов и крепких спиртных напитков с полным технологическим циклом;
- спирт, используемый для лекарств и ветеринарных препаратов.

При этом с 2019 года перечень подакцизной продукции дополнен позицией «табачные изделия, предназначенные для потребления путем нагревания». Вместе с тем законодателем РБ предусмотрено поэтапное уменьшение акциза на автомобильный бензин и дизельное топливо на 25 % и увеличение акциза на табачные изделия на 15 %.

Помимо указанных налогов в налоговом законодательстве Республики Беларусь устанавливаются следующие виды налогов и сборов, которые взимаются на республиканском и местном уровнях<sup>119</sup>: налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность в РБ через постоянные представительства; налог на недвижимость; земельный налог; экологический налог; налог на добычу (изъятие) природных ресурсов; сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по

---

<sup>119</sup> См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3 (с изм. и доп. от 30 декабря 2018 г.) // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь : сайт. URL: <http://www.nalog.gov.by/uploads/documents/TAX-CODE-OF-THE-REPUBLIC-OF-BELARUS-most-often-2015.pdf> (дата обращения: 07.10.2020).

автомобильным дорогам общего пользования РБ; оффшорный сбор; гербовый сбор; консульский сбор; государственная пошлина; патентная пошлина; налог за владение собаками; курортный сбор; сбор с заготовителей.

В Республике Казахстан согласно Кодексу РК<sup>120</sup> о налогах и других обязательных платежах в бюджет корпоративный подоходный налог взимается по ставке 20 %, индивидуальный подоходный налог — 10 %, налог на добавленную стоимость — 12 %.

Следует отметить, что в РК содержится значительный список товаров, которые не подлежат обложению косвенными налогами при импорте товаров на территорию РК. К таким товарам относятся товары, которые ввозятся физическими лицами, с территории ЕАЭС в связи с передачей их в пределах одного юридического лица либо при временной передаче товаров налогоплательщикам-резидентам с обязательным уведомлением налоговых органов об осуществлении соответствующей операции. Кроме того, не подлежит налогообложению НДС импорт ценных бумаг, сырья для производства денежных знаков, товаров, ввозимых в качестве гуманитарной и / или благотворительной помощи, космических объектов, оборудования объектов наземной космической инфраструктуры, ввозимых участниками космической деятельности, а также товары, подлежащие таможенному декларированию в соответствии с законодательством ЕАЭС с помещением под таможенную процедуру, предусматривающую освобождение от уплаты налогов, и прочее.

Также необходимо акцентировать внимание на переход РК на электронный документооборот с 2018 года, обеспечивающий прозрачность уплаты и возмещения сумм НДС. Обязанность выставить счета-фактуры в электронном виде обеспечивает право налогоплательщика на возмещение сумм НДС из бюджета, иначе невыполнение этой обязанности приводит к отказу и, более того, привлечению налогоплательщиков к ответственности.

---

<sup>120</sup> См.: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) // Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан : сайт. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения 07.10.2019).

Что касается акцизов, то перечень подакцизных товаров был дополнен изделием с нагревательным табаком, никотиносодержащими жидкостями для использования в электронных сигаретах, однако до 1 января 2022 года акциз на данные виды подакцизных товаров взиматься не будет. Более того, законодатель РК, в рамках гармонизации налогового законодательства в ЕАЭС, определил, что ставки на импортные подакцизные товары, ввезенные с территории ЕАЭС, приравнены к ставкам акциза на подакцизные товары, произведенные на территории РК, что, безусловно, является положительным моментом в реализации РК налоговой политики ЕАЭС. Вместе с тем акциз на алкогольную и табачную продукцию к 1 января 2020 года увеличился на 14–16 %.

Помимо указанных налогов в Республике Казахстан действуют следующие виды налогов и платежей, поступающие в бюджет страны: рентный налог на экспорт; специальные платежи и налоги недропользователей; социальный налог; налог на транспортные средства; земельный налог; налог на имущество; налог на игорный бизнес; фиксированный налог; единый земельный налог; государственная пошлина; пользование лицензиями за занятие отдельными видами деятельности; пользование земельными участками; пользование водными ресурсами поверхностных источников; эмиссии в окружающую среду; пользование животным миром; лесные пользования; использование особо охраняемых природных территорий; использование радио частного спектра; предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи; размещение наружной (визуальной) рекламы.

В Кыргызской Республике согласно Налоговому кодексу КР<sup>121</sup> ставка налога на прибыль составляет 10 %, налога на добавленную стоимость — 12 %, подоходного налога — 10 / 20 % (в зависимости от налогооблагаемой базы).

С апреля 2019 года в КР администрирование НДС и акцизного налога при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг во взаимной торговле государств — членов ЕАЭС осуществляется органами налоговой

---

<sup>121</sup> См.: Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230 // Государственная налоговая служба Кыргызской Республики : сайт. URL: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/other/taxcoderu.pdf?sfvrsn=2> (дата обращения: 07.10.2019).

службы. Более того, с 1 июля 2018 года НК КР предусматривается обязанность налогоплательщиков, в том числе осуществляющих импорт и экспорт товаров, работ, услуг, составлять счета-фактуры по НДС в электронном виде. Причем при осуществлении импортных операций по поставке товаров на территорию КР из государств — членов ЕАЭС необходимо встать на учет в налоговые органы и получить справку импортера, действительную в течение двух месяцев с момента ее выдачи.

Интерес представляет экспорт работ и услуг, который освобождается от уплаты НДС. При этом экспорт товаров, за исключением экспорта металлосодержащих руд, концентратов, сплавов и аффинированных металлов, является поставкой с нулевой ставкой НДС. При экспорте товаров в государства — члены ЕАЭС, а также при выполнении работ по переработке давальческого сырья налогоплательщик НДС обязан представить в налоговый орган одновременно с налоговой отчетностью по НДС документы в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Кыргызской Республики. Согласно ст. 267 НК КР облагаемой стоимостью импортируемых товаров является сумма их таможенной стоимости, таможенных пошлин и налогов, подлежащих уплате при импорте этих товаров, за исключением НДС. Данные положения сопровождаются значительными трудностями, связанными с предоставлением сопроводительных документов на таможенной границе, оформленных со значительным занижением весовых / количественных показателей возимых товаров, хотя законодатель КР предпринял ряд мер, позволяющих предотвратить нарушения действующего законодательства КР посредством установления временных пунктов транспортного контроля и учета товаров налоговыми органами.

Акцизный налог взимается с подакцизных товаров согласно кодам ТН ВЭД по ставкам, подлежащим изменению один раз в год. При этом ставки акцизного налога за последние несколько лет увеличились на 10–20 % от их базовой стоимости.

Помимо указанных налогов в Кыргызской Республике устанавливаются следующие общегосударственные и местные виды налогов: налоги за пользование недрами, налог с продаж, земельный налог, налог на имущество.

Следует также отметить, что в КР большое значение уделяется борьбе с теневым сектором экономики и легализацией доходов, полученных преступным путем, в связи с чем законодателем была внедрена электронная система фискализации налоговых процедур, способствующая созданию правовых основ для введения маркировки товаров, электронного патента и обеспечивающая условия для прослеживания товаров, ввезенных на территорию КР из государств — членов ЕАЭС.

В Российской Федерации налог на прибыль организации взимается по ставке 20 %, налог на добавленную стоимость составляет 20 %, налог на доходы физических лиц — 13 %. Данные виды налогов устанавливаются, вводятся и взимаются на федеральном уровне согласно НК РФ<sup>122</sup>.

На сегодняшний день в Российской Федерации в связи с внедрением новых информационных технологий и постепенным формированием единого информационного пространства в рамках ЕАЭС законодатель предусмотрел предоставление бухгалтерской (налоговой) отчетности в электронном виде для определенной категории организаций и индивидуальных предпринимателей.

Согласно положениям законодательства РФ о налогах и сборах налогоплательщики НДС, налоговые агенты, лица, не являющиеся плательщиками НДС, но выставяющие счета-фактуры покупателям, обязаны предоставлять налоговую декларацию в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Однако необходимо предусматривать, что обязанность по предоставлению отчетности в электронной форме распространяется и на другие виды налогов с учетом того, к какой категории налогоплательщиков относятся соответствующие организации — малое, среднее или крупное

---

<sup>122</sup> См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

предпринимательство. Указанная обязанность распространяется только на субъекты среднего и крупного предпринимательства, в том числе и в отношении вновь созданных организаций, где среднесписочная численность сотрудников за предшествующий календарный год превышает 100 человек.

Так как формы сдачи отчетности напрямую зависят от среднесписочной численности персонала, организации и ИП обязаны ежегодно предоставлять соответствующие сведения в налоговый орган по месту своей регистрации. При этом иные организации и ИП, не соответствующие указанному критерию, имеют право выбора формы сдачи отчетности: в печатном или электронном виде.

Обязательная электронная форма отчетности с 2019 года распространяется теперь и на годовую отчетность, обязанность составления которой возложена на всех субъектов предпринимательской деятельности, в том числе иностранные компании, оказывающие электронные услуги организациям, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам на территории РФ. Для субъектов малого предпринимательства такая обязанность возникла с 2020 года.

Законодательство РФ о налогах и сборах также предусматривает нулевую ставку НДС по экспортным операциям при поставке товаров, работ и услуг государствам — членам ЕАЭС, а также операциям, которые освобождены от уплаты соответствующего вида налога. Также следует отметить, что в рамках гармонизации национального налогового законодательства с налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС для единообразного применения ТН ВЭД при поставке товаров на внутренний рынок ЕАЭС скорректированы перечни кодов по видам продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых по ставке 10 % при импорте товаров на территорию РФ.

С 2019 года расширился перечень подакцизных товаров. Так, например, акцизами облагаются нефтяное сырье и темное судовое топливо. Более того, установлена обязанность исчислять акциз при направлении нефтяного сырья, принадлежащего организации, на переработку на производственных мощностях либо организациям, непосредственно оказывающим услуги по его переработке, с

последующей возможностью получать налоговые вычеты в установленном порядке.

При этом ставки акцизов на подакцизные товары в Российской Федерации подлежат ежегодной индексации и увеличиваются на 5–10 % ежегодно.

Помимо указанных налогов в системе налогов и сборов Российской Федерации выделяются следующие виды налогов и сборов, которые устанавливаются на федеральном, региональном и местном уровнях: налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина; налог на имущество организаций; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья; налог на игорный бизнес; транспортный налог; земельный налог; налог на имущество физических лиц; торговый сбор.

Таким образом, можно сделать вывод, что налоговые системы государств — членов ЕАЭС в основу своей налоговой политики закладывают прежде всего национальные интересы государства, стимулируя развития определенной отрасли экономики. При этом государства — члены ЕАЭС в рамках достигнутых договоренностей по гармонизации налогового законодательства в ЕАЭС предприняли ряд мер, направленных на углубление евразийской интеграции, и внесли существенные изменения в свои национальные налоговые законодательства, которые заключаются в следующем:

- упрощена процедура составления и подачи документации в компетентные налоговые органы при поставке товаров на внутренний рынок ЕАЭС по сравнению с поставкой товаров, работ, услуг в другие страны. Следует отметить, что достигнутые соглашения не предусматривают единую территорию ЕАЭС без таможенных границ, в связи с чем полная отмена таможенной процедуры и налогового контроля на внутреннем рынке странами не предусмотрены;

- созданы и реализованы в национальном налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС недискриминационные условия при налогообложении доходов трудовых мигрантов — физических лиц, граждан

государств — членов ЕАЭС, которые предусматривают налогообложение доходов граждан государств — членов ЕАЭС по принципу резидентства, то есть с первого дня работы по найму, по налоговым ставкам, предусмотренным национальным законодательством государства — члена ЕАЭС, в котором осуществляются работы<sup>123</sup>;

- определен единый регламент налогового администрирования при осуществлении взаимной торговли между государствами — членами ЕАЭС и уплаты налогов;

- организована работа в направлении устранения налоговых барьеров<sup>124</sup>, ограничений и изъятий во внутренней торговле в рамках ЕАЭС;

- реализован переход на электронную отчетность и / или электронный документооборот по НДС, обеспечивающий прозрачность в исчислении и уплаты налогов, правомерности применения вычетов;

- внедрен механизм применения контрольно-кассовой техники с функцией передачи данных в режиме онлайн в компетентные налоговые органы, что позволяет эффективно контролировать правильность и своевременность исчисления налогов, полноту полученных доходов и произведенных расходов предпринимателями, минимизировать налоговые правонарушения;

- завершена кодификация разрозненных нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения, процесс налогообложения в этих государствах. Указанные обязательства государства — члены ЕАЭС приняли на себя в рамках гармонизации национального налогового законодательства согласно положениям Декларации о ЕврАзЭС от 18 ноября 2011 года. Государства — члены ЕАЭС предусмотрели, что кодификация национальных налоговых законов будет составлять нормативную правовую базу ЕАЭС, построенную на принципах сбалансированности макроэкономической,

<sup>123</sup> Необходимо подчеркнуть, что в рамках реализации рассмотренных правоотношений статус налогового резидента присваивается в общем порядке, согласно налоговому законодательству соответствующего государства — члена ЕАЭС. В свою очередь, только после получения статуса резидента возникает право на применение налоговых преференций.

<sup>124</sup> В рамках данного исследования понятие «барьеры» определяется как ограничения, возникающие на пути к углублению экономической интеграции ввиду их закрепления в национальном налоговом законодательстве государства — члена интеграционного объединения, являющиеся препятствием для построения единого внутреннего рынка.

бюджетной и конкурентной политики; структурированности реформ рынка труда, капиталов, работ, услуг; создания евразийских сетей в сфере энергетики, транспорта и телекоммуникаций;

- согласованы положения, предусматривающие применение ставок по НДС, установленные национальным законодательством государств — членов ЕАЭС, на территорию которых товары помещаются под таможенную процедуру;

- с целью надлежащего функционирования внутреннего рынка ЕАЭС, а также скоординированной и согласованной работы налоговых и таможенных органов возобновлена работа над взаимодействием компетентных органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере, которое осуществляется на основе отдельных международных соглашений.

Рассмотренный ряд мер, принятый и реализованный в национальном налоговом законодательстве государствами — членами ЕАЭС, показывает проведение государствами — членами ЕАЭС согласованной налоговой политики и подтверждает важность интеграционных процессов в рамках ЕАЭС. Однако имеется ряд вопросов, которые государства — члены ЕАЭС еще не готовы решать совместно. В частности, примером этому служит акцизная политика, которую государства — члены ЕАЭС осуществляют самостоятельно. Хотя координация акцизного законодательства в рамках деятельности ЕАЭС осуществляется с 1 января 2015 года, согласованную акцизную политику государства — члены ЕАЭС не осуществляют. Ставки акцизов устанавливаются национальным законодательством государств — членов ЕАЭС в процентах к стоимости товара и в абсолютной сумме на единицу измерения в натуральном выражении и ежегодно изменяются в сторону увеличения — в зависимости от прогнозируемого роста потребительских цен, так как любые препятствия и ограничения отсутствуют. При этом анализ судебной практики показал, что уже давно возникла необходимость в надлежащем урегулировании налоговых отношений в сфере исчисления и уплаты акцизов при поставке товаров на внутренний рынок ЕАЭС с целью единообразного толкования и применения положений национального налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, так как действия

сотрудников таможенного органа, неограниченные решениями ЕАК и актами Суда ЕАЭС<sup>125</sup>, квалифицируются как правомерные, что является значительным барьером для осуществления предпринимательской деятельности на территории ЕАЭС.

Таким образом, необходимо сделать вывод о значимом вкладе государств — членов ЕАЭС в углубление евразийской интеграции, основными задачами которой является построение эффективных налоговых систем государств — членов ЕАЭС, способствующих экономическому росту государств — членов ЕАЭС и увеличению благосостояния их народа. При этом повышение эффективности налоговых систем государств — членов ЕАЭС на современном этапе ставится в зависимость не от изменения ставок налогов и иных обязательных и / или факультативных элементов налогообложения, а от решения вопросов улучшения их качественных характеристик, включая налоговое администрирование и систему взаимоотношений с налогоплательщиками, обеспечения стабильности и предсказуемости налогового законодательства.

На основании изложенного выделим следующие этапы процесса гармонизации налогового законодательства государств — членов ЕАЭС в зависимости от характерных и временных параметров евразийской интеграции, принимая в расчет то, что, несмотря на общее признание ценности выделения этапов реализации процесса гармонизации национального налогового законодательства, у ученых нет единого мнения относительно их количественной и качественной определенности:

1 этап — подготовительный (1992–1993 гг.) — связан с определением приоритетных направлений и проблемных вопросов, требующих разрешения на международном уровне для достижения поставленных интеграционным объединением целей. Данный этап реализовался в рамках евразийской интеграции посредством введения в национальное налоговое законодательство обязательных видов налогов (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль

---

<sup>125</sup> См., напр.: Решение Апелляционной палаты Суда от 3 марта 2016 г. по делу по жалобе индивидуального предпринимателя Тарасика К. П. // Суд ЕАЭС : сайт. URL: <http://courteurasian.org/doc-14893> (дата обращения: 02.11.2018); Постановление Апелляционной палаты суда от 27 января 2016 г. // Суд ЕАЭС : сайт. URL: <http://courteurasian.org/page-24161> (дата обращения: 30.12.2019).

организаций, налог на доходы физических лиц), создания единого экономического союза, расширения экономических связей, отмены ограничений во взаимной торговле, построения единого внутреннего пространства.

2 этап — информационно-аналитический (организационный) (1993–2007 гг.) — связан с проведением сравнительно-правового анализа национальных налоговых систем государств — членов ЕАЭС, внешнеторговых связей, с определением уровня экономического развития соответствующей территории, формированием результатов, определяющих степень готовности государств — членов интеграционного объединения к осуществлению интеграционных процессов, способствующих построению единого экономического пространства.

Ключевые стратегии данного этапа заключаются в определении нормативных правовых актов, подлежащих реформированию в рамках осуществления гармонизации национального налогового законодательства. Особенное историческое событие — распад СССР — положило начало одновременному построению национальных налоговых систем бывших союзных республик и формированию евразийской интеграции. Согласованная политика государств — членов СНГ способствовала формированию общих принципов построения налоговых систем стран Евразийского экономического союза.

3 этап — основной (2007 г. — по настоящее время) — связан с внедрением синхронизированных гармонизированных актов, основанных на принципах осуществления гармонизации налогового законодательства. Данный этап выражается в принятии международных договоров, положения которых должны быть отражены в национальном налоговом законодательстве стран Евразийского экономического союза.

Характерными особенностями данного этапа являются кодификация национального налогового законодательства, реализация единой налоговой политики ЕАЭС в сфере налогового администрирования и сотрудничества компетентных органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере, осуществление контроля за реализацией согласованных решений по вопросам гармонизации национального налогового законодательства ЕАЭС. При этом

говорить о завершенности процесса гармонизации национального налогового законодательства в рамках ЕАЭС преждевременно. Однако, несмотря на пристальное внимание государств-членов к интеграционным процессам, масштабные преобразования в налоговой сфере в ближайшее время не предвидятся.

Таким образом, представленные этапы становления и развития процесса гармонизации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС позволяют оценить глубину евразийской интеграции и ее способность влиять на экономическое развитие государств — членов ЕАЭС ввиду того, что экономический потенциал ЕАЭС обусловлен увеличением денежных потоков от торговли к инвестициям между государствами — членами ЕАЭС, что является обязательной составляющей процесса интеграции.

Тем не менее основной этап гармонизации национального налогового законодательства государств — членов ЕАЭС является логическим продолжением интеграции государств — членов ЕАЭС в мировую экономику посредством гармонизации и унификации национального налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС в рамках косвенного и прямого налогообложения за счет практической реализации единой налоговой политики ЕАЭС, устранения барьеров, изъятий и ограничений различного характера в налоговой сфере, использования инструментов для ухода от двойного налогообложения, правовых механизмов совершенствования сотрудничества в налоговой сфере между компетентными органами, эффективного построения налогового администрирования в государствах — членах ЕАЭС.

Стоит особо отметить, что если различия в национальных налоговых системах являются барьером<sup>126</sup> для свободного движения товаров, работ, услуг,

---

<sup>126</sup> В качестве барьеров в настоящий период времени можно выделить:

- наличие таможенного декларирования товаров, классифицируемых в 27 товарной группе ТН ВЭД ЕАЭС (за исключением газа, нефти и нефтепродуктов), вывозимых из Российской Федерации в другие государства-члены;

- невыполнение государствами-членами мероприятий по приведению национальных нормативных правовых актов в соответствие с техническими регламентами ЕАЭС, в том числе невыполнение мероприятий по признанию утратившими силу нормативных правовых актов, противоречащих техническим регламентам ЕАЭС;

рабочей силы и капитала в рамках ЕАЭС, то стороны следуют следующему принципу евразийской интеграции: «на территории государств — членов ЕАЭС налогообложение товаров из других государств-членов должно быть не менее благоприятным, чем налогообложение, применяемое этим государством — членом ЕАЭС при тех же обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с его территории. Нарушение указанного принципа квалифицируется как барьер»<sup>127</sup>. Данный принцип нашел свое отражение в национальных налоговых законодательствах государств — членов ЕАЭС<sup>128</sup>, однако применяется с учетом особенностей национальных налоговых систем. Особо следует подчеркнуть, что дополнительным показателем стремления государств — членов ЕАЭС по дальнейшей гармонизации является ведение ими так называемого «реестра препятствий», содержащего различия в национальных налоговых системах, которые государства — члены ЕАЭС обязуются устранить в определенные сроки.

Тем не менее устранение внутренних коллизий в рамках гармонизации национального налогового законодательства государствами — членами ЕАЭС предопределяет совместную работу сторон в рамках выявления дополнительных выгод и преимуществ для ЕАЭС, в связи с чем решением Высшего Евразийского экономического совета, согласно Основным направлениям экономического развития ЕАЭС до 2030 года<sup>129</sup>, предопределено изучение и использование положительного опыта европейской интеграции и опыта реформирования

---

- несоответствие правовых актов Российской Федерации, регулирующих таможенные правоотношения в части классификации по ТН ВЭД ЕАЭС отдельных видов товаров, принятых таможенными органами, решениям по классификации тех же видов товаров, принятых Комиссией в соответствии со статьей 52 Таможенного кодекса ТС (электрическая тележка с рукоятью управления) (пункт 155 распоряжения ФТС России от 15 августа 2014 года № 233-р «О классификации по ТН ВЭД ТС отдельных товаров» (утратило силу));

- применение Республикой Казахстан рентного налога при вывозе угля с ее территории на территории других государств — членов ЕАЭС.

<sup>127</sup> См.: Доклад Евразийской экономической комиссии «Барьеры, изъятия и ограничения ЕАЭС», 2019 год // Росконгресс : сайт. URL: <https://roscongress.org/materials/barery-izyatiya-i-ogranicheniya-evraziyskogo-ekonomicheskogo-soyuza/> (дата обращения: 30.12.2019).

<sup>128</sup> Однако данный принцип не применяется при обложении ряда товаров НДС в Республике Беларусь. Существует ряд товаров, для которых пониженная ставка НДС 10 % в Республике Беларусь предоставляется, только если данные товары произведены на территории Республики Беларусь, ввоз и реализация аналогичных товаров из других государств — членов ЕАЭС облагается по стандартной ставке НДС 20 %.

<sup>129</sup> См.: Решение Высшего Евразийского экономического совета от 16 октября 2015 г. № 28 «Об основных направлениях экономического развития Европейского экономического союза» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

налоговых систем государств, входящих в состав наиболее эффективного интеграционного объединения с точки зрения результативности проводимых преобразований и влияния гармонизации налогового законодательства на национальное регулирование, реализация которого будет способствовать достижению интеграционных эффектов и совершенствованию национального регулирования посредством проведения согласованной, скоординированной политики в различных секторах экономики в рамках ЕАЭС.

Очевидно, что этапы становления процесса гармонизации налогового законодательства и уровень его развития требуют более глубокого осмысления в контексте европейской и евразийской интеграций, которые в совокупности определяют перспективу евразийской интеграции и роль гармонизации налогового законодательства в развитии налогового права России.

Таким образом, проанализировав этапы формирования евразийской и европейской интеграции, теоретические аспекты правового регулирования гармонизации налогового законодательства в странах ЕС и ЕАЭС, можно выделить следующее:

1) 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;

2) в целях развития единых фундаментальных начал построения евразийской интеграции, обусловленных необходимостью реализации намерения о соблюдении наднационального налогового законодательства и об обеспечении 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;

3) гармонизация налогового законодательства относится к наиболее сложной области интеграционного процесса во всем мире, поскольку рассматривается в качестве важного вклада в создание и функционирование единого рынка интеграционных объединений; подчинена общим закономерностям процесса нормообразования в зарубежном и национальном налоговом праве; должна привести к установлению схожих правил налогообложения на территории всех государств-членов, входящих в то или иное интеграционное объединение; предполагает согласованные действия государств-членов по осуществлению налоговой политики и реформированию национального налогового законодательства;

4) проведена систематизация налоговых подходов к гармонизации национального налогового законодательства, что обеспечивает выявление различных факторов, влияющих на способы и средства формирования и реализации национальной налоговой политики;

5) выделены тенденции развития евразийской интеграции, предусматривающие позитивные и негативные аспекты процесса гармонизации национального налогового законодательства как инструмента общей евразийской интеграции, с целью обобщения и систематизации полученных нами знаний. К позитивным аспектам 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 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;

- экономические особенности и возможности каждого отдельного государства — члена ЕАЭС предопределяют реализацию основных направлений налоговой политики ЕАЭС в национальное законодательство;

- создание условий для последующего углубления экономической интеграции государств — членов ЕАЭС в единое экономическое пространство посредством постепенного осуществления совместной гармонизированной налоговой политики, направленной на сближение уровня экономического развития стран — участниц ЕАЭС;

- проведение совместной согласованной работы, направленной на выявление и поэтапное устранение барьеров, предусмотренных национальным налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС, способствующих ограничению свободной торговли на внутреннем рынке ЕАЭС, для последующего построения эффективного внутреннего рынка.

К негативным аспектам можно отнести следующие стороны:

- ограниченное влияние наднациональной налоговой политики на развитие национальной налоговой системы государств — членов ЕАЭС;

- отсутствие правовых ограничений, направленных на увеличение налоговых ставок по гармонизированным видам налогов, на применении налоговых преференций на национальном уровне, что, безусловно, с одной стороны, способствует развитию малого и среднего предпринимательства в государствах-членах, с другой — ограничивает добросовестную конкуренцию на внутреннем рынке ЕАЭС;

- процесс гармонизации национального налогового законодательства ограничен: национальным налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС ввиду желания государств — членов ЕАЭС сохранить свой налоговый суверенитет; финансовыми и техническими возможностями, которые способствуют реформированию национальных налоговых систем согласно достигнутым сторонами соглашениям;

- делегирование ограниченного объема полномочий по регулированию вопросов в сфере налогообложения на национальном уровне.

Очевидной представляется разница в выявленных позитивных и негативных аспектах гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС и ЕАЭС ввиду наличия различных подходов к углублению экономической интеграции. Динамика в сравнении реализации двух процессов обусловлена особенностью реализации принципов права, которые закреплены в нормативных правовых актах интеграционных объединений, способах и средствах достижения целей и задач построения внутреннего рынка. Вместе с тем видится необходимым использовать успешный опыт государств — членов ЕС в рамках применения инструментов европейской интеграции с целью достижения уровня экономического развития государств — членов ЕС.

Несмотря на многолетние политические препятствия, гармонизация налогового законодательства имеет фундаментальное значение для поддержания идеи стабильного и всеобщего единого рынка, оставаясь символом построения единого пространства и по настоящее время.

**ГЛАВА 2**  
**ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ГАРМОНИЗАЦИИ НОРМ**  
**НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**  
**В ГОСУДАРСТВАХ — ЧЛЕНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА**  
**И ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА**

**§ 2.1. Правовые условия осуществления гармонизации**  
**налогового законодательства в сфере налога**  
**на добавленную стоимость и акцизов**

Процесс гармонизации налогового законодательства государств — членов интеграционных объединений в соответствии с едиными принципами налогообложения предполагает поддержание стабильного функционирования внутреннего рынка, устранение прямых барьеров на пути капиталов, товаров, работ, услуг, устранение косвенных барьеров, затрагивающих основные свободы внутреннего рынка.

При этом необходимо подчеркнуть, что взимание налогов на национальном уровне зачастую является основанием для возникновения барьеров, препятствующих достижению конечной цели экономической интеграции в государствах-членах<sup>130</sup>. Именно поэтому налоговая гармонизация должна характеризоваться одним из принципов экономической интеграции — обязательным соблюдением всеми государствами-членами положений действующего законодательства интеграционного объединения независимо от их соответствия национальному законодательству<sup>131</sup>. Однако, как обусловлено выше, данный принцип закреплён и реализован на нормативном уровне ЕС и ЕАЭС с определёнными различиями, которые связаны с уровнем политической интеграции государств-членов в единое экономическое пространство и

---

<sup>130</sup> Подробнее см.: Право Европейского союза : учебник для вузов / под. ред. С. Ю. Кашкина. 2-е изд. М. : Юрист, 2009. С. 592.

<sup>131</sup> О принципах гармонизации налогового законодательства подробнее смотри на страницах 28, 56–57 настоящей работы.

особенностями интеграционной деятельности по делегированию полномочий государств — членов ЕАЭС<sup>132</sup>. Учитывая разницу в подходах к реализации экономической интеграции, процесс гармонизации национального налогового законодательства требует более глубокого и системного подхода к правовому регулированию отношений, опосредующих эффективное развитие экономик государств — членов интеграционных объединений.

По мнению иностранных аналитиков<sup>133</sup>, отмена налоговых барьеров в торговле, как результат гармонизации налогового законодательства в сфере НДС и акцизов, приводит к дискриминации в отношении импорта из других стран, не входящих в одно интеграционное объединение. При этом, если налоги будут взиматься по разным налоговым ставкам или с применением различных налоговых льгот, это будет порождать препятствия для свободного перемещения товаров, работ, услуг, а следовательно, и для достижения конечной цели построения «подлинного внутреннего рынка»<sup>134</sup>.

Обращаясь к опыту гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС, необходимо отметить, что в стремлении к либерализации торговли государствами — членами ЕС постоянно предпринимаются попытки не только устранить существующие препятствия, но и улучшить условия ее реализации. Непрерывное уменьшение барьеров способствует рассмотрению комплексных вопросов в отношении налоговой политики государств-членов, государственных закупок, разработки общих стандартов на продукцию, технических правил, трудовых и экологических стандартов<sup>135</sup>.

Как отмечает Г. П. Толстопятенко, отношения между ЕС и его государствами-членами в налоговой сфере строятся на основе модели налогового федерализма<sup>136</sup>. Концепция общего рынка предполагает устранение всех препятствий на пути к свободной торговле внутри сообщества в целях слияния

---

<sup>132</sup> Подробнее смотри параграф 1.2 главы 1 настоящей работы.

<sup>133</sup> См.: *Chetcuti J.* The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC. 2001 // *Inter-Lawyer* : site. URL: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-harmonisation.htm> (дата обращения: 08.09.2020).

<sup>134</sup> В зарубежной литературе устоявшийся термин.

<sup>135</sup> См.: *Mongsamad P., Sudsawasd S.* Op. cit. P. 123.

<sup>136</sup> См.: *Толстопятенко Г. П.* Указ. соч. С. 20.

национальных рынков в единый внутренний рынок и обеспечения условий для эффективного его функционирования.

В целях выявления системы связей процессов гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС и ЕАЭС и выработки рекомендаций рассмотрим систему доктринальных исследований и нормативных положений, направленных на совершенствование правового регулирования гармонизации национального налогового законодательства, обусловленных реалиями современного развития государств — членов интеграционных объединений.

Следует отметить, что ключевую роль в формировании бюджетов<sup>137</sup> государств — членов ЕС играют налоги на потребление. Говоря об НДС, законодательство в части его регулирования имеет достаточно глубокую проработку, способствующую полноценному его исследованию в рамках проведения анализа его понимания с позиции нормативного правового регулирования, юридической и экономической науки.

Анализ основных нормативных правовых актов<sup>138</sup> ЕС, регулирующих отношения в сфере взимания НДС, позволяет выделить основной нормативный правовой акт — Шестую Директиву Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года, текст которой подлежал изменениям и дополнениям 28 раз с момента принятия в 2006 году, что говорит о сложности процесса гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС.

В целях систематизации положений, оказывающих влияние на развитие национального налогового законодательства, обуславливают выделение

---

<sup>137</sup> В 2018 году налогообложение реализации товаров, работ, услуг (далее — налоги на производство) и импорт составляли наибольшую часть налоговых поступлений в государствах — членах ЕС (что составляет 13,6 % ВВП), за которыми следовали социальные взносы (13,3 %) и налоги на доходы, прибыль и имущество (13,2 %). Что касается основных категорий налогов, то в государствах — членах ЕС доля уплаты налогов в бюджеты государств зависит от особенностей их уплаты. В 2018 году доля налогов на производство и импорт была самой высокой в Швеции (22,4 % ВВП), Хорватии (20,1 %) и Венгрии (18,6 %), тогда как они были самыми низкими в Ирландии (8,0 %), Румынии (10,7 %) и Германии (10,8 %). Что касается налогов на доходы, прибыль и имущество, то самая высокая доля была зарегистрирована в Дании (28,9 % ВВП), опередившей Швецию (18,6 %), Бельгию (16,8 %) и Люксембург (16,4 %). Напротив, Румыния (4,9 %), Литва (5,7 %) и Болгария (5,8 %) зафиксировали самые низкие налоги на доходы, прибыль и имущество в процентах от ВВП. Социальные взносы составляли значительную долю ВВП во Франции (18,0 %) и Германии (17,1 %), в то время как самые низкие доли были отмечены в Дании (0,9 % ВВП), Швеции (3,4 %) и Ирландии (4,2 %).

<sup>138</sup> В *прил. 2* обобщены нормативные правовые акты, устанавливающие основные принципы налогообложения НДС в рамках ЕС.

следующих базовых положений налогового законодательства ЕС, которые, по нашему мнению, имеют важное значение не только для государств — членов ЕС, но и могут быть использованы для эффективного функционирования единого внутреннего рынка в рамках ЕАЭС, стимулируя поиск доктринальных ключевых идей, влияющих на развитие процесса гармонизации налогового законодательства:

1) определяются общие правила применения НДС в государствах — членах ЕС, которые предусматривают ряд ограничений, в том числе устанавливают минимальную налоговую ставку в размере 15 %, максимальную налоговую ставку в размере 25 %<sup>139</sup>;

2) государствам-членам предоставлено право устанавливать льготные налоговые ставки<sup>140</sup> на уровне 5 % на определенный перечень товаров, работ, услуг, а также использовать иные льготы, предусмотренные национальным законодательством государств — членов ЕС, которые действовали до 1991 года (до создания ЕС). Например, в таких странах, как Великобритания и Ирландия, применяются нулевые ставки НДС к некоторым видам товаров, что является наследием прежнего налогового законодательства, хотя положения о применении нулевой налоговой ставки НДС не предусмотрены законодательством ЕС;

3) НДС применяется при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг на платной основе, осуществлении профессиональной деятельности в пределах одной страны, а также в отношении импорта товаров внутри ЕС;

4) использование материального (нематериального) имущества для цели получения дохода на продолжительной и / или не продолжительной основе также признается экономической деятельностью с целью налогообложения;

5) предоставление льгот для трудоемких услуг;

---

<sup>139</sup> См.: Council Regulation 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. L 347/1, 11.12.2006. P. 1.

<sup>140</sup> Льготное налогообложение применяется: при реализации товаров, работ, услуг, используемых в общественных интересах (здравоохранение, долгосрочный уход, образование, культурное обслуживание, финансовые услуги и прочее); при стимулировании потребительского спроса (книги, газеты, общественный транспорт, растения, цветы и прочее). Однако применение налоговых льгот в сфере косвенного налогообложения, приводит к существенным потерям налоговых поступлений в национальный бюджет, что в среднем составляет 12 % доходов в ЕС.

б) операции по поставке и перевозке товаров в рамках ЕС экспортом не признаются и считаются поставками внутри Сообщества, однако подлежат обложению НДС по ставке 0 %;

7) в целях применения нулевой ставки поставщик должен представить письменные доказательства, подтверждающие регистрацию товара в государстве — члене ЕС, а также договоры, накладную, заказ клиента, переписку с клиентом в письменном виде, счета-фактуры, упаковочные листы, банковскую выписку со счетов. При этом поставщик обязан запрашивать ИНН у своего клиента, который указывается в накладной. В противном случае поставщик подвергается риску дополнительного начисления НДС от национального налогового органа;

8) приобретенные товары в ЕС, подлежащие сборке или упаковке в стране покупателя, подлежат налогообложению в стране покупателя по ставкам, установленным соответствующим государством — членом ЕС;

9) местом реализации услуг признается место фактического исполнения или место фактического нахождения получателя услуг;

10) местом реализации телекоммуникационных, радио- и телевидения, иных услуг, предоставляемых электронным путем, признается место нахождения поставщика услуг<sup>141</sup>;

11) в сферу действия гармонизации правового регулирования НДС в рамках ЕС не включаются следующие территории: гора Афон, Коморские острова, заморский департамент Франции, Аландские острова, Нормандские острова, остров Гельголанд, территория Бисингена, Сеута, Мелилья, Ливиньо, Кампионе-д'Италия, итальянские воды озера Лугано<sup>142</sup>.

Таким образом, как мы видим, данные положения носят ключевой характер, опираясь на которые, можно выделить особенности восприятия национальным налоговым законодательством основных правил и инструментов, которые могут быть индикаторами построения эффективной национальной налоговой политики.

---

<sup>141</sup> См.: Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services // Official Journal of the European Union. L44/11 20.02.2008. P. 11.

<sup>142</sup> См.: Council Regulation 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. L 347/1, 11.12.2006. P. 4.

В целях достижения положительного эффекта возрастает роль наднационального регулирования, позволяющего сблизить налоговые ставки<sup>143</sup> и ограничить возможность государств — членов ЕС применять налоговые льготы и иные налоговые уступки, которые непосредственным образом влияют на уровень доходов в стране.

Учитывая различия в национальных налоговых системах государств — членов ЕС и государств — членов ЕАЭС следует подчеркнуть наличие разных подходов к установлению факультативных элементов НДС, применяемых к определенному перечню товаров, работ, услуг в государствах — членах ЕС<sup>144</sup> и в государствах — членах ЕАЭС<sup>145</sup>. При этом в процессе реформирования налоговой системы в целях унификации подходов по налоговым льготам большое значение имеют рекомендации, предусмотренные Шестой директивой ЕС<sup>146</sup>, в отношении льготной налоговой ставки, применяемой к определенному перечню товаров, работ, услуг. Их анализ позволяет выделить сходство в части проведения льготной налоговой политики в отношении налоговых систем государств — членов ЕС. Учитывая особенности построения и функционирования единого внутреннего рынка ЕС, реформирование национальных налоговых систем в рамках льготного налогообложения по НДС видится обоснованным и результативным.

Однако следует отметить, что не во всех государствах — членах ЕС действует налоговая политика в отношении льготного налогообложения. Так, например, Болгария применяет льготную налоговую ставку только в отношении одной операции — размещения в отелях. Вместе с тем иные государства-члены не ограничиваются одной позицией. При этом одни и те же товары могут облагаться различными налоговыми ставками в зависимости от объема приобретенного

---

<sup>143</sup> В *прил. 3* приведены примеры налоговых ставок по НДС, действующих в государствах — членах ЕС, где отражены минимальная налоговая ставка, льготная налоговая ставка, заниженная налоговая ставка и стандартная налоговая ставка. Отметим, что понятия «минимальная ставка», «льготная ставка» и «заниженная ставка» в ЕС различны и применяются к определенному перечню товаров, работ, услуг, предусмотренных национальным законодательством соответствующего государства — члена ЕС.

<sup>144</sup> Налоговые льготы, применяемые в государствах — членах ЕС, определены в *прил. 4*.

<sup>145</sup> Налоговые льготы, применяемые в государствах — членах ЕАЭС, определены в *прил. 5*.

<sup>146</sup> См.: Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services // Official Journal of the European Union. L44/11, 20.02.2008. P. 13.

товара, от субъектов соответствующих отношений, от места реализации готовой продукции и прочего.

Данную ситуацию можно проиллюстрировать несколькими примерами. В Великобритании продажа молока в розницу НДС не облагается, однако приобретение молока заведением общественного питания подлежит обложению НДС по ставке 20 %. В отношении еды имеет место аналогичная ситуация. Реализация закусок будет подлежать обложению налогом в полном объеме, так как закуски не относятся к еде (например, вафельный торт, соленый арахис в пачке). А вот реализация кондитерского торта или арахиса в скорлупе будет подлежать обложению по более низкой налоговой ставке, так как торт и арахис в скорлупе относятся именно к еде<sup>147</sup>. Во Франции льготное налогообложение реализации мяса в первом полугодии 2015 года привело к снижению его закупок у местных производителей на 90 %, что являлось одной из важных проблем в отношении оттока капитала. При этом государства — члены ЕС не могут предоставлять несправедливые налоговые льготы отдельным компаниям независимо от того, являются ли они европейскими или иностранными, большими или малыми, частью группы или нет, что подтверждено Судом ЕС<sup>148</sup>. Очевидно, что в данном случае каждое отдельное государство реализовывает свое право на налоговый суверенитет в финансовой сфере, однако это идет вразрез с налоговой политикой всего интеграционного объединения. В этой связи закономерен вопрос о противоречии целей национальной и наднациональной налоговой политики, на который государства сами должны найти ответ. Что выходит на первое место?

Европейская комиссия оказывает поддержку государствам-членам в урегулировании вопросов и создает условия для применения схожей налоговой политики в отношении использования налоговых льгот всеми государствами — членами ЕС. Данные позиции осуществляются посредством:

- издания директив;

---

<sup>147</sup> См.: VAT Notice 727/3 retail schemes: how to work the point of sale scheme. Notice. Published 11 January 2013 // Gov.uk : site. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7273-retail-schemes-how-to-work-the-point-of-sale-scheme> (дата обращения: 12.09.2020).

<sup>148</sup> См.: European Commission — Statement. Statement by Commissioner Vestager on state aid decision that Ireland's tax benefits for Apple were illegal. Brussels, 30 August 2016 // European Union : site. URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_STATEMENT-16-2926\\_fr.html/](http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-16-2926_fr.html/) (дата обращения: 08.09.2020).

- направления требований государствам — членам ЕС об устранении выявленных недостатков путем реформирования национальных налоговых систем;

- обращения в Европейский суд, акты которого являются обязательными для исполнения всеми государствами — членами ЕС.

Данные меры способствуют созданию наиболее благоприятного инвестиционного климата, в том числе для привлечения иностранных инвестиций в экономику государств — членов ЕС, созданию предпринимательского бизнес климата для развития конкуренции на внутреннем рынке ЕС, решению проблемы в отношении оттока капитала, так как от эффективности развития внутреннего рынка ЕС зависит уровень экономического развития каждого конкретного государства — члена ЕС.

Зарубежные авторы<sup>149</sup> также отмечают, что наличие разнообразных налоговых механизмов использования налоговых льгот, различный уровень налоговой нагрузки, отсутствие единых требований к применению налоговых льгот негативным образом влияют на интеграционные процессы в рамках ЕС. Однако для осуществления гармонизации налогового законодательства следует принимать во внимание баланс интересов, учитывающий различия в экономическом потенциале каждого отдельно государства — члена ЕС, поскольку уравнивание демотивирует страны с хорошо развитой экономикой в совершенствовании их налоговых систем.

Говоря о единых подходах к реализации налоговой политики в сфере исчисления и уплаты НДС в государствах — членах ЕАЭС, следует отметить их сходство с использованием подходов в государствах — членах ЕС, которые основаны на обеспечении устойчивого развития государств-членов<sup>150</sup>. Вместе с тем необходимо констатировать и различия в осуществлении налоговой политики в сфере НДС в отношении определенной категории товаров, работ, услуг, определения налогооблагаемой базы и иных обязательных и факультативных

---

<sup>149</sup> См.: *Caue T. Direct Taxation in the European Union ...* P. 1231–1235.

<sup>150</sup> Подробнее см.: *Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения* : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации : Юридическая фирма КОНТАКТ, 2016. С. 31.

элементов налогообложения<sup>151</sup>. Однако такие различия учитывают специфику реализации интеграционных процессов в рамках ЕАЭС, особенность которой заключается в принципах<sup>152</sup> построения евразийской интеграции согласно Договору о ЕАЭС.

Важно отметить, что в период быстро развивающегося международного рынка налоговые системы государств — членов ЕАЭС должны быть способны быстро адаптироваться к новым экономическим условиям, которые будут так или иначе влиять на эффективность развития внутреннего рынка ЕАЭС, создавать привлекательный инвестиционный климат, условия для развития свободной конкуренции посредством реформирования налоговых систем в рамках осуществления гармонизации налогового законодательства ЕАЭС. Для этого необходимо использовать положительный опыт гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС, налоговая политика которых направлена на эффективное построение единого рынка.

Рассмотрим более подробно правовое регулирование налогообложения акцизами алкогольной, табачной и энергетической продукции, предварительно отметив, что оно характеризуется сложной внутренней структурой и имеет высокую степень неопределенности правового регулирования.

Базовые положения взимания акцизов в рамках ЕС регулируются нормативными актами ЕС<sup>153</sup>, которые носят общий характер и на основе которых государства — члены ЕС принимают соответствующие законодательные акты в сфере акцизов на национальном уровне, используя формулу расчета акцизов, минимальные ставки, правила применения налоговых льгот и освобождения от налогообложения, предусмотренные законодательством ЕС, при этом самостоятельно принимая решение в отношении ставок акцизов и порядка их взимания. Так, государствам — членам ЕС предоставляются большие полномочия в сфере обложения акцизами товаров, не предусмотренных нормативной базой

---

<sup>151</sup> Подробнее смотри параграф 1.2 главы 1 настоящей работы.

<sup>152</sup> Подробнее смотри страницы 56–57 настоящей работы.

<sup>153</sup> Перечень нормативных актов ЕС приведен в *прил. 6*.

ЕС, при условии, что это не будет противоречить действующему законодательству ЕС.

Анализ нормативных правовых актов ЕС в сфере обложения акцизами, национального налогового законодательства государств — членов ЕС позволяет выделить базовые положения, которые должны быть заложены в основу гармонизации налогового законодательства стран — участниц ЕАЭС в части налогообложения акцизами:

1) единство перечня подакцизных товаров, к которым относятся алкоголь, алкогольные напитки, табачные изделия, энергетические продукты, электроэнергия, минеральные масла. В свою очередь, реализация энергетических продуктов является объектом обложения экологических налогов на энергию<sup>154</sup>. При этом, если товары уничтожены или потеряны по непредвиденной причине или по причине стихийных бедствий до их выпуска для потребления, акцизы не оплачиваются;

2) единство подхода к уплате акцизов по месту производства, переработки и хранения подакцизного товара;

3) единство подхода к плательщику акцизов, который может быть любым лицом, получающим, отправляющим товар, перевозчиком, а также третьим лицом, предоставляющим надлежащим образом оформленные документы для передвижения товара внутри ЕС;

4) единый подход к уплате акцизов при приобретении подакцизного товара физическим лицом для собственных нужд, который заключается в том, что при дальнейшем его перемещении в другое государство — член ЕС применяются ставки акцизов в соответствии с принципом регулирования внутреннего рынка, по месту приобретения товаров<sup>155</sup>;

5) правила налогообложения акцизами не применяются в следующих регионах ЕС: Коморские острова, заморские департаменты Франции,

---

<sup>154</sup> Учитывая наличие разных видов налогов в налоговых системах государств-членов ЕС, термин «экологические налоги на электроэнергию» объединяет иную терминологию налогов, объектом которых является реализация электроэнергии.

<sup>155</sup> Предусмотрены ограничения в количестве приобретаемых товаров: сигареты — 800 штук; сигариллы — 400 штук; сигары — 200 штук; курительный табак — 1 килограмм; спиртные напитки — 10 литров; промежуточные напитки — 20 литров; вино — 90 литров; игристое вино — 60 литров; пиво — 110 литров.

Нормандские острова, Аландские острова, остров Гельголанд, Сеута и Мелилья, Ливиньо, Кампионе-д'Италия, итальянские воды озера Лугано;

б) с целью соблюдения принципов страны назначения и свободного движения товаров внутри ЕС применяется специальный налоговый режим — «налоговый склад». Операторы склада, ответственные за производство, переработку, хранение или транспортировку подакцизных товаров, регистрируются в налоговом органе государства — члена ЕС с присвоением соответствующего идентификационного номера в налоговой базе. Операторы склада обязаны вносить депозит за подакцизный товар, суммы которого предусмотрены национальным законодательством государства-члена. Компетентные органы государств-членов осуществляют обмен имеющимися в их распоряжении базами данных с помощью системы обмена информации в отношении уплаты акцизов (*SEED*).

Отметим, что в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС положения, регламентирующие действие налогового режима «налоговый склад» отсутствуют, хотя в рамках законодательства Российской Федерации о налогах и сборах аналогичные нормы, предусматривающие функционирование режима «налогового склада», действовали с 1 января 2003 по 31 декабря 2005 года. Под режимом налогового склада понимался комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемый налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад до момента ее отгрузки покупателям или структурным подразделениям налогоплательщика.

В рамках режима «налогового склада» реализовался контроль ценообразования налоговыми органами, расчет по аналогии, контроль соответствия расходов и доходов проверяемого лица. Однако данная форма контроля не получила широкого распространения в Российской Федерации по причине низких фискальных поступлений в бюджет, дополнительных и довольно высоких административных расходов государства, производителей подакцизной

продукции на содержание соответствующего склада, что, безусловно, приводило к занижению налогооблагаемой базы и уходу от налогообложения.

Однако необходимо отметить, что налоговые реформы носят длительный характер и получить ожидаемый эффект за столь незначительный период времени, сформулировав при этом экономическое обоснование неэффективности принятых ранее мер, невозможно. Более того, правовой анализ Основных направлений налоговой политики, подготовленных Минфином России на очередной финансовый год и плановый период, выявил, что постоянное увеличение ставок акцизов с учетом закономерного изменения спроса на подакцизную продукцию не обеспечивает увеличение налоговых доходов в бюджетную систему РФ<sup>156</sup>. Следовательно, можно сделать вывод о том, что существующий механизм реализации налоговой политики государством в сфере акцизов нуждается в совершенствовании.

Более того, необходимо отметить, что после отмены режима «налоговый склад» увеличился объем контрафактной подакцизной продукции на внутреннем рынке Российской Федерации. Вместе с тем постоянно увеличивается рост контрафактной продукции<sup>157</sup> и на внутреннем рынке ЕАЭС, при этом имеющиеся инструменты борьбы с данными нарушениями не являются эффективными. Проблемы выявления случаев ввоза, производства и реализации контрафактной подакцизной продукции остаются нерешенными и по настоящее время.

В свою очередь, режим «налоговый склад» в государствах — членах ЕС применяется в отношении любой подакцизной продукции, поставляемой внутри общего рынка ЕС. При этом существует широкий круг субъектов, который вправе использовать режим «налоговый склад» с присвоением идентификационного номера налогоплательщику, что, по нашему мнению, является эффективной

---

<sup>156</sup> См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 и на плановый период 2017 и 2018 годов // Минфин России : сайт. URL: [http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP\\_2016-2018.pdf/](http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf/) (дата обращения: 01.09.2020); Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2019 и на плановый период 2020 и 2021 годов // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 и на плановый период 2021 и 2022 годов // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>157</sup> См.: В ЕАЭС предложили создать единую систему учета контрафактной продукции // Евразийская экономическая комиссия : сайт. URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/12-11-2019-1.aspx> (дата обращения: 12.01.2020).

формой осуществления налогового контроля за производством и реализацией подакцизной продукцией на внутреннем рынке ЕАЭС, борьбы с контрафактной подакцизной продукцией в рамках ЕАЭС, способствующей правильному исчислению и своевременной уплате сумм акцизов с подакцизных товаров в бюджеты государств — членов ЕАЭС.

В настоящее время государства — члены ЕАЭС имеют единую политику в отношении постепенного и постоянного повышения ставок на подакцизные товары, которая сопряжена с реализацией дестимулирующей функции налоговых систем государств — членов ЕАЭС, однако данные меры не являются эффективными, если в основе лежит задача увеличить поступления в бюджет, так как в настоящих экономических условиях имеют обратный результат: повышение стоимости подакцизных товаров, транспортных расходов, увеличение стоимости потребительской корзины при одновременном сохранении уровня заработной платы и минимального размера оплаты труда. При этом, как показал анализ уровня налоговых поступлений в бюджеты государств — членов ЕАЭС за последние десять лет, с увеличением ставок акцизов поступления в бюджеты государств — членов ЕАЭС остаются на прежнем уровне<sup>158</sup>. В связи с этим считаем целесообразным использовать иные меры для борьбы с контрафактной подакцизной продукцией и для увеличения уровня налоговых доходов в бюджеты государств — членов ЕАЭС: совершенствование налогового контроля в рассматриваемой сфере на уровне всего интеграционного объединения ЕАЭС.

Безусловно, государства — члены ЕС также постоянно сталкиваются с различными вызовами глобализации экономик наравне с государствами — членами ЕАЭС, однако имеют в наличии инструменты, способствующие эффективной борьбе с нарушениями законодательства в налоговой сфере. В связи

---

<sup>158</sup> См., напр.: Статистика государственных финансов Евразийского экономического союза. Статистический бюллетень. 2017 год // Евразийская экономическая комиссия : сайт. URL: [http://www.eurasiancommission.org/ru/act/integr\\_i\\_makroec/dep\\_stat/fin\\_stat/statistical\\_publications/Documents/finstat\\_1/finstat\\_1\\_3Q2017.pdf](http://www.eurasiancommission.org/ru/act/integr_i_makroec/dep_stat/fin_stat/statistical_publications/Documents/finstat_1/finstat_1_3Q2017.pdf) (дата обращения: 04.12.2019); Статистика государственных финансов Евразийского экономического союза. Статистический бюллетень. Первое полугодие 2020 года // Евразийская экономическая комиссия : сайт. URL: [http://eec.eaeunion.org/ru/act/integr\\_i\\_makroec/dep\\_stat/fin\\_stat/statistical\\_publications/Documents/finstat\\_1/finstat\\_1\\_2Q2020.pdf](http://eec.eaeunion.org/ru/act/integr_i_makroec/dep_stat/fin_stat/statistical_publications/Documents/finstat_1/finstat_1_2Q2020.pdf) (дата обращения: 01.08.2020); Анализ внутренних налоговых условий. Приложение № 1 к Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

с этим рассмотренный инструмент налоговой гармонизации, реализованный в государствах — членах ЕС, видится целесообразным для использования его в налоговом законодательстве государств — членов ЕАЭС посредством создания единой системы учета информации о производителе подакцизной продукции, произведенной подакцизной продукции и ее реализации на национальном и / или внутреннем рынке ЕАЭС с использованием налогового режима «налоговый склад», предусматривающий осуществление комплекса мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых компетентными органами государств-членов в налоговой сфере в отношении подакцизной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад до момента ее отгрузки покупателям или структурным подразделениям налогоплательщика.

С этой целью необходимо внести дополнения в Договор о ЕАЭС от 29.05.2014 с последующим снесением соответствующих дополнений в национальное налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС;

7) единство подхода к использованию механизма освобождения от уплаты акцизов при транспортировке подакцизных товаров в пределах территории ЕС;

8) единство подхода к применению компетентными органами в налоговой сфере обеспечительных мер в налоговых правоотношениях, такие как банковская гарантия и транспортная страховка, используемые для сохранности грузов от транспортных рисков;

9) единство в обязательном составлении электронного распорядительного документа определенной формы с использованием электронной системы управления (*EMCS*)<sup>159</sup>, необходимый при поставке товаров на внутренний рынок ЕС;

10) предусмотрена единая процедура подтверждения налоговыми органами достоверности предоставленных данных налогоплательщиком, что способствует упрощению процедуры выпуска подакцизных товаров на внутренний рынок ЕС.

---

<sup>159</sup> Использование автоматической системы управления (*EMCS*) предусмотрено Решением Европейского парламента и Совета № 1152/2003/ЕС от 16.06.2003 «О компьютеризации и наблюдении за подакцизными товарами», положения которого предусматривают ускорение необходимых формальностей и облегчение мониторинга передвижения подакцизных товаров в пределах территории ЕС (см.: Decision № 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products // Official Journal of the European Union. L162/5, 01.07.2003. P. 5).

Поставщик направляет соответствующие сведения о поставке товаров в страну получателя подакцизных товаров. Получатель, в свою очередь, обязан в течение пяти рабочих дней подтвердить получение товара через электронную систему управления. Налоговый орган страны получателя, подтвердив достоверность представленных данных, регистрирует акт приемки подакцизных товаров и направляет его в налоговый орган страны отправителя. После того как налоговый орган государства-члена отправит уведомление грузоперевозчику с подтверждением о достоверности данных, товар считается освобожденным от уплаты соответствующих сумм налога. Если не использовать представленный механизм, необходимо будет оплачивать акцизные сборы на перевозимый подакцизный товар.

В государствах — членах ЕАЭС согласно особенностям освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров на внутренний рынок ЕАЭС освобождение от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров осуществляется посредством предоставления обеспечительной меры<sup>160</sup> — банковской гарантии<sup>161</sup>. Однако необходимо отметить, что для евразийских производителей подакцизной продукции оплата стоимости банковской гарантии приводит к дополнительным и достаточно высоким материальным затратам, что делает механизм освобождения от налогообложения подакцизных товаров неэффективным и малоиспользуемым;

11) предусмотрено, что в целях избежания двойного налогообложения, предотвращения любого возможного уклонения от уплаты налогов или злоупотребления налоговым законодательством компетентным органам государств — членов ЕС необходимо использовать процедуру возмещения ранее уплаченных сумм акцизов по месту производства подакцизных товаров, выпущенных для потребления, в соответствии с национальным законодательством ЕС;

---

<sup>160</sup> Подробнее см.: *Головченко О.Н.* Обеспечительные меры в налоговых правоотношениях // Финансовое право. 2020. № 1. С. 15-19.

<sup>161</sup> Обеспечительная мера — банковская гарантия — предусматривается ст. 54 НК РБ, ст. 53 НК РК, ст. 70 НК КР, ст. 74.1 НК РФ. В налоговом законодательстве Республики Армения обеспечительная мера — банковская гарантия — не предусмотрена.

12) подакцизные товары освобождаются от уплаты акциза, если они предназначены для использования:

- в контексте дипломатических или консульских отношений;
- международными организациями, признанными в качестве таковых органами государственной власти принимающего государства-члена; члены международных организаций в пределах и на условиях, предусмотренных международными конвенциями;
- вооруженными силами любого государства-члена в Северной Атлантике, за исключением гражданского персонала, если это предусмотрено внутренним законодательством государства-члена;
- вооруженными силами Великобритании, дислоцированными на Кипре, в том числе гражданский обслуживающий персонал;
- если в отношении подакцизных товаров, используемых для потребления, заключены двусторонние соглашения с третьими странами или иными международными организациями;

13) государства — члены ЕС могут предоставлять освобождение от уплаты акцизов посредством возврата акциза на приобретенный товар в магазинах беспошлинной торговли, на борту самолета или судна во время пути, туристам, выезжающим в третьи страны;

14) предусмотрены единые подходы к положениям о производстве, переработке и хранении подакцизных товаров, движении подакцизных товаров в режиме приостановки действия акцизов компетентными органами государства — члена ЕС, процедуре приостановки и освобождения подакцизных товаров из режима приостановки, об упрощении процедуры движения подакцизных товаров, о хранении подакцизных товаров в другом государстве — члене ЕС, механизме освобождения от уплаты акцизов мелких производителей вина и прочем;

15) государства — члены ЕС могут предусмотреть, что акцизы подлежат уплате в государстве — члене ЕС потребления минеральных масел, уже выпущенных для потребления в другом государстве — члене ЕС, если такие товары перевозятся атипичным видом транспорта частным лицом или от его имени;

16) существуют различия между моментом, с которого подакцизные товары облагаются акцизом, и временем, когда возникает обязанность по уплате соответствующих сумм налога. Обязанность по уплате акцизов приостанавливается до тех пор, пока подакцизные товары не будут выпущены «для потребления». Это означает, что товары могут быть приобретены и храниться без уплаты соответствующих сумм налога, но при этом необходимо соблюдать требования налогового законодательства государств — членов ЕС, имея в наличии специальное разрешение и определенный пакет документов;

17) при дистанционной продаже товаров (с использованием интернета) акцизы уплачиваются по месту жительства клиента. Если акцизы уплачиваются также по месту нахождения продавца, то во избежание двойного налогообложения уплаченная ранее сумма подлежит возмещению согласно налоговому законодательству государства-члена (продавца).

Проанализировав законодательство ЕС в сфере обложения акцизами алкогольной продукции, выделим основные положения, которые, на наш взгляд, имеют особое значение для целей налогообложения в ЕС:

1) определение понятия «алкогольный напиток» в каждой стране отличается<sup>162</sup> друг от друга и устанавливается в единицах алкоголя или в процентном соотношении от содержания спирта в определенном объеме жидкого вещества. Юридическое определение варьируется от 0,1 % алкоголя в Италии до 2,8 % алкоголя в Финляндии. Средний же показатель по ЕС составляет 1,2 % спирта в жидком веществе;

2) акциз на алкогольную продукцию<sup>163</sup>, взимаемый государствами — членами ЕС, устанавливается двумя альтернативными методами<sup>164</sup>: степень фактической концентрации спирта в определенном объеме алкогольной

---

<sup>162</sup> Система акцизных сборов на спирт в государствах — членах ЕС на сегодняшний день различна. Гармонизация акцизных сборов на спирт в рамках ЕС сводится к определению понятия алкогольной продукции, которая подлежит обложению акцизами, и соблюдению всеми государствами-членами соглашения о минимальных акцизных ставках.

<sup>163</sup> В *прил. 8* приведены ставки акцизов на алкогольную продукцию, действующие в государствах — членах ЕС.

<sup>164</sup> См.: Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. L 316, 31.10.1992. P. 1; Council Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. L 316, 31.10.1992. P. 29.

продукции и измеряется в градусах (данный метод характерен практически для всех государств-членов); количество твердых частиц в готовой алкогольной продукции и измеряется в градусах Плато (данный метод характерен для Нидерландов и Португалии)<sup>165</sup>;

3) большое значение имеют решения Европейского суда в рамках недискриминационного режима обложения алкоголя акцизами. Основное правило<sup>166</sup> заключается в том, что, если государство — член ЕС имеет гибкую политику относительно обложения акцизами своей алкогольной продукции, оно не вправе применять завышенные ставки к той же алкогольной продукции другого государства — члена ЕС внутри своей территории;

4) ряд дискриминационных практик был запрещен в судебном порядке<sup>167</sup>. В том числе это относилось к режиму налогового благоприятствования в отношении обработки винограда для производства спиртных напитков (например, коньяка), производства спирта на зерновой основе (например, виски) во Франции и Италии; относительно высокого налогообложения вина и пива в Великобритании; высокого налогообложения импортных спиртных напитков в Дании; высокого налогообложения импортного вина по сравнению с налогообложением местного пива в Швеции;

5) подакцизные спиртосодержащие товары<sup>168</sup> в ряде случаев освобождаются от обложения акцизами;

б) государства — члены ЕС могут применять пониженные<sup>169</sup> ставки акцизов на алкогольную подакцизную продукцию;

---

<sup>165</sup> Эквивалентность различных алкогольных напитков измеряется в единицах от алкоголя, которые принято измерять в гектолитрах. Одна единица равна примерно 10 г чистого спирта в одном алкогольном напитке объемом 250 мл, в крепком алкогольном напитке 30 мл, бокале вина объемом 120 мл, в одной бутылке пива.

<sup>166</sup> Пункт 2 ст. 90 Договора о ЕС, положения которого запрещают дискриминацию, имеющую эффект снижения потребления импортных товаров внутри ЕС.

<sup>167</sup> См.: Excise duties: Commission decides to take Sweden to court over tax discrimination against wine. Brussels, 21st October 2004. IP/04/1280. P. 1.

<sup>168</sup> В частности, это следующие спиртосодержащие продукты: 1) денатурируются в соответствии с требованиями национального законодательства государства-члена; 2) денатурируются и используются для приготовления продуктов, не предназначенных для потребления человеком; 3) используются для производства уксуса, лекарственных средств или ароматизаторов, применяемых для приготовления пищевых продуктов.

7) в рамках гармонизации акцизного законодательства<sup>170</sup> государствам — членам ЕС предоставлены широкие полномочия в определении внутренней налоговой политики в сфере акцизов для всех типов алкогольной продукции;

8) стандартные ставки НДС, которые применяются к подакцизным товарам, колеблются от 15 % (Кипр, Люксембург) до 25 % (Дания, Швеция). В среднем по ЕС НДС составляет 19,4 % по отношению к акцизным товарам. Принято считать, что НДС не влияет на цену алкогольной продукции по отношению к другим товарам<sup>171</sup> и отражает внешние издержки государств-членов;

9) налоговые поступления в бюджеты государств — членов ЕС от сборов акцизов с алкогольной продукции различны. Они колеблются от 0,2 % в Италии, до 2,5 % в Польше и Ирландии, из чего видно, что поступления от акцизов не являются основным источником доходов для государств — членов ЕС, за исключением Финляндии, Ирландии, Польши и Великобритании.

Сбор акцизов преимущественным образом связан с обязанностью взыскивать соответствующие налоги согласно налоговому законодательству ЕС. Кроме того, в районах с высокой производительностью подакцизных товаров существует проблема высокой степени контрабанды при трансграничной торговле, что является неразрешимой проблемой на сегодняшний день для ЕС;

10) государства — члены ЕС уделяют особое внимание проблемам, вызванным вредным употреблением алкоголя среди молодых людей посредством ограничения трансляции рекламы алкоголя на телевидении<sup>172</sup>.

---

<sup>169</sup> Пониженные ставки акцизов могут применяться на пиво, сваренное независимыми мелкими предприятиями, при условии, что предприятия производят продукцию менее 200 000 гектолитров в год, но не более 50 % от стандартной национальной ставки акциза. При этом льготные тарифы должны применяться в равной степени к продукции другой страны государства-члена на тех же условиях. Государства-члены могут также применять пониженные ставки акцизов к любым типам вина и другим сброженным напиткам с фактической концентрацией спирта, не превышающего 8,5 % оборота. При этом пониженные налоговые ставки должны применяться к поставленной продукции другого государства-члена и на тех же условиях.

<sup>170</sup> Одни из самых высоких ставок акцизов в Швеции, Ирландии, Великобритании и Финляндии, пониженные налоговые ставки действуют в Люксембурге, Австрии, Словении, на Кипре. Льготные тарифы применяются в некоторых регионах Греции, Италии, Португалии.

<sup>171</sup> См.: *Cnossen S.* Alcohol taxation and regulation in the European Union // *International Tax and Public Finance*. 2007. Vol. 14. Issue 6. P. 243.

<sup>172</sup> См.: Council Directive 89/552/EEC of 03.10.1989 on the coordination of certain provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States concerning the pursuit of television broadcasting activities // *Official Journal of the European Communities*. L 298/23, 17.10.1989. P. 23.

Проанализировав законодательство ЕС в сфере обложения акцизами энергетической продукции, выделим основные положения, которые, на наш взгляд, имеют важное значение для целей налогообложения в ЕС.

1) предоставляется право государствам — членам ЕС применять минимальные ставки акцизов<sup>173</sup> на определенные виды энергетических продуктов<sup>174</sup>, а также использовать льготный режим налогообложения<sup>175</sup> для некоторых видов подакцизных энергетических товаров<sup>176</sup> с целью поддержки малого и среднего бизнеса<sup>177</sup>;

2) акцизы на нефтепродукты составляют значительную часть поступлений в бюджеты государств — членов ЕС от общего числа акцизов. Это связано с высоким уровнем потребления и высоким налоговым бременем, которое регулярно повышается. Ставки акциза в данной сфере зависят от цели использования соответствующей подакцизной продукции, от характеристик топлива, от субъекта использования и сферы загрязнения окружающей среды.

Проанализировав законодательство ЕС в сфере обложения акцизами табачной продукции, выделим основные положения, которые, на наш взгляд, имеют важное значение для целей налогообложения в ЕС:

---

<sup>173</sup> См.: Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance) // Official Journal of the European Union. L 283/51, 31.10.2003. P. 51.

<sup>174</sup> Область применения минимальных ставок акциза к 2003 году расширилась с минеральных масел до иных энергоносителей, включая уголь, натуральный газ и электричество. Минимальный уровень налогообложения при меняется в следующих случаях: продукция, используемая в качестве моторного топлива; для применения в сельскохозяйственных, садово-огородных и рыбоводческих работ, в сельском хозяйстве; для использования в стационарных двигателях; для использования машинами и оборудованием в строительстве, при выполнении общественных работ; для транспортных средств, которые не предназначены для использования на общественной проезжей части или которым не было предоставлено соответствующее разрешение.

<sup>175</sup> Например, в Бельгии льготный режим налогообложения применяется в отношении сжиженного нефтяного и природного газа, топлива для общественного пассажирского транспорта, мазута, масла для производства отопления и горячей воды. Поощряется использование экологически чистых видов топлива в общественном пассажирском транспорте. Используются различные ставки акцизов в зависимости от содержания серы в бензине. В Германии ставки акцизов напрямую зависят от содержания в топливе серы, при вторичном использовании отработанных масел, отходов углеводородных газов. В Греции пониженные налоговые ставки применяются для использования подакцизных товаров национальными вооруженными силами, общественным транспортом. В Испании пониженные налоговые ставки применяются к сжиженному газу, который используется в качестве топлива в общественном транспорте, такси и т. п.

<sup>176</sup> См.: Council Directive 92/81/EEC of 19.10.1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils // Official Journal of the European Communities. L 316/12, 19.10.1992. P. 12; Council Directive 92/82/EEC of 19.10.1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils // Official Journal of the European Communities. L 316/19, 19.10.1992. P. 19.

<sup>177</sup> В *прил. 7* приведены минимальные ставки акцизов на энергетические продукты на примере этилированного и неэтилированного бензина в государствах — членах ЕС.

1) гармонизация налогового законодательства ЕС в сфере акцизов на табачную продукцию<sup>178</sup> осуществляется посредством формирования свободных цен для всех групп табачных изделий с целью обеспечения конкуренции<sup>179</sup> в данной отрасли;

2) ставки акцизов на табачную продукцию<sup>180</sup> являются твердыми, адвалорными и комбинированными в зависимости от вида подакцизной продукции. Установленные ставки применяются независимо от существующих критериев: качества продукции, места производства, производителя и прочего;

3) акцизы на сигареты состоят из двух компонентов: фиксированная сумма за 1 000 сигарет и в процентах от розничной цены. Ставки акцизов не могут быть меньше 90 евро и больше 115 евро за 1 000 сигарет независимо от средневзвешенной розничной цены. Данные ставки одинаковы для всех категорий сигарет. Притом, если государство-член будет увеличивать ставку НДС на подакцизные товары, оно должно пропорционально снизить ставки акцизов;

4) гармонизация акцизного законодательства осуществляется в отношении следующего вида табачной продукции: сигареты, сигары, сигариллы, резанный табак для закрутки сигарет, прочий курительный табак;

5) минимальные ставки акцизов на сигары или сигариллы устанавливаются на уровне 5 % от розничной цены с учетом всех налогов или 12 евро за 1 000 позиций либо килограмм табачной продукции; акцизные ставки на рубленый табак, предназначенный для скруток сигарет, устанавливаются на уровне 46 % от средневзвешенной розничной продажной цены или 54 евро за килограмм; акцизные ставки на другой курительный табак устанавливаются на уровне 20 % от розничной цены с учетом всех налогов или 22 евро за килограмм;

---

<sup>178</sup> См.: Council Directive 2011/64/EC of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal of the European Union. L 176/24, 05.07.2011. P. 24.

<sup>179</sup> Положения Директивы Совета 2011/64/ЕС от 21.06.2011 «О структуре и ставках акцизного сбора, применяемые при промышленном изготовлении табака», предусматривают кодификацию следующих Директив: Директива Совета 92/79/ЕЕС от 19.10.1992 «О сближении налогов на сигареты», которая определяла категории подакцизных товаров, структур и минимальные ставки акцизов на табачные изделия; Директива Совета 92/80/ЕЕС от 19.10.1992 «О сближении налогов на табачные изделия, кроме сигарет», устанавливающая минимальные ставки акцизов на определенный перечень табачных изделий; Директива Совета 95/59/ЕС от 27.11.1995 «Об установлении налогов с оборота, которые влияют на потребление табачных изделий», положения которой устанавливали принципы и правила гармонизации системы акцизного сбора на табачные изделия в пределах ЕС.

<sup>180</sup> В *прил. 9* приведены ставки акцизов на сигареты в государствах — членах ЕС.

б) производители табачной продукции на свое усмотрение могут устанавливать максимальную розничную цену на подакцизную продукцию в любом государстве — члене ЕС. Однако данные положения не должны препятствовать реализации национального законодательства в сфере контроля за уровнем цен на подакцизные товары;

7) подакцизные табачные изделия могут быть освобождены<sup>181</sup> от начисления акцизов или сумма акцизов<sup>182</sup> может быть возвращена при ее уплате;

8) реализация табачных изделий через интернет ограничена ввиду наличия разных требований к товарам данного вида, которые заключаются в обязательном наличии маркировки в стране назначения, обеспечения медицинского предупреждения на языке страны назначения и прочее.

Таким образом, так как государства — члены ЕС вправе выстраивать самостоятельную налоговую политику в сфере акцизов, они реализуют свое право, руководствуясь ограничительным минимумом в соответствии с собственными фискальными потребностями. В связи с этим государства — члены ЕС применяют совершенно различные акцизные ставки на подакцизные товары с использованием низких ставок на алкогольную и табачную продукцию в некоторых государствах-членах, что приводит к искажению конкуренции на внутреннем рынке, а также является мощным стимулом для правонарушений в налоговой сфере.

Хотя Европейская комиссия постоянно пытается пересмотреть минимальные акцизные ставки на подакцизную продукцию, выступая ежегодно с законодательной инициативой, на сегодняшний день имеет место отсутствие общности между государствами — членами ЕС в сфере акцизного налогового законодательства. Анализируя влияние действующей системы акциза на надлежащее функционирование внутреннего рынка ЕС, можно сделать выводы об

---

<sup>181</sup> Данное условие применяется к следующим видам подакцизной продукции: денатурированные табачные изделия, используемые в промышленных или садоводческих целях; табачные изделия, которые подлежат уничтожению под налоговым контролем; табачные изделия, предназначенные для научных испытаний и тестов, связанных с качеством продукции; переработанный производителем табак. Механизм освобождения от уплаты акцизов разрабатывается государствами — членами ЕС на национальном уровне.

<sup>182</sup> В *прил. 10* приведены примеры ставок акцизов на подакцизные товары, действующие на территории государств — членов ЕАЭС.

отсутствии конкуренции между некоторыми видами подакцизной продукции, произведенной в разных странах ЕС, что вызвано наличием дифференцированных ставок акцизов в государствах — членах ЕС.

Вместе с тем государства — члены ЕС воздерживаются принимать совместные решения по данному вопросу, используя принцип согласия / несогласия всех государств — членов ЕС на реформирование налоговой системы в сфере акцизов, так как принимают во внимание внутренние задачи страны, связанные с социальной и сельскохозяйственной политикой государства. Позиция ЕС заключается в том, что посредством реформирования существующей налоговой системы государства — члены ЕС смогут добиться уменьшения искажений конкуренции и правонарушений в сфере обложения акцизами, незаконного производства и продажи подакцизной продукции.

Тем не менее, несмотря на существующий спектр проблем, процесс гармонизации налогового законодательства ЕС в рамках НДС и акцизов, по мнению зарубежных авторов<sup>183</sup>, считается успешным с точки зрения появления положительных результатов в данной сфере и по сравнению с гармонизацией прямого налогового законодательства в ЕС.

Так, например, хотя положения Шестой директивы, регулирующие взимание НДС, подвергаются критике (ввиду того что интеграция призывает к более глубоким и радикальным преобразованиям) и до сих пор считается, что реализованная концепция находится на переходном этапе<sup>184</sup>, она играет ключевую роль в развитии НДС как эффективного источника пополнения доходов в соответствующий бюджет государств-членов. При этом положения указанной Директивы служат в качестве модели системы подходов к гармонизации НДС по всему миру<sup>185</sup> с учетом положительной и отрицательной практики применения в ЕС.

---

<sup>183</sup> См.: *Buter C.* *Auftenhandel — Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen* (2. Auflage). Berlin, Heidelberg, 2010. P. 125.

<sup>184</sup> См.: *Eugène B., Bisciari P., Nautet M., Stinglhamber P., Meensel Van L.* Trends in tax systems in the EU // *NBB Economic Review*. 2013. December. P. 33.

<sup>185</sup> См.: *Keen M., Ruud de M.* Tax Policy and Subsidiarity in the European Union // *Subsidiarity and Economic Reform in Europe*, 2008. P. 219.

Что касается реализации положений законодательства ЕС в сфере акцизов, то здесь можно выделить сложность в обеспечении налогового администрирования акцизов в бюджеты бюджетных систем государств — членов ЕС, что приводит к увеличению административных расходов налогоплательщиков и налоговых органов, уклонению от уплаты налогов, налоговому мошенничеству. В этой связи сотрудничество компетентных органов государств-членов ЕС в налоговой сфере является одним из самых эффективных инструментов в борьбе с нарушениями действующего налогового законодательства ЕС.

В целях структуризации знаний на основании проведенного анализа нормативных правовых актов ЕС выделим следующее:

1) процесс гармонизации налогового законодательства в рамках НДС и акцизов способствует устранению существующих пробелов в национальных налоговых системах, сдерживанию налоговых ставок относительно друг друга, так как фискальная политика государств — членов ЕС имеет большое влияние на цели, установленные учредительными документами ЕС;

2) положительный результат процесса гармонизации в первую очередь способствует эффективному функционированию единого внутреннего рынка ЕС, ограничению налоговой политики государств — членов ЕС в сфере взимания НДС, стремлению к осуществлению единой льготной налоговой политики государств — членов ЕС при взимании НДС, использованию единой формы осуществления налогового контроля в рамках режима «налоговый склад», процедуры осуществления экспортно-импортных операций внутри Сообщества, способов освобождения от уплаты акцизов и др.

В связи с этим считаем целесообразным использовать положительный опыт зарубежных стран и сформулировать следующие предложения относительно взимания НДС и акцизов в странах ЕАЭС. В частности, необходимо:

1) определить общие правила исчисления и уплаты НДС в государствах — членах ЕАЭС, устанавливающие минимальную и максимальную налоговую ставку НДС согласно средневзвешенным показателям уровня экономического развития каждого государства — члена ЕАЭС, посредством принятия Протокола

ЕАЭС об общих правилах применения НДС, положения которого будут обязательны для исполнения всеми государствами — членами ЕАЭС;

2) предоставить право государствам — членам ЕАЭС устанавливать дополнительные льготные налоговые ставки в том размере и при той реализации определенного перечня товаров, работ, услуг, если это будет согласовано сторонами на уровне ЕАЭС. Считаем целесообразным применять льготное налогообложение реализации товаров, работ, услуг, используемых в общественных интересах: здравоохранение, образование, финансовые услуги, культурные услуги, общественный транспорт, растениеводство и т. д.;

3) предусмотреть, что государства — члены ЕАЭС вправе использовать иные налоговые льготы при исчислении и уплаты НДС в отношении реализации ограниченного перечня товаров, работ, услуг при условии их экономической обоснованности и введения в налоговое законодательство государства — члена ЕАЭС до 1 января 2015 года;

4) создать единую наднациональную систему учета информации, предназначенную для контроля за производством и оборотом подакцизной продукции, включающую информацию о производителе подакцизной продукции, произведенной подакцизной продукции и объемах ее реализации на внутренний рынок ЕАЭС, предусматривающую последующее осуществление комплекса мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых компетентными органами государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере в отношении подакцизной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад и до момента ее отгрузки покупателям или структурным подразделениям налогоплательщика;

5) предоставить налогоплательщику государства — члена ЕАЭС право освобождения от уплаты акциза при совершении операций по реализации подакцизной продукции на внутренний рынок ЕАЭС при условии заключения договора страхования подакцизной продукции в пользу бюджета соответствующего государства — члена ЕАЭС, из которого были выпущены подакцизные товары, как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате

акцизов путем внесения дополнений в Договор о ЕАЭС от 29.05.2014 с последующим внесением дополнений в налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС. Страховой случай наступит в случае непредоставления налогоплательщиком требуемых документов в порядке и сроки, предусмотренные налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС и неуплаты налогоплательщиком соответствующих сумм акцизов, что будет способствовать снижению рисков уклонения от уплаты налогов и увеличению эффективности налогового администрирования.

В свою очередь, Республике Армения предлагается рассмотреть возможность включения в налоговое законодательство РА положений, предусматривающих внесение способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, в том числе банковскую гарантию, с целью устранения существующих противоречий между налоговыми системами государств — членов ЕАЭС, способствующих созданию условий для ведения конкурентноспособного бизнеса на территории всего интеграционного объединения ЕАЭС.

Полагаем, что предоставление права выбора налогоплательщику применять условия освобождения от налогообложения подакцизной продукции, поставленной на внутренний рынок ЕАЭС (банковская гарантия или заключение договора страхования), будет способствовать выбору более оптимальных условий для развития бизнеса, минимизации затрат производителей, снижению уровня нарушений требований налогового законодательства государств — членов ЕАЭС и увеличению эффективности налогового администрирования;

б) предложен правовой механизм предоставления освобождения от уплаты сумм налогов на подакцизные товары с использованием процедуры обмена информацией в налоговой сфере посредством автоматизированной информационной системы, подтверждающей правомерность совершенной сделки, с последующей выдачей поставщику разрешения, предоставляющего право освобождения от уплаты соответствующих сумм налога и подтверждающего достоверность представленных данных.

Производитель подакцизных товаров помещает подакцизный товар под налоговый режим «налоговый склад» и направляет заявление в налоговый орган по месту своего учета о предоставлении налогового освобождения, приложив необходимый пакет документов, предусмотренный налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС.

Налоговые органы страны — производителя товара проверяют достоверность предоставленных данных, направляя соответствующие сведения в страну — получателя подакцизных товаров. Получатель подакцизного товара, в свою очередь, за пять рабочих дней до согласованной даты поставки должен подтвердить приобретение товара посредством личного обращения с заявлением в налоговые органы или через автоматизированную информационную систему. Налоговый орган страны получателя, подтвердив достоверность представленных данных, удостоверяет чистоту совершенной сделки, направив соответствующий акт в налоговый орган страны отправителя. После того как налоговый орган государства-отправителя направит поставщику разрешение об освобождении от уплаты акцизов за подакцизный товар с подтверждением о достоверности предоставленных данных, товар считается освобожденным от уплаты соответствующих сумм налога<sup>186</sup>. Однако государства — члены ЕАЭС должны предусмотреть дополнительное финансирование за счет средств бюджета ЕАЭС, направленных на разработку технической базы в рамках реализации программы цифровой трансформации экономики ЕАЭС<sup>187</sup>, позволяющей внедрить предложенные инструменты, иначе отсутствия финансовых и технических ресурсов неизменно приводит к отказу государств — членов ЕАЭС от реализации выбранных направлений в национальные налоговые законодательства.

Указанные правовые инструменты будут способствовать: укреплению института освобождения от налогообложения подакцизных товаров; расширению процесса гармонизации налогового законодательства в ЕАЭС; предупреждению ухода от налогообложения и обеспечению эффективного взаимодействия

---

<sup>186</sup> В *прил. 11* приведена структура общего процесса предоставления освобождения от уплаты акцизов за подакцизные товары, при совершении поставок на внутренний рынок ЕАЭС.

<sup>187</sup> Подробнее см.: Цифровая повестка ЕАЭС 2016-2019-2025 // Сборник Евразийской экономической комиссии. М., 2019.

компетентных органов государственной власти государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере.

## **§ 2.2. Гармонизация правового регулирования налогообложения доходов и прибыли**

Гармонизация правового регулирования налогообложения доходов и прибыли в начальный период евразийской интеграции не рассматривалась как приоритетное направление в интеграционном процессе, поскольку, на первый взгляд, отсутствовало влияние налогообложения доходов и прибыли на единый внутренний рынок. В процессе интеграции — расширение ЕАЭС, иммиграция, появление транснациональных корпораций, увеличение финансовых потоков — проблемы с налогообложением дохода и прибыли становятся все более очевидными. Отсутствие четкой позиции в сфере гармонизации правового регулирования налогообложения доходов и прибыли замедляет дальнейшее развитие интеграционных процессов. Большинство подходов в направлении развития гармонизации правового регулирования налогообложения доходов и прибыли включают в себя споры относительно возможности и необходимости унификации и гармонизации налоговых систем государств — членов ЕАЭС, а также предусматривают правовые последствия процесса гармонизации и его влияние на налогообложение физических и юридических лиц<sup>188</sup>. Тем не менее, несмотря на противоречивые мнения, а также на существующие препятствия в углублении экономической интеграции, гармонизация правового регулирования налогообложения доходов и прибыли является неизбежной.

Отсутствие единой политики государств — членов ЕАЭС в отношении гармонизации налогообложения доходов и прибыли в рамках ЕАЭС, увеличение финансовых потоков на внутреннем рынке ЕАЭС приводит к необходимости изучать опыт гармонизации прямого налогового законодательства в рамках ЕС с целью устранения существующих противоречия в вопросах налогообложения

---

<sup>188</sup> См., напр.: Мамбеталиев Н. Т., Кучеров И. И. Налоговое право ЕвразЭС. М., 2011; Балакина А. П., Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н. Налоги и налогообложение в государствах — участниках Евразийского экономического сообщества. М., 2002; Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н. Указ. соч. и др.

доходов и прибыли в государствах — членах ЕАЭС. В связи с чем выделим основные положения нормативных правовых актов ЕС, регулирующих отношения в сфере налогообложения доходов и прибыли, которые, по нашему мнению, могут быть имплементированы в налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС с целью дальнейшего укрепления единого экономического пространства, вовлечения иных иностранных государств и интеграционных объединений в интеграционные процессы на всем евразийском пространстве.

Налоговая политика государств — членов ЕС в сфере налогообложения доходов и прибыли<sup>189</sup> оказывает непосредственное влияние на развитие международной предпринимательской конкурентоспособности, уровень инвестиционной привлекательности страны. Наличие низких налоговых ставок и льготных налоговых режимов в странах — членах ЕС приводит к увеличению давления на компании, где налоговые ставки выше<sup>190</sup>, хотя данное утверждение является спорным. Так, противники гармонизации налогового законодательства отмечают, что наличие различных дифференцированных налоговых ставок и правил определения налоговой базы в государствах — членах ЕС свидетельствует о конкурентоспособности соответствующих налоговых систем и их недискриминационном характере, что приводит к увеличению эффективности налогового потенциала посредством предоставления налоговых льгот и иных преференций в налоговых системах<sup>191</sup>. С другой стороны, сторонники гармонизации налогового законодательства отмечают, что различие в налоговых системах приводит к искажению распределения капитала между государствами — членами ЕС, смещению налогового бремени на небольшие компании, что приводит к сокращению занятости населения, непропорциональному распределению доходов и богатству. Более того, большое давление на корпоративное налогообложение может поставить под угрозу финансирование государственных

---

<sup>189</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Гармонизация прямого налогообложения в странах Европейского союза // Финансовое право. 2016. № 2. С. 39-44.

<sup>190</sup> См.: *Schratzstaller M.* Company Tax Competition and Coordination in an Enlarged European Union // The European Union: Current Problems and Prospects / eds. John McCombie, Carlos Rodriguez Gonzalez. N. Y., 2007. Palgrave. P. 118.

<sup>191</sup> См.: *Eggert W., Haufler A.* Company-Tax Coordination cum Tax-Rate Competition in the European Union // FinanzArchiv. 2006. Vol. 62. № 4. P. 18.

служб и общественных организаций, что приведет к замедлению процесса экономического развития государств — членов ЕС<sup>192</sup>.

В целях более точного уяснения сущности гармонизации прямого налогового законодательства выделим основные положения нормативных правовых актов ЕС<sup>193</sup>, которые, по нашему мнению, имеют важное значение для государств — членов ЕС и могут быть использованы для эффективного функционирования внутреннего рынка ЕАЭС.

1. В рамках гармонизации правового регулирования налогообложения доходов и прибыли<sup>194</sup> предусматривается обеспечение налогового нейтралитета<sup>195</sup> и устранение налоговых препятствий для трансграничных операций, осуществляемых компаниями разных государств — членов ЕС с их активами<sup>196</sup> при слиянии, разделении, передаче активов и обмене акциями.

2. Предусматривается предоставление отсрочки при исполнении налоговых обязанностей в отношении разницы между реальной стоимостью активов и иными обязательствами, подлежащими налогообложению.

3. Капитал<sup>197</sup>, состоящий из разницы между стоимостью переданных активов, пассивов и их действительной стоимостью для целей налогообложения и образовавшийся при слиянии и разделении компаний, налогообложению не подлежит.

---

<sup>192</sup> См.: *Bellak C., Leibrecht M., Riedl A.* Labour Costs and FDI Flows into Central and Eastern European Countries: A Survey of the Literature and Empirical Evidence // *Structural Change and Economic Dynamics*, FIW Studien — FIW Research Reports. 2008. № 19. P. 17.

<sup>193</sup> В *прил. 12* определены нормативные правовые акты, устраняющие несоответствие налоговых систем государств — членов ЕС в сфере налогообложения доходов и прибыли.

<sup>194</sup> Гармонизация прямого налогового законодательства в ЕС направлена на следующие отношения в сфере налогообложения: налогообложение организаций в отношении материнских и дочерних компаний; налогообложение доходов, полученных от накоплений сбережений в виде выплат процентов; налогообложение процентов и роялти, выплачиваемых между аффилированными компаниями разных государств-членов.

<sup>195</sup> См.: *Захаров А. С.* Указ. соч. С. 16.

<sup>196</sup> См.: Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90/434/EEC) // *Official Journal of the European Communities*. L 225/1. 20.08.1990. P. 1.

<sup>197</sup> Статья 4 Директивы Совета 90/434/ЕЕС от 23.07.1990.

4. При слиянии, разделении или обмене размещении ценных бумаг, представляющих капитал принимающей или приобретающей компании<sup>198</sup> в пользу акционера<sup>199</sup>, налогообложению не подлежит.

5. Предусмотрено освобождение от налога на доход от прироста капитала при передаче акций в принимающую компанию, использование налоговых льгот при преобразовании филиалов в дочерние общества<sup>200</sup>.

6. Установлены правила, регулирующие передачу активов при реорганизации компаний.

Согласно Директиве 2003/123/ЕС от 22.12.2003 «О внесении изменений в Директиву 90/434/ЕЕС об общей системе налогообложения, применяемой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов»<sup>201</sup> были внесены изменения в отношении доли участия материнской компании в дочерней, которая с 2009 года составила 10 %, что привело к еще большему расширению круга юридических лиц, подпадающих под действие указанной Директивы.

7. Предусмотрено устранение двойного налогообложения при распределении дивидендов<sup>202</sup>, полученных материнской компанией от дочерней, расположенных на территории ЕС.

8. Определены понятия<sup>203</sup> «материнская компания» и «дочерняя компания».

Так, материнской компанией признается компания государства — члена ЕС, участвующая в уставном капитале компании, находящейся на другой территории

---

<sup>198</sup> Согласно Директиве Совета 2005/19/ЕС от 17.02.2005 «О внесении изменений в Директиву 90/434/ЕЕС об общей системе налогообложения, применяемой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов» перечень юридических лиц, в отношении которых распространяются положения вышеуказанной Директивы, расширяется, предоставляя тем самым еще больше преимуществ для слияния, при условии прозрачности реорганизации компаний. См.: Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States // Official Journal of the European Union. L 58/19. 04.03.2005. P. 19.

<sup>199</sup> Статья 8 Директивы Совета 90/434/ЕЕС от 23.07.1990.

<sup>200</sup> Статья 23 Директивы Совета 90/434/ЕЕС от 23.07.1990.

<sup>201</sup> См.: Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 007. 13.01.2004. P. 41.

<sup>202</sup> См.: Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 345/8. 29.12.2011. P. 8.

<sup>203</sup> Статья 3 Директивы Совета 2011/96/ЕС от 30.11.2011.

государства — члена ЕС, минимальная доля участия которой составляет более 10 %. Указанные положения применяются к компаниям, расположенным в одной стране государства — члена ЕС, при участии в капитале постоянного представительства, расположенного в другой стране государства — члена ЕС.

Дочерней компанией признается компания, в уставном капитале которой присутствует компания, доля участия которой составляет более 10 %.

9. Освобождаются от налогообложения дивиденды при распределении прибыли<sup>204</sup>, выплачиваемой дочерней компанией материнской компанией после удержания соответствующих налогов<sup>205</sup> в целях устранения двойного налогообложения.

10. При объединении дочерней компании с материнской или с ее представительством полученная распределенная прибыль налогообложению подлежать не будет.

11. Если в государстве нахождения материнской компании, ее представительства прибыль будет подлежать налогообложению, государство должно будет предоставить право на вычет соответствующих сумм в пределах, подлежащих уплате налога, уплаченного дочерней компанией.

12. Прибыль<sup>206</sup>, полученная материнской компанией от дочерней, налогообложению не подлежит ни в стране нахождения материнской компанией, ни в стране нахождения дочерней компании.

13. Государства — члены ЕС не имеют право предоставлять налоговые льготы компаниям<sup>207</sup>, которые не ведут реальную экономическую деятельность на территории ЕС.

---

<sup>204</sup> Статья 1 Директивы Совета 2011/96/ЕС от 30.11.2011.

<sup>205</sup> Настоящее положение применяется при наличии условий: распределение прибыли между материнской и дочерней компаниями, находящимися в разных государствах — членах ЕС; распределение прибыли материнской компанией одного государства в пользу дочерних компаний других государств-членов; распределение прибыли, между постоянным представительством и дочерней компанией, находящимся на разных территориях государств-членов; распределение прибыли между компаниями, находящимися на одной территории государства-члена, в пользу постоянного представительства материнской компании, находящегося на другой территории государства — члена ЕС.

<sup>206</sup> См.: Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 345/8. 29.12.2011. P. 11.

<sup>207</sup> Статья 2 Директивы Совета 2015/121 от 27.01.2015.

Так, например, Республика Кипр не имеет двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения с Нидерландами и Люксембургом. В связи с этим при налогообложении дочерних компаний, зарегистрированных в Нидерландах и Люксембурге, налог у источника на дивиденды будет снижаться со ставки 15 % до нуля с предъявлением минимальных требований к их получателю, а потом данные суммы могут спокойно выводиться через офшор. Положения поправок направлены именно на устранения существующих схем уклонения от уплаты налогов, налогового мошенничества, вредного налогового планирования и злоупотребления налоговым законодательством.

14. В сфере правового регулирования налогообложения прибыли ассоциированных компаний<sup>208</sup> предусмотрен механизм арбитражной процедуры разрешения споров, возникших между налоговыми органами и налогоплательщиками при применении трансфертного ценообразования и устранении двойного налогообложения<sup>209</sup>, если спор не может быть урегулирован в течение двух лет с момента обращения соответствующего налогоплательщика в компетентные органы.

15. Предусмотрено устранение двойного налогообложения путем заключения соглашений между договаривающимися сторонами, включая при необходимости мнение независимого консультативного органа, что улучшает условия для трансграничной деятельности на внутреннем рынке ЕС.

16. Налогообложение дохода физических лиц, образовавшегося в результате накоплений и сбережений на территории государства — члена ЕС, осуществляется по принципам эффективного налогообложения соответствующих доходов, исключения двойного налогообложения, пропорциональности<sup>210</sup>. В связи с чем доход облагается налогом в стране источника получения прибыли и не облагается в стране местонахождения физического лица, выгодоприобретателя.

---

<sup>208</sup> См.: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated Enterprises (90/463/ЕЕС) // Official Journal of the European Communities. L 225/10. 20.08.1990. P. 10.

<sup>209</sup> Конвенция 90/436/ЕЭС от 23.07.1990, регулирующая соответствующие отношения, изначально имела срок действия пять лет — с 1 января 1995 года по 31 декабря 1999 года. Согласно Протоколу к Конвенции от 25.05.1999 были внесены изменения, предусматривающие пролонгацию срока действия Конвенции (каждые пять лет), если государствами — членами ЕС не будет предусмотрено иное.

<sup>210</sup> См.: Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. L 157/38. 26.06.2003. P. 38.

17. Положения в отношении налогообложения накопления сбережений в форме выплаты процентов применяются только к отношениям, возникающим в результате получения доходов физическим лицом в форме выплаты процентов по долговым обязательствам<sup>211</sup>, и не содержат в себе суммы пенсионных и страховых выплат.

18. Государства — члены ЕС должны принять необходимые меры<sup>212</sup>, чтобы гарантировать правильность исчисления и уплаты налогов на доходы физических лиц налоговыми агентами и другими экономическими операторами или учреждениями.

19. Установлены единые правила налогообложения процентов и роялти, выплачиваемых между аффилированными компаниями разных государств — членов ЕС, с целью недопущения установления двойного налогообложения на доходы<sup>213</sup>, получаемые зависимыми компаниями, расположенными в разных странах ЕС.

20. Проценты начисляются на доход от долговых требований любого характера, в том числе доход по ценным бумагам, премиям, выигрышам, за исключением штрафов<sup>214</sup>, полученных за несвоевременное исполнение определенных требований.

21. Роялти определяются как платежи любого вида, полученные в качестве встречного исполнения обязательств. К роялти относятся денежные вознаграждения за использование авторского права, прав на любую информацию, содержащую промышленный, научный, передовой опыт и прочее.

22. Освобождение от налогообложения доходов в государстве-члене их возникновения при условии, что выгодоприобретатель, его представительство находятся в другом государстве — члене ЕС.

---

<sup>211</sup> Статья 13 Директивы Совета 2003/48/ЕС от 03.06.2003.

<sup>212</sup> См.: Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. L 111/50. 15.04.2014. P. 50.

<sup>213</sup> См.: Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. L 157/49. 26.06.2003. P. 49.

<sup>214</sup> Статья 2 Директивы Совета 2003/49/ЕС от 03.06.2003.

23. Возможность применять для некоторых государств — членов ЕС переходный период<sup>215</sup> в контексте применения налогообложения процентов и роялти<sup>216</sup>, выплата которых осуществляется между зависимыми компаниями разных государств-членов.

Особо следует подчеркнуть, что процесс гармонизации налогового законодательства имеет достаточно широкую правовую основу и не ограничивается только рамками принятых ЕС Директив в данной сфере. По мнению зарубежных ученых, процесс гармонизации налогообложения доходов и прибыли замедляется посредством принятия Судом ЕС судебных актов<sup>217</sup>, оказывающих непосредственное влияние на отношения, касающиеся налогообложения доходов и прибыли<sup>218</sup>. В своих решениях Европейский суд исходит из принципа верховенства права ЕС и принципа свободы внутреннего рынка, с помощью чего осуществляется формирование законодательной базы в сфере налогообложения доходов и прибыли, при этом считая, что национальные налоговые системы носят дискриминационный характер. Отметим, что решения Европейского суда обязательны для исполнения всеми государствами — членами ЕС.

Европейский суд относится к ЕС как к единой юрисдикции, а не как к набору государств, поэтому любое отклонение налоговой политики государства — члена ЕС от фундаментальных основ учредительных документов ЕС, в частности от положений Договора о ЕС, трактуется судебной инстанцией как нарушение действующего законодательства ЕС.

Таким образом, юрисдикция Европейского суда оказывает давление в направлении гармонизации налогообложения доходов и прибыли, ставя в приоритет принципы недискриминации граждан ЕС, свободного движения

---

<sup>215</sup> Устанавливается переходный период в течение восьми лет для некоторых государств — членов ЕС с учетом особенностей их финансовых систем и посредством отмены действия положений Директивы Совета 2003/49/ЕС в части или полностью, предусматривающие снижение налоговой нагрузки. К таким государствам-членам относятся: Чешская Республика, Греция, Испания, Латвия, Литва, Польша, Португалия, Словакия.

<sup>216</sup> См.: Council Directive 2004/76/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/49/EC as regards the possibility for certain Member States to apply transitional periods for the application of a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. L 157/106. 30.04.2004. P. 106.

<sup>217</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза // *Финансовое право.* 2016. № 7. С. 19-22.

<sup>218</sup> См.: *Kaye T.* Direct Taxation in the European Union ... P. 1231.

капитала и свободы учреждения. Ограничения, предусмотренные национальными налоговыми актами, постоянно оспариваются в судебном порядке<sup>219</sup>. Так, например, иллюстративно можно продемонстрировать первое крупное решение Европейского суда, вынесенное в 1986 году, в сфере налогообложения прибыли в отношении фирмы *Avoir*, согласно которому французская система дивидендов признавалась не соответствующей положениям учредительных документов ЕС<sup>220</sup>.

Одним из важных вопросов прямого налогообложения, возникающих в практике, является налогообложение доходов в виде дивидендов, от прироста капитала, от возмещения убытков.

Рассмотрим подробнее особенности налогообложения доходов и прибыли в виде дивидендов от прироста капитала и от возмещения убытков с учетом правоприменительной и судебной практики.

1. Различают налог на прибыль организации (корпоративный налог) и налог на доходы физических лиц (НДФЛ). По общему правилу юридические лица облагаются налогом отдельно от своих акционеров при получении доходов в виде дивидендов.

Корпоративные налоговые ставки в государствах — членах ЕС различны. Установленные законодателями налоговые ставки колеблются от 10 % на Кипре и в Болгарии, до 35 % на Мальте, притом, что ставки налога на прибыль снизились с началом либерализации рынка капитала, то есть начиная с 1990-х годов<sup>221</sup>. При этом согласно решению суда ЕС по делу “*Verkooijen*”<sup>222</sup> различные налоговые ставки на доходы физического лица в виде дивидендов противоречат принципу свободного движения капитала.

Налоговые режимы государств — членов ЕС в рамках налогообложения доходов в виде дивидендов можно различить в зависимости от того, каким образом государство пытается решить вопросы двойного налогообложения при

---

<sup>219</sup> См.: Baumgärtel M. Taxation, Accounting and Transparency: The Interaction of Financial and Tax Accounting // Tax and Corporate Governance MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law. 2008. Vol. 3. P. 93.

<sup>220</sup> В прил. 13 приведены примеры ключевых решений Европейского суда в сфере налогообложения доходов и прибыли.

<sup>221</sup> См.: Cnossen S. Coordinating Corporation Taxes in the European Union: Subsidiarity in Action! Subsidiarity and Economic Reform in Europe. 2008. P. 250.

<sup>222</sup> См.: Case C-35/98 “*Verkooijen*” [2000], 6 June 2000 // ECR I-4071/. P. 43.

распределении прибыли организаций<sup>223</sup>, каким образом обеспечивает налогообложение дивидендов. Двойное налогообложение также имеет место, когда нераспределенную прибыль подвергают налогообложению налогом на прибыль и снова налогом на прирост капитала на доход акционеров.

Доход в виде дивидендов включается в налогооблагаемую базу предприятий по налогу на прибыль, из которого уже были удержаны налоги в стране возникновения дохода в пределах, не превышающих налоговые ставки по аналогичным доходам, предусмотренные национальным налоговым законодательством государства по принципу резидентства налогоплательщика<sup>224</sup>.

Эта система распределения дивидендов приводит к двойному налогообложению доходов путем исчисления и уплаты корпоративного и подоходного налога. В связи с этим, государства — члены ЕС используют два метода избежания двойного налогообложения дивидендов, распределенных корпорациями, которые предусмотрены Типовой конвенцией ОЭСР: метод освобождения<sup>225</sup> и метод налогового кредита<sup>226</sup>.

В государствах — членах ЕС существуют различные правила, регулирующие налогообложение прибыли корпораций и доходов физических лиц. По классической схеме, которая применяется только в Ирландии, сначала осуществляется налогообложение прибыли корпораций, а после распределения дивидендов осуществляется налогообложение прибыли акционеров. Эта система неизбежно приводит к двойному налогообложению доходов.

Анализ законодательства зарубежных стран, входящих в состав ЕС, показал, что большинство государств — членом ЕС так или иначе интегрируют корпоративный налог в подоходный налог. Так, на Мальте, в Испании и в Румынии двойное налогообложение устраняется путем зачета налога на прибыль в счет подоходного налога на доход акционеров. Греция, Латвия, Словакия и

<sup>223</sup> См.: *Garretsen H., Peeters J.* Capital mobility, agglomeration and corporate tax rates: is the race to the bottom for real? // CESifo Economic Studies Advanced Access. 2007. P. 263.

<sup>224</sup> См.: *Баев С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами - членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 63.

<sup>225</sup> Метод освобождения используют следующие государства-члены: Австрия, Болгария, Бельгия, Венгрия, Великобритания, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Италия, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Нидерланды, Польша, Португалия, Словакия, Словения, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Швеция и Эстония.

<sup>226</sup> Метод налогового кредита используют следующие государства — члены ЕС: Мальта, Испания, Румыния.

Эстония устраняют двойное налогообложение путем освобождения от налогообложения дивидендов акционеров, таким образом, доход подлежит налогообложению только на корпоративном уровне.

В связи с этим, наблюдая за изменением ставок, можно проследить тесную связь между корпоративным и подоходным налогообложением. При увеличении ставок корпоративного налога ставки подоходного налога уменьшаются, и наоборот. Таким образом, гармонизация корпоративной налоговой системы государств-членов, к которой стремится ЕС, будет непосредственным образом влиять на подоходный налог в сторону увеличения соответствующих ставок.

В результате, с одной стороны, уход от налогообложения в данной связи является для государств-членов неким бременем, которое искажает данные относительно объема внутренних и внешних инвестиций. С другой стороны, государства-члены, использующие налоговые режимы, способные уйти от двойного налогообложения посредством уменьшения налогооблагаемой базы, применения пониженных ставок на дивиденды и прочего, они обеспечивают наиболее благоприятный инвестиционный климат по сравнению с другими государствами-членами.

2. При налогообложении доходов от прироста капитала должны быть определены различия между доходом от прироста капитала в результате отчуждения акций и доходом от прироста капитала, полученным в результате продажи других бизнес-активов, так как налогообложение доходов от прироста капиталов при продаже акций должно следовать концепции налогообложения дивидендов. Большинство государств-членов, освобождающих дивиденды от

обложения налога на прибыль, освобождают от налогообложения доходы от прироста капитала<sup>227</sup>.

Отметим, что различают доход от прироста капитала от реализации обыкновенных акций, это очень распространено на национальных фондовых рынках, и доход от прироста капитала других акций, которые зачастую представляют собой контрольный пакет акций корпораций. При этом последний доход от прироста капитала облагается более высокой налоговой ставкой, чем прибыль от обращения обыкновенных акций, ввиду квалификации деятельности по реализации акций в трудовую деятельность. Налогоплательщики уклонялись от уплаты подоходного налога, заменив его уплатой корпоративного налога, ставка которого значительно ниже.

Несмотря на то, что государствам — членам ЕС приходится ежедневно решать вопросы двойного налогообложения, они по-прежнему не готовы пойти навстречу Европейской комиссии и гармонизировать соответствующие налоговые ставки, позволяя акционерам увеличивать стоимость акций на сумму корпоративного налога.

3. Что касается дохода от возмещения убытков, то учет финансовых потерь является общей практикой налогообложения в большинстве государств — членов ЕС, хотя имеются значительные различия в области положений о признании безнадежных долгов. Как правило, нет никаких ограничений для зачета прибыли и убытков в пределах определенного промежутка времени, где потери были понесены в ходе обычной хозяйственной деятельности. Ограничения касаются промежутка времени, в течение которого можно возмещать соответствующие суммы убытков.

---

<sup>227</sup> В Чехии, Ирландии, Литве, Польше, Словакии, Словении никаких налоговых льгот в отношении налогообложения дохода от прироста капитала при реализации акций не предоставляется. Во Франции применяются специальные налоговые режимы в отношении налога на доход от прироста капитала. Большинство стран, такие как Австрия, Бельгия, Венгрия, Ирландия, Румыния, Словакия, Словения, Латвия, Литва, Польша, Швеция, Финляндия, Чехия, не предоставляют никаких льгот при налогообложении дохода от прироста капитала при реализации иного имущества. Другие государства-члены предоставляют различные формы облегчения налогового режима (Кипр, Португалия, Бельгия, Дания, Германия, Люксембург, Нидерланды), отсрочку налогообложения (Италия, Эстония), индексацию пособий (Кипр, Португалия, Мальта, Испания, Великобритания), применение заниженных налоговых ставок (Франция, Греция), освобождение от налогообложения (Кипр), частичное освобождение от налогообложения (Мальта, Испания, Великобритания).

Иллюстративно можно рассмотреть дело *Marks & Spencer*<sup>228</sup>, согласно которому корпорация Великобритании обратилась в Европейский суд за защитой своих прав по вопросу возмещения убытков, которые она понесла в немецком, французском и бельгийском филиалах. Компания заявила о своем праве на компенсацию потерь (уменьшение налогооблагаемой базы на сумму убытка), которые понесли дочерние компании, за счет налогообложения британской прибыли в соответствующем налоговом периоде. Компания также утверждала, что налоговое законодательство Великобритании в части возмещения соответствующих сумм противоречит учредительным документам ЕС, чем нарушает права налогоплательщиков и создает препятствия для развития бизнеса в других государствах — членах ЕС.

Решением Европейского суда требования *Marks & Spencer* были удовлетворены в полном объеме. Судом было установлено, что налоговое законодательство Великобритании создает препятствия для трансграничных инвестиций, тем самым нарушая положения Договора о ЕС; государства — члены ЕС имеют право устанавливать свою собственную налоговую политику, однако они не могут нарушать права налогоплательщиков, в частности право на свободу учреждения, предусмотренное положениями Договора о ЕС; государства-члены не могут дискриминировать трансграничную деятельность, создавать льготные условия для привлечения внутренних инвестиций по сравнению с иностранными инвестициями; нельзя ограничивать компании осуществлять хозяйственную деятельность в других государствах — членах ЕС.

Так как национальное налоговое законодательство государств — членов ЕС различно и порой противоречит основным началам учредительных документов ЕС, это тормозит развитие конкурентоспособности, замедляет темпы развития экономики всего ЕС, что является также определяющим фактором при вынесении решений Европейским судом<sup>229</sup>.

---

<sup>228</sup> См.: *Philip M.* The Day After Tomorrow: The U.K. System After Marks & Spencer // Tax Management Transfer Pricing Report 3. 2004. 9 June. P. 221.

<sup>229</sup> См.: *Culbertson M., Culbertson R.* Clearing Away and Sand: Retrospective Methods and Prospective Documentation in Transfer Pricing Today // Tax Law Review. 2003. 37. P. 110.

В 2015 году Европейская комиссия представила очередную стратегию по гармонизации корпоративного налога на всей территории ЕС в отношении многонациональных предприятий, которая предусматривала новые правила реформирования налогового законодательства посредством снижения трансграничных инвестиционных барьеров. Комиссия предлагала корпорациям установить единую систему определения налоговой базы для всех государств — членов ЕС, используя единый набор правил налогообложения на уровне ЕС, а затем уплачивать налоги в бюджеты по индивидуальным правилам согласно нормативным правовым актам ЕС, используя общий согласованный «механизм распределения»<sup>230</sup>.

Данные правила подразумевают сохранение суверенитета государств-членов в вопросах налогообложения доходов и прибыли, что заключается в применении национальной налоговой ставки с долей налоговой базы, установленной нормативными правовыми актами ЕС, с последующим введением общей корпоративной базы на всей территории ЕС. Предложения основываются на успешном опыте введения корпоративной налоговой базы в США и Канаде. Европейская комиссия считает настоящее предложение достаточно актуальным в настоящий период времени, так как наличие разных налоговых систем подрывает конкуренцию между государствами-членами, препятствуя эффективному функционированию внутреннего рынка. К тому же увеличивающееся число уклонений от уплаты налогов со стороны трансграничных организаций и наличие многочисленных схем их минимизации существенно сокращают поступления в бюджеты соответствующих стран. Однако углубленной оценки преимуществ и недостатков распределения налогового бремени между государствами — членами ЕС пока нет.

Иностранные аналитики прогнозировали негативное влияние гармонизации налога на прибыль на темпы экономического роста ЕС, на инвестиционную

---

<sup>230</sup> См.: *Martens-Weiner J.* Company tax reform in the European Union. Guidance from the United States and Canada on implementing. Formulary apportionment in the EU. Springer, 2017. P. 83–84.

деятельность<sup>231</sup>. Это означает, что не только сам размер налогового бремени является важной составляющей всей налоговой системы, но и взаимосвязь с налогоплательщиком и экономической ситуацией в целом. Если рассматривать гармонизацию налога не с точки зрения определенного государства-члена, а с точки зрения ЕС, то налоговые отношения становятся более сложными и оценить влияние налогообложения на конкретный доход становится практически невозможно. Это приводит к многочисленным спорам в отношении целесообразности гармонизации налогообложения доходов и прибыли между странами в целом.

Анализ последствий введения корпоративного налога в ЕС показывает возможность увеличения расходов на оплату труда, что влияет на рентабельность компании по сравнению с теми, кто находится в более выгодной налоговой среде. Уплата налога может стать тяжелым бременем, что может привести к поиску возможностей со стороны налогоплательщика уйти от налогообложения либо переложить имеющееся бремя на другие статьи расходов<sup>232</sup>.

Эффективность гармонизации налогового законодательства в сфере налогообложения доходов и прибыли напрямую зависит от разрешения существующих противоречий между национальным налоговым законодательством и нормативными правовыми актами ЕС, от добросовестного соблюдения основных принципов европейской интеграции в части исполнения налоговых обязательств, а также соблюдения условий сотрудничества государств-членов в налоговой сфере.

Однако следует отметить, что предложение Европейской комиссии ввести общий корпоративный налог на всей территории ЕС постоянно подвергается критике как со стороны государств-членов, так и со стороны ученых, которые в отличие от государств — членов ЕС видят положительные стороны в закономерной интеграции в рамках гармонизации налогообложения доходов и прибыли. Решения Европейского суда, различия в национальных налоговых

---

<sup>231</sup> См.: *Kaila H.* Euroopan yhteisöjen perusvapaudet ja kansallisten verojärjestelmien johdonmukaisuus Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa // *Defensor Legis*. 2006. № 6. P. 67; *Alworth J., Arachi G.* Taxation Policy in EMU. *Economia della Tassazione*. Pavia University, 2008. P. 5.

<sup>232</sup> См.: *James S., Nobes C.* The Economics of Taxation. Prentice Hall. N. Y., 1995. P. 46.

системах и высокие административные расходы, возникающие при соблюдении национального законодательства в конкретной стране, создают непреодолимые препятствия для консолидации европейского корпоративного сектора, но в конечном счете способствуют реформированию национальных налоговых систем, на что государства-члены пойти пока не готовы.

Несмотря на это, учитывая непосредственное влияние наднациональной налоговой политики на национальное регулирование, правительства государств-членов активно используют инструменты европейской интеграции, направленные на установление общей корпоративной налоговой базы, с целью увеличения эффективной работы налоговой системы, уменьшения налоговой нагрузки на компании. Предполагается, что налоговая база будет более скоординирована, в связи с чем компании будут иметь меньше потерь, больше экономической выгоды, что приведет к увеличению инвестиций в Европу<sup>233</sup>.

Результаты работы Европейской комиссии предусматривают правовой анализ экономических выгод от установления и введения общего корпоративного налога<sup>234</sup> на территории ЕС, достижение которых возможно посредством сокращения налогового бремени на бизнес, снижения административных и технических расходов юридических лиц при условии соблюдения ими налогового законодательства ЕС и законодательства государств — членов ЕС. При этом выгода бюджетов государств-членов состоит в увеличении администрирования налогов за счет сокращения масштабов финансовых манипуляций, налоговых преференций.

Тем не менее, несмотря на наличие бесчисленных споров, имеющих под собой научные обоснования, большая работа была проведена между государствами — членами ЕС и Европейской комиссией в отношении согласования некоторых позиций по корпоративному налогу. Однако многие

---

<sup>233</sup> См.: *Mintz J.* Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at Stake. A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe — Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 2008. P. 132.

<sup>234</sup> См.: *Mayr G.* CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn — gemeinsame Strukturelemente. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa. Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008. P. 90.

трудности остаются нерешенными, например в выборе формулы для распределения доходов между государствами — членами ЕС.

Вместе с тем, несмотря на отсутствие Директив, регулирующих налогообложение личных доходов, налоговое бремя на доходы физических лиц в государствах — членах ЕС постепенно выравнивается. Это прежде всего связано с конкуренцией между налоговыми системами государств — членов ЕС, которые при применении индивидуального подоходного налога используют стимулирующую функцию налоговой системы, что непосредственным образом приводит к спонтанной гармонизации подоходного налога. При этом, учитывая различные финансовые потребности государств — членов ЕС, гармонизация подоходного налога на уровне ЕС представляется преждевременной.

Отметим некоторые характерные черты, свойственные налоговым системам государств — членов ЕС в отношении налога на доход физических лиц (подоходного налога):

- 1) взимание налогов осуществляется по принципу места проживания;
- 2) налогообложение всех доходов, полученных налогоплательщиком от разных источников дохода;
- 3) максимальные и минимальные размеры налоговых ставок применяются в соответствии с существующей прогрессивной шкалой доходов;
- 4) налоговое бремя подлежит изменению при инфляции посредством системы автоматической или полуавтоматической индексации налоговой системы или посредством изменения налоговых ставок;
- 5) применяются различные налоговые ставки к различным видам доходов: от продажи недвижимого имущества, активов и инвестиционных доходов и прочее;
- 6) существуют программы освобождения от налогообложения минимального уровня доходов, с учетом произведенных расходы;
- 7) существуют программы социальной поддержки, учитывающие состав семьи, а также возможность использовать систему льгот и вычетов;
- 8) льготы и вычеты применяются в инвестициях, строительстве, ремонте, медицине, при пожертвовании и прочее.

Все государства — члены ЕС облагают доход от трудовой деятельности и корпоративный доход (прибыль) отдельно по разным налоговым ставкам и независимо от предложений Европейской комиссии объединить указанные доходы в рамках гармонизации налогообложения доходов и прибыли. На практике государства — члены ЕС делать это отказываются ввиду того, что данная ситуация может быть формальной, так как в результате государства — члены ЕС должны будут использовать двойной подоходный налог<sup>235</sup>. Однако данный путь решения проблем может устранить существующие неясности и противоречия, делая налоговое законодательство в сфере налогообложения доходов и прибыли более эффективным<sup>236</sup>, что послужит важным вкладом на пути к гармонизации налогообложения доходов и прибыли и тем самым приблизит ЕС к конечной цели европейской интеграции.

Следует отметить, что прибыль организации облагается более низкими налоговыми ставками по сравнению с налоговыми ставками на доход от трудовой деятельности, что связано с большой мобильностью капитала<sup>237</sup>.

Так как национальную налоговую политику государства — члены ЕС выстраивают исходя из своего национального права, то и вопрос гармонизации прямого налогообложения стоит остро. Процесс принятия нормативного акта, регулирующего отношения в сфере прямого налогообложения, предусматривает согласие всех государств — членов ЕС согласно принципу единогласия в принятии решений, однако наличие такого согласия на данном этапе развития ЕС, как показала практика, представляется затруднительным. Мнения зарубежных авторов<sup>238</sup>, рассматривающих данный вопрос, также различны. Считается, что если национальное право государств-членов не нарушает основополагающий принцип функционирования общего рынка ЕС, то правовая политика ЕС в сфере

---

<sup>235</sup> См.: *Cnossen S.* Taxing capital income in the nordic countries: a model for the European Union? Taxing capital income in the European Union: issues and options for reform. Chapter 8. Oxford University Press, 2000. P. 243.

<sup>236</sup> См.: *Zee H.* World trends in tax policy: an economic perspective. Intertax. 2002. P. 250.

<sup>237</sup> В *прил. 14, 15* приведены примеры налоговых ставок на прибыль юридических лиц, действующих в государствах — членах ЕС, и ставки налогов на доходы физических лиц — граждан ЕС от трудовой деятельности.

<sup>238</sup> См.: *Margit S.* Company tax coordination in the EU: Status quo and perspectives // *Intereconomics*. 2007. Vol. 42. Iss. 3. P. 116.

гармонизации прямого налогообложения не может помешать европейской интеграции.

Подводя итог, отметим, что при согласовании Римского договора не было уделено должного внимания гармонизации прямого налогового законодательства, так как это не имело заметного влияния на функционирование внутреннего рынка. В процессе развития экономической интеграции появилась потребность в гармонизации прямого налогового законодательства в части налогообложения доходов и прибыли, что является более сложным процессом по сравнению с гармонизацией налогового законодательства в сфере взимания НДС и акцизов с практической, технической и юридической точек зрения. При этом налогообложение доходов и прибыли является важным инструментом фискальной политики, который затрагивает социальную и экономическую деятельность государства.

Говоря о методологии, следует отметить, что налогообложение в каждом государстве — члене ЕС различно и зависит от структуры местных доходов, размеров и структуры расходов, уровня налогового администрирования, системы налоговых льгот и вычетов. Данные обстоятельства влияют на уровень налоговой нагрузки, определение минимальной и максимальной налоговых ставок, иных оснований, связанных с исполнением социальных обязательств государства. Поэтому недостаточно ограничиться гармонизацией одного конкретного налога в национальной налоговой системе, формировавшейся годами, поскольку необходимо использовать комплексный подход к разрешению данного вопроса, так как в итоге можно получить совершенно противоположный результат.

Гармонизация налогообложения доходов и прибыли является эффективным инструментом с точки зрения функционирования внутреннего рынка. Однако наличие различных налоговых систем в государствах-членах приводит к межнациональному<sup>239</sup> уклонению от уплаты налогов в странах ЕС, что вызывает искажение на внутреннем рынке.

---

<sup>239</sup> См.: *Terra BJM, Wattel P.J.* European tax law, 6th edn. Wolters Kluwer, Croydon. 2012. P. 544.

Видится перспективным стремление ЕС, направленное на углубление евразийской интеграции посредством реализации процесса гармонизации прямого налогового законодательства, объединить принципы и задачи ЕС и государств-членов в единую финансовую систему с формированием общего бюджета на уровне ЕС, в этом и заключается смысл европейской интеграции.

Интерес к углублению евразийской интеграции и выявленные нами ранее различия в построении европейской и евразийской экономической интеграции актуализируют поиск новых современных стратегических подходов к осуществлению гармонизации прямого налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС, которые на данном этапе реализуются на уровне ЕС. Вместе с тем результаты анализа направления развития европейской интеграции указывают, что процесс гармонизации прямого налогового законодательства в странах ЕАЭС также является неизбежным, поскольку в условиях глобализации экономики отсутствие согласованности в налоговой политике в сфере прямого налогообложения способствует возникновению проблем в интерпретации национального налогового законодательства, что приводит к искажению конкуренции и дискриминационному эффекту на внутреннем рынке и, безусловно, замедляет процесс экономической интеграции ЕАЭС.

Рассмотрим более подробно, что же представляет собой система источников права, которая регулирует правоотношения в сфере налогообложения доходов и прибыли в рамках ЕАЭС с участием Российской Федерации и которая используется в рамках настоящего исследования. В общем значении данная система включает следующие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения:

1. Соглашением между Правительством РФ и Правительством РА от 28.12.1996 об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество<sup>240</sup>.

---

<sup>240</sup> См.: СЗ РФ. 1998. № 21. Ст. 2174.

2. Соглашением между Правительством РФ и Правительством РБ от 21.04.1995 об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество<sup>241</sup>.

3. Конвенцией между Правительством РФ и Правительством РК от 18.10.1996 об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал<sup>242</sup>.

4. Соглашением между Правительством РФ и Правительством КР от 13.01.1999 об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы<sup>243</sup>.

Анализ рассмотренной системы нормативных актов государств — членов ЕАЭС, принимая во внимание содержание нормативных правовых актов ЕС в рассматриваемой сфере, позволил сформулировать особенности и различия в построении и регулировании схожих отношений в рамках государств — членов ЕС и государств — членов ЕАЭС. Безусловно, может возникнуть вопрос о корректности сформулированных выводов в результате проведенного исследования, однако задача заключается в поиске правовых инструментов, направленных на углубление евразийской интеграции посредством гармонизации национального налогового законодательства в сфере прямого налогообложения:

1. Директива ЕС «О материнских и дочерних компаниях» была разработана с целью устранения сложных вопросов в сфере налогообложения прибыли, распределяемой между материнскими и дочерними компаниями, находящимися в разных государствах — членах ЕС. Дочерние компании освобождаются от уплаты налогов на дивиденды и налогов на иную распределяемую прибыль, подлежащих оплате материнским компаниям, что позволяет избежать риски двойного налогообложения.

Соглашения об избежании двойного налогообложения ЕАЭС с участием Российской Федерации предусматривают различные режимы налогообложения дивидендов и иной распределенной прибыли между взаимозависимыми лицами.

---

<sup>241</sup> См.: СЗ РФ. 1997. № 7. Ст. 807.

<sup>242</sup> См.: СЗ РФ. 1998. № 11. Ст. 1243.

<sup>243</sup> См.: СЗ РФ. 2001. № 26. Ст. 2593.

Так, согласно Соглашениям между Правительством РФ и Правительством КР, между Правительством РФ и Правительством РА, Конвенции между Правительством РФ и Правительством РК налогообложение осуществляется так, как если бы эти предприятия были независимыми друг от друга с учетом корректировки сумм налога, которая согласовывается компетентными органами договаривающихся сторон. Согласно Соглашению между Правительством РФ и Правительством РБ предусматривается налогообложение дивидендов и иной прибыли на территориях соответствующих государств-членов, что в результате неизбежно приводит к двойному налогообложению соответствующих сумм. Причем данные правила распространяются на все компании, так или иначе определяемые как взаимозависимые лица согласно положениям национального законодательства ЕАЭС.

2. Содержание Конвенции ЕЭС «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных (зависимых) предприятий» и положений международных соглашений между странами ЕАЭС об устранении двойного налогообложения совпадает. Однако Конвенция ЕЭС обладает более сложной структурой с четко определенными правилами налогообложения различных видов доходов. В ней можно условно выделить три блока положений: условия применения корректировки прибыли, процедуру уведомления зависимых организаций, этапы решения вопросов в случае нарушения установленной процедуры.

При этом необходимо отметить, что международные договоры ЕАЭС четким образом устанавливают, на территории какой из договаривающихся стран определенный вид дохода будет подлежать налогообложению.

3. Положения Директивы ЕС о налогообложении накоплений сбережений в форме выплаты процентов предусматривают налогообложение выплачиваемых процентов по долговым обязательствам при обязательном обмене соответствующей информацией между компетентными органами государств —

членов ЕС. Международными соглашениями на уровне ЕАЭС отношения в рассматриваемой сфере не регулируются<sup>244</sup>.

4. Положения Директивы ЕС «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов» предоставляют возможность государствам-членам применять льготное налогообложение капитала, состоящего из разницы между стоимостью переданных активов, пассивов и их действительной (рыночной) стоимостью, принимаемых для целей налогообложения и образованных в результате реорганизации компаний, а также включает учет убытков, которые принимает на себя получающая компания и которые не были учтены для целей налогообложения. Положения Директивы также предусматривают предоставление отсрочки в исполнении налоговых обязательств на разницу между реальной стоимости активов и иными обязательствами, подлежащими налогообложению.

Схожие отношения регулируются Конвенцией между Правительством РФ и Правительством РК, положениями которой предусмотрен ряд налоговых вычетов при определении налоговой базы постоянного учреждения по налогу на прибыль организации. Иные отношения в рассматриваемой сфере регулируются национальным законодательством.

5. Положения Директивы ЕС «Об общей системе налогообложения, применимого в отношении выплат процентов и роялти, осуществляемой между зависимыми компаниями разных государств-членов» предусматривают условия избежания двойного налогообложения при выплате процентов и роялти применимо к взаимозависимым компаниям. Отношения в рассматриваемой сфере на уровне ЕАЭС регулируются положениями международных двусторонних соглашений на уровне ЕАЭС, предусматривающих налогообложение прибыли ассоциированных (взаимозависимых) предприятий.

---

<sup>244</sup> Цареградская Ю. К. Региональные финансовые организации: особенности правового регулирования в контексте долговой политики (на примере Евразийского экономического союза) // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2017. № 8. С.179-184.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод об отсутствии единообразия в правовом регулировании налогообложения доходов и прибыли в рамках ЕАЭС, единой налоговой политики в рассматриваемой сфере на наднациональном уровне, что, безусловно, замедляет процесс интеграции государств — членов ЕАЭС в единое экономическое пространство.

Однако вопросы заключаются в следующем: возникает ли на данном этапе развития интеграционного объединения ЕАЭС необходимость в проведении совместной политики в направлении гармонизации налогового законодательства в сфере прямого налогообложения? Способствуют ли уровень экономического развития государств — членов ЕАЭС и отсутствие гармонизации налогового законодательства в сфере прямого налогообложения возникновению преград на пути к евразийской интеграции, которые свойственны евразийской интеграции? Ответом на поставленные вопросы является стремление государств — членов ЕАЭС построить конкурентоспособные налоговые системы в условиях глобализации мировой экономики, что предопределяет дифференциацию стран по уровню экономического развития. Неизбежность интеграционных процессов в итоге будет способствовать углублению экономической интеграции, что возможно только в рамках гармонизации национального налогового законодательства, в том числе в сфере прямого налогообложения, с предусмотренным решением возникающих в будущем вопросов развития конкуренции на внутреннем рынке, инновационной и инвестиционной деятельности, увеличения уровня экономического развития интеграционного объединения и роли соответствующих стран в мировом пространстве.

Проведенный анализ обуславливает необходимость осуществления процесса гармонизации законодательства ЕАЭС в сфере налогообложения доходов и прибыли с целью углубления экономической интеграции государств — членов ЕАЭС в единое экономическое пространство ЕАЭС, повышения уровня инвестиционной привлекательности экономик государств — членов ЕАЭС и стимулирования производства на внутреннем рынке, так как международные

договоры, заключенные между государствами — членами ЕАЭС, зачастую носят условный характер и рассматривают только узкую сферу деятельности.

В связи с этим считаем необходимым:

1) гармонизировать налогообложение доходов и прибыли в государствах — членах ЕАЭС посредством заключения Протокола «О гармонизации прямого налогового законодательства в странах — членах ЕАЭС», который будет содержать требования, обязательные для исполнения всеми государствами — членами ЕАЭС, в том числе расширенную терминологию применительно ко всем государствам — членам ЕАЭС, с последующим внесением соответствующих изменений в национальное налоговое законодательство с целью единообразного толкования положений Протокола применительно ко всем государствам — членам ЕАЭС;

2) включить в Протокол «О гармонизации прямого налогового законодательства в странах — членах ЕАЭС» положения, предусматривающие порядок налогообложения распределяемой прибыли и дивидендов, выплачиваемых дочерними компаниями материнским, осуществляющими деятельность в различных государствах — членах ЕАЭС. Сроки распределения прибыли и дивидендов, а также их размеры должны устанавливаться внутренними документами компаний с учетом положений действующего законодательства государств — членов ЕАЭС, в которых осуществляется соответствующая деятельность.

Внести дополнения в гл. 25 НК РФ, предусматривающие освобождение дочерних компаний от уплаты налогов на дивиденды, выплачиваемые материнскими компаниями, и налогов на иную распределяемую прибыль при получении соответствующих сумм. Это позволит избежать риски двойного налогообложения, обеспечить прозрачность функционирования налоговой системы, минимизировать мошенничество в налоговой сфере;

3) установить в Протоколе «О гармонизации прямого налогового законодательства в странах — членах ЕАЭС» положения, предусматривающие порядок налогообложения процентов и роялти по долговым обязательствам,

выплачиваемых между материнской и дочерней компаниями, осуществляющими определенный вид предпринимательской деятельности в различных государствах — членах ЕАЭС. Налогообложение процентов и роялти, выплачиваемых между материнской и дочерней компаниями, должно осуществляться на территории «у источника выплаты» по налоговой ставке, не превышающей 10 % от общей суммы процентов и роялти, что будет способствовать ограничению оттока капитала и предотвращению двойного налогообложения;

4) предоставить государствам — членам ЕАЭС возможность применять льготное налогообложение капитала, состоящего из разницы между стоимостью переданных активов, пассивов и их действительной (рыночной) стоимостью, определяемой по месту применения налоговых льгот, в случаях реорганизации в форме слияния и разделения организаций, расположенных на разных территориях ЕАЭС, посредством внесения соответствующих положений в Протокол. Предлагается предусмотреть возможность вычета убытков, которые не были учтены для целей налогообложения, из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации, которые принимает на себя получающая компания;

5) обоснована необходимость включения в налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС положения, предусматривающее 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.

Безусловно, не все государства — члены ЕАЭС будут готовы воспользоваться данными предложениями, так как считают свою налоговую систему более конкурентоспособной. Однако, если страны ЕАЭС хотят иметь эффективную и динамично развивающуюся экономику, необходимо преодолеть существующие барьеры за счет предоставления дополнительных стимулов для государств — членов ЕАЭС, обеспечить прозрачность применения налогового законодательства на всей территории ЕАЭС, снижение затрат

субъектов налоговых правоотношений посредством рационального применения налоговых изменений во всех государствах — членах ЕАЭС.

### **§ 2.3. Организационно-правовые условия осуществления гармонизации налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования**

В последнее время в связи с глобальным экономическим кризисом, углублением внутреннего рынка, ростом числа новых технологий и бизнес-структур на национальном и международном уровне возросло значение трансфертного ценообразования.

Трансфертное ценообразование<sup>245</sup> предполагает установление цены между взаимосвязанными компаниями при совершении сделок купли-продажи товаров, выполнении работ и оказании услуг за пределами национальных границ. Критерии связанности компаний в каждой стране различны.

Основополагающим критерием взаимосвязанности<sup>246</sup> является принадлежность компаний одним и тем же физическим или юридическим лицам, которые контролируют друг друга прямо или косвенно посредством участия в капитале.

Механизм трансфертного ценообразования, присущий связанным сторонам, опирающимся на нерыночные факторы в деловой практике, принято относить к одной из классических оптимизационных схем налогового планирования<sup>247</sup>. В данном случае основополагающей задачей законодателя в области построения международной налоговой политики является нахождение баланса интересов между налогоплательщиком и государством для предотвращения ухода

---

<sup>245</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе // Финансовое право. 2013. № 3. С. 30-34.

<sup>246</sup> См.: *Clemens B.* International transfer pricing and the EU code of conduct // European integration studies. 2011. № 5. P. 110.

<sup>247</sup> См.: Трансфертное ценообразование: Украинский и международный опыт. 2012. Cai & Lenard // Inve-Trade : site. URL: <http://inve-trade.eu/ru/itf-research.html/> (дата обращения: 04.12.2018).

налогоплательщика от налоговой обязанности с целью снижения налоговой нагрузки.

Поскольку одним из основных проблемных вопросов трансфертного ценообразования является вопрос налогообложения, то целесообразным представляется унифицировать регламентирующие нормы с целью преодоления налоговой диспропорции как внутри различных интеграционных объединений посредством гармонизации национального налогового законодательства, так и внутри соответствующих компаний, транснациональных корпораций.

Появление трансфертного ценообразования исторически связывают с периодом окончания Второй мировой войны, которая ускорила развитие национально-освободительного движения в Азии, Африке и Латинской Америке, способствовала процессу распада колониальной системы империализма<sup>248</sup>, начавшегося еще в начале XX века. В новых условиях на смену прямым методам ограбления в прошлом колониальных стран появились иные методы безличного вывоза капитала странами-метрополиями. Транснациональные компании намеренно стали занижать цены на продукцию, поставляемую на международный рынок. При помощи посредников, зарегистрированных в особых экономических зонах, в которых применяются заниженные налоговые ставки либо они вовсе отсутствуют, привлекали иностранные компании к сотрудничеству на весьма выгодных финансовых условиях. В результате указанных манипуляций не только бюджеты государств, но и сами транснациональные корпорации стали нести колоссальные потери.

Одним из первых источников, регулирующих отношения в сфере трансфертного ценообразования, считается финансовый акт Великобритании, который издан в 1915 году, пересмотрен в 1951 году и положения которого в дальнейшем вошли в Акт по налогам и доходам корпораций, изданный в 1988 году. Акт ужесточал требования к налоговой политике в рамках трансфертного ценообразования.

---

<sup>248</sup> См.: Федеральный портал Protown.ru // URL: <http://protown.ru/information/hide/5534.html/> (дата обращения: 04.12.2018).

Первой страной, которая приняла специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США (середина 1960-х гг.). Однако то обстоятельство, что в этой стране находились или осуществляли деятельность транснациональные компании, а также учитывая тот факт, что соответствующее законодательство США существенно отличалось от законодательства других заинтересованных стран, побудило правительства многих государств искать приемлемые для большинства стран принципы и приемы, определяющие порядок налогового регулирования трансфертного ценообразования<sup>249</sup>.

В 1976 году вопрос трансфертного ценообразования был урегулирован уже на международном уровне. Основными международными документами выступали: Декларация стран — участниц ОЭСР о международных инвестициях и многонациональных предприятиях от 21 июня 1976 года, приложение к ней — руководство для многонациональных предприятий, где содержатся рекомендации воздерживаться от допустимых схем, способствующих искажению налоговой базы, с целью недопущения возникновения противоречий с законодательством страны, на территории которой осуществляет свою деятельность соответствующее предприятие; руководящие разъяснения ОЭСР 1979 г. — Отчет ОЭСР «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия», в котором содержатся рекомендации о воздержании от манипуляций со стороны транснациональных компаний в области «договорных цен»<sup>250</sup> в целях обхода налогового законодательства стран, на территории которых осуществляется их деятельность.

Анализ новых явлений в мировой экономике в отношении трансфертного ценообразования позволил сформулировать ряд выводов и рекомендаций, которые легли в основу реформирования налоговых систем большинства государств — членов ОЭСР и нашли свое отражение в Плане мероприятий по

---

<sup>249</sup> См.: *Ненесов К. А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 6.

<sup>250</sup> Подробнее см.: *Полисюк Г. Б., Ильяшик И. В.* Анализ влияния трансфертного ценообразования на деятельность предприятия и его налогообложение в международной практике // *Международный бухгалтерский учет.* 2010. № 6. С. 33.

взаимодействию компетентных органов государств-членов в сфере выявления занижения налогооблагаемой базы и уклонения от уплаты налогов в рамках трансфертного ценообразования<sup>251</sup>. Согласованный план мероприятий предусматривает работу государств — членов ОЭСР в следующих направлениях: рассмотрение налоговых проблем цифровой экономики, нейтрализация схем ухода от налогообложения при трансфертном ценообразовании, разработка или ужесточение правовых норм в отношении контролируемых иностранных компаний, ограничение занижения налогооблагаемой базы при использовании вычетов и иных налоговых льгот и др.

В настоящий период времени активную роль в построении и реализации политики в области трансфертного ценообразования в пределах европейской территории выступает ЕС, представленный Европейской комиссией и совместным форумом ЕС по трансфертному ценообразованию и ОЭСР.

Разработанные ЕС и ОЭСР<sup>252</sup> документы<sup>253</sup> носят рекомендательный характер и не обязательны для применения. Государства — члены ЕС имеют право использовать только те положения, которые, на их взгляд, являются наиболее подходящими для внедрения в национальное законодательство с учетом особенностей экономического развития соответствующей территории.

Налоговые юрисдикции государств — членов ЕС приняли правила трансфертного ценообразования, которые похожи на рекомендации ОЭСР. Преобладающим правилом трансфертного ценообразования является принцип вытянутой руки<sup>254</sup>, который также является базовым принципом рекомендаций ОЭСР и подразумевает установление трансфертной цены на базе цен, которые бы использовали несвязанные стороны в аналогичной ситуации. Большинство государств — членов ОЭСР используют данный принцип в своем законодательстве, в том числе РФ и РБ, что является международным

---

<sup>251</sup> См.: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD (2013) // Organisation for Economic Co-operation and Development : site. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 11.11.2019).

<sup>252</sup> Подробнее см.: *Килинкарлова Е. В.* Новые рекомендации ОЭСР о документации по трансфертному ценообразованию и об автоматическом обмене информацией // *Налоговед.* 2016. № 6. С. 32–39.

<sup>253</sup> В *прил. 16* представлен перечень документов, в которых содержатся основополагающие принципы трансфертного ценообразования, действующие в рамках ЕС и ОЭСР.

<sup>254</sup> См.: *Florian H.* Internationales und Europaisches Steuerrecht. 2. Auflage, C. F. Muller Verlag Heidelberg, 2009. P. 245.

консенсусом в отношении определения трансграничной цены<sup>255</sup>. Данные требования также отражаются в законодательстве США и Канады. Однако законодательство ряда стран<sup>256</sup>, например Бразилии и Казахстана, существенно отличается от рекомендаций ОЭСР.

Так, согласно ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР<sup>257</sup>, если между двумя предприятиями в их финансовых или коммерческих отношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая могла бы быть получена одним из предприятий, но из-за наличия этих условий не была ему перечислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

Принцип вытянутой руки представляет собой цену, которую покупатель должен платить за поставленный товар, выполненную работу, оказанную услугу или за нематериальные активы в условиях рыночной конкуренции<sup>258</sup>. Другими словами, принцип вытянутой руки является результатом спроса и предложения на конкурентном рынке. Вот почему его еще называют принципом «рыночной цены»<sup>259</sup>.

Отметим, что согласно сообщению комитета Европейского сообщества о работе совместного форума трансфертного ценообразования<sup>260</sup> принцип вытянутой руки и иные руководящие принципы ОЭСР принимаются и применяются всеми государствами — членами ЕС. Тем не менее толкование и применение принципов ОЭСР может варьироваться между странами. Различные толкования могут привести к возникновению неопределенности для налогоплательщиков, а также могут влиять на надлежащее функционирование внутреннего рынка в том, что прибыль может облагаться налогом два раза (двойное налогообложение).

---

<sup>255</sup> См.: *King E.* Transfer Pricing and Corporate Taxation. Berlin Heidelberg, 2009. P. 12.

<sup>256</sup> См.: ADE Professional Solutions // ADE Professional Solutions : site. URL: <http://www.ade-solutions.com/training.html/> (дата обращения: 06.12.2018).

<sup>257</sup> См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publication 22 July 2010, Paris. P. 33.

<sup>258</sup> См.: *Levey M., Wrappe St., Chung K.* Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook. Chicago, 2010. P. 210.

<sup>259</sup> См.: *Clemens B.* Op. cit. P. 111.

<sup>260</sup> См.: Information and Notices // Official Journal of European Union. C 322, 30.12.2009. P. 1.

Чтобы контролировать международные решения в области трансфертного ценообразования, налоговые органы запрашивают подробную документацию, касающуюся международных операций внутри группы. Соответствующие расходы являются расходами налогоплательщика-корпорации по документам, запрашиваемым налоговыми органами в различных государствах-членах. В целях сокращения бюрократических препятствий и, соответственно, затрат транснациональных компаний, работающих на европейский рынок, Европейская комиссия предложила единый подход<sup>261</sup> к стандартизации пакета необходимых документов на всей территории ЕС, разработав Кодекс поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.

По мнению специального уполномоченного ЕС по налогам и сборам г-на Лазло Ковакса, данный Кодекс внес определенность и снизил риски, связанные со штрафами, возникающими при подаче налоговой документации транснациональными компаниями. Исследования показали, что из 476 компаний, расположенных в 22 странах, две трети корпораций<sup>262</sup> используют систему трансфертного ценообразования с целью перемещения своей прибыли в юрисдикции с низким налогообложением.

Положения Кодекса поведения носят рекомендательный характер. Государства — члены ЕС не обязаны вести документации по трансфертному ценообразованию в соответствии с концепцией ЕС<sup>263</sup>. Тем не менее государства должны поощрять существующий Кодекс поведения для реализации единой ценовой политики<sup>264</sup>. Положения Кодекса поведения<sup>265</sup> предназначены для

---

<sup>261</sup> См.: Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises // Official Journal of European Union. C 322, 30.12.2009. P. 4.

<sup>262</sup> Подробнее см.: *Логачев С. В., Боева О. Ю., Троценко А. Е., Кузнецова И. В.* Оффшорные и неоффшорные юрисдикции Европы, Америки, Азии, Африки и Океании. Практическое руководство по учреждению и налогообложению иностранных предприятий. М.: НПК-Веста, 2007. С. 6.

<sup>263</sup> См.: *Dirk Van St.* European Union, BNA Tax Planning International: Special Report // Transfer Pricing Documentation. 2008. July. P. 16–18.

<sup>264</sup> См.: European Commission, Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU; Memo/05/414, 10 November, Brussels. 2005. P. 1.

установления баланса интересов между налоговыми администрациями и налогоплательщиками в случае реализации права налоговых администраций на получение необходимой информации<sup>266</sup> для оценки трансфертного ценообразования и соответствия расходов налогоплательщика.

При установлении факта нарушения взаимосвязанными организациями законодательства о трансфертном законодательстве, юридически обоснованным является применение процедур, предусмотренных Арбитражной конвенцией ЕС об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий. В свою очередь, при необоснованной корректировке, которая проведена налоговыми органами и вследствие которой ассоциированные предприятия вынуждены нести необоснованные расходы, компании наделяются правом предъявлять соответствующие претензии на действия налоговых органов. Неурегулированные споры разрешаются с помощью арбитражной процедуры с последующим включением одной и той же прибыли в финансовые результаты компаний, расположенных в разных государствах.

Для целей определения свободных цен используются следующие методы, соответствующие принципу «вытянутой руки»: традиционные методы (метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод «издержки плюс»; метод цены перепродажи) и методы, основанные на анализе и распределении прибыли (метод транзакционной чистой маржи; метод дробления прибыли). При этом допускается использование нескольких методов одновременно<sup>267</sup> или методов, не регламентированных рекомендациями, при условии, что они соответствуют принципу «вытянутой руки». Так, в Германии по отношению к дистрибьютору может использоваться комбинированный метод цены перепродажи и «издержки

---

<sup>265</sup> Концепция, содержащаяся в Кодексе поведения, состоит из двух основных элементов: «Справочная документация» содержит общую стандартизированную информацию для всех групп ассоциированных предприятий стран — членов ЕС, включая общее описание бизнеса и операций в ЕС; «Документы конкретной страны» включают в себя документацию по каждому из конкретных ассоциированных предприятий государств — членов ЕС, а также более подробную информацию по конкретной стране, договорные условия и методы определения трансфертного ценообразования.

<sup>266</sup> См.: European Commission, Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU; Memo/05/414, 10 November, Brussels. 2005. P. 2.

<sup>267</sup> Пункты 1.68, 1.69 Руководства ОЭСР.

плюс» или метод цены перепродажи и чистой маржи<sup>268</sup>. Смешанные методы применяют, в частности, в Японии, Австралии, Новой Зеландии, Пакистане<sup>269</sup>.

Как правило, возможность манипуляции с трансфертным ценообразованием увеличивается с усложнением рыночных отношений. Принимая во внимание уникальные особенности международных товарных отношений, возникающих между ассоциированными предприятиями, принцип «вытянутой руки» имеет теоретический характер при трансфертном ценообразовании<sup>270</sup>, он должен использоваться в целях предоставления единых конкурентоспособных условий хозяйствующим субъектам на внутреннем рынке государств — членов ЕС и ЕАЭС<sup>271</sup>. Однако использование методов, предусмотренных национальным законодательством<sup>272</sup>, для государств — членов ЕС и ЕАЭС является наиболее предпочтительным, поскольку в основу данных правоотношений государства-члены закладывают свой налоговый суверенитет.

Отсутствие правового регулирования отношений в сфере трансфертного образования на уровне ЕАЭС говорит об отсутствии единообразных подходов к требованиям в отношении составления документации, применяемым всеми государствами — членами ЕАЭС. Диапазон таких требований достаточно широк и варьируется от минимальных до предельно завышенных<sup>273</sup>. Это также происходит из-за отсутствия соответствующих рекомендаций со стороны Евразийской экономической комиссии. Ассоциированные предприятия, работающие на общий рынок в рамках интеграционного объединения, должны подготавливать различные пакеты документов для каждого участвующего государства-члена, что в итоге приводит к увеличению административных

---

<sup>268</sup> См.: *Clemens B.* Op. cit. P. 114.

<sup>269</sup> См.: *Ненесов К. А.* Указ. соч. С. 94.

<sup>270</sup> См.: *Clemens B.* Außenhandel — Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen (2. Auflage). Berlin, Heidelberg, 2010. P. 125.

<sup>271</sup> Подробнее см.: *Букач Е.* Основные направления международного налогообложения в ЕАЭС (Интервью с Н. Т. Мамбеталиевым) // Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения. 2017. № 9. С. 10–16; *Мамбеталиев Н. Т.* Реализация плана BEPS в государствах — членах ЕАЭС // Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения. 2016. № 9. С. 57–64.

<sup>272</sup> См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; OECD Publication 22 July 2010, Paris. P. 63.

<sup>273</sup> См.: KPMG International, Global Transfer Pricing Review. 2009. P. 14.

расходов ассоциированных предприятий и создает препятствия для улучшения бизнес-климата на территории ЕАЭС.

Кроме того, дифференцированная шкала ставок налога на прибыль компаний в рамках ЕС и ЕАЭС дает сильный стимул для ассоциированных предприятий, работающих на общий рынок соответствующего интеграционного объединения, перевести прибыль в государства-члены с более низкими налоговыми ставками. Так, например, в государствах — членах ЕАЭС и ЕС действуют следующие ставки налога на прибыль организаций: РФ — 20 %, РК — 20 %, РБ — 18 %, КР — 10 %, РА — 20 %. На Мальте размер ставки налога на прибыль составляет 35 %, во Франции — 34,4 %, в Италии — 31,4 %, в Испании — 30 %, в Германии — 29,8 %, на Кипре — 10 %, в Болгарии — 10 %<sup>274</sup> и т. д. Данные в отношении государств — членов ЕС, приведенные немецким министерством финансов по состоянию на 31 август 2019 года, показывают уровень колебания дифференцированных ставок налога на прибыль ассоциированных предприятий в государствах — членах ЕС.

В настоящее время концепция общего рынка ЕАЭС означает устранение существующих условий, препятствующих свободному перемещению товаров, выполнению работ, оказанию услуг и т. п. В связи с этим ЕЭК в рамках трансфертного ценообразования призывает государства — члены ЕАЭС осуществлять работу в следующих направлениях:

- выработка единых подходов к принципам осуществления налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования;
- определение единых критериев в отношении определения взаимозависимости лиц, контролируемых сделок;
- унификация методик определения рыночных цен;
- совершенствование взаимодействия налоговых органов в налоговой сфере;
- совершенствование законодательства ЕАЭС в части вопросов налогообложения во взаимной торговле в рамках ЕАЭС.

---

<sup>274</sup> См.: Bundesministerium der Finanzen : site. URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/> (дата обращения: 03.09.2019).

Совместная реализация указанных подходов в национальном налоговом законодательстве видится необходимой и оправданной, так как проблемы ухода от налогообложения в контексте трансфертного ценообразования можно решать только совместными усилиями, не ограничиваясь взаимодействием компетентных органов в налоговой сфере и установлением национальных приоритетов, поскольку принятый комплекс мер не решает возникшие проблемы, а выстраивает дополнительные барьеры для развития бизнеса, создавая препятствия для развития внутреннего рынка ЕАЭС.

При этом следует отметить, что Российская Федерация активно осуществляет внедрение соответствующих рекомендаций в национальное законодательство<sup>275</sup>, что позволяет полноценно и всесторонне оценивать риски трансфертного ценообразования между ассоциированными предприятиями, использование нерыночных механизмов ценообразования, выявлять схемы злоупотребления законодательством о налогах и сборах РФ.

В Республике Армения, Республике Беларусь и Республике Казахстан также осуществляется работа в направлении ужесточения правил в сфере трансфертного ценообразования, мероприятий, предотвращающих легализацию доходов, полученных неправомерным путем, в том числе ассоциированными иностранными компаниями, а также занижения налогооблагаемой базы и выводу капитала из-под налогообложения. Кыргызская Республика находится на стадии разработки положений в сфере трансфертного ценообразования.

При этом анализ норм действующего законодательства государств — членов ЕАЭС в сфере трансфертного ценообразования позволяет сделать выводы о наличии финансовой дисгармонии, отсутствии единых правил, регулирующих соответствующие отношения, 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.

---

<sup>275</sup> Например, в НК РФ были внесены изменения федеральными законами от 24.11.2014 № 376-ФЗ, от 08.06.2015 № 150-ФЗ; от 15.02.2016 № 32-ФЗ, согласно которым расширено определение контролируемой иностранной компании, определен механизм для разграничения активной и пассивной прибыли компаний, определен предел минимального уровня налогообложения на основе эффективной ставки и прочее.

Использование единых правил в сфере трансфертного ценообразования будет способствовать в качестве средства для равномерного распределения прибыли между всеми государствами — членами ЕАЭС. В целях избежания произвольного завышения цены внутри ЕАЭС считаем необходимым:

- предусмотреть на наднациональном уровне единое правило (стандарт), согласно которому условия сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами государств — членов ЕАЭС, находящимися на разных территориях, должны отражать условия, которые бы имели место между иными организациями, не относящимися к категории «взаимозависимое лицо»,

- установить единые правила и методы отнесения иностранных организаций к взаимозависимым лицам,

- установить единые требования к сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами в рамках одной группы налогоплательщиков в сфере размывания налоговой базы и имплементации рекомендаций ОЭСР в сфере трансфертного ценообразования,

- осуществлять взаимодействия налоговых органов в сфере трансфертного ценообразования<sup>276</sup>.

Таким образом, так как трансфертное ценообразование вызвано объективным стремлением взаимозависимых компаний повысить свою эффективность с целью перераспределения прибыли и затрат, используя в том числе 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.

---

<sup>276</sup> Подробнее данный вопрос будет рассмотрен в гл. 3 настоящей работы.

**ГЛАВА 3****ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ  
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО  
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ  
ГОСУДАРСТВ — ЧЛЕНОВ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА  
И ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА  
В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ****§ 3.1. Развитие основ правового регулирования  
налогового администрирования, как условие обеспечения  
гармонизации налогового законодательства**

Основополагающие цели стратегического развития Российской Федерации, определенные Президентом РФ, заключаются в увеличении благосостояния граждан за счет обеспечения устойчивого естественного роста численности населения; повышения продолжительности жизни; обеспечения устойчивого роста реальных доходов граждан; снижения уровня бедности; ускорения технологического развития; обеспечения ускоренного внедрения цифровых технологий в экономике и социальной сфере и др.<sup>277</sup> Реализация указанных долгосрочных целей в современных условиях невозможна без надлежащего осуществления налогового администрирования, от эффективности которого зависит уровень поступлений налоговых и неналоговых доходов в бюджетную систему РФ<sup>278</sup>.

Налоговое администрирование представляет собой установленную законом, практикой или обычаями систему управления налоговым процессом со стороны государства и его органов. Качество обслуживания населения и экономическая эффективность административных структур в последние десятилетия стали

---

<sup>277</sup> См.: Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // СЗ РФ. 2018. № 20. Ст. 2817.

<sup>278</sup> Подробнее см.: Трансформация публично-правовых средств развития экономики и финансов : монография / под ред. М. А. Лапиной, Г. Ф. Ручкиной. М. : Кнорус, 2019. С. 197–204.

основными целями при проведении реформ системы государственного управления<sup>279</sup>. Оно является одним из важнейших инструментов увеличения налоговых поступлений, а следовательно, и доходов бюджета страны. По мере расширения рынка в любом государстве наблюдаются тенденции к выявлению все новых способов уклонения от уплаты налогов. В этой связи налоговые органы уделяют большое внимание реформированию своей внутренней структуры в целях повышения эффективности управления, повышения качества публичных услуг.

Налоговое администрирование — это динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики; это своеобразный механизм управления в налоговой сфере<sup>280</sup>. Администрирование определяется как повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную уплату налогов и сборов<sup>281</sup>. Администрировать — значит предвидеть, организовать, распоряжаться и контролировать<sup>282</sup>.

Реформирование системы управления налоговыми отношениями<sup>283</sup> занимает важное место в налоговой политике любого государства и включает в себя разработку различных концепций, рекомендаций, механизмов межведомственного взаимодействия и прочее.

Все органы налогового администрирования можно поделить на органы, отвечающие за осуществление налоговой политики; органы, непосредственно взимающие налоги и сборы и контролирующие их уплату; органы (лица), обладающие отдельными полномочиями в налоговой сфере. Определение приоритетных направлений финансовой и налоговой политики является

---

<sup>279</sup> См.: Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для магистров. М., 2013. С. 228.

<sup>280</sup> См.: Дорофеева Н. А., Брилон А. В., Брилон Н. В. Налоговое администрирование : учебник. М. : Дашков и К, 2011. С. 9.

<sup>281</sup> См.: Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата // Сб. науч. ст. преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ. М., 2005. С. 4.

<sup>282</sup> См.: Богдановская И. Ю. и др. Административное право зарубежных стран : учебник / под ред. А. Н. Козырин, М. А. Штатина М. : Спарк, 2003. С. 28.

<sup>283</sup> См.: Excellence in public administration for competitiveness in EU Member States // European Union : site. URL: <http://ec.europa.eu/enterpris> [ec.europa e/policies/industrial-competitiveness/monitoring-member-states/improving-publicadministration/](http://ec.europa.eu/policies/industrial-competitiveness/monitoring-member-states/improving-publicadministration/) (дата обращения: 02.04.2018).

прерогативой представительных и исполнительных органов государственной власти. Непосредственно же налоговую политику в различных государствах проводят органы исполнительной власти<sup>284</sup>.

Государства применяют различные организационные модели при структурировании соответствующих учреждений. Некоторые модели базируются на историческом развитии системы налогового администрирования. Другие модели отражают более современные политические решения. Каждая определенная модель структурирования налоговых органов<sup>285</sup> имеет свои особенности, которые необходимо учитывать при разработке и реализации стратегий межведомственного сотрудничества.

Модели включают в себя перечень соответствующих органов, отвечающих за определенную сферу деятельности. Вопросы компетенции соответствующих органов определяются национальным законодательством страны, при этом непосредственным образом влияют на доступность инструментов международного сотрудничества. Однако наличие разнообразных моделей построения системы налоговых администраций говорит об отсутствии единого подхода к структурированию соответствующих органов, что характерно для государств — членов ЕАЭС.

Несмотря на проведение целенаправленной политики ЕАЭС в сфере гармонизации налоговых систем государств-членов, национальный налоговый суверенитет заключается в способности к управлению собственными ресурсами<sup>286</sup> посредством осуществления самостоятельной налоговой политики в сфере налогового администрирования. Вместе с тем самостоятельная политика в сфере администрирования налогов и налогового контроля позволяют странам ЕС преследовать свои собственные интересы по отношению к налогоплательщикам, при этом делая использование инструментов наднационального взаимодействия в

---

<sup>284</sup> См.: Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. С. 209.

<sup>285</sup> В рамках данного исследования понятия «налоговая администрация» и «налоговый орган» используются как тождественными и равнозначными ввиду различных подходов к терминологии в налоговом законодательстве зарубежных стран.

<sup>286</sup> См.: Vording H., Caminada K. Tax co-ordination: crossing the Rubicon? // Er zal geheven worden! Opstellen aangeboden aan Prof. dr. S. Cnossen / red. D. A. Albrechtse, A. L. Bovenberg en L. G. M. Stevens. Kluwer, Deventer. 2001. P. 335–345.

налоговой сфере еще более эффективными в борьбе с налоговыми правонарушениями.

Задачами налогового администрирования являются: обеспечение исполнения принятых законов в налоговой сфере; обеспечение деятельности налоговых органов по взиманию налогов и сборов; контроль за исполнением организациями и физическими лицами налогового законодательства.

Понимание различий между налоговыми администрациями различных государств необходимо для реализации сотрудничества государств — членов интеграционных объединений в налоговой сфере, что непосредственным образом влияет на достижение желаемого результата.

Налоговые системы не могут работать без налоговых органов. Но тем не менее это не означает, что ЕАЭС собирается создать новую наднациональную финансовую структуру, контролирующую реализацию налогового законодательства на национальном уровне<sup>287</sup>. Данные вопросы находятся в ведении государств-членов, задача которых состоит в структурировании налоговых администраций для наиболее эффективной реализации поставленных целей.

Налоговые органы страны должны нести ответственность за надлежащее взимание налогов от имени правительства страны, за сбор и обработку информации о физических и юридических лицах, подлежащих налогообложению, в том числе за сбор персональных данных, данных о собственности, об инвестициях, о финансовых операциях, бизнес-операциях<sup>288</sup> и т. д.

С целью предупреждения и выявления нарушений национального налогового законодательства компетентные органы в налоговой сфере обладают широкими полномочиями по сбору необходимой информации о налогоплательщиках. При этом различные государственные учреждения могут участвовать в различных этапах разрешения финансовых преступлений. Эти этапы включают предупреждение, выявление, расследование и уголовные преследования этих

---

<sup>287</sup> См.: *Martens-Weiner J.* Tax Administration, Compliance and Tax Planning. Company Tax Reform in the European Union. 2006. P. 7-15.

<sup>288</sup> См.: Development Co-operation Report 2013 — Ending Poverty — Highlights. OECD (2013) // OECD : site. URL: [www.oecd.org/dac/dcr2013.htm/](http://www.oecd.org/dac/dcr2013.htm/) (дата обращения: 02.04.2019).

преступлений, а также восстановление доходов от преступлений<sup>289</sup>. В указанных этапах принимают участие как налоговые органы, финансовые надзорные органы, так и правоохранительные органы — полиция и прокуратура.

Выделим следующие модели<sup>290</sup> межведомственного сотрудничества, в рамках которых налоговые органы осуществляют деятельность в сфере противодействия налоговой преступности.

*Модель 1.* Налоговые органы несут ответственность за руководство и проведение расследования. Такая модель характерна для Германии, Ирландии и Великобритании.

*Модель 2.* Налоговые органы несут ответственность за проведение расследований под руководством прокурора либо следственного судьи. Такая модель характерна для Австрии, Эстонии, Венгрии, Латвии, Нидерландов, Португалии, Швеции, Испании.

*Модель 3.* Налоговый орган несет ответственность за проведение расследования под руководством Министерства финансов. Такая модель характерна для Греции.

*Модель 4.* Правоохранительные органы или прокуратура несут ответственность за руководство и проведение расследования. Такая модель характерна для Бельгии, Чехии, Дании, Финляндии, Франции, Литвы, Люксембурга, Словакии, Словении, Испании.

*Модель 5.* Специально созданный орган — Финансовая полиция — несет ответственность за проведение расследования финансовых преступлений как самостоятельно, так и под руководством прокурора. Такая модель характерна для Италии.

Существуют также иные виды организационных моделей межведомственного сотрудничества, моделей для обмена информацией, расширения сотрудничества, что позволяет учреждениям работать эффективнее и результативней на взаимовыгодной основе. Нет никаких ограничений в

---

<sup>289</sup> См.: International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes // A catalogue of the main instruments OECD 2012. № 2 Annual forum on tax and crime. Rome 14–15 June. 2012. P. 9-18.

<sup>290</sup> См.: Поветкина Н. А. и др. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. М. : Проспект, 2018. С. 43.

отношении применения способов межведомственных взаимодействий, использовании инновационных методов в разработке новых стратегий взаимодействия налоговых органов, основанных на потребностях и опыте других стран.

С целью эффективной работы системы налоговых органов на международном уровне была создана ЕОНА (*IOTA*) единственная европейская организация, состоящая из налоговых администраций государств-членов, входящих в ее состав. Идея создания такой организации была задумана в Варшаве в октябре 1996 года во время конференции налоговых организаций стран Центральной и Восточной Европы, стран Балтийского региона<sup>291</sup>.

Место нахождения ЕОНА — Будапешт, Венгрия. Основная цель ЕОНА заключается в обеспечении платформы для обмена опытом между налоговыми органами и оказании технической помощи в отношении модернизации налоговых органов и налоговых систем. Организация проводит семинары и тренинги для сотрудников налоговых администраций по вопросам налогообложения, трансфертного ценообразования, управления человеческими ресурсами и т. п.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) вступила в ЕОНА в 2011 году. На сегодняшний день в организации состоят 44 равноправных члена<sup>292</sup> — налоговые администрации различных государств. В структуру ЕОНА входят Генеральная Ассамблея, Исполнительный совет и Секретариат. Заседания Генеральной Ассамблеи проводятся один раз в год<sup>293</sup>. Последнее заседание было проведено в июле 2019 года.

Налоговое администрирование является частью общества, в котором государственные органы взаимодействуют с физическими и юридическими лицами. Чтобы влиять на поведение налогоплательщиков, налоговые администрации должны четко выполнять свои функции с целью предупреждения

---

<sup>291</sup> См.: Ministerstwo Finansow Poland. Tax Administration and Tax System in Poland. Information bulletin. 2004. P. 99.

<sup>292</sup> Отметим, что с 2011 года членами ЕОНА также являются Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан. Кыргызская Республика находится на стадии согласования вопросов вступления в члены ЕОНА.

<sup>293</sup> См.: Intra-European Organization of Tax Administrations (*IOTA*) // ФНС России : сайт. URL: [http://www.nalog.ru/eng/international\\_cooperation/icwic/iota/](http://www.nalog.ru/eng/international_cooperation/icwic/iota/) (дата обращения: 05.04.2020).

агрессивного налогового планирования<sup>294</sup> и налогового правонарушения. Уголовные санкции в отношении недобросовестных налогоплательщиков не являются адекватным ответом на правонарушение и могут привести к неблагоприятному воздействию на налогоплательщиков, так как основной объем нарушений со стороны физических лиц вызван сложностью законодательства либо отсутствием соответствующих знаний.

В этой связи налоговые органы используют в своей работе стратегии по управлению рисками, которые заключаются в систематическом процессе принятия решений для эффективного стимулирования соблюдения и предотвращения несоблюдения налогового законодательства на основе собранных данных о налогоплательщиках. Это, безусловно, является стратегическим элементом управления финансовой системой государства, иллюстративно демонстрирующим жизнеспособность всего государственного аппарата управления, непосредственно реализующего задачи и функции во всех сферах общественной жизни общества.

Вместе с тем в государствах — членах ЕАЭС система налогового администрирования представляет собой типовую форму системы управления, которая сводится к взаимодействию налоговых органов с налогоплательщиками и налоговыми агентами. При этом скоординированные действия налоговых органов и построение внутренних связей внутри системы налоговых органов повышают уровень требований к управляемости и дисциплине, при этом обеспечивая увеличение уровня поступлений в бюджеты стран. Реализация данного направления развития налогового администрирования в странах ЕАЭС осуществляется посредством проведения совместной работы, направленной на поиск необходимых факторов активизации взаимодействия компетентных

---

<sup>294</sup> Термин «агрессивное налоговое планирование» впервые был использован в отчетах ОЭСР применительно к нарушениям, связанным с незаконным занижением налогооблагаемой базы и уменьшением налогового бремени, к которым привели пробелы в национальном и зарубежном налоговом законодательстве. Термин активно используется в зарубежной литературе с 2011 года.

органов в налоговой сфере<sup>295</sup>. В связи с этим представляется целесообразным рассмотреть европейский опыт налогового администрирования.

Европейской комиссией было разработано Руководство по управлению рисками для налоговых администраций, чтобы обеспечить общую основу для принятия решений на всех уровнях управления в рамках налоговых администраций. Руководство<sup>296</sup> было подготовлено для должностных лиц налоговых органов.

Кроме того, основываясь на лучших практиках государств — членов ЕС, экспертами государств — членов ЕС совместно с Европейской комиссией были разработаны практические рекомендации для налоговых администраций, устанавливающие четкие критерии администрирования. Данные рекомендации<sup>297</sup> используются для анализа существующих пробелов в отдельных странах, обеспечивают основу для проведения налоговых реформ, а также реструктуризацию налоговых органов на основе требований международных правил и стандартов.

Указанные выше рекомендации структурированы в пять групп, содержащих практическое руководство для должностных лиц, выраженных в стратегических целях относительно значимых показателей.

1. Рамочные структуры и базы — рассматриваются общие положения налогового администрирования, которые предусматривают институциональные и организационные мероприятия, направленные на построение эффективного налогового администрирования.

2. Человек и поведенческие вопросы — рассматриваются вопросы этики, способы управления персоналом.

---

<sup>295</sup> См.: ЕЭК и ФНС России определили подходы к совершенствованию информационного взаимодействия налоговых органов стран ЕАЭС. 13.02.2020 // Евразийская экономическая комиссия : сайт. URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/13-02-2020-2.aspx> (дата обращения: 01.08.2020).

<sup>296</sup> См.: Fiscalis Risk Management Platform Group for Tax Administrations. Compliance Risk Management Guide. Financial Code: FPG32/GRP4. // European Union : site. URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents//taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/Risk\\_Management\\_Guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents//taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_en.pdf/) (дата обращения: 05.04.2019).

<sup>297</sup> См.: Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration // Office for Official Publications of the European Communities. 2007. P. 47–52.

3. Системы и функционирование — рассматриваются вопросы функционирования системы налоговых органов, администрирование доходов, налоговый аудит, административное сотрудничество и взаимная помощь, вопросы налогового мошенничества и его предотвращение.

4. Услуги, оказываемые налогоплательщикам — рассматриваются права и обязанности налогоплательщиков, система управления налогоплательщиками, добровольное соблюдение налогового законодательства.

5. Поддержка — информационные технологии, коммуникации.

Каждая из глав представляет собой стратегическую цель, выраженную в финансовом плане, которую ставят перед собой соответствующие налоговые органы. Относительная важность конкретной цели выражается в процентах. Каждая стратегическая задача отражает уровень определенного показателя. Таким образом, налоговые администрации контролируют уровень достигнутых результатов по истечении предусмотренного промежутка времени.

Целью рекомендаций является структурирование системы налоговых органов таким образом, чтобы последние были способны эффективно и результативно удовлетворять требования, установленные налоговым законодательством.

В условиях глобализации экономики налоговые органы сталкиваются с проблемой адаптации к новым условиям, в связи с чем теряют свою способность эффективно собирать налоги. Анализируя данный аспект, ЕС рекомендует<sup>298</sup> налоговым органам государств — членом ЕС, налоговым органам государств — кандидатов вступления в ЕС ставить перед собой следующие стратегические цели и предпринимать шаги для их достижения посредством имплементации в национальное законодательство:

- система налоговых органов должна соответствовать уровню автономии, что необходимо зафиксировать в национальном законодательстве. Надо обеспечить свободу для разработки и реализации собственной оперативной политики,

---

<sup>298</sup> Подробнее см.: Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration. P. 59.

разграничение функций налоговых органов на центральном (федеральном), региональном и местном уровнях;

- обязанности налоговых органов должны четко соответствовать поставленным задачам перед конкретным структурным подразделением, обеспечивать выполнения стратегических целей, ориентиров и планов в своей деятельности. Необходимо обеспечить взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками и другими заинтересованными сторонами, с персоналом;

- система налоговых органов должна иметь собственную структуру с определением полномочий для эффективной реализации поставленных задач и исполнения своих обязанностей. Структура налоговых органов должна быть построена по принципу децентрализации;

- налоговые органы должны быть снабжены необходимыми ресурсами, обеспечены финансированием для эффективного управления налоговой системой и надлежащей реализации налоговой политики. Необходимо иметь стратегическое планирование бюджета на несколько лет вперед;

- налоговые органы должны быть снабжены устойчивой правовой базой для обеспечения надлежащего уровня администрирования и взимания налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством. Налоговая администрация должна обладать достаточными полномочиями и нести ответственность за приведение налогового законодательства в законную силу;

- налоговые органы должны нести ответственность за деятельность подконтрольной им системы внутреннего аудита, привлекать к ревизионному управлению оперативной деятельности независимых внешних учреждений;

- эффективность деятельности налоговых органов необходимо оцениваться на основе системы управления, которая должна соответствовать критериям результативности. Необходимо осуществлять контроль за достоверностью оценки отчетов об исполнении соответствующих требований, наличием системы менеджмента качества, осуществлять мониторинг качества предоставленных услуг, использовать модели для управления производительностью налоговых органов;

- система налоговых органов должна быть структурирована таким образом, чтобы иметь возможность эффективно управлять рисками. Необходимо иметь систему и процедуру выявления налоговых рисков и быстрого реагирования; понимать и удовлетворять потребности налогоплательщиков, групп налогоплательщиков в различных сегментах рынка; иметь отдельный орган по работе с крупными налогоплательщиками; привлекать грамотный персонал, обеспечивающий справедливость, беспристрастность, честность, целостность и профессионализм, специализировавшийся в определенной сфере деятельности налогового органа в целях повышения общественного доверия к системе налоговых органов и гарантировать его надлежащее функционирование;

- налоговые органы должны нести ответственность за взимание социальных сборов и выполнять фискальные функции — оценку, сбор, обработку данных, аудит, обслуживание налогоплательщиков, контроль и расследование;

- система налоговых органов должна иметь отдельный орган, обеспечивающий стратегическое оперативное планирование, разработку технических и иные программных рекомендаций по оперативной работе всей системы;

- деятельность налоговых органов должна быть прозрачна, обеспечивать необходимое информационное поле для налогоплательщиков, гарантировать гармонизированное и беспристрастное исполнение законов, разъяснять в доступной форме все изменения в налоговом законодательстве;

- необходимо обеспечить соблюдение прав и законных интересов налогоплательщиков, защиту конфиденциальных данных, должны гарантироваться защита частной жизни, банковской тайны, соблюдение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Однако в вопросах международного сотрудничества в налоговой сфере, положения данного пункта не применяются при расследовании налоговых преступлений. Бремя доказывать ненадлежащее исполнения налогоплательщиком своих обязательств возлагается на соответствующие налоговые органы;

- необходимо обеспечить соблюдение процедуры налоговых проверок с обязательным уведомлением налогоплательщиков о предстоящих проверках, процедуры подачи и рассмотрения жалоб налогоплательщиком, с обязательным соблюдением установленных законом сроков подачи, рассмотрения и обжалования. Причем сроки должны быть разумными, а изменение сроков должно быть оправданным. Должна быть предусмотрена возможность обжалования актов налоговых органов в судебных инстанциях;

- обязательное присвоение налогоплательщику идентификационного номера с ведением соответствующих реестров и с непременным соблюдением способов хранения соответствующих данных налогоплательщиков;

- налоговое законодательство должно содержать требования о ведении налогового и бухгалтерского учета всеми организациями;

- необходимо обеспечить постоянное осуществление мониторинга экономики и рыночных механизмов сопровождения экономических процессов;

- предусмотреть в национальном налоговом законодательстве, что процедуры мониторинга должны быть оптимизированы с новыми ИТ-технологиями для более эффективной работы по взиманию соответствующих сумм налога, по выявлению нарушений в налоговом законодательстве.

В условиях непрерывных технологических инноваций и бизнес-изменений налоговые органы в своей работе используют ИТ-технологии для удовлетворения операционных и стратегических потребностей.

Современные технологические решения<sup>299</sup> для налоговых органов включают четыре основные возможности: обеспечивает поддержку, автоматизацию, управление рабочими процессами, управление функциями администрирования налогов и иных обязательных платежей; электронная система налогообложения предоставляет информацию, обучение и поддержку налогоплательщиков, обеспечивает соблюдение налогового законодательства; производительность системы обеспечивает процедуру обнаружения несоблюдения налогового

---

<sup>299</sup> См.: Kamenov A., Jimenez G., Mac an tSionnaigh N. USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM) // Information Technology for Tax Administration. 2013. № 2. P. 11.

законодательства; система облегчает сбор и распространение информации для сотрудников и руководства;

- налоговая декларация и процедура ее подачи должны быть четкими и понятными для налогоплательщиков. При этом налоговая декларация должна содержать достаточное количество сведений для наиболее полного получения информации налоговым органом;

- необходимо обеспечить постоянное информирование налогоплательщиков об их правах и обязанностях, способах соблюдения налогового законодательства посредством стимулирования, рекламирования, введение мер ответственности за нарушение действующего законодательства;

- необходимо разработать систему взаимодействия налоговых органов с налоговыми агентами, рекомендации по их взаимодействию;

- в своей работе использовать организационные, технические и технологические достижения; развивать ноу-хау и обмен передовым опытом путем разработки и внедрения новых услуг и продуктов с обязательным составлением экономического обоснования для их применения.

При этом налоговые органы государств — членов ЕС в своей деятельности также руководствуются иными принципами построения налогового администрирования посредством преобразований всей системы, направленных на улучшение результатов работы налоговых органов, сокращение числа административных издержек, увеличение объема обязанностей налоговых органов, с целью повышения эффективности межведомственного взаимодействия налоговых администраций и работы с налогоплательщиками и налоговыми агентами.

Рекомендации по налоговому администрированию в государствах — членах ЕС носят точечный, конкретный, несистемный характер<sup>300</sup> и определяют особенности направления деятельности органов государственной власти, которые стремятся повысить эффективность и результативность налогового

---

<sup>300</sup> См.: OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing // OECD : site. URL: <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2013.htm> (дата обращения: 04.04.2018).

администрирования, что представляется необходимым для дальнейшей интеграции ЕС.

Очевидным представляется влияние деятельности налоговых администраций на надлежащее функционирование хозяйственных субъектов, на их финансовое состояние, эффективность деятельности и конкурентоспособность. Взаимодействие между системой налоговых органов и юридическими лицами, участвующими в экономическом обороте<sup>301</sup>, имеет решающее значение для развития предпринимательской деятельности с последующим формированием государственных финансов<sup>302</sup>. Вот почему вопросы налогового администрирования имеют ключевое значение для структурирования отношений, укрепления безопасности хозяйственного оборота и устойчивого развития государства.

Следует также отметить, что отсутствие четко установленных правил приводит к нарушению сроков осуществления налоговых проверок, затягиванию сроков вынесения решений по определенным в налоговом законодательстве вопросам, сроков рассмотрения жалоб налогоплательщиков. Зачастую данные нарушения способствуют значительному увеличению административных издержек налогоплательщиков, связанных с защитой нарушенных прав и законных интересов.

На основании вышеизложенного независимыми экспертами в рассмотренной сфере ежегодно составляется рейтинг уровней конкурентоспособности налогового администрирования в различных государствах, который зависит от эффективности администрирования налогов и иных обязательных платежей (разница между запланированными и поступившими в бюджеты доходами, администрирование которых осуществляется налоговыми органами), сокращения потребностей организаций в затрате общественных, экономических ресурсов, соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства (иные причины

---

<sup>301</sup> См.: *Raczkowski K.* Intellectual capital management in tax administration and country's economic growth determined by competitive taxation. *New Horizons in Management Sciences* / ed. by Lukasz Sulkowski. Internationaler Verlag der Wissenschaften. Frankfurt, 2014. P. 45–61.

<sup>302</sup> См.: *Assessment of the 2014 national reform program and convergence programmer for Bulgaria.* Commission staff working document. SWD (2014) 403 final. Brussels, 02.06.2014. P. 3–7.

снижения доходной части бюджетов), а также принимается во внимание показатель индекса глобальной конкурентоспособности<sup>303</sup> государств, который составляется на основе данных Всемирного экономического форума и включает в себя 113 различных показателей, характеризующих положение экономики различных стран<sup>304</sup>. Эти положения можно проиллюстрировать данными Всемирного экономического форума по состоянию на 1 августа 2019 года, согласно которым Россия занимает 43 место в рейтинге стран, Казахстан — 59 место, Армения — 70 место, Кыргызстан — 97 место, Белоруссия не вошла в рейтинг стран мира по уровню глобальной конкурентоспособности.

На основании представленных данных можно констатировать, что реализация в национальное налоговое законодательство рассмотренных нами ранее инструментов налогового администрирования способствует эффективному администрированию доходов, устраняет препятствия на пути к надлежащему государственному управлению экономическими процессами в стране с сохранением надлежащего уровня подотчетности и прозрачности.

Однако за все время существования института налогового администрирования на наднациональном уровне наблюдается невозможность быстрой трансформации национального налогового законодательства ввиду различий, отражающихся в системе построения и функционирования налоговых органов, заключающихся в историческом развитии политических структур и систем управления.

Так, на основании исследований, проведенных Европейской комиссией<sup>305</sup>, можно выделить четыре категории институциональных механизмов<sup>306</sup> налогового администрирования.

1. Единое налоговое подразделение, налоговый орган, ответственное за налоговое администрирование, подотчетное министерству финансов страны.

---

<sup>303</sup> См.: Schwab K. The Global Competitiveness Report 2018 // World Economic Forum : site. URL: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2018.pdf> (дата обращения: 01.08.2019).

<sup>304</sup> В *прил. 17* определен рейтинг конкурентоспособности налогового администрирования в государствах — членах ЕС.

<sup>305</sup> Например, см.: Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration. P. 10.

<sup>306</sup> В *прил. 18* представлены данные о механизме реализации налогового администрирования в государствах — членах ЕС.

Данная модель характерна для следующих стран: Австрия, Нидерланды, Португалия, Франция, Эстония.

2. Система налоговых подразделений, налоговых органов, ответственных за налоговое администрирование в определенной сфере, подотчетных Министерству финансов страны. Данная модель характерна для следующих стран: Бельгия, Греция, Кипр, Люксембург, Мальта, Польша.

3. Единый полуавтономный орган, на который возлагается обязанность ежемесячного отчета о проделанной работе перед правительством страны. Данная модель характерна для следующих стран: Венгрия, Дания, Ирландия, Испания, Латвия, Литва, Румыния, Словакия, Словения, Финляндия, Чехия. Для России также характерна данная модель налогового администрирования.

4. Единый полуавтономный орган, выполняющий функции налогового администрирования, на который возлагается обязанность ежемесячного отчета о проделанной работе перед правительством страны и надзорным органом, правление которого состоит из внешних должностных лиц. Данная модель характерна для следующих стран: Болгария, Великобритания, Швеция.

Как показывает практика, совершенствование института налогового администрирования предопределяет создание единого полуавтономного органа, в ведении которого находятся администрирование основных видов налогов, такие как корпоративный налог, НДС, акцизы, налог на имущество. При этом каждое государство имеет свои особенности.

Так, например, особенностью построения органов налогового администрирования в Бельгии, Германии, Дании, Италии, Люксембурга, Польше, Швеции, на Кипре и Мальте является создание отдельного органа, занимающегося социальным обеспечением. На Кипре, Мальте и в Люксембурге вопросами правового регулирования НДС, акцизов, налогообложения доходов и прибыли занимаются отдельные органы. В Болгарии, Германии, Италии, Польше, Словакии, Словении, Финляндии, во Франции, в Чехии вопросами администрирования НДС, акцизов, налогообложения доходов и прибыли занимается отдельный орган, при этом вопросы, связанные с

администрированием акцизов, также выделены в иное структурное подразделение. В Бельгии в ведении Федеральной финансовой службы находятся шесть подразделений, которые ответственны за реализацию следующих задач: налогообложение; сбор и взыскание налогов; выявление и борьба с налоговым мошенничеством; взимание таможенных и акцизных сборов; документооборот; вопросы, связанные с движением денежных средств по счетам субъектов хозяйственной деятельности.

В Дании в результате реорганизации ряда налоговых администраций учреждено унифицированное и автономное Министерство по налогам и сборам. В Финляндии администрирование акцизных сборов и налога на движимое имущество находится в ведении отдельного государственного органа. В Германии основные налоги вводятся и взимаются на местном уровне при обязательной координации и контроле со стороны Федерального налогового управления, которое, в свою очередь, находится в подчинении Федерального министерства финансов страны.

В Италии функции налогового администрирования выполняют ряд отдельных подразделений — налоговое агентство, финансовая полиция, таможенная служба, агентство по картографии и кадастру, государственное агентство по недвижимости, агентство по сбору налоговой задолженности, а также частично Правительство страны.

Необходимо также отметить, что эффективность работы налоговых администраций влияет на экономический рост государств — членов ЕС. Надлежащее соблюдение налогового законодательства субъектами налоговых правоотношений, поступление запланированных доходов в бюджеты государств способствуют привлечению новых инвестиций, появлению рабочих мест<sup>307</sup>. Отсутствие налоговых поступлений в государственный бюджет, напротив, негативно сказывается не только на экономическом росте страны, но и на экономическом росте всего интеграционного объединения, стимулируя появление недобросовестной конкуренции, способствуя ликвидации добросовестных

---

<sup>307</sup> См.: Schwab K. The Global Competitiveness Report, World Economic Forum. Geneva, 2014. P. 3–52.

хозяйствующих субъектов. В связи с этим государства-члены должны стремиться адаптировать свои налоговые системы к условиям динамично развивающейся экономики. Слабый административный потенциал является ключевым препятствием в решении проблем экономического развития.

Налоговое администрирование в Российской Федерации и других государств — членов ЕАЭС долгое время отождествлялось с понятиями «налоговый контроль» или «администрирование налогов, сборов, страховых взносов» ввиду отсутствия законодательного регулирования в рассматриваемой сфере. Вместе с тем реформирование налогового администрирования занимает важное место в налоговой политике любого государства и включает в себя разработку различных концепций, рекомендаций, механизмов межведомственного взаимодействия и прочее.

Вопрос о том, когда налоговое администрирование государств — членов ЕАЭС будет соответствовать европейским стандартам налогового администрирования, остается открытым. Хотя в настоящий момент осуществляется последовательная реализация приоритетных направлений развития экономики в сфере информационных технологий с целью увеличения собираемости налоговых и неналоговых доходов в бюджетную систему РФ.

Последовательное внедрение новых информационных технологий и постепенное формирование единого информационного пространства ЕАЭС позволило в значительной степени увеличить эффективность осуществления налогового администрирования в современных условиях экономического развития России, значительно повысить собираемость доходов бюджетов без увеличения налоговой нагрузки. При этом повышение собираемости налогов не только способствует мобилизации доходов, но также позволяет устранить неравные конкурентные условия, способствует перераспределению трудовых и материальных ресурсов в пользу эффективных собственников от тех, кто получал конкурентные преимущества за счет недобросовестного поведения.

Рассмотренный европейский опыт деятельности налоговых органов можно квалифицировать как успешный, что позволяет выдвинуть на первый план

необходимость в оценивании системы управления, которая должна соответствовать определенным критериям результативности, закрепленным на законодательном уровне. Безусловно, рассмотренный опыт налогового администрирования в рамках европейской интеграции представляет интерес для государств — членов ЕАЭС в части использования критериев оценки эффективного управления налоговыми рисками и выработки единых подходов по взаимодействию компетентных органов в налоговой сфере с учетом особенностей построения и функционирования национальных налоговых систем государств — членов ЕАЭС.

Однако, несмотря на различия в подходах к осуществлению налогового администрирования в рамках государств — членов ЕАЭС в новых цифровых экономических реалиях, можно констатировать положительную динамику в направлении более эффективной работы налоговых органов в налоговой сфере, которая напрямую связана с ужесточением налогового контроля на национальном уровне. Учитывая комплексность данной проблемы, выделим мероприятия, которые осуществляют государства — члены ЕАЭС и которые направлены на эффективное администрирование налогов и иных обязательных платежей. К ним относятся:

- создание единого механизма администрирования налоговых и таможенных платежей, что призвано обеспечить прослеживаемость товара на всех этапах его жизненного цикла — от ввоза на таможенную территорию государств — членов ЕАЭС и ввода в коммерческий оборот до реализации в розничной торговле или поставки на экспорт<sup>308</sup>; он в настоящее время реализуется как пилотный проект<sup>309</sup>;

- внедрение систем прослеживаемости за производством и оборотом подакцизной продукции;

- в каждом государстве — члене ЕАЭС внедрена система электронных счетов-фактур, призванная обеспечивать прозрачность администрирования

---

<sup>308</sup> См.: Соглашение о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза от 29.05.2019 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>309</sup> См: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 г. // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

обязательных платежей, а также нацеленная на упрощение взаимодействия компетентных органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере;

- во всех государствах — членах ЕАЭС внедрена система контроля посредством обязательного использования хозяйствующими субъектами контрольно-кассовой техники. Это эффективный инструмент контроля со стороны государств-членов за налично-денежным оборотом, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджеты государств — членов ЕАЭС, способствующий отслеживанию денежных средств, выведенных на внутренний рынок ЕАЭС;

- постепенный переход к единому топливному рынку на территории ЕАЭС, способствующий устранению существующих барьеров в рассматриваемой сфере деятельности;

- посредством информационных технологий, используемых совместно государствами — членами ЕАЭС, наблюдается повышение уровня налоговой культуры у населения. По результату опроса граждан Российской Федерации (конец 2017 года) степень доверия к налоговой системе РФ увеличилась до показателя в 36 %<sup>310</sup>.

В настоящее время ФНС России возглавляет международный проект Форума ОЭСР по налоговому администрированию в области электронных сервисов и цифровых каналов доставки. Рассматриваются вопросы реализации новых технологий в законодательство РФ о налогах и сборах и налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС. Для надлежащего администрирования налоговых платежей планируют использовать мобильные технологии, искусственный интеллект, умные порталы, технологии больших данных.

Также с целью создания условий для построения справедливой конкурентной среды и сокращения теневого сектора экономики законодательные органы государств — членов ЕАЭС планируют продолжать совместную работу над

---

<sup>310</sup> Подробнее см.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 год // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

реализацией комплекса мер по улучшению налогового администрирования, предусматривающих увеличение доходов бюджетов государств — членов ЕАЭС, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов.

Если продолжать работу в выбранном направлении, можно будет с уверенностью говорить о том, что дальнейшая цифровизация администрирования, с одной стороны, станет одним из наиболее эффективных инструментов пресечения неформальных практик, с другой — позволит существенно упростить и облегчить взаимодействие между государствами — членами ЕАЭС и добросовестными налогоплательщиками. В том числе указанные меры будут содействовать решению задачи по оптимизации форм налоговой отчетности.

О достаточности данных мер для реализации государствами — членами ЕАЭС налоговой политики в сфере налогового администрирования можно будет сделать выводы по результатам финансового года и планового периода. Однако очевидно, что эффективность работы налоговых администраций влияет не только на экономический рост государств — членов ЕАЭС, но и на увеличение благосостояния населения стран, входящих в состав ЕАЭС.

Проанализировав меры ЕАЭС в сфере развития и совершенствования налогового администрирования необходимо констатировать, что пристальное внимание уделено только отдельным элементам механизма налогового администрирования, которые сводятся к совершенствованию правил администрирования обязательных платежей, а также осуществлению налогового контроля. Но рассмотренный правовой опыт взаимодействия налоговых органов ЕС в налоговой сфере и проведенный анализ влияния налогового администрирования на функционирование налоговых систем ЕС позволили нам показать многообразие элементов налогового администрирования, которые во взаимодействии образуют единый правовой механизм налоговых органов в

налоговой сфере, призванный обеспечить своевременное и полное поступление налоговых и неналоговых доходов в бюджеты государств — членов ЕС.

Таким образом, проведенное исследование механизма осуществления налогового администрирования в рамках ЕС и ЕАЭС способствует решению стоящих перед государствами-членами задач, направленных на обеспечение стимулирования внедрения передовых управленческих, организационных и технологических решений при функционировании налоговых органов, посредством реализации предложений, направленных на имплементацию наиболее эффективных норм права ЕС в действующее налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС, выявление наиболее приоритетных направлений эффективного функционирования налоговых органов с целью улучшения инвестиционного климата государств — членов ЕАЭС, экономического роста каждого отдельно государства — члена ЕАЭС, возрастания влияния ЕАЭС на мировом рынке посредством:

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

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

3) создания 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 полученным опытом взаимодействия налоговых администраций, создание и обеспечение общей технологичной базы, способствующей построению и эффективному функционированию системы налоговых органов;

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

Рассмотренный механизм налогового администрирования будет способствовать эффективной работе налоговых органов на территории Российской Федерации, в государствах — членах ЕАЭС, так как их эффективная и результативная работа является залогом надлежащего функционирования всей финансовой системы Российской Федерации и единого рынка ЕАЭС.

### **§ 3.2. Правовые условия осуществления взаимодействия государственных органов в налоговой сфере**

Правовая реализация механизма взаимодействия налоговых органов<sup>311</sup> в налоговой сфере имеет большое значение не только для отдельного государства, но и для всего мирового сообщества ввиду возрастающего числа нарушений в финансовой сфере. Одним из эффективных правовых механизмов минимизации налоговых правонарушений является налоговое администрирование, которое также играет важную роль в выявлении и предотвращении налоговых правонарушений и преступлений на национальном и международном уровнях путем взаимодействия с международными организациями, а также отечественными и зарубежными правоохранительными органами<sup>312</sup>. Вопросы компетентности соответствующих органов имеют важное значение для доступности инструментов международного взаимодействия.

Совершенствование обмена информацией между налоговыми органами и другими правоохранительными органами внутри страны<sup>313</sup> в настоящее время

---

<sup>311</sup> Подробнее см.: *Головченко О. Н.* Сотрудничество в налоговой сфере в странах Европейского союза // *Финансовое право.* 2015. № 2. С. 13-18.

<sup>312</sup> См.: *International Cooperation against Tax Crimes and Other Financial Crimes.* P. 25.

<sup>313</sup> См.: *OECD. Joint Audit Report of the Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration.* Istanbul, 2010. P. 68.

является проблемой для многих стран<sup>314</sup>. В то же время устранение барьеров для трансграничного обмена информацией имеет решающее значение для борьбы с международной преступной деятельностью. Решение подобных проблем требует совместных усилий компетентных органов различных государств на уровне мировых сообществ. Пересмотр и совершенствование уже имеющихся стратегий, концепций и процессов расширения взаимодействия в налоговой сфере являются приоритетными направлениями в международных отношениях.

С целью эффективного налогового взаимодействия, пресечения уклонений от уплаты налогов и движения незаконных финансовых потоков, препятствующих мобилизации внутренних денежных средств для развития своей страны, государствам необходимо принимать меры по укреплению национального налогового законодательства с использованием возможности сравнения политического опыта других государств в поиске путей решения общих проблем, использовать так называемую «хорошую практику», работать над координацией внутренней и внешней политики<sup>315</sup>, основываясь на принципах прозрачности обмена информацией, справедливой налоговой конкуренции. Инструменты международного взаимодействия<sup>316</sup> способствуют экономическому росту государств — членов различных интеграционных объединений на глобальном уровне.

Мировое сообщество уже в течение нескольких лет обсуждает вопросы взаимодействия в сфере обмена налоговой информацией. При этом с каждым годом характер такого взаимодействия расширяется<sup>317</sup>, что не в последнюю очередь связано с усилением борьбы против незаконных налоговых практик.

В связи с этим рассмотрим взаимодействие компетентных органов в налоговой сфере, которое осуществляется на уровне государств — членов интеграционных объединений ЕС, ЕАЭС, а также взаимодействие в рамках ОЭСР

---

<sup>314</sup> Подробнее см.: *Соловьев И. Н.* Преступные налоговые схемы и их выявление. М. : Проспект, 2010.

<sup>315</sup> См.: *Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes*. 2nd ed. 2013 // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/crime/> (дата обращения: 07.04.2018).

<sup>316</sup> См.: *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. P. 102.

<sup>317</sup> См.: *Мировые тенденции в сфере обмена налоговой информацией* // Tax House : сайт. URL: <http://www.taxhouse.ru/articles/exchange-of-information/> (дата обращения: 20.04.2018).

и ФАТКА с целью обоснования современных тенденций развития института взаимодействия на наднациональном уровне и выработки предложений, направленных на совершенствование действующего налогового законодательства государств — членов ЕАЭС.

Рост и интернационализация налоговой преступности, трансформированная в социальную проблему, обусловили необходимость международного взаимодействия в ее предотвращении. При этом следует отметить, что решение задач предотвращения наднациональных проблем ухода от налогообложения осуществляется посредством выработки международных стандартов в результате международного взаимодействия в рамках обмена налоговой информацией<sup>318</sup>, что является ключевым инструментом, обеспечивающим устранение имеющихся проблем.

В настоящее время существует ряд инструментов, доступных для взаимодействия государственных органов в налоговой сфере. К ним относятся следующие документы:

- 1) межправительственные договоры, которые по форме могут быть двусторонними или многосторонними;
- 2) документы Европейского союза — для государств-членов;
- 3) национальное законодательство;
- 4) меморандумы о взаимопонимании.

Одно из лидирующих мест в борьбе с налоговыми преступлениями принадлежит ОЭСР<sup>319</sup>. В связи с этим рассмотрим опыт сотрудничества государств — членов ЕС, входящих в состав ОЭСР.

В настоящее время в ОЭСР входят 38 государств, большинство из которых государства — члены ЕС. При этом Европейская комиссия является отдельным ее членом.

---

<sup>318</sup> См.: G20 Leaders' Declaration. September, 2013. P. 12–13 // G20 : site. URL: <http://www.g20.org/load/782795034/> (дата обращения: 20.05.2018).

<sup>319</sup> Большинство государств — членов ЕС являются государствами — членами ОЭСР. Данное участие предопределяет непосредственное влияние сформулированных на уровне ОЭСР рекомендаций в отношении сотрудничества компетентных органов государств — членов ЕС в налоговой сфере на наднациональную политику ЕС с последующим применением соответствующих рекомендаций в национальное налоговое законодательство. Ввиду этого представляется необходимым рассмотреть опыт ОЭСР, влияющий на формирование налоговой политики государств — членов ЕС.

Налоговые юрисдикции, пользуясь имеющимися у них полномочиями по установлению налогов и иных обязательных платежей, стремятся повлиять на реальные экономические процессы, обеспечивающие поступления в бюджеты, заключающиеся в создании условий для привлечения капитала и рабочей силы. При этом в результате последовательного обложения прибыли компаний в стране получения дохода и в стране ее регистрации (постоянного местопребывания) возникают неблагоприятные последствия для ведения бизнеса — двойное международное налогообложение, что является препятствием для развития предпринимательской активности.

Результатом долговременной работы ОЭСР по вопросам предотвращения международного двойного налогообложения, взаимодействия в сфере налогообложения стала разработка рекомендаций для стран-участниц, которые содержатся в типовых проектах международных соглашений, внедряющих международный стандарт налоговой прозрачности. Наиболее значимыми из них, на наш взгляд, являются: Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал<sup>320</sup> (далее — Модельная конвенция), Модельное соглашение об обмене налоговой информацией<sup>321</sup>, Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам<sup>322</sup>.

Остановимся на каждом из перечисленных документов подробнее с учетом возрастающего интереса к ним мирового сообщества.

Согласно ст. 26, 27 Модельной конвенции основная цель документа заключается в уточнении, стандартизации и подтверждении финансового положения налогоплательщиков путем применения всеми государствами рекомендаций применения единой концепции устранения двойного налогообложения. В Модельной конвенции также рассматриваются вопросы

---

<sup>320</sup> См.: Articles of the OECD Model Tax convention on income and capital [as they read in 22 July 2010] // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf/> (дата обращения: 12.05.2018).

<sup>321</sup> См.: Agreement on exchange of information on tax matters // Organisation for Economic Co-operation and Development : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf/> (дата обращения: 12.05.2018).

<sup>322</sup> См.: OECD and Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, 2011. P. 71.

предотвращение уклонения от уплаты налогов путем обмена информацией и помощи в сборе налогов и иных обязательных платежей.

Положения Модельной конвенции применяются к лицам, являющимися резидентами одного или обоих договаривающихся государств, при этом отмечается, что в рамках Модельной конвенции обмен информацией может осуществляться также в отношении нерезидентов стран. Договаривающиеся государства вправе обмениваться иной информацией, связанной с налоговыми органами по улучшению методов анализа рисков и уклонению от уплаты налогов, схем уклонения и занижения налогооблагаемой базы и прочим.

Необходимо отметить, что положения Модельной конвенции<sup>323</sup> предусматривают две формы международного взаимодействия: обмен информацией и помощь в сборе налогов и иных обязательных платежей. Обмен информацией осуществляется по запросу, автоматически или спонтанно. При этом отмечается, что стороны могут не только объединять установленные методы, но и использовать иные: одновременное обследование территорий налогоплательщиков, налоговые проверки на территории другого государства. Данные инструменты налогового взаимодействия позволяют объединить и направить совместные усилия в русло достижения единой цели наднационального сотрудничества, что остается актуальным и в настоящее время ввиду того, что компетентные органы договаривающихся стран вправе обмениваться любой информацией с целью выявления нарушений национального законодательства в отношении любых налогов и иных обязательных платежей, взимаемых на территории договаривающихся государств. При этом следует отметить, что обмен информацией не ограничивается только положениями Модельной конвенции. Безусловно, взаимодействие ограничено национальным законодательством. Например, особое внимание уделяется субъективным правам и обязанностям в отношении предоставления информации, которыми наделяются уполномоченные органы, занятые оценкой или сбором соответствующей информации,

---

<sup>323</sup> Согласно ст. 1 Модельной конвенции положения применяются в отношении налогообложения: движимого и недвижимого имущества, прибыли организаций и ассоциированных предприятий, доходов физических лиц, дивидендов, процентов и роялти, пенсий, стипендий, морских и воздушных перевозок и прочего.

принудительным взысканием или судебным преследованием, рассмотрением апелляций в отношении установленных налогов, надзорные инстанции. Информация может раскрываться только в судебных инстанциях и отражаться только в судебных решениях, что, безусловно, является необходимым условием для защиты и пресечения распространения данных о налогоплательщиках, если защита этих данных обеспечена национальным законодательством.

Необходимо также отметить, что не допускается предоставлять информацию, противоречащую законодательству договаривающихся стран, раскрывающую торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую и профессиональную тайну или торговый процесс либо информацию, противоречащую государственной политике или общественному порядку. При этом отказ в предоставлении информации не может быть основан на отсутствии внутреннего интереса к такой информации либо на том, что информация находится в распоряжении банка или иной финансовой организации, у лица, действующего в качестве агента, доверительного управляющего, либо по иным причинам.

В настоящее время особенность международных налоговых отношений заключается в том, что весь объем договоров, заключенных на основе Модельной конвенции, опирается на модель текстов, разработанных Финансовым комитетом Лиги нации. Несмотря на серьезные изменения в мировой экономике, международный налоговый режим, сформированный в 1920 годах, остался неизменным. Вместе с тем, по мнению зарубежных экспертов<sup>324</sup>, данный подход имеет существенное значение для интеграционных процессов и является основой сегодняшней международной налоговой системы.

В то же время в Модельной конвенции отсутствуют единые подходы к содержанию терминологии основных понятий, таких как «резидент», «лицо», «постоянное представительство», «предприятие» и т. п., не раскрываются должным образом и понимаются каждым конкретным договаривающимся

---

<sup>324</sup> См.: *Sasseville J. The Role of Tax Treaties in the 21st Century // Bulletin for International Fiscal Documentation. 2002. P. 246.*

государством по-разному в рамках национального законодательства<sup>325</sup>. Кроме того, в некоторых юрисдикциях, напротив, определенный термин может не иметь никакого значения. Вместе с тем вопросы оказания помощи в обмене информацией, а также способы передачи информации положениями Модельной конвенции не определены. На наш взгляд, это может повлечь за собой именно двойное налогообложение, а также позволит договаривающимся государствам влиять на обязательства по договору в свою пользу.

В этой связи можно говорить об отсутствии гармонизации положений в отношении взаимодействия в налоговой сфере ввиду намерения государств сохранить свою независимость, свой суверенитет. Государства должны стремиться разрешать любые сомнения, возникающие при толковании или применении положений договора, заключенного на основании Конвенции, с целью устранения двойного налогообложения<sup>326</sup>. Хотя гармонизация налогового законодательства в государствах — членах ОЭСР не является целью создания этой организации.

Тем не менее широкий спектр стран, присоединившихся к Модельной конвенции ОЭСР, является доказательством общего концептуального консенсуса и переводит процесс толкования договоров к простому анализу двухсторонних рыночных позиций<sup>327</sup>.

Модельное соглашение об обмене налоговой информацией, или Модель *TIEA* (далее — Соглашение), предусматривает более детальную регламентацию в части обмена информацией, которая может быть необходима для осуществления внутреннего законодательства договаривающейся стороны.

Обмен информацией должен включать данные, имеющие отношение к определению, оценке и сбору налогов, восстановлению и приведению в

---

<sup>325</sup> См.: Lang M. Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen / eds. Kirchhoff et al. Staaten und Steuern, liber amicorum Klaus Vogel. Berlin, 2000. P. 922.

<sup>326</sup> См.: Shelton D. International Law and 'Relative Normativity' / ed. M. Evans. Oxford, 2000. P. 145.

<sup>327</sup> См.: Rosenbloom D. International Tax Arbitrage and the International Tax System // Tax L. Rev. 1999. Vol. 53. P. 137.

исполнение налоговых претензий, расследованию и уголовному преследованию по налоговым вопросам<sup>328</sup>.

Положения указанных выше документов в части обмена налоговой информацией похожи, однако вторая модель предусматривает более детальную регламентацию структуры запроса информации с указанием перечня сведений, которые запрашивающая сторона должна представить другой стороне при направлении запроса; возможность участия представителей компетентного органа запрашивающего государства в мероприятиях по получению налоговой информации на территории запрошенного государства; уточнение положений, предусмотренных ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР<sup>329</sup>.

Согласно ст. 3 действие Соглашения распространяется на следующие виды налогов: налоги на доходы или прибыль; налоги на капитал; налоги на чистые активы; налоги на имущество, наследование или дарение; налоги, которые установлены политическими образованиями или местными властями договаривающихся сторон. При этом в статье оговорено, что стороны могут распространить действие Соглашения и на иные налоги, в том числе на косвенные.

Соглашение предусматривает обмен информацией по запросу (ст. 5), при осуществлении выездной налоговой проверки (ст. 6). Сторонами может быть предусмотрено расширение взаимодействия в вопросах обмена информацией для целей налогообложения, использование автоматического, спонтанного и одновременного обмена информацией (ст. 39).

Организация по экономическому сотрудничеству и развитию стремится привести все юрисдикции к международному стандарту налоговой прозрачности, одним из направлений которого является улучшение системы обмена налоговой

---

<sup>328</sup> См.: International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes. P. 92.

<sup>329</sup> См.: Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере (Tax Information Exchange Agreement (TIEA)) // Юридический блог : сайт. URL: <http://fin-lawyer.ru/2014/modelnoe-soglashenie-oesr-ob-obmene-informaciej-v-nalogovoj-sfere-tax-information-exchange-agreement-tiea/> (дата обращения: 29.08.2018).

информацией между странами. *TIEA*<sup>330</sup> действует по принципу Соглашения об избежание двойного налогообложения и является двусторонним соглашением.

В рамках указанного Соглашения стороны вправе запрашивать любую информацию о собственниках компании — юридических или физических лицах, управляющих и бенефициарах, доверительных лицах, информацию, хранящуюся в банках или иных финансовых учреждениях, у доверительного управляющего и т. д.

Исходя из положений ст. 7 Соглашения, стороны вправе отказать друг другу в предоставлении информации, если запрашиваемая сторона не может получить необходимую информацию в силу нормативных правовых актов, действующих на национальном уровне; если запрос не был представлен в рамках Соглашения; если запрашиваемая информация может раскрыть торговую, деловую, коммерческую, профессиональную тайну или иной торговый процесс; если запрашиваемая информация может раскрыть конфиденциальную связь между клиентом и адвокатом, нотариусом или другим законным представителем; если раскрытие информации противоречит государственной политике, общественному порядку; если информация каким-либо образом может дискриминировать национальные интересы запрашиваемой стороны.

Налоговые стандарты, согласованные на международном уровне, разработаны государствами — членами ОСЭР совместно со странами, не входящими в эту организацию, одобрены министрами финансов в рамках *G20*, а также Комитетом по международному сотрудничеству в налоговых вопросах ООН. В рамках разработанных стандартов предусмотрено, что требуемый обмен информацией по запросу по всем налоговым вопросам для администрирования и обеспечения соблюдения национального налогового законодательства не должен учитывать отечественных требований налоговой и банковской тайн для

---

<sup>330</sup> См.: OECD progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard. Progress made as at 5 December, 2012 (Original Progress Report 2<sup>nd</sup> April 2009) // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 21.08.2018).

налоговых целей. Стандарты<sup>331</sup> также предусматривают обширные гарантии защиты конфиденциальной информации, которой стороны обмениваются.

Отметим, что в ОЭСР существуют три списка стран<sup>332</sup>, которые формируются исходя из стандартов прозрачности налоговой политики соответствующей страны. В неофициальных документах эти списки называют «белый» — список стран, стандарты которых соответствуют налоговой прозрачности; «серый» — стандарты не соответствуют необходимому объему, либо принятые стандарты не работают; «черный» — стандарты стран в полном объеме не соответствуют существующим стандартам налоговой прозрачности. В черном списке нет ни одной страны, в сером списке только две страны — Науру, Ниуэ. Все остальные страны, в том числе и Россия и иные государства — члены ЕАЭС, включены в белый список прозрачности.

Несмотря на проделанную работу государств и их заинтересованность в части заключения договоров на основе Модельной конвенции и Соглашения, стороны используют ранние версии типовых соглашений, хотя существуют рекомендации по их пересмотру уже с учетом положений новых документов, принятых ОЭСР. Новые редакции договоров в основном поддерживают интересы инвесторов, а не интересы запрашиваемой стороны. В результате положения договоров позволяют интерпретировать обмен информации таким образом, чтобы содействовать исключительно целям двойного налогообложения или уклонению от налогообложения в целом.

Тем не менее положения действующей редакции Соглашения позволяют в значительной степени упростить обмен информацией, хотя ранее, несмотря на существующие принципы прозрачности, в некоторых странах положения договоров совсем не работали из-за противоречий в действующем национальном законодательстве. Главным образом, стороны должны обосновать актуальность запрашиваемой информации, предоставив следующие необходимые сведения:

---

<sup>331</sup> См.: Overview of the OECD's work on. Countering international tax evasion. 21 September 2009 // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 20.08.2018).

<sup>332</sup> См.: OECD progress report. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard. Progress made as at 18 may, 2012 (original progress report 2<sup>nd</sup> April 2009) // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 20.08.2018).

сведения о запрашиваемом лице; сведения о форме, в которой должна быть предоставлена информация; о налоговой цели; об основании, позволяющем полагать, что необходимая информация находится у запрашиваемой стороны; сведения о лицах, которые могут обладать необходимой информацией; сведения о том, что заявитель использовал все возможные способы и доступные средства на своей территории для получения необходимой информации.

Следует отметить ряд проблем, связанных с отсутствием внутреннего правового механизма, способствующего собирать и сохранить необходимую информацию о налогоплательщике, приводит к однозначному ответу: нет информации для обмена. Данные обстоятельства позволяют также отметить отсутствие единого правового механизма борьбы с имеющейся проблемой, что говорить об отсутствии практической реализации рекомендаций ОЭСР на национальном уровне.

Говоря о нормативных правовых актах стран, отметим, что, например, в Российской Федерации принято постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам»<sup>333</sup>, согласно положениям которого утверждена форма типового соглашения об обмене информацией по налоговым делам, являющаяся основой для двусторонних соглашений с оффшорными юрисдикциями. Данная модель<sup>334</sup> основана на стандартах ОЭСР и соответствует глобальным тенденциям к налоговой прозрачности и увеличению объема налоговой информации.

В рамках данного акта стороны вправе обмениваться друг с другом информацией, находившейся в распоряжении банков, других финансовых организаций в отношении любого лица, а также лица, действующего на правах агента или доверительного лица, включая номинальных держателей и доверительных управляющих, информацией в отношении собственников компаний, товариществ, трастов, фондов, других лиц в цепочке собственников, в

---

<sup>333</sup> См.: СЗ РФ. 2014. № 34. Ст. 4665.

<sup>334</sup> См.: Russia publishes Model Agreement on Exchange of Information. Global Tax Alert. 09.09.2014 // Ernst & Young Global Limited : site. URL: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Russia-publishes-Model-Agreement-on-Exchange-of-Information/> (дата обращения: 05.11.2018).

отношении трастов — информацией об учредителях, о доверительных собственниках и прочем.

Следует отметить позитивное значение постановления РФ № 805 ввиду того, что налоговым органам будет доступна информация, которая каким-либо образом имеет отношение к налогообложению российских налогоплательщиков, в том числе финансовая отчетность, информация о движении денежных средств по банковским счетам, некоторая информация об иностранных контрагентах в рамках поставок товаров, работ, услуг, что, безусловно, способствует более эффективной работе налоговых юрисдикций в возврате недополученных денежных средств в бюджетную систему РФ.

Что касается Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее — Конвенция), то ее положения предусматривают взаимную помощь по обмену налоговой информацией, включая меры по восстановлению, консервации и передаче необходимой документации компетентным органам в налоговой сфере. Конвенция охватывает более широкий спектр правоотношений по сравнению с рассмотренными выше документами, поскольку включает все виды обязательных платежей, за исключением таможенных пошлин и налогов, которые регулируются Конвенцией о взаимной административной помощи по профилактике, расследованию и пресечению таможенных правонарушений<sup>335</sup>. К такой информации относятся сведения о держателе счета, о финансовом учреждении, в котором открыт счет, об остатке денежных средств на счете, о дивидендах, процентах по вкладу, об иных поступлениях и прочем. При этом наличие трех различных документов, рассмотренных нами ранее, видится оправданным ввиду предоставления различным государствам право выбора сферы деятельности, по поводу которой будут формироваться двусторонние соглашения.

Положениями Конвенции предусмотрено, что обмен информацией осуществляется по запросу, автоматически или спонтанно. Конвенция также

---

<sup>335</sup> См.: International Convention on mutual administrative assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences // Wcoomd.org : site. URL: <http://www.wcoomd.org/574B25F13D9C4D4BA44AB4CD50A967C5.ashx.pdf/> (дата обращения: 06.11.2018).

предусматривает использование метода документальных и выездных налоговых проверок. В настоящее время к Конвенции присоединилось более 106 стран, что говорит о приоритете данных правоотношений над ранее рассмотренными.

Российская Федерация подписала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам 3 ноября 2011 года. Согласно Федеральному закону от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам»<sup>336</sup> Россия официально приняла на себя международные обязательства в рамках соответствующих отношений.

В связи с этим предусматривается обмен информацией в налоговой сфере между определенными государствами в отношении контролируемых иностранных компаний. Также документом вводится трехлетний период правовой помощи в отношении дел, которые подлежат расследованию в соответствии с нормами уголовного права. Эта норма необходима для того, чтобы ограничить общее количество направляемых к России требований<sup>337</sup> по оказанию помощи. При этом в силу введения санкций в отношении России рядом стран положения ратификационной Конвенции практически не применяются.

Иной подход в сфере взаимодействия государств-членов в налоговой сфере используется в рамках ФАТКА<sup>338</sup>.

18 марта 2010 года вступил в силу закон о налогообложении зарубежных счетов и налоговой отчетности *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*<sup>339</sup>, который является частью Налогового кодекса США, обязывающего иностранные финансовые учреждения на основе соответствующих соглашений предоставлять информацию о счетах американских налогоплательщиков или юридических лиц,

---

<sup>336</sup> См.: СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6135

<sup>337</sup> См.: Госдума ратифицировала конвенцию о взаимной помощи по налоговым делам // РИА Новости : сайт. URL: <http://ria.ru/economy/20141017/1028816666.html#ixzz3GmWTISvW/> (дата обращения: 12.09.2018).

<sup>338</sup> Все государства — члены ЕС осуществляют обмен информацией в налоговой сфере в рамках ФАТКА. Данное участие предопределяет непосредственное влияние сформулированных в рамках ФАТКА рекомендаций в отношении сотрудничества компетентных органов государств — членов ЕС в налоговой сфере на наднациональную политику ЕС с последующим применением соответствующих рекомендаций в национальное налоговое законодательство. Ввиду этого представляется необходимым рассмотреть опыт обмена налоговой информации в рамках ФАТКА, влияющий на формирование налоговой политики государств — членов ЕС.

<sup>339</sup> См.: Public Law 111–147 — MAR. 18, 2010 124 STAT. 71 // FATCA : site. URL: <http://fatca.ru/plaw-111publ147.pdf/> (дата обращения: 12.09.2018).

в которых доля участия американских граждан превышает 10 %, в Федеральное налоговое управление США (*IRS*).

Налоговое законодательство США построено не на принципе резидентства, что характерно для многих стран, в том числе для России и стран ЕАЭС и ЕС, а на принципе наличия гражданства США. В связи с этим во избежание уклонения от уплаты налогов законодательным органом США был принят комплекс мер, направленный на обеспечение исполнения гражданами США и юридическими лицами налоговой обязанности с последующим поступлением суммы налогов бюджет страны.

Ввиду вышесказанного, финансовые учреждения, не соблюдающие требования данного Закона, должны либо уплатить 30 % налога на прибыль по всем операциям в США и сделкам с ценными бумагами США, а также по всем операциям с американскими клиентами, либо прекратить деятельность на американском рынке. Поскольку рынок акций и облигаций в США является самым большим в мире, многие банки вынуждены соблюдать требования этого Закона.

На сегодняшний день переговоры о межгосударственном взаимодействии<sup>340</sup> между Россией и США по вопросам обмена налоговой информацией в рамках *FATCA* приостановлены. Рассматривалась возможность передачи налоговой информации в службу *IRS* непосредственно через компетентные органы власти Российской Федерации. Согласно положениям Решения Комитета Государственной Думы по безопасности и противодействию коррупции от 20.05.2014 № 103/6 о проекте Федерального закона № 506758-6 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», предполагающего внесение изменений в ряд законодательных актов РФ в части передачи информации налоговым органам иностранного государства предусмотрено, что межправительственное соглашение будет нарушать условия действующего законодательства РФ, положения Гражданского кодекса РФ,

---

<sup>340</sup> См.: Мировые тенденции в сфере обмена налоговой информацией.

Федерального закона «О банках и банковской деятельности»<sup>341</sup>, что противоречит принципу национальной юрисдикции, институту охраняемой законом тайны и нормам международного сотрудничества. При этом согласно положениям Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам государства не должны предоставлять информацию и осуществлять меры, противоречащие их национальному законодательству, а должны учитывать действие международных институтов по защите конфиденциальной информации, частной жизни. Запрашиваемое государство не обязано предпринимать меры, противоречащие его национальному законодательству или административной практике. В связи с чем указанный выше законопроект было рекомендовано отклонить.

Несмотря на это, российские кредитные организации самостоятельно заключают отдельные соглашения о сотрудничестве в рамках ФАТКА. Таких кредитных организаций в настоящее время насчитывается около 90 %<sup>342</sup>. Американское налоговое ведомство ежемесячно обновляет список финансовых учреждений, прошедших регистрацию по программе *FATCA*<sup>343</sup>, в который входит 961 российская компания. По состоянию на март 2020 года заключено 113 межправительственных соглашений по программе *FATCA* (Австралия, Бельгия, Германия, Великобритания, Франция и др.).

Пока вопрос о запрете передачи налоговой информации иностранным организациям обсуждается на законодательном уровне, российские банки регистрируются на электронном портале<sup>344</sup> *IRS* и таким образом принимают на себя обязательства по передаче информации о счетах физических и юридических лиц, которые прямым или косвенным образом могут являться гражданами США. При этом перед российскими банками возникает выбор: либо нарушать действующее законодательство РФ, либо уплачивать налог в размере 30 % от

---

<sup>341</sup> См.: Федеральный закон от 02.12.21990 № 395-І «О банках и банковской деятельности» // Ведомости съезда народных депутатов РСФСР. 1990. № 27. Ст. 357.

<sup>342</sup> Например: ПАО «Сбербанк», ПАО «Альфа-Банк», ПАО «Банк ВТБ», АО «Почта Банк» и другие.

<sup>343</sup> См.: Перечень *FFI* от 01.11.2014 — 961 российская компания // *FATCA* : сайт. URL: <http://fatca.ru/perechen-ffi-ot-01-11-2014-961/> (дата обращения: 11.12.2018).

<sup>344</sup> См.: Foreign Account Tax Compliance Act (*FATCA*). Publication 5118 (Rev. 10-2014) Catalog Number 65265H Department of the Treasury Internal Revenue // *IRS* : site. URL: <http://www.irs.gov/p5118.pdf/> (дата обращения: 01.12.2018).

сумм транзакций, либо воздержаться от любых транзакций с американскими банками и клиентами, являющимися гражданами США.

Таким образом, можно говорить о том, что требования, предъявляемые государствам — членам ЕС при обмене информацией в рамках ФАТКА, лежат в основе законодательства, регулирующего взаимодействие в налоговой сфере в рамках ЕС, чего нельзя сказать про Российскую Федерацию и иные государства — члены ЕАЭС, которые в основу налоговых правоотношений закладывают институт коммерческой, банковской и налоговой тайны, ограничивающий предоставление и распространение информации в налоговой сфере о своих налогоплательщиках.

Важность данного вопроса обусловлена тем, что около одного триллиона евро ЕС теряет в год при уклонении от уплаты налогов. Это не только является весомой потерей столь необходимых доходов, это также является угрозой для справедливого налогообложения. В то время как государства — члены ЕС ужесточают национальные законодательства против уклонения от уплаты налогов, односторонние решения не приносят результатов на едином рынке. В условиях глобализации экономики<sup>345</sup> национальные несоответствия и пробелы способствуют уклонению от налогообложения. Сильная и сплоченная позиция ЕС в отношении уклоняющихся от уплаты налогов, способна эффективной борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Безусловно, рассмотренный комплекс мероприятий в рамках ОЭСР и ФАТКА лежит в основе наднационального налогового взаимодействия между государствами — членами ЕС, с помощью которого решаются проблемы, требующие совместных усилий в налоговой сфере в рамках всего интеграционного объединения посредством разработанного ряда директив и регламентов, принятых на основе принципов прозрачности обмена информацией и справедливой налоговой конкуренции с целью более эффективного реагирования

---

<sup>345</sup> См.: Clamping down on tax evasion and avoidance: Commission presents the way forward. Last update: 24-10-2014 // European Union : site. URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1325\\_en.htm/](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm/) (дата обращения: 01.12.2018).

ЕС в борьбе с уклонением от уплаты налогов, содержащих рекомендации к применению конкретных действий. К ним относятся:

- Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС от 15.02.2011 «Об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы № 77/799/ЕЕС»<sup>346</sup>;

- Регламент Совета ЕС № 904/2010 от 07.10.2010 «Об административном сотрудничестве и борьбе с мошенничеством в области налога на добавленную стоимость»<sup>347</sup>;

- Регламент Совета ЕС № 389/2012 от 02.05.2012 «Об административном сотрудничестве в области акцизов и отмене Регламента Совета ЕС № 2073/2004»<sup>348</sup>.

Анализ указанных нормативных правовых актов ЕС позволил выделить следующие основные положения, имеющие значение для государств — членов ЕС и эффективного функционирования внутреннего рынка ЕАЭС:

- государствами — членами ЕС предусматривается комплекс единых правил и процедур<sup>349</sup> взаимодействия компетентных органов в части обмена необходимой информацией в налоговой сфере;

- взаимодействие осуществляется по всем налогам, которые взимаются от имени государства — члена ЕС<sup>350</sup>, территориального или административного подразделения государств — членов ЕС, в том числе местных органов государственной власти;

- взаимодействие в отношении обязательного социального страхования в рамках налогового законодательства не осуществляется;

---

<sup>346</sup> См.: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Official journal of the European Union. L 64/1. 11.03.2011. P. 1.

<sup>347</sup> См.: Council Regulation (EU) 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax // Official journal of the European Union. L 268/6. 12.10.2010. P. 6.

<sup>348</sup> См.: Council Regulation (EU) 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004 // Official journal of the European Union. L 121/15. 08.05.2012. P. 15.

<sup>349</sup> Правила и процедуры взаимодействия компетентных органов государств — членов ЕС в налоговой сфере предусматриваются Директивой Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

<sup>350</sup> Статья 2 Директивы Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

- предусмотрены различные формы административного взаимодействия: обмен информацией по запросу, передача которой осуществляется компетентными органами, назначенными государствами-членами; автоматический обмен информацией; спонтанный обмен информацией; управление системой обратной связи относительно использования полученной информации; обмен передовым опытом и практикой; одновременное управление государствами — членами ЕС системой административного уведомления; одновременный контроль; присутствие и участие представителя запрашиваемого государства-члена в административных расследованиях;

- предусмотрена процедура обмена информации по запросу<sup>351</sup>. Информация по запросу направляется запрашиваемой стороне при условии ее наличия либо направляются результаты административных расследований;

- заявка на предоставление информации должна содержать информацию о лице, в отношении которого осуществляется расследование, и налоговые цели предоставления информации. При этом отмечается, что запрашиваемая сторона должна предоставить сведения о том, что были предприняты все доступные средства для получения запрашиваемой информации и все имеющиеся источники информации исчерпаны;

- предусмотрено право компетентного органа запрашиваемого государства отказать в предоставлении информации, если это приведет к раскрытию коммерческой, промышленной или профессиональной тайн или раскрытие информации противоречит государственной политике;

- государство-член не вправе отказать в предоставлении информации, если она находится в распоряжении банков и других финансовых учреждений;

- автоматический обмен информацией предполагает систематический обмен информацией с другими государствами — членами ЕС без предварительного запроса<sup>352</sup> и в заранее установленные промежутки времени;

---

<sup>351</sup> Статья 5 Директивы Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

<sup>352</sup> Пункт 9 ст. 3 Директивы Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

- компетентные органы каждого государства-члена на автоматической основе должны обмениваться налоговой информацией с компетентными органами других государств-членов, относящейся к налоговому периоду начиная с 1 января 2014 года, в отношении физического лица, являющегося гражданином другого государства — члена ЕС<sup>353</sup>: доходы от работы по найму; вознаграждение; доходы от страхования жизни, не предусмотренные другими правовыми документами ЕС об обмене информацией; пенсии; собственность и доходы от недвижимого имущества;

- информация должна передаваться не реже одного раза в год, в течение шести месяцев с момента окончания финансового года государства — члена ЕС;

- спонтанный обмен информацией<sup>354</sup> — это несистематический обмен информацией в любой момент без предварительного запроса от другого государства — члена ЕС;

- информация сообщается при следующих условиях: если компетентный орган одного государства-члена имеет основания полагать, что имеет место нарушение налогового законодательства другого государства-члена; если лицо, подлежащее налогообложению, получает налоговую льготу или освобождение от уплаты налогов, что может привести к увеличению налоговой нагрузки или к ответственности в другом государстве-члене; деловые отношения между лицами, подлежащими налогообложению в разных государствах-членах, осуществляются через одну или несколько стран, что может привести к занижению уплаты налога; компетентные органы имеют основания полагать, что результат искусственного перевода прибыли внутри группы предприятий может привести к занижению уплаты налога; компетентные органы имеют основания полагать, что направленная информация будет иметь значение при оценке налоговых обязательств в другом государстве — члене ЕС. Срок предоставления указанной информации составляет три месяца с момента окончания финансового года;

---

<sup>353</sup> Пункт 1 ст. 8 Директивы Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

<sup>354</sup> Пункт 10 ст. 3 Директивы Совета 2011/16/ЕС от 15.02.2011 об административном сотрудничестве в области налогообложения и отмене Директивы 77/799/ЕЕС.

- компетентный орган государства — члена ЕС вправе обращаться к компетентному органу другого государства — члена ЕС в рамках автоматического обмена информацией<sup>355</sup>, относящейся к налоговому периоду с 1 января 2014 года, касающейся: дивидендов; дохода от прироста капитала<sup>356</sup>; любого другого дохода по отношению к активам, находящимся на счетах в финансовых учреждениях; любой суммы должника, включая любые выкупные платежи; остатки на счетах, которые выплачиваются, обеспечены или находятся в финансовом учреждении в отношении прямого или косвенного выгодоприобретателя — физического лица — резидента другого государства — члена ЕС<sup>357</sup>, юридического лица<sup>358</sup>;

- предусматриваются единые стандарты и лимиты в отношении объема предоставленной информации в финансовом году;

- запрос информации является эффективным инструментом в тех случаях<sup>359</sup>, когда неопределенность в национальных расследованиях ограничивается рамками территориальной сферы другого государства — члена ЕС;

- предусмотрено осуществление одновременных (документальных) налоговых проверок в ЕС, которые ограничиваются передачей вопросов ценообразования;

- отдельными положениями устанавливаются единые правила и процедуры взаимодействия<sup>360</sup> компетентных органов государств — членов ЕС в сфере

---

<sup>355</sup> См.: *Eteris E.* New Administrative Cooperation Directive: combating tax evasion. BC. Copenhagen. 13.06.2013 // Baltic-course.com : site. URL: [http://www.baltic-course.com/eng/good\\_for\\_business/?doc=76295/](http://www.baltic-course.com/eng/good_for_business/?doc=76295/) (дата обращения: 07.02.2018).

<sup>356</sup> См.: Communication from the commission to the European parliament and the council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. IP/12/1325. COM (2012) 722 final. Brussels. 06.12.2012. P. 13.

<sup>357</sup> См.: Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. COM (2013) 348 final // Official journal of the European Union. L 348/129. 20.12.2013. P. 129.

<sup>358</sup> Австрии предоставлена возможность не использовать соответствующий инструмент обмена информации до 2018 года с целью проведения консультаций в промышленной сфере и внесения необходимых изменений в национальное законодательство.

<sup>359</sup> См.: *Tuodor F.* European Administrative Cooperation in the Field of Taxation // Economics and Applied Informatics. 2012. № 1. P. 55.

<sup>360</sup> См.: Council Regulation (EU) No 517/2013 of 13 May 2013 adapting certain regulations and decisions in the fields of free movement of goods, freedom of movement for persons, company law, competition policy, agriculture, food safety, veterinary and phytosanitary policy, transport policy, energy, taxation, statistics, trans-European networks, judiciary and fundamental rights, justice, freedom and security, environment, customs union, external relations, foreign, security and defence policy and institutions, by reason of the accession of the Republic of Croatia // Official journal of the European Union. L 158/2. 10.06.2013. P. 2.

обмена информацией по НДС. Взаимодействие осуществляется на предмет оценки правильности исчисления и уплаты НДС, мониторинга правильности применения НДС по трансграничным операциям, борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями с использованием электронных баз данных;

- предусматриваются следующие формы взаимодействия, в рамках исчисления, уплаты и возмещения НДС: обмен информацией по запросу, автоматический и спонтанный обмен информации, одновременный контроль, который означает скоординированные проверки налогооблагаемых лиц, организованные двумя или более государствами — членами ЕС, имеющие общий или взаимный интересы;

- создана единая система контроля за уплатой НДС внутри ЕС — *Eurofisc*<sup>361</sup>, предусматривающая многосторонний механизм раннего предупреждения для борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями в сфере НДС; координацию быстрого и многостороннего обмена необходимой информацией в пределах единой информационной базы *Eurofisc*; координацию работы должностных лиц, представителей соответствующих государств — членов ЕС;

- задачами *Eurofisc* являются объединение данных налоговых систем государств — членов ЕС с целью более эффективной борьбы с налоговыми правонарушениями в сфере НДС, что способствует реализации налоговой политики, проводимой ЕС;

- *Eurofisc* обеспечивает быстрый обмен информацией, автоматизированный доступ к ней, а также надлежащий контроль за уплатой НДС. Расширение базы данных на облагаемых НДС лиц осуществляется за счет включения в нее различных данных о налогоплательщике — физическом лице, занимающимся предпринимательской деятельностью, об организационно-правовой форме юридических лиц, их адресе, о выданных ИНН, недействительных ИНН и прочей информации, содержащей сведения о налогоплательщиках. Государства — члены ЕС должны проверять актуальность информации и способствовать ее хорошему качеству, чтобы увеличить ее надежность. Указанная информация может быть

---

<sup>361</sup> Статьи 33, 34, 54 Регламента от 07.10.2010 № 904/2010.

доступна любому государству — члену ЕС в течение пяти лет с момента окончания первого календарного года, в котором доступ к информации должен быть предоставлен;

- предусматриваются единые процедуры и правила взаимодействия компетентных органов государств — членов ЕС в соблюдении законодательства<sup>362</sup> по вопросам исчисления, уплаты и возмещения акцизов в целях обеспечения правомерного соблюдения законодательства об акцизах на всей территории ЕС и предупреждения уклонения от уплаты акцизов с использованием электронных средств или иным способом;

- обмен информацией в сфере акцизов осуществляется с использованием электронных баз данных<sup>363</sup>, что способствует выявлению налоговых рисков, улучшению работы компетентных органов, обеспечению соблюдения требований международных стандартов прозрачности и гарантирует сокращение нарушений в налоговом законодательстве государств — членов ЕС;

- используются иные формы обмена информации в рамках исчисления и уплаты акцизов: одновременное управление и совместные проверки, запрос о предоставлении информации и административное расследование;

- одновременные проверки в рамках правомерности исчисления и уплаты акцизов могут осуществляться двумя и более государствами — членами ЕС, основываясь на анализе рисков, в отношении одного или нескольких хозяйствующих субъектов или других лиц, которые имеют общий интерес в разных государствах-членах. При этом считается, что такой контроль будет эффективнее, чем контроль, проводимый только в рамках одного государства;

- предусмотрены единые формы запроса и ответа, способы передачи документов, способы инициирования одновременного контроля, причины отказа от участия в совместных проверках, представители, ответственные за контроль и координацию совместной работы, запрос уведомления управленческих решений и правовых мер, а также способы и сроки обязательного и спонтанного обмена

---

<sup>362</sup> Процедура предусмотрена Регламентом Совета ЕС № 389/2012 от 02.05.2012г. об административном сотрудничестве в области акцизов и отмене Регламента Совета ЕС № 2073/2004.

<sup>363</sup> Использование электронных баз данных предусмотрено Директивой Совета ЕС 1152/2003/ЕС от 16.06.2003г. о компьютеризации и наблюдении за подакцизными товарами.

информацией, сведения о хранении и об обмене информацией по разрешениям экономических операторов и налоговых органов и прочей информации, необходимой для надлежащего взаимодействия компетентных органов государств-членов с целью надлежащего соблюдения законодательства в сфере уплаты акцизов;

- согласно отчету Европейской комиссии<sup>364</sup> проблемы, связанные с налоговым мошенничеством и уклонением от уплаты налогов, должны решаться на трех уровнях: изменение национального законодательства государств — членов ЕС в соответствии с нормативными правовыми актами ЕС; повышение трансграничного сотрудничества между налоговыми органами государств — членов ЕС; проведение четкой и последовательной политики по отношению к третьим странам в целях продвижения своих стандартов на международном уровне<sup>365</sup>.

Отметим, что перечисленные выше инструменты взаимодействия ЕС в налоговой сфере предусматривают: взаимодействие между налоговыми юрисдикциями внутри ЕС; взаимодействие с другими международными организациями и странами; развитие инструментов международного взаимодействия с целью наиболее эффективной борьбы с налоговыми правонарушениями. Европейская комиссия призывает государства — члены ЕС использовать единые стандарты работы со странами, не входящими в состав ЕС, с применением практических инструментов ЕС, в том числе электронных форматов.

В отношении НДС и акцизов уровень взаимодействия<sup>366</sup> между государствами — членами ЕС оценивается как высокий, хотя проблемы в сфере налоговых правонарушений, уклонения от уплаты налогов остаются нерешенными.

---

<sup>364</sup> См.: Speaking points by Commissioner Šemeta at the ECOFIN press conference // Europa.eu : site. URL: [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/news/2014/10/14102014\\_en.htm/](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/news/2014/10/14102014_en.htm/) (дата обращения: 07.02.2018).

<sup>365</sup> См.: Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. COM (2012) 351 final. P. 49.

<sup>366</sup> См.: Roman S., Isabel G. European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements// Bulletin for International Taxation. 2011. № 65.P. 88–98.

Таким образом, тенденция к расширению взаимодействия на международном уровне в последние десятилетия получило широкое развитие. Все больше стран реализуют на практике идею взаимодействия в налоговой сфере с целью предотвращения злоупотребления в мировой финансовой системе. Тем не менее процессы глобализации и либерализации экономической деятельности создают значительные проблемы для налоговых органов по всему миру, препятствуя установлению правильной оценки налоговых обязанностей. Создание общих инструментов взаимодействия в налоговой сфере, отмена банковской тайны являются логическим продолжением процесса гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕС.

Рассмотренные инструменты взаимодействия государств — членов ЕС в налоговой сфере имеют большое значение и для становления и развития внутреннего пространства в рамках ЕАЭС ввиду того, что развитие экономических отношений на постсоветском пространстве в конце 90-х годов XX — начале XXI века сформировало потребность в устранении существенных препятствий на пути движения товаров, работ, услуг в пределах России, Белоруссии и Казахстана. Итогом<sup>367</sup> длительного переговорного процесса стало формирование ТС трех стран.

В последние десятилетия взаимодействие в налоговой сфере претерпели существенные изменения, связанные с созданием единого внутреннего пространства и единой документальной базы, регулирующей ряд налоговых правоотношений. В настоящее время действует Таможенный кодекс ЕАЭС<sup>368</sup>, который вступил в силу на территории Российской Федерации с 1 января 2018 года. Объединение на данный момент пяти государств — России, Беларуси, Казахстана, Армении, Кыргызстана — предусматривает функционирование единой таможенной территории, отсутствие внутри данной территории таможенных границ, единообразное таможенное регулирование, к чему государства — члены ЕАЭС и стремятся посредством гармонизации

---

<sup>367</sup> См.: *Лыкова Л. Н., Букина И. С.* Указ. соч. С. 261.

<sup>368</sup> Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 г.) // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

национального налогового законодательства и углубления евразийской интеграции.

При этом следует отметить, что взаимодействие налоговых органов в рамках ЕАЭС регулируется следующими нормативными правовыми актами, которые содержат основные положения, имеющее значение для государств — членов ЕАЭС:

- Договор о создании Евразийского экономического союза от 29.05.2014, вступивший в силу 01.01.2015 (ЕАЭС осуществляет свою деятельность в рамках Таможенного союза);

- Протокол от 29.05.2014 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте товаров, выполнении работ, оказании услуг»<sup>369</sup> (приложение № 18 к Договору о ЕАЭС от 29.05.2014);

- Протокол от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств — членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов»<sup>370</sup>, вступивший в силу с 1 июля 2010 года.

В рамках настоящего параграфа рассмотрим Протокол об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств — членов ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов (далее — Протокол), положения которого определяют порядок обмена информацией между налоговыми органами в электронном виде.

Принятие Протокола было обусловлено заинтересованностью сторон в усилении контроля над импортом и экспортом товаров, выполнением работ, оказанием услуг, своевременным и полным поступлением косвенных<sup>371</sup> налогов в бюджеты государств — членов ЕАЭС.

---

<sup>369</sup> См.: Протокол от 29.05.2014 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>370</sup> См.: Протокол от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>371</sup> См.: Мамбеталиев Н. Т., Мамбеталиева А. Н. Регламент налогового администрирования в Таможенном союзе // Налоговый вестник. 2010. № 7. С. 33–38.

С целью реализации положений Протокола были утверждены Методические рекомендации по ведению электронного ресурса «ЕАЭС — Обмен»<sup>372</sup>. Электронный ресурс предопределяет повышение эффективности контроля за своевременным и полным поступлением косвенных налогов в бюджеты государств — членов ЕАЭС, а также законное и обоснованное применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов, что достигается с помощью автоматизации процесса обмена соответствующей информации при экспорте-импорте товаров, работ, услуг.

Источником информации для включения в систему «ЕАЭС — Обмен» являются сведения, полученные от налогоплательщиков и налоговых органов государств — членов ЕАЭС. К ним относятся: заявление с подтверждением уплаченной суммы косвенных налогов или освобождения от налогообложения и их отзывах; заявление с отказом в подтверждении уплаченной суммы косвенных налогов или освобождения от налогообложения; налоговая декларация; запросы заявлений и результаты их исполнения. Заявления подаются как в электронном виде, так и на бумажных носителях.

Обмен информацией осуществляется посредством обмена между налоговыми органами государств — членов ЕАЭС сведениями в форме реестров заявлений; запросы о предоставлении заявлений — в форме реестров запросов; ответы на запросы в форме реестров заявлений или в случае отсутствия заявлений — в форме реестров уведомлений.

Обмен реестрами осуществляется 5-го, 15-го и 25-го числа каждого месяца, что способствует эффективной работе налоговых органов в части выявления и предотвращения налоговых преступлений.

Основная функция заявлений состоит в подтверждении законности проводимых операций по экспорту, импорту товаров (работ, услуг). Заявления содержат все необходимые реквизиты для идентификации сделки: наименование поставщика, получателя, идентификационный номер налогоплательщика,

---

<sup>372</sup> См.: Приказ ФНС России от 08.04.2015 № ММВ-7-15/140@ «Об утверждении методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «ЕАЭС — Обмен» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

наименование и количество товаров (работ, услуг), сумму косвенных налогов, подлежащих к уплате в бюджет и прочую необходимую информацию.

Обмен налоговой информацией между налоговыми органами осуществляется при помощи средств криптографической защиты с целью соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков. Налоговые органы обязаны предоставлять полную и достоверную информации о суммах косвенных налогов, уплаченных в соответствующие бюджеты государств — членов ЕАЭС. При получении реестров от других налоговых органов государств-членов налоговые органы РФ формируют базы данных в системе АИС «ФЦОД».

Таким образом, рассмотренные инструменты взаимодействия в налоговой сфере в рамках ЕАЭС охватывают лишь незначительную часть налоговой информации, подлежащей обмену, так как ограничиваются лишь экспортно-импортными операциями, в то время как расширение указанных инструментов способствует повышению экономического роста России при одновременном укреплении системы налогообложения государств — членов ЕАЭС. Ввиду этого положительный опыт ЕС в отношении обмена информацией в налоговой сфере представляется более эффективным с точки зрения результативности использования соответствующих инструментов, доказательством чего служит увеличение уровня доходов в бюджеты государств — членов ЕС с момента их применения.

Очевидным представляется расширение взаимодействия в налоговой сфере между налоговыми органами государств — членов ЕАЭС, что будет способствовать эффективной реализации региональной интеграции, переходу к очередному этапу гармонизации налогового законодательства в рамках ЕАЭС, усилит борьбу против незаконных налоговых практик, решит актуальные задачи налоговых правонарушений.

Анализ рассмотренных форм взаимодействия в налоговой сфере позволяет сформулировать выводы о необходимости расширения взаимодействия налоговых органов государств — членов ЕАЭС посредством заключения Протокола «Об административном сотрудничестве в области налогообложения»,

положения которого должны распространяться на налоги, уплачиваемые налогоплательщиками при получении доходов (прибыли), предусмотренные налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС.

Протокол «Об административном сотрудничестве в области налогообложения» должен предусматривать реализацию правового механизма обмена информацией в налоговой сфере между налоговыми органами государств — членов ЕАЭС и включать:

1) различные формы взаимодействия: обмен информацией по запросу; автоматический обмен информацией; спонтанный обмен информацией; управление системой обратной связи относительно использования полученной информации; одновременный контроль; присутствие и участие представителя запрашиваемого государства-члена в административных расследованиях; совместные проверки;

2) обмен информацией по запросу, который предполагает следующее: направляется информация по запросу либо результаты административного расследования или уведомления об отсутствии запрашиваемой информации в установленные сроки; запрос должен содержать все необходимые реквизиты, идентифицировавшие налогоплательщика государства — члена ЕАЭС; запрос должен содержать сведения о том, что были предприняты все доступные средства для получения запрашиваемой информации на своей территории и все имеющиеся источники информации были исчерпаны;

3) возможность отказа в предоставлении запрашиваемой информации, если это может привести к раскрытию коммерческой, промышленной или профессиональной тайн или раскрытие информации противоречит государственной политике;

4) обязательное предоставление государством — членом ЕАЭС информации, если она находится в распоряжении банков и других финансовых учреждений;

5) автоматический обмен информацией, который представляет собой систематический обмен информацией с другими государствами — членами ЕАЭС без предварительного запроса в заранее установленные промежутки времени.

Срок обмена информацией может быть связан с налоговым периодом уплаты определенного налога либо календарным годом, либо шестимесечным периодом, либо иным. Информация предоставляется в отношении любого физического лица, которое является гражданином государства, входящего в состав ЕАЭС, или юридического лица, зарегистрированного на территории государства — члена ЕАЭС;

6) тот факт, что обмен информацией в налоговой сфере не зависит от статуса резидента / нерезидента — налогоплательщика;

7) спонтанный обмен информацией, который представляет собой несистематический обмен информацией в любой момент без предварительного запроса информации от государства — члена ЕАЭС и производится в следующих случаях: существуют основания полагать, что имеют место нарушения законодательства о налогах и сборах, налогового законодательства другого государства — члена ЕАЭС; если налогоплательщик получает льготу при налогообложении или освобождение от налогообложения, что может привести к увеличению налоговой нагрузки или к ответственности в другом государстве — члене ЕАЭС; деловые отношения между налогоплательщиками осуществляются через одну или несколько стран, что может привести к занижению в уплате налога; результат искусственного перевода прибыли внутри группы предприятий может привести к занижению уплаты налогов; если есть иная информация, которая будет иметь значение при оценке налоговых обязательств другого государства — члена ЕАЭС. Спонтанный обмен осуществляется в определенный срок: один месяц с момента получения налоговыми органами соответствующей информации;

8) информация, подлежащая автоматическому обмену в рамках взаимодействия в налоговой сфере, должна относиться к дивидендам, прибыли, приросту капитала, любому виду доходов, процентам, роялти, остаткам по счетам, находящимся в любом банке или ином финансовом учреждении, в отношении любого прямого, косвенного или фактического владельца, являющегося физическим лицом, гражданином государства — члена ЕАЭС, в отношении

юридического лица, зарегистрированного на территории другого государства — члена ЕАЭС;

9) обязанность кредитных организаций и иных финансовых учреждений предоставлять информацию о движении денежных средств на счетах юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц в налоговые органы в установленные сроки. Предусмотреть налоговую ответственность за ненадлежащее исполнение обязанностей, установленных налоговым законодательством государств — членов ЕАЭС;

10) обмен информацией между налоговыми органами осуществляется с помощью электронных баз данных и с использованием криптографической защиты с целью соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, что гарантирует сокращение нарушений законодательства о налогах и сборах РФ, налогового законодательства ЕАЭС, обеспечивает соблюдение требований международных стандартов в отношении прозрачности обмена информации;

11) положения, предусматривающие, что финансовое обеспечение реализации и надлежащего функционирования электронных баз данных с использованием криптографической защиты, применяемые при взаимодействии государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере, будет осуществляться за счет средств бюджета ЕАЭС;

12) обязанность определить ответственных лиц в государствах — членах ЕАЭС за контроль и координацию совместной работы в рамках взаимодействия компетентных органов в налоговой сфере;

13) обязанность государств — членов ЕАЭС внести соответствующие изменения в национальное налоговое законодательство, нормативные правовые акты, регулирующие отношения в банковской сфере, предусматривающие расширение взаимодействия налоговых органов государств — членов ЕАЭС, в установленные положениями Протокола сроки.

Таким образом, предлагаемый правовой механизм взаимодействия в налоговой сфере позволит обеспечить соблюдение принципа прозрачности обмена информации в ЕАЭС, развитие международных стандартов в сфере

автоматического обмена информации, что повысит эффективность работы налоговых органов государств — членов ЕАЭС по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Уход от банковской тайны приведет к равенству участников внутреннего рынка, справедливой конкуренции и, как следствие, к увеличению иностранных инвестиций в Россию.

Подход к реализации правового механизма взаимодействия в государствах — членах ЕАЭС должен быть единым, что позволит расширить полномочия государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере, необходимые для эффективного взаимодействия государственных органов в борьбе с негативными последствиями постоянно растущей глобализации на внутреннем рынке ЕАЭС. Эффективность пресечения и недопущения налоговых правонарушений в нынешних условиях зависит от осуществления согласованной политики на уровне интеграционных объединений, она предопределяет уход от двойного налогообложения и улучшение бизнес-климата на всей территории ЕАЭС.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время, в эпоху глобализации мировой экономики, процессу гармонизации налогового законодательства в рамках различных интеграционных объединений уделяется значительное место. Гармонизация налогового законодательства не только способствует надлежащему функционированию внутреннего рынка, но и может рассматриваться в более широком смысле как инструмент надлежащего функционирования национальных налоговых систем, содействующий устранению налоговых препятствий на международном уровне, недобросовестной налоговой конкуренции, борьбе с нарушениями налогового законодательства, решению многих социальных, экономических и политических задач как внутри страны, так и на уровне соответствующих интеграционных объединений.

Цель гармонизации налогового законодательства заключается в поддержании стабильного функционирования внутреннего рынка государств — членов различных интеграционных объединений, устранении прямых барьеров на пути движения капиталов, товаров, услуг, устранении косвенных барьеров, затрагивающих основные свободы внутреннего рынка. Однако эффективность экономической интеграции зависит не только от степени устранения существующих препятствий, ограничений и противоречий дискриминационного характера, но и от гармонизации национального налогового законодательства государств-членов.

Глобализация и либерализация торговли изменили экономическую обстановку по всему миру. Не только география производства, но и внутренняя политика компаний, осуществляющих свою деятельность на международных рынках, резко изменилась. Существуют как внешние, так и внутренние факторы, оказывающие большое влияние на налогообложение на национальном и международном уровнях. Принимая это во внимание, ЕАЭС должен обеспечить баланс между необходимостью в осуществлении гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС и возможностями

реформировать национальные налоговые системы для достижения конечной цели евразийской интеграции.

Гармонизация налогового законодательства поощряет создание единого рынка, новых эффективных экономических решений на основе национальной законодательной базы, что способствует притоку иностранных и национальных инвестиций. Самостоятельность национальных налоговых систем государств-членов ограничивает осуществление гармонизации налогового законодательства, что, безусловно, замедляет развитие внутреннего рынка и углубление интеграции.

Рассмотренный в работе спектр практических и теоретических вопросов позволяет говорить о том, что процесс гармонизации налогового законодательства неразрывно связан с реализацией следующих долгосрочных целей:

1) устранение различий между налоговыми системами государств-членов, сближение налоговых ставок по таким налогам, как НДС и акцизы, способствуют устранению искажений налоговой конкуренции на внутреннем рынке ЕАЭС;

2) разрешение вопросов избежания двойного налогообложения и создание условий для проведения всеми государствами-членами единой корпоративной налоговой политики;

3) ликвидация правовых неясностей в национальных налоговых законодательствах, приводящих к уклонению от уплаты налогов;

4) создание условий, способствующих устранению негативных последствий, возникших в результате реформирования национальных налоговых систем, с целью поиска более благоприятного налогового режима.

Учитывая важность процесса гармонизации налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС, становится очевидна необходимость изучения опыта иных интеграционных объединений, в том числе ЕС. Несмотря на существующие сложности и противоречия, гармонизация налогового законодательства в государствах — членах ЕС за последние годы внесла значительный вклад в достижение поставленной цели, поэтому полученный европейский опыт является объектом пристального внимания у многих интеграционных объединений по всему миру.

В диссертационном исследовании был выполнен системный анализ нормативных правовых актов государств — членов ЕС, норм налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, нормативных актов ЕС и ЕАЭС, регламентирующих отношения в сфере гармонизации налогового законодательства, доктринальных источников налогового права, научных публикаций отечественных и зарубежных ученых, посвященных исследуемой проблематике, судебной практики, официальных статистических и аналитических данных государственных органов зарубежных стран, на основе которых посредством имплементации положительного опыта гармонизации налогового законодательства были разработаны конкретные предложения, рекомендации, направленные на совершенствование законодательства РФ о налогах и сборах, налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, процесса гармонизации налогового законодательства стран ЕАЭС.

По итогам работы были сформулированы следующие выводы и предложения:

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 предопределяют 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.

К негативным аспектам процесса гармонизации относятся: изменение национальных налоговых систем посредством гармонизации, которое увеличивает административные издержки 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*).

В работе обоснована необходимость гармонизировать налоговое законодательство государств — членов ЕАЭС, реформировать национальные налоговые системы с целью сближения уровней экономического развития государств — членов ЕАЭС, использовать правовые механизмы, способствующие устранению барьеров, препятствий на пути к построению единого внутреннего рынка товаров, работ, услуг.

Установлено, что гармонизация налогового законодательства используется в качестве инструмента евразийской интеграции. Результативность процесса гармонизации налогового законодательства непосредственно зависит от эффективности осуществления взаимодействия компетентных органов государств — членов ЕАЭС в налоговой сфере и налогового администрирования. Преодоление существующих пробелов в евразийской экономической интеграции должно осуществляться посредством гармонизации налогового законодательства ЕАЭС, выявления положительного и отрицательного опыта интеграции зарубежных стран с целью имплементации наиболее эффективных норм права и путей их реализации в действующее законодательство Российской Федерации и иных государств — членов ЕАЭС.

Таким образом, необходимо отметить, что ряд вопросов, связанных с гармонизацией налогового законодательства в государствах — членах ЕАЭС, требует урегулирования. Так, проведенное исследование позволяет сделать выводы о целесообразности в более детальном и расширенном изучении степени влияния евразийской интеграции на гармонизацию налогового законодательства ЕАЭС и совершенствование национального налогового законодательства, способствующие прозрачности и стабильности налоговой системы Российской Федерации, а следовательно, и улучшению экономического бизнес-климата не только на территории Российской Федерации, но и в иных государствах — членах ЕАЭС. Российская Федерация совместно с государствами — членами ЕАЭС

должна стремиться адаптировать свою налоговую систему к условиям динамично развивающейся экономики на всем мировом пространстве. В связи с этим перспективным направлением для дальнейшего исследования рассмотренных вопросов являются поиск и изучение новых источников обеспечения процесса гармонизации налогового законодательства, которые будут способствовать решению задач устойчивого экономического развития Российской Федерации.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК****Нормативные правовые акты***Акты представительных и исполнительных органов власти*

1. Конституция Российской Федерации : с изм., одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года : [принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года] // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) № 146-ФЗ : [принят 31.07.1998] // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824. — Текст : непосредственный.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) № 117-ФЗ : [принят 31.07.1998] // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340. — Текст : непосредственный.

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) № 166-З : [принят 19.12.2002] // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2003. — № 4. — 2/920. — Текст : непосредственный.

5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) № 71-З : [принят 29.12.2009] // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь : сайт. — URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/> (дата обращения 07.10.2018). — Текст : электронный.

6. Кодекс Республики Казахстан № 120-VI О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : [принят 25.12.2017] // URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения 07.10.2018). — Текст : электронный.

7. Налоговый кодекс Кыргызской Республики № 230 : [принят 17.10.2008] // Государственная налоговая служба Кыргызской Республики : сайт. — URL:

<http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/other/taxcoderu.pdf?sfvrsn=2> (дата обращения 07.10.2018). — Текст : электронный.

8. Налоговый кодекс Республики Армения № ЗР-165 : [принят 01.11.2016] // ГНКО «Центр переводов Министерства юстиции Республики Армения» : сайт. — URL: [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/НН\\_Codes/Наркayin\\_orensqir\\_q\\_ru.pdf](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/НН_Codes/Наркayin_orensqir_q_ru.pdf) (дата обращения: 07.10.2018). — Текст : электронный.

9. О банках и банковской деятельности : Федеральный закон № 395-І : [принят 02.12.1990] // ВСНД РСФСР. — 1990. — № 27. — Ст. 357. — Текст : непосредственный.

10. О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : Федеральный закон № 376-ФЗ : [принят 24.11.2014] // СЗ РФ. — 2014. — № 48. — Ст. 6657. — Текст : непосредственный.

11. О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» : Федеральный закон № 150-ФЗ : [принят 08.06.2015] // СЗ РФ. — 2015. — № 24. — Ст. 3377. — Текст : непосредственный.

12. О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» : Федеральный закон № 32-ФЗ : [принят 15.02.2016] // СЗ РФ. — 2016. — № 7. — Ст. 920. — Текст : непосредственный.

13. О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : Федеральный закон № 325-ФЗ : [принят 04.11.2014] // СЗ РФ. — 2014. — № 45. — Ст. 6135. — Текст : непосредственный.

14. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года : указ Президента РФ № 204 : [принят 07.05.2018] // СЗ РФ. — 2018. — № 20. — Ст. 2817. — Текст : непосредственный.

15. О заключении соглашений об обмене информации по налоговым делам : постановление Правительства РФ № 805 : [принято 14.08.2014] // СЗ РФ. — 2014. — № 34. — Ст. 4665. — Текст : непосредственный.

16. Об утверждении методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «ЕАЭС — Обмен» : приказ ФНС № ММВ-7-15/140@ : [принят 08.04.2015] // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

17. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 и на плановый период 2020 и 2021 годов // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

18. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2020 и на плановый период 2021 и 2022 годов // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

#### *Акты судебных инстанций*

19. О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 49 : [принято 14.08.2014] // Рос. газ. — 2019. — 6 дек. — Текст : непосредственный.

20. По делу о рассмотрении жалобы закрытого акционерного общества «Дженерал Фрейт» на решение Коллегии суда ЕАЭС от 04.04.2016 (дело № СЕ-1-2/2-16-АП) : Решение Апелляционной палаты Суда ЕАЭС от 21.06.2016 // Суд ЕАЭС : сайт. — URL: <http://courteurasian.org/doc-16023> (дата обращения 13.01.2018). — Текст : электронный.

21. По делу о рассмотрении жалобы общества с ограниченной ответственностью «Севлад» на решение Коллегии суда ЕАЭК от 06.11.2014 № 197 : Решение Апелляционной палаты Суда ЕАЭС от 02.06.2016 // Суд ЕАЭС :

сайт. — URL: <http://courteurasian.org/doc-15893> (дата обращения 13.01.2018). — Текст : электронный.

22. По делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ТМР импорт» (Российская Федерация) о признании Положения о порядке ввоза на таможенную территорию Таможенного союза продукции (товаров), в отношении которой устанавливаются обязательные требования в рамках Таможенного союза, являющееся приложением к Решению Коллегии Евразийской экономической комиссии от 25.12.2012 № 294, в части отсутствия информации о том, что предоставлять сертификат соответствия в таможенный орган имеет право в том числе декларант, несоответствующим части 2 статьи 53 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 и пункту 2 статьи 188 Таможенного кодекса Таможенного союза : постановление Коллегии Суда ЕАЭС от 11.09.2017 // Суд ЕАЭС : сайт. — URL: <http://courteurasian.org/page-24731> (дата обращения 13.01.2018). — Текст : электронный.

23. По делу о рассмотрении по жалобе индивидуального предпринимателя Тарасика К. П. на решение Коллегии Суда Евразийского экономического союза от 28.12.2015 (дело № СЕ-1-2/2-15 КС) : Решение Апелляционной палаты Суда от 03.03.2016 // Суд ЕАЭС : сайт. — URL: <http://courteurasian.org/doc-14893> (дата обращения 13.01.2018). — Текст : электронный.

#### *Международные договоры и иные документы*

24. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

25. Договор о создании Экономического союза // Бюллетень международных договоров. — 1995. — № 1. — Текст : непосредственный.

26. Декларация о Евразийской экономической интеграции от 18.11.2011 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

27. Договор о зоне свободной торговли от 18.10.2011 // СЗ РФ. — 2012. — № 40. — Ст. 5340. — Текст : непосредственный.

28. Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал : Конвенция между Правительством РФ и Правительством РК от 18.10.1996 // СЗ РФ. — 2001. — № 26. — Ст. 2593. — Текст : непосредственный.

29. Протокол от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств — членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов» // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

30. О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте товаров, выполнении работ, оказании услуг : Протокол от 29.05.2014 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

31. О Методологии расчета сводных прогнозных балансов спроса и предложения государств — членов Евразийского экономического союза по сельскохозяйственной продукции, продовольствию, льноволокну, кожевенному сырью, хлопковолокну и шерсти : Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 06.09.2016 № 134 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

32. О Положении о бюджете Евразийского экономического союза : Решение Высшего Евразийского экономического совета от 10.10.2014 № 78 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

33. Об основных направлениях экономического развития Европейского экономического союза : Решение Высшего Евразийского экономического совета от 16.10.2015 № 28 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

34. О Методологии расчета прогнозных балансов спроса и предложения государств — членов Евразийского экономического союза по сельскохозяйственной продукции, продовольствию, льноволокну, кожевенному сырью, хлопковолокну и шерсти : Рекомендация Коллегии Евразийской

экономической комиссии от 06.09.2016 № 15 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

35. Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах — членах ЕврАзЭС : Решение Интеграционного Комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 № 75 // Информационный бюллетень ЕврАзЭС. — 2003. — № 3. — С. 30. — Текст : непосредственный.

36. О формировании правовой базы таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества : Решением Межгосударственного совета ЕврАзЭС от 06.10.2007 № 1 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

37. О Консультативном комитете по налоговой политике и администрированию : Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 15.03.2012 № 13 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

38. О Методологии расчета разрешенного уровня мер государственной поддержки сельского хозяйства, оказывающих искажающее воздействие на взаимную торговлю государств — членов Евразийского экономического союза сельскохозяйственными товарами, и формах уведомлений о государственной поддержке сельского хозяйства : Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 18.10.2016 № 163 // Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». — Текст : электронный.

39. Об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество : Соглашение между Правительством РФ и Правительством РА от 28.12.1996 // СЗ РФ. — 1998. — № 21. — Ст. 2174. — Текст : непосредственный.

40. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество : Соглашение между Правительством РФ и Правительством РБ от 21.04.1995 // СЗ РФ. — 1997. — № 7. — Ст. 807. — Текст : непосредственный.

41. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы : Соглашение между Правительством РФ и Правительством КР от 13.01.1999 // СЗ РФ. — 1998. — № 11. — Ст. 1243. — Текст : непосредственный.

42. Устав Содружества Независимых Государств // Бюллетень международных договоров. — 1994. — № 1. — Текст : непосредственный.

*Международные договоры, нормативные правовые акты,  
судебные акты, документы на иностранном языке*

43. Case C-311/97, Royal Bank of Scotland plc v. Greece // ECR I-2651. — 1997. — Text : direct.

44. Case C-35/98 «Verkooijen» [2000] // ECR I-4071. — 2000. — Text : direct.

45. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated Enterprises (90/463/EEC) // Official Journal of the European Communities. — 1990. — L 225/10. — Text : direct.

46. Council Regulation (EEC) 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal of the European Communities. — 1992. — L 302. — Text : direct.

47. Council Regulation (EU) 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. — 2006. — L 347/1. — Text : direct.

48. Council Regulation (EU) 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax // Official journal of the European Union. — 2010. — L 268/6. — Text : direct.

49. Council Regulation (EU) 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004 // Official journal of the European Union. — 2012. — L 121/15. — Text : direct.

50. Council Regulation (EU) No 517/2013 of 13 May 2013 adapting certain regulations and decisions in the fields of free movement of goods, freedom of movement for persons, company law, competition policy, agriculture, food safety,

veterinary and phytosanitary policy, transport policy, energy, taxation, statistics, trans-European networks, judiciary and fundamental rights, justice, freedom and security, environment, customs union, external relations, foreign, security and defence policy and institutions, by reason of the accession of the Republic of Croatia // Official journal of the European Union. — 2013. — L 158/2. — Text : direct.

51. Council Directive 68/221/EEC of 30 April 1968 on a common method for calculating the average rates provided for in Article 97 of the Treaty // Official Journal of the European Communities. — 1968. — L 115/14. — Text : direct.

52. Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country (Eighth) // Official Journal of the European Communities. — 1979. — L 331. — Text : direct.

53. Council Directive 83/181/EEC of 28 March 1983 determining the scope of Article 14 (1) (d) of Directive 77/388/EEC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods // Official Journal of the European Communities. — 1983. — L 105. — Text : direct.

54. Council Directive 89/552/EEC of 03.10.1989 on the coordination of certain provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States concerning the pursuit of television broadcasting activities // Official Journal of the European Communities. — 1989. — L 298/23. — Text : direct.

55. Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90/434/EEC) // Official Journal of the European Communities. — 1990. — L 225/1. — Text : direct.

56. Council Directive 92/81/EEC of 19.10.1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils // Official Journal of the European Communities. — 1992. — L 316/12. — Text : direct.

57. Council Directive 92/82/EEC of 19.10.1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils // Official Journal of the European Communities. — 1992. — L 316/19. — Text : direct.

58. Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. — 1992. — L 316/1. — Text : direct.

59. Council Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. — 1992. — L 316/29. — Text : direct.

60. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. — 2003. — L 157/38. — Text : direct.

61. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. — 2003. — L 157/49. — Text : direct.

62. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance) // Official Journal of the European Union. — 2003. — L 283/51. — Text : direct.

63. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. — 2004. — L 007/41. — Text : direct.

64. Council Directive 2004/76/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/49/EC as regards the possibility for certain Member States to apply transitional periods for the application of a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. — 2004. — L 157/106. — Text : direct.

65. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States // Official Journal of the European Union. — 2005. — L 58/19. — Text : direct.

66. Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries // Official Journal of the European Union. — 2007. — L 346/6. — Text : direct.

67. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services // Official Journal of the European Union. — 2008. — L 44/11. — Text : direct.

68. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State // Official Journal of the European Union. — 2008. — L 44/23. — Text : direct.

69. Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal of the European Union. — 2009. — L 9/12. — Text : direct.

70. Council Directive 2009/55/EC of 25 May 2009 on tax exemptions applicable to the permanent introduction from a Member State of the personal property of individuals (Codified version) // Official Journal of the European Union. — 2009. — L 145/36. — Text : direct.

71. Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. COM (2013) 348 final // Official journal of the European Union. — 2013. — L 348/129. — Text : direct.

72. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Official journal of the European Union. — 2011. — L 64/1. — Text : direct.

73. Council Directive 2011/64/EC of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal of the European Union. — 2011. — L 176/24. — Text : direct.

74. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. — 2011. — L 345/8. — Text : direct.

75. Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. — 2014. — L 111/50. — Text : direct.

76. Decision №1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerizing the movement and surveillance of excisable products // Official Journal of the European Union. — 2003. — L 162/5. — Text : direct.

77. Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises // Official Journal of European Union. — 2009. — C 322. — Text : direct.

78. The Single European Act (SEA) on 1 July 1987 // Official Journal of the European Communities. — 1987. — L 169. — Text : direct.

79. Treaty on European Union signed at Maastricht on 7 February 1992 // Official Journal of the European Communities. — 1992. — C 191. — Text : direct.

80. Treaty of Amsterdam amending the treaty on European Union, the treaties establishing the European Communities and certain related acts // Official Journal of the European Communities. — 1997. — C 340. — Text : direct.

81. Treaty establishing the European Coal and Steel Community, ECSC Treaty // European Union : site. — URL: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/treaties/treaties\\_ecsc\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_ecsc_en.htm) (дата обращения: 01.09.2020). — Text : electronic.

82. The Treaty of Rome on 25 March 1957 // European Union : site. — URL: [http://www.citizensofeurope.org/filepool/Rome\\_treaty.pdf](http://www.citizensofeurope.org/filepool/Rome_treaty.pdf) (дата обращения: 01.09.2020). — Text : electronic.

83. The treaty of nice amending the Treaty on European Union, the Treaties establishing the European Communities and certain related Acts // Official Journal of the European Communities. – 2001. – С 80. — Text : direct.

84. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon on 13 December 2007 // Official Journal of the European Union. – 2007. – С 306. — Text : direct.

85. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985) // Completing the Internal Market. –1985. – COM (85) 310 final. — Text : direct.

### **Специальная литература**

#### *Научная и учебная литература, материалы сборников и конференций*

86. *Баев, С. А.* Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С. А. Баев. — М., 2007. — Текст : непосредственный.

87. *Балакина, А. П.* Налоги и налогообложение в государствах — участниках Евразийского экономического сообщества / А. П. Балакина, М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталиев, Н. Н. Тютюрюков. — М., 2002. — Текст : непосредственный.

88. *Бобоев, М. Р.* Налоги и налогообложение в СНГ / М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталиев, Н. Н. Тютюрюков. — М., 2004. — Текст : непосредственный.

89. *Богдановская, И. Ю.* Административное право зарубежных стран : учебник / И. Ю. Богдановская [и др.] ; под ред. А. Н. Козырина, М. А. Штатина. — М., 2003. — Текст : непосредственный.

90. *Глуховски, Я.* Налоговая гармонизация налога на добавленную стоимость (VAT) в Европейском союзе / Я. Глуховски // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах

Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой. — Воронеж, 2011. — Текст : непосредственный.

91. *Гончаренко, Л. И.* Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата / Л. И. Гончаренко // Сб. науч. ст. преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ. — М., 2005. — Текст : непосредственный.

92. *Дорофеева, Н. А.* Налоговое администрирование : учебник / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. — М., 2011. — Текст : непосредственный.

93. Европейский союз: Основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями / отв. ред. С. Ю. Кашкин. — М., 2013. — Текст : непосредственный.

94. Европейское право. Право Европейского союза и право обеспечения защиты прав человека : учебник / рук. авт. колл. и отв. ред. Л. М. Энтин. — 3-е изд., пересмотр. и доп. — М., 2012. — Текст : непосредственный.

95. *Захаров, А. С.* Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения / А. С. Захаров. — М., 2006. — Текст : непосредственный.

96. *Ильин, Н. Ю.* Основы права Европейского союза / Н. Ю. Ильин. — М., 2008. — Текст : непосредственный.

97. *Калиниченко, П. А.* Европейский союз: право и отношения с Россией : монография / П. А. Калиниченко. — М., 2012. — Текст : непосредственный.

98. *Кашкин, С. Ю.* Введение в право Европейского союза : учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. / С. Ю. Кашкин, П. А. Калиниченко, А. О. Четвериков. — М., 2010. — Текст : непосредственный.

99. *Кашкин, С. Ю.* Основы правового регулирования интеграционных процессов на постсоветском пространстве / С. Ю. Кашкин [и др.] ; под ред. С. Ю. Кашкина. — М., 2013. — Текст : непосредственный.

100. Крохина, Ю. А. Налоговое право России : учебник для вузов / Ю. А. Крохина, Н. С. Бондарь, В. В. Гриценко, И. И. Кучеров ; отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2014. — Текст : непосредственный.
101. Кучеров, И. И. Международное налоговое право (Академический курс) : учебник / И. И. Кучеров. — М., 2007. — Текст : непосредственный.
102. Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. — М., 2003. — Текст : непосредственный.
103. Логачев, С. В. Оффшорные и неоффшорные юрисдикции Европы, Америки, Азии, Африки и Океании. Практическое руководство по учреждению и налогообложению иностранных предприятий / С. В. Логачев, О. Ю. Боева, А. Е. Троценко, И. В. Кузнецова. — М., 2007. — Текст : непосредственный.
104. Лукашук, И. И. Международное право в судах государств / И. И. Лукашук. — СПб., 1993. — Текст : непосредственный.
105. Лукашук, И. И. Международное право: особенная часть : учебник для студентов юридических факультетов и вузов / И. И. Лукашук. — М., 2005. — Текст : непосредственный.
106. Лыкова, Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для магистров / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. — М., 2013. — Текст : непосредственный.
107. Мамбеталиев, Н. Т. Налоговое право ЕврАзЭС / Н. Т. Мамбеталиев, И. И. Кучеров. — М., 2011. — Текст : непосредственный.
108. Марченко, М. Н. Правовая система Европейского союза : монография / М. Н. Марченко, Е. М. Дерябина. — М., 2012. — Текст : непосредственный.
109. Мухаева, Н. Р. Право Европейского союза [Электронный ресурс] / Н. Р. Мухаева. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — Текст : непосредственный.
110. Непесов, К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. — М., 2007. — Текст : непосредственный.
111. Поветкина, Н. А. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование / Н. А. Поветкина [и др.]. — М., 2018. — Текст : непосредственный.

112. *Поветкина, Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / Н. А. Поветкина ; под ред. И. И. Кучерова. — М., 2016. — Текст : непосредственный.
113. Право Европейского Союза : учебник для вузов / под ред. А. Я. Капустина. — М., 2013. — Текст : непосредственный.
114. Право Европейского союза : учебник для вузов / под ред. С. Ю. Кашкина. — 2-е изд. — М., 2009. — Текст : непосредственный.
115. Современное международное частное право в России и Евросоюзе : монография / под ред. М. М. Богуславского, А. Г. Лисицына-Светланова. — М., 2013. — Текст : непосредственный.
116. *Соловьев, И. Н.* Преступные налоговые схемы и их выявление / И. Н. Соловьев. — М., 2010. — Текст : непосредственный.
117. *Толстопятенко, Г. П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. — М., 2001. — Текст : непосредственный.
118. Трансформация публично-правовых средств развития экономики и финансов : монография / под ред. М. А. Лапиной, Г. Ф. Ручкиной. — М., 2019. — Текст : непосредственный.
119. *Турлай, И. С.* Развитие процессов региональной экономической интеграции на постсоветском пространстве [Электронный ресурс] / И. С. Турлай. — Минск, 2011. — Текст : электронный.
120. Унификация международного частного права в современном мире : сб. ст. / отв. ред. И. О. Хлестова. — М., 2013. — Текст : непосредственный.
121. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. — М., 2002. — Текст : непосредственный.
122. *Юмашев, Ю. М.* Экономическое право Европейского союза : монография / Ю. М. Юмашев, Е. В. Постникова. — М., 2014. — Текст : непосредственный.

123. *Арсеньева, В. А.* Проблемы гармонизации косвенного налогообложения в рамках межгосударственного взаимодействия (на примере стран — участниц Евразийского экономического сообщества) / В. А. Арсеньева // *Экономические и гуманитарные науки.* — 2009. — № 6 (212). — С. 67–71. — Текст : непосредственный.

124. *Бачило, И. Л.* Проблемы гармонизации в законодательстве / И. Л. Бачило // *Журнал российского права.* — 2000. — № 8. — С. 27–32. — Текст : непосредственный.

125. *Букач, Е.* Основные направления международного налогообложения в ЕАЭС (Интервью с Н. Т. Мамбеталиевым) / Е. Букач // *Налоговый вестник. — Консультации. Разъяснения.* — 2017. — № 9. — С. 11–19. — Текст : непосредственный.

126. *Веденеев, А. А.* О соотношении понятий «система налогового права» и «система налогового законодательства» / А. А. Веденеев // *Молодой ученый.* — 2020. — № 7 (297). — С. 79–81. — Текст : непосредственный.

127. *Головченко, О. Н.* Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // *Финансовое право.* — 2016. — № 1. — С. 42–44. — Текст : непосредственный.

128. *Головченко, О. Н.* Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза / О. Н. Головченко // *Финансовое право.* — 2015. — № 3. — С. 23–28. — Текст : непосредственный.

129. *Головченко, О. Н.* Гармонизация прямого налогообложения в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // *Финансовое право.* — 2016. — № 2. С. 39–44. — Текст : непосредственный.

130. *Головченко, О. Н.* Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского Союза / О. Н. Головченко // *Финансовое право.* — 2016. — № 7. — С. 19–22. — Текст : непосредственный.

131. *Головченко, О. Н.* К вопросу о гармонизации корпоративного налога в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // *Налоги.* — 2015. — № 6. — С. 15–18. — Текст : непосредственный.

132. *Головченко, О. Н.* Обеспечительные меры в налоговых правоотношениях / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 15-19. — Текст : непосредственный.

133. *Головченко, О. Н.* Сотрудничество в налоговой сфере в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2015. – № 2. – С. 13-18. — Текст : непосредственный.

134. *Головченко, О. Н.* Трансфертное ценообразование в Европейском Союзе / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2013. - № 3. – С. 30-34 — Текст : непосредственный.

135. *Гринберг, Р.* Россия и Евросоюз: как совместить их интересы и ценности / Р. Гринберг // Политический журнал. — 2006. — № 1. — С. 25–30. — Текст : непосредственный.

136. *Зозуля, В. В.* Гармонизация налоговых систем как способ ограничения конкуренции в условиях интеграции / В. В. Зозуля, П. Д. Журавлева // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 31. — С. 20–27. — Текст : непосредственный.

137. *Килинкарлова, Е. В.* Новые рекомендации ОЭСР о документации по трансфертному ценообразованию и об автоматическом обмене информацией. / Е. В. Килинкарлова // Налоговед. — 2016. — № 6. — С. 32–39. — Текст : непосредственный.

138. *Кучеров, И. И.* Унификация и гармонизация национального налогового права в рамках межгосударственных объединений / И. И. Кучеров // Налоги. — 2013. — № 5. — С. 2–7. — Текст : непосредственный.

139. *Лашук, А. А.* Пределы гармонизации налогового законодательства Евросоюза / А. А. Лашук // Журнал международного права и международных отношений. — 2005. — № 4. — С. 12–15. — Текст : непосредственный.

140. *Либман, А. М.* Конкуренция юрисдикций, гармонизация экономической политики и формирование корпоративных стратегий / А. М. Либман // Российский журнал менеджмента. — 2006. — № 4. — С. 23–44. — Текст : непосредственный.

141. *Мамбеталиев, Н. Т.* Гармонизация косвенного налогообложения в Таможенном союзе / Н. Т. Мамбеталиев, А. Н. Мамбеталиева // *Налоговый вестник*. — 2011. — № 11. — С. 51–59. — Текст : непосредственный.

142. *Мамбеталиев, Н. Т.* О гармонизации акцизного налогообложения в Таможенном союзе и ЕЭП / Н. Т. Мамбеталиев, М. А. Павлова // *Налоговый вестник*. — 2012. — № 1. — С. 32–48. — Текст : непосредственный.

143. *Мамбеталиев, Н. Т.* Реализация плана BEPS в государствах — членах ЕАЭС / Н. Т. Мамбеталиев // *Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения*. — 2016. — № 9. — С. 57–64. — Текст : непосредственный.

144. *Мамбеталиев, Н. Т.* Регламент налогового администрирования в Таможенном союзе / Н. Т. Мамбеталиев, А. Н. Мамбеталиева // *Налоговый вестник*. — 2010. — № 7. — С. 32–36. — Текст : непосредственный.

145. *Мамбеталиева, А. Н.* Налогово-правовая гармонизация косвенного налогообложения Таможенного союза (на примере НДС и акциза) / А. Н. Мамбеталиева // *Финансовое право*. — 2012. — № 3. — С. 33–39. — Текст : непосредственный.

146. *Мыктыбаев, Т. Д.* Сравнительно-правовой анализ систем налогов России и Казахстана / Т. Д. Мыктыбаев // *Финансовое право*. — 2008. — № 8. — С. 5–11. — Текст : непосредственный.

147. *Олинов, К. Э.* Европейская модель НДС: проблемы и решения / К. Э. Олинов // *Финансовое право*. — 2007. — № 8. — С. 31–35. — Текст : непосредственный.

148. *Полисюк, Г. Б.* Анализ влияния трансфертного ценообразования на деятельность предприятия и его налогообложение в международной практике / Г. Б. Полисюк, И. В. Ильяшик // *Международный бухгалтерский учет*. — 2010. — № 6. — С. 29–36. — Текст : непосредственный.

149. *Разгильдиева, М. Б.* Понятие принципов налогового права / М. Б. Разгильдиева // *Вестник Саратовской государственной академии права*. — 2001. — № 1. — С. 136–141. — Текст : непосредственный.

150. *Смитиенко, Б. Н.* Россия и идеи объединенной Европы / Б. Н. Смитиенко // Век глобализации. — 2010. — № 1 (5). — С. 145–156. — Текст : непосредственный.

151. *Трошкина, Т. Н.* Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству Таможенного союза ЕврАзЭС / Т. Н. Трошкина // Финансовое право. — 2011. — № 5. — С. 46–55. — Текст : непосредственный.

152. *Цареградская, Ю. К.* Региональные финансовые организации: особенности правового регулирования в контексте долговой политики (на примере Евразийского экономического союза) / Ю. К. Цареградская // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2017. — № 8. — С.179-184. — Текст : непосредственный.

153. *Шепенко, Р. А.* Антидемпинговые правила ЕАЭС / Р. А. Шепенко // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2018. — № 3. — С. 68-78. — Текст : непосредственный.

154. *Шепенко, Р. А.* Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения / Р. А. Шепенко // Право и экономика. — 2014. — № 7. — С. 48-55. — Текст : непосредственный.

#### *Диссертации и авторефераты диссертаций*

155. *Кульба, Б. Ю.* Понятие и особенности налогообложения дивидендов в российском налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Б. Ю. Кульба. — Екатеринбург, 2010. — Текст : непосредственный.

156. *Мамбеталиева, А. Н.* Гармонизация налогового законодательства в рамках межгосударственных экономических (на примере Таможенного союза и единого экономического пространства) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. Н. Мамбеталиева. — М., 2013. — Текст : непосредственный.

157. *Скачков, Н. Г.* Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. Г. Скачков. — М., 1998. — Текст : непосредственный.

158. *Хаванова, И. А.* Избежание двойного налогообложения а предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / И. А. Хаванова. — М., 2016. — Текст : непосредственный.

*Зарубежные источники*

159. *Adina, M.* Tax policy in the Eurozone: harmonization or competition? / M. Adina. — “AL.I. CUZA IAȘI” University of Iasi. 2006. — Text : direct.

160. *Alworth, J.* Taxation Policy in EMU / J. Alworth, G. Arachi // *Economia della Tassazione*. — 2008. — № 7. — Text : direct.

161. Assessment of the 2014 national reform program and convergence programmer for Bulgaria. Commission staff working document. — Brussels, SWD (2014) 403 final. — Text : direct.

162. *Bailey C.* The European Discourse in Germany, 1939–1950: Three Case Studies // *German History*. — 2002. — Vol. 28. — № 4. — Text : direct.

163. *Bain, L.* Survey of the Caribbean Tax Systems / L. Bain, P. Bain, D. Santos. — Georgetown, 2004. — Text : direct.

164. *Barnard, C.* The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms / C. Barnard. — Oxford, 2010. — Text : direct.

165. *Baumgärtel, M.* Taxation, Accounting and Transparency: The Interaction of Financial and Tax Accounting / M. Baumgärtel // *Tax and Corporate Governance MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law*. — Berlin, 2008. — Text : direct.

166. *Bearer-Friend, J.* A New Path Towards Tax Harmonization in the European Union: A Prospective Analysis of the Foreign Accounts Tax Compliance Act’s Effect on EU Tax Policy / J. Bearer-Friend // *Transatlantic Technology Law Forum. Working Papers*. — 2012. — № 9. — Stanford, 2012. — Text : direct.

167. *Bellak, C.* Labour Costs and FDI Flows into Central and Eastern European Countries: A Survey of the Literature and Empirical Evidence / C. Bellak, M. Leibrecht,

A. Riedl // *Structural Change and Economic Dynamics*. — 2008. — № 19. — Text : direct.

168. *Bénassy-Quéré, A.* Tax Harmonization in Europe: Moving Forward Les notes du conseil d'analyse économique / A. Bénassy-Quéré, A. Trannoyb, G. Wolffc // Les notes du conseil d'analyse économique. — 2014. — № 14. — Text : direct.

169. *Bruno de Witte.* The role of institutional principles in the judicial development of the European Union Legal order / Bruno de Witte ; ed. F. Snyder. — Oxford, 2000. — Text : direct.

170. *Buter, C.* Außenhandel — Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen / C. Buter. — 2. Auflage. — Berlin, Heidelberg 2010.

171. *Christian, E.* The Allure of Value-Added Taxes: Examining the Pros and Cons. Washington University: Center for the Study of American Business / E. Christian, M. Weidenbaum. — USA, 1989. — Text : direct.

172. *Clemens, B.* International transfer pricing and the EU code of conduct / B. Clemens // *European integration studies*. — 2011. — № 5. — Text : direct.

173. *Clemens, B.* Außenhandel — Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen / B. Clemens. — Berlin, 2010. — Text : direct.

174. *Cnossen, S.* Alcohol taxation and regulation in the European Union / S. Cnossen // *International Tax and Public Finance*. — 2007. — № 6. — Text : direct.

175. *Cnossen, S.* Coordinating Corporation Taxes in the European Union: Subsidiarity in Action! Subsidiarity and Economic Reform in Europe / S. Cnossen. — Oxford, 2008. — Text : direct.

176. *Cnossen, S.* Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options / S. Cnossen // *Centre for Economic Studies (CESIFO) Working Paper*. — 2002. — № 758. — Text : direct.

177. *Cnossen, S.* Taxing capital income in the nordic countries: a model for the European Union? Taxing capital income in the European Union: issues and options for reform / S. Cnossen. — Oxford, 2000. — Text : direct.

178. Commission of the European Communities. Communication from the commission to the council, the European parliament and the economic and social committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. — Brussels, COM (2001) 582 final. — Text : direct.

179. Commission of the European Communities. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Coordinating Member States' Direct Tax Systems in the Internal Market. — Brussels, COM (2006) 823 Final. — Text : direct.

180. Commission of the European Communities. Communication from the commission to the European Parliament, the council and the European economic and social committee. Implementing the Community Programmed for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). — Brussels, COM (2007) 223 final. — Text : direct.

181. Commission of the European Communities. Guidelines on Company Taxation // EU Commission — SEC Document. — Brussels, SEC (90) 601 final. — Text : direct.

182. Commission of the European Communities. Implementation of the community Lisbon programme communication from the commission to the council and the European parliament. The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy. — Brussels, COM (2005) 532 final. — Text : direct.

183. Communication from the commission to the European parliament and the council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. IP/12/1325. — Brussels, COM (2012) 722 final. — Text : direct.

184. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. — Brussels, COM (2010) 163 final. — Text : direct.

185. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. — Brussels, COM (2012) 351 final. — Text : direct.

186. 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. — Brussels, COM (2015) 302 final. — Text : direct.

187. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. — Brussels, COM (2010) 163 final. — Text : direct.

188. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. — Brussels, COM (2012) 351 final. — Text : direct.

189. *Culbertson, M.* Clearing Away and Sand: Retrospective Methods and Prospective Documentation in Transfer Pricing Today / M. Culbertson, R. Culbertson. — Berlin, 2003. — Text : direct.

190. *David, R.* The Methods of Unification / R. David // American Journal of Comparative Law. — 1968. — № 182. — Text : direct.

191. *Dirk Van St.* European Union, BNA Tax Planning International: Special Report / Dirk Van St. // Transfer Pricing Documentation. — 2008. — Text : direct.

192. *Dony, M.* Droit de l'Union Européenne. Troisième édition revue et augmentée. Edition de l'Université de Bruxelles / M. Dony. — Bruxelles, 2010. — Text : direct.

193. *Eggert, W.* Company-Tax Coordination cum Tax-Rate Competition in the European Union / W. Eggert, A. Haufler // FinanzArchiv. — 2006. — № 4. — Text : direct.

194. *Eugène, B.* Trends in tax systems in the EU / B. Eugène, P. Bisciari, M. Nautet, P. Stinglhamber, L. Meensel // NBB Economic Review. — 2013. — December. — Text : direct.

195. European Commission, Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU. — Brussels. — 2005. — № 05/414. — Text : direct.

196. Excise duties: Commission decides to take Sweden to court over tax discrimination against wine. — Brussels, 2004. — IP/04/1280. — Text : direct.

197. Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration // Office for Official Publications of the European Communities. — Brussels, 2007. — Text : direct.

198. *Florian, H.* Internationales und Europaisches Steuerrecht / H. Florian, V. Heidelberg. — Berlin, 2009. — Text : direct.

199. *Garretsen, H.* Capital mobility, agglomeration and corporate tax rates: is the race to the bottom for real? / H. Garretsen, J. Peeters // CESifo Economic Studies Advanced Access. — 2007. — № 22. — Text : direct.

200. *Granville, C.* Russia's Integration into the Global Economy: The Route to Geopolitical Harmony. Responding to a Resurgent Russia / C. Granville ; eds. V. Aggarwal, K. Govella. — N. Y., 2012. — Text : direct.

201. *Grinberg, R.* Russia and International Economic Structures. Internationalization and Economic Policy Reforms in Transition Countries / R. Grinberg ; ed. J. Welfenc. — Wuppertal, 2005. — Text : direct.

202. Information and Notices // Official Journal of European Union. — 2009. — C 322. — Text : direct.

203. International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes // A catalogue of the main instruments OECD 2012. Annual forum on tax and crime. — 2012. — № 2. — Text : direct.

204. *James, S.* The Economics of Taxation. Prentice Hall / S. James, C. Nobes. — N. Y., 1995. — Text : direct.

205. *Kaila, H.* Euroopan yhteisöjen perusvapaudet ja kansallisten verojärjestelmien johdonmukaisuus Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa / H. Kaila // Defensor Legis. — 2006. — № 6. — Text : direct.

206. *Kamenov, A.* USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM) / A. Kamenov, G. Jimenez, N. Mac an tSionnaigh // Information Technology for Tax Administration. — 2013. — № 2. — Text : direct.

207. *Kay, J.* Taxation Policy and Economic Integration. Taxation in the United States and Europe: Theory and Practice / J. Kay. — N. Y., 1993. — Text : direct.

208. *Kaye, T.A.* Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon / T. A. Kaye // European Union Corporate Tax Law. — 2017. — № 35. — Text : direct.

209. *Keen, M.* Tax Policy and Subsidiarity in the European Union. Subsidiarity and Economic Reform in Europe / eds. M. Keen, M. de Ruud, G. Gelauff, I. Grilo, A. Lejour. — Berlin, 2008. — Text : direct.

210. *Kembayev, Z.* RIAs Pursuing Advanced Forms of Integration in the Post-Soviet Area. Legal Aspects of the Regional Integration Processes in the Post-Soviet Area / Z. Kembayev. — Berlin, 2009. — Text : direct.

211. *Kerber, W.* Zum Problem einer Wettbewerbsordnung für den Systemwettbewerb / W. Kerber // Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie. — 1988. — № 17. — Text : direct.

212. *King, E.* Transfer Pricing and Corporate Taxation / E. King. — Berlin, 2009. — Text : direct.

213. *Kofler, G.* Double taxation: a European “Switch in time?” / G. Kofler, R. Mason // Columbia journal of European law. — 2006. — № 14. — Text : direct.

214. KPMG International. Global Transfer Pricing Review // Global Transfer Pricing Review. — 2009. — Text : direct.

215. KPMG International. Recent developments from around the world // Global Transfer Pricing Review. — 2016. — Text : direct.

216. *Lang, M.* Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Staaten und Steuern, liber amicorum / M. Lang ; eds. Kirchhoff et al. Staaten und Steuern, liber amicorum Klaus Vogel. — Berlin, 2000. — Text : direct.

217. *Levey, M.* Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook / M. Levey, St. Wrappe, K. Chung. — Chicago, 2010. — Text : direct.

218. *Liapis, K.* The Tax Regimes of the EU Countries: Trends, Similarities and Differences. Economic Crisis in Europe and the Balkans Contributions to Economics / eds. K. Liapis, A. Rovolis, C. Galanos, A. Karasavvoglou, P. Polychronidou. — Heidelberg, 2014. — Text : direct.

219. *Majone, G.* Rethinking European integration after the debt crisis. London's global university / G. Majone // Working Paper. — 2012. — № 3. — Text : direct.

220. *Margit, S.* Company tax coordination in the EU: Status quo and perspectives / S. Margit // Intereconomics. — 2007. — № 42. — Text : direct.

221. *Martens-Weiner, J.* Guidance from the United States and Canada. On implementing formulary apportionment in the EU. Company Tax reform in the European Union / J. Martens-Weiner. — Berlin, 2006. — Text : direct.

222. *Martens-Weiner, J.* Tax Administration, Compliance and Tax Planning. Company Tax Reform in the European Union / J. Martens-Weiner. — Berlin, 2017. — Text : direct.

223. *Mayr, G.* CCCTB: Der steuerpflichtige Unternehmensgewinn – gemeinsame Strukturelemente. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa / G. Mayr. — Berlin, 2008. — Text : direct.

224. *McGee, R. W.* A Comparative Study of Indirect Taxes in Transition Economies and the European Union. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies / W. R. McGee. — Berlin, 2008. — Text : direct.

225. *McLure, Ch. E.* The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction? / Ch. E. McLure. — Washington, 1987. — Text : direct.

226. Ministerstwo Finansow Poland. Tax Administration and Tax System in Poland // Information bulletin. — 2004. — Text : direct.

227. *Mintz, J.* Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance / J. Mintz // International Tax and Public Finance. — 2004. — № 11. — Text : direct.

228. *Mintz, J.* Europe Slowly Lurches to a Common Consolidated Corporate Tax Base: Issues at Stake. A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe — Eine

einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa / J. Mintz. — Berlin, 2008. — Text : direct.

229. *Mongsamad, P.* Tax policy harmonization and FDI: an empirical assessment / P. Mongsamad, S. Sudsawasd // International Conference on Applied Economics. — 2011. — № 12. — Text : direct.

230. *Mooslechner, P.* Competition – Location – Harmonization: The Challenges of Capital Taxation after EU Enlargement. Capital Taxation after EU Enlargement / P. Mooslechner // Proceedings of OeNB Workshops. — 2005. — № 6. — Text : direct.

231. OECD and Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol // OECD Publishing. — Paris, 2011. — Text : direct.

232. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations // OECD Publication. — Paris, 2010. — Text : direct.

233. OECD. Joint Audit Report of the Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration // OECD Publishing. — Istanbul, 2010. — Text : direct.

234. *Peterson, J.* Integration: European. International Encyclopedia of the Social & Behavioral / J. Peterson. — Amsterdam, 2001. — Text : direct.

235. *Philip, M.* The Day After Tomorrow: The U.K. System After Marks & Spencer / M. Philip // Tax Management Transfer Pricing Report. — 2004. — № 3. — Text : direct.

236. *Picciotto, S.* Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries, International Centre for Tax and Development / S. Picciotto // Working Paper. — 2013. — № 13. — Text : direct.

237. *Raczkowski, K.* Intellectual capital management in tax administration and country's economic growth determined by competitive taxation. New Horizons in Management Sciences / K. Raczkowski ; ed. L. Sulkowski. — Frankfurt, 2014. — Text : direct.

238. *Roman, S.* European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements / S. Roman, G. Isabel // Bulletin for International Taxation. — 2011. — № 65. — Text : direct.

239. *Rosenbloom, D.* International Tax Arbitrage and the International Tax System / D. Rosenbloom // Tax L. Rev. — 1999. — № 53. — Text : direct.

240. *Sasseville, J.* The Role of Tax Treaties in the 21st Century / J. Sasseville // Bulletin for International Fiscal Documentation. — 2002. — № 1. — Text : direct.

241. *Schön, W.* A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe / W. Schön, U. Schreiber, C. Spengel. — Berlin, 2008. — Text : direct.

242. *Schratzenstaller, M.* Company Tax Competition and Coordination in an Enlarged European Union. The European Union: Current Problems and Prospects / M. Schratzenstaller ; eds. J. McCombie, C. Rodriguez Gonzalez. — N. Y., 2007. — Text : direct.

243. *Schwab, K.* The Global Competitiveness Report, World Economic Forum / K. Schwab. — Geneva, 2014. — Text : direct.

244. *Semmelmann, C.* The EU's economic constitution under the Lisbon Treaty: soul-searching shifts the focus to procedure / C. Semmelmann // ELRev. — 2010. — № 35 (4). — Text : direct.

245. *Shelton, D.* International Law and Relative Normativity / D. Shelton ; ed. M. Evans. — Oxford, 2000. — Text : direct.

246. *Sinn, H.* Tax Harmonization and Tax Competition in Europe / H. Sinn // European Economic Review. — 1990. — № 34. — Text : direct.

247. Sixth Report on economic, social and territorial cohesion. — Brussels, 2014. — Text : direct.

248. *Spolaore, E.* What Is European Integration Really About? A Political Guide for Economists / E. Spolaore // Bank of Italy Occasional Paper. — 2013. — № 170. — Text : direct.

249. *Sudsawasd, S.* Tax policy harmonization and FDI: an empirical assessment / S. Sudsawasd, P. Mongsawad // International Conference on Applied Economics — ICOAE. — 2011. — № 18. — Text : direct.

250. *Taylor, P.* Uncertain Future of the European Union. The End of European Integration / P. Taylor // Panoeconomicus. — 2011. — № 4. — Text : direct.

251. *Terra, B. J. M.* European tax law / B. J. M. Terra, P. J. Wattel. — Croydon, 2012. — Text : direct.
252. *Teubner, G.* Global Bukowina: Legal Pluralism in the World Society / G. Teubner. — Dartmouth, 1997. — Text : direct.
253. *Tuodor, F.* European Administrative Cooperation in the Field of Taxtion / F. Tuodor // Economics and Applied Informatics. — 2012. — № 1. — Text : direct.
254. Union Europeenne. Recueil des traits // Office des publications officielles des Communautés europeennes. — 1999. — T. 1. — № 1. — Text : direct.
255. *Vording, H.* Tax co-ordination: crossing the Rubicon? / H. Vording // Er zal geheven worden! Opstellen aangeboden aan Prof. dr. S. Cnossen / red. D. A. Albrechtse, A. L. Bovenberg, K. Caminada, L. G. M. Stevens. — Deventer, 2001. — Text : direct.
256. *Zee, H.* World trends in tax policy: an economic perspective / H. Zee // Intertax. — 2002. — № 30. — Text : direct.
257. *Martin, A.* Tax policy in the Eurozone: harmonization or competition? / A. Martin, A. M. Vera. — Romania, 2006. — Text : direct.

*Электронные и интернет-ресурсы*

258. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD (2013) // Organisation for Economic Co-operation and Development : site. — URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 11.11.2019). — Text : electronic.
259. Agreement on exchange of information on tax matters // OECD : site. — URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf/> (дата обращения: 12.05.2018). — Text : electronic.
260. Articles of the OECD Model Tax convention on income and capital [as they read in 22 July 2010] // OECD : site. — URL : <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf/> (дата обращения: 12.05.2018). — Text : electronic.

261. *Chetcuti, J.* The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC. 2001 / J. Chetcuti // Lawyer.com : site. — URL: [www.inter-lawyer.com/](http://www.inter-lawyer.com/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

262. Clamping down on tax evasion and avoidance: Commission presents the way forward. Last update: 24-10-2014 // Europa.eu : site. — URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1325\\_en.htm/](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

263. Development Co-operation Report 2013 — Ending Poverty — Highlights. OECD (2013) // OECD : site. — URL: [www.oecd.org/dac/dcr2013.htm/](http://www.oecd.org/dac/dcr2013.htm/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

264. Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes. Second edition. 2013 // OECD : site. — URL: <http://www.oecd.org/tax/crime/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

265. *Eteris, E.* New Administrative Cooperation Directive: combating tax evasion. BC. Copenhagen. 13.06.2013 / E. Eteris // Baltic-course.com : site. — URL: [http://www.baltic-course.com/eng/good\\_for\\_business/?doc=76295/](http://www.baltic-course.com/eng/good_for_business/?doc=76295/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

266. European Commission — Statement. Statement by Commissioner Vestager on state aid decision that Ireland's tax benefits for Apple were illegal. Brussels, 30 August 2016 // Europa.eu : site. — URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_STATEMENT-16-2926\\_fr.htm/](http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-16-2926_fr.htm/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

267. Excellence in public administration for competitiveness in EU Member States. European Union, 2012 // Europa.eu : site. — URL: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/industrial-competitiveness/monitoring-member-states/improving-publicadministration/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

268. Fiscalis Risk Management Platform Group for Tax Administrations. Compliance Risk Management Guide. Financial Code: FPG32/GRP4. European Union, 2010 // Europa.eu : site. — URL:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents//taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/Risk\\_Management\\_Guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents//taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_en.pdf/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

269. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Publication 5118 (Rev. 10-2014) Catalog Number 65265H Department of the Treasury Internal Revenue // Irs.gov : site. — URL: <http://www.irs.gov/p5118.pdf/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

270. G20 Leaders' Declaration. September, 2013. p. 12–13 // G20 : site. — URL: <http://www.g20.org/load/782795034/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

271. International Convention on mutual administrative assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences // Wcoomd.org : site. — URL: <http://www.wcoomd.org/574B25F13D9C4D4BA44AB4CD50A967C5.ashx.pdf/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

272. Intra-European Organization of Tax Administrations (IOTA) // Nalog.ru : site. — URL: [http://www.nalog.ru/eng/international\\_cooperation/icwic/iota/](http://www.nalog.ru/eng/international_cooperation/icwic/iota/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

273. OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies // OECD : site. — URL: <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2013.htm> (дата обращения: 12.05.2020).

274. OECD progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard. Progress made as at 5 December, 2012 (Original Progress Report 2<sup>nd</sup> April 2009) // OECD : site. — URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

275. OECD progress report. A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard. Progress made as at 18 may, 2012 (original progress report 2<sup>nd</sup> April 2009) // OECD : site. —

URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

276. Overview of the OECD's work on. Countering international tax evasion. 21 September 2009 // OECD : site. — URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

277. Russia publishes Model Agreement on Exchange of Information. Global Tax Alert. 09.09.2014 // Ernst & Young Global Limited : site. — URL: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Russia-publishes-Model-Agreement-on-Exchange-of-Information/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

278. Speaking points by Commissioner Šemeta at the ECOFIN press conference // Europa.eu : site. — URL: [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/news/2014/10/14102014\\_en.htm/](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/news/2014/10/14102014_en.htm/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

279. The Global Competitiveness Report 2014-2015 // Weforum.org : site. — URL: <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

280. The Schuman Declaration — 9 May 1950 // Europa.eu : site. — URL: <http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

281. VAT Notice 727/3 retail schemes: how to work the point of sale scheme. Notice. Published 11 January 2013 / Gov.uk : site. — URL: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7273-retail-schemes-how-to-work-the-point-of-sale-scheme> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

282. *Vozza, M.* Harmonization, Approximation, or Coordination? The Effect of ECJ Jurisprudence on Taxation, 2006 / M. Vozza // Unitn.it : site. — URL: [http://www.ssi.unitn.it/en/dottorato/download/Research\\_Proposal\\_Michele\\_Vozza.pdf/](http://www.ssi.unitn.it/en/dottorato/download/Research_Proposal_Michele_Vozza.pdf/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

283. *Wallop, H.* General Election 2010: a brief history of the Value Added Tax. The Daily Telegraph 2010 / H. Wallop // Telegraf.com : site. — URL: [www.telegraph.com.uk/news/](http://www.telegraph.com.uk/news/) (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

284. В ЕАЭС предложили создать единую систему учета контрафактной продукции // Eurasiancommission.org : site. — URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/12-11-2019-1.aspx> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

285. Доклад Евразийской экономической комиссии «Барьеры, изъятия, ограничения ЕАЭС», 2016 год // Eaeunion.org : site. — URL: <https://barriers.eaeunion.org/api/info/document/38/file> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

286. Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере (Tax information Exchange Agreement (TIEA)) // Юридический блог : сайт. — URL: <http://fin-lawyer.ru/2014/modelnoe-soglashenie-oesr-ob-obmene-informaciej-v-nalogovoj-sfere-tax-information-exchange-agreement-tiea/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

287. Ставку НДС в 2015 году сохраняют на уровне 20 %, 09.07.2014 // Interfax : site. — URL: <http://www.interfax.by/news/belarus/1161059/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

288. Трансфертное ценообразование: Украинский и международный опыт. 2012. Cai & Lenard // Inve-trade : site. — URL: <http://inve-trade.eu/ru/itf-research.html/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

289. Федеральный портал Protown.ru // Protown.ru : site. — URL: <http://protown.ru/information/hidden/5534.html/> (дата обращения: 12.05.2020). — Text : electronic.

**Дорожная карта****процесса гармонизации национального налогового законодательства**

1. Принятие совместного документа, предусматривающего готовность государств образовать интеграционное объединение.

2. Цель создания интеграционного объединения: построение, эффективное развитие и обеспечение стабильного функционирования единого рынка товаров, работ, услуг, капитала, рабочей силы.

3. Закрепление на наднациональном уровне инструментов экономической интеграции: определение основных направлений экономической интеграции; способы и средства создания и функционирования наднациональных институтов интеграционного объединения; направления гармонизации национального налогового законодательства с налоговым законодательством государств-членов, входящих в состав интеграционного объединения; кодификация национального налогового законодательства государств-членов на основании реализации процесса гармонизации национального налогового законодательства и другие.

4. Выявление основных направлений гармонизации национального налогового законодательства: правовой анализ различий в функционировании налоговых систем; выявление барьеров, препятствий, иных рисков, являющиеся препятствием для построения единого внутреннего рынка; определение единой концепции, обеспечивающей совместную работу в отношении построения единого рынка.

5. Цель гармонизации национального налогового законодательства: устранение прямых барьеров на пути капиталов, товаров, услуг, устранение косвенных барьеров, затрагивающих основные свободы внутреннего рынка;

---

<sup>373</sup> Приложения подготовлены автором самостоятельно на основании проведенного исследования действующего законодательства зарубежных стран, входящих в интеграционные объединения ЕС и ЕАЭС.

укрепление единого внутреннего рынка товаров, работ, услуг; способы и средства, обеспечивающие повышение уровня экономического развития государств-членов интеграционных объединений; устранение условий, препятствующих осуществлению конкуренции на национальном уровне и на уровне сообщества.

6. Определение принципов гармонизации национального налогового законодательства с налоговым законодательством государств-членов интеграционного объединения на наднациональном уровне: обязательное соблюдение всеми государствами-членами положений согласованных актов интеграционного объединения независимо от их соответствия национальному законодательству; создание единого экономического пространства; единообразие токования понятий и терминов, применяемых национальным налоговым законодательством государств-членов; принципы налогового суверенитета, добросовестности, самостоятельности в выборе направлений осуществления совместной налоговой политики, 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 интеграционного объединения.

7. Определение инструментов реализации процесса гармонизации национального налогового законодательства с налоговым законодательством зарубежных стран: направления реформирования налоговых систем государств-членов интеграционных объединений; выстраивание эффективной модели налогового администрирования в государствах-членах; обеспечение взаимодействия компетентных органов государств-членов в налоговой сфере, направленное на устранение и недопущение нарушений налогового законодательства.

8. Определение всевозможных барьеров, противоречий действующего налогового законодательства в государствах-членах, рисков и угроз,

препятствующих построению и эффективному функционированию единого внутреннего рынка интеграционного объединения.

9.Согласование единого нормативного правового акта, предусматривающего гармонизацию национального налогового законодательства с налоговым законодательством государств-членов интеграционного объединения по предложенной схеме, предусматривающий сроки реализации каждого этапа интеграции.

10.Реализация согласованных обязательств посредством реформирования национальных налоговых систем государств-членов интеграционных объединений.

11.Построение эффективной модели налогового администрирования посредством согласования единого нормативного правового акта государствами-членами интеграционных объединений и реализации его в действующее национальное законодательство.

12.Обеспечение взаимодействия компетентных органов государств-членов в налоговой сфере посредством создания единой информационной базы, позволяющей обмениваться информацией в налоговой сфере.

**Нормативные правовые акты, устраняющие несоответствие  
налоговых систем государств — членов ЕС в области налогообложения НДС**

1. Регламент совета (ЕЭС) № 2913/92 от 12.10.1992, учреждающий Таможенный кодекс Сообщества<sup>374</sup>.

2. Директива Совета № 2006/112/ЕС от 28.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость»<sup>375</sup>.

3. Директива Совета № 2009/55/ЕС от 25.05.2009 «Об освобождениях, применяемых при переезде на постоянное место жительства, от налога на личное имущество, привозимое из стран членов»<sup>376</sup>.

4. Директива Совета № 2008/9/ЕС от 12.02.2008 «О подробных правилах возврата налога на добавленную стоимость, предусмотренного директивой № 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, не имевшим местожительства в государстве-члене»<sup>377</sup>.

5. Директива Совета № 2007/74/ЕС от 20.12.2007 «Об освобождении от налога на добавленную стоимость и акцизов товаров, ввозимых лицами, путешествующими из третьих стран»<sup>378</sup>.

6. Директива Совета № 83/181/ЕЭС от 28.03.1983 «Определяющая сферу применения буквы Д ч. 1 ст. 14 Директивы № 77/399/ЕЭС относительно

---

<sup>374</sup> См.: Council Regulation (EEC) 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal of the European Communities. L 302, 19.10.1992. P. 1.

<sup>375</sup> См.: Council Regulation 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. L 347/1, 11.12.2006. P. 1.

<sup>376</sup> См.: Council Directive 2009/55/EC of 25 May 2009 on tax exemptions applicable to the permanent introduction from a Member State of the personal property of individuals (Codified version) // Official Journal of the European Union. L 145/36, 10.06.2009. P. 36.

<sup>377</sup> См.: Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State // Official Journal of the European Union. L 44/23, 20.02.2008. P. 23.

<sup>378</sup> См.: Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries // Official Journal of the European Union. L 346/6, 29.12.2007. P. 6.

освобождения от налога на добавленную стоимость при финальном ввозе некоторых товаров»<sup>379</sup>.

7. Директива Совета № 79/1072/ЕЭС от 06.12.1979 «О гармонизации налогового законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — условия возврата налога на добавленную стоимость налогоплательщикам, не учрежденным на территории ЕС»<sup>380</sup>.

8. Директива Совета № 68/221/ЕЭС от 30.04.1968 «Об общем методе исчисления средних ставок, предусмотренных ст. 97 ДЭС»<sup>381</sup>.

---

<sup>379</sup> См.: Council Directive 83/181/EEC of 28 March 1983 determining the scope of Article 14 (1) (d) of Directive 77/388/EEC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods // Official Journal of the European Communities. L 105. 23.04.1983. P. 38.

<sup>380</sup> См.: Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country // Official Journal of the European Communities. L 331. 27.12.1979. P. 11.

<sup>381</sup> См.: Council Directive 68/221/EEC of 30 April 1968 on a common method for calculating the average rates provided for in Article 97 of the Treaty // Official Journal of the European Communities. L 115/14 18.05.1968. P. 14.

### Налоговые ставки по НДС, действующие в государствах — членах ЕС

Государства-члены	Минимальная ставка	Льготная ставка	Стандартная ставка	Заниженная ставка
Австрия	—	10	20	13
Бельгия	—	6/12	21	12
Болгария	—	9	20	—
Великобритания	—	5	20	—
Венгрия	—	5/18	27	—
Германия	—	7	19	—
Греция	—	6,5/13	23	—
Дания	—	—	25	—
Ирландия	4,8	9/13,5	23	13,5
Испания	4	10	21	—
Италия	4	10	22	—
Кипр	—	5/9	21	—
Латвия	—	12	21	—
Литва	—	5/9	21	—
Люксембург	3	8	17	14
Мальта	—	5/7	18	—
Нидерланды	—	6	21	—
Польша	—	5/8	23	—
Португалия	—	6/13	23	13
Румыния	—	5/9	24	—
Словакия	—	9,5	22	—
Словения	—	10	20	—
Финляндия	—	10/14	24	—
Франция	2,1	5,5/10	20	—
Хорватия	—	5/13	25	—
Чехия	—	10/15	21	—
Швеция	—	6/12	25	—
Эстония	—	9	20	—

### Налоговые льготы, применяемые в государствах — членах ЕС

	Государство — член ЕС	Продукция	Примечание
1.	Австрия	Вино	Заниженная налоговая ставка применяется в отношении вина, произведенного на ферме
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; телевидение; производство композиторов, писателей; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; оказание услуг социальной службой; сбор бытовых отходов и уборка улиц	Применяется льготная налоговая ставка
2.	Бельгия	Шины и камеры, энергетические продукты: уголь, и твердое топливо, получаемое из угля; бурый уголь и лигнит агломерированный; кокс и полукокс из каменного угля, лифтинга и торфа; нефтяной кокс, используемый в качестве топлива	Применяется заниженная налоговая ставка
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; производство композиторов и писателей; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; медицинская и стоматологическая помощь	Применяется льготная налоговая ставка. Льготная налоговая ставка на продукты питания не применяется
3.	Болгария	Размещение в отелях	Применяется льготная налоговая ставка
4.	Великобритания	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги,	применяется льготная налоговая ставка

		газета, периодика предоставление социального жилья; технический ремонт; использование спортивных снаряжений; оказание социальных услуг; сбор бытовых отходов и уборка улиц;	
5.	Венгрия	Молоко, молочные продукты; продукты, содержащие зерновые культуры	Применяется льготная налоговая ставка в размере 18 %
		Фармацевтические товары; медицинское оборудование; книги, газета, периодика; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка в размере 5 %
6.	Германия	Водные ресурсы; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц;	Применяется льготная налоговая ставка
7.	Греция	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; организация спортивных мероприятий; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее	Применяется льготная налоговая ставка
8.	Дания	Продукты питания; фармацевтические товары; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; предоставление социального жилья; технический ремонт; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; оказание социальных услуг; приобретение материалов для похоронных бюро и услуг кремации; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее; уход на дому	Льготные ставки на продукты питания не применяются
9.	Ирландия	Энергия для отопления и освещения; использование движимого	Применяется заниженная

		<p>имущества в строительстве и эксплуатации недвижимого имущества; технический ремонт и обслуживание движимого имущества; услуги, связанные с заботой о человеческом теле; некоторые туристические услуги; услуги, связанные с фотографией; услуги жокеев; производство искусства и антиквариат; краткосрочный прокат моторных транспортных средств; услуги, предоставленные профессиональным ветеринаром и т. д.</p>	налоговая ставка
		<p>Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; предоставление социального жилья; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее; парикмахерские услуги</p>	Применяется льготная налоговая ставка
10.	Испания	<p>Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; предоставление социального жилья; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; сбор бытовых отходов и уборка улиц</p>	Применяется льготная налоговая ставка
11.	Италия	<p>Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; размещение в отелях; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; организация спортивных</p>	Применяется льготная налоговая ставка

		мероприятий; оказание социальных услуг; сбор бытовых отходов и уборка улиц	
12.	Кипр	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; сбор бытовых отходов и уборка улиц; парикмахерские услуги	Применяется льготная налоговая ставка
13.	Латвия	Товары для новорожденных; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; размещение в отелях; оказание социальных услуг	Применяется льготная ставка в размере 12 %
14.	Литва	Фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; размещение в отелях; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
		Продукты питания	Льготные ставки на продукты питания не применяются
15.	Люксембург	Некоторые сорта вин; твердое минеральное топливо; минеральные масла; древесина, предназначенная для использования в качестве топлива; моющие средства; печатная реклама, полиграфическое дело, туристические издания, коммерческие каталоги; кондиционеры, приборы, вырабатывающие тепло и пар; ответственное хранение и управление ценными бумагами и т. д.	Применяется заниженная налоговая ставка
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; телевидение; произведения композиторов и писателей;	Применяется льготная налоговая ставка

		предоставление социального жилья; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее; парикмахерские услуги	
16.	Мальта	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; размещение в отелях; оказание социальных услуг; ремонт одежды, обуви и прочее; уход на дому	Применяется льготная налоговая ставка
17.	Нидерланды	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; ремонт одежды, обуви и прочее; парикмахерские услуги	Применяется льготная налоговая ставка
18.	Польша	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; телевидение; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее; парикмахерские услуги	Применяется льготная налоговая ставка
19.	Португалия	Вино; сельскохозяйственная техника;	Применяется

		дизельное топливо для сельского хозяйства	заниженная налоговая ставка
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; оказание социальных услуг; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; уход на дому	Применяется льготная налоговая ставка
20.	Румыния	Фармацевтические товары; медицинское оборудование; книги, газеты, периодика; культурные услуги; предоставление социального жилья; размещение в отелях; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
21.	Словакия	Фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
		Продукты питания	Льготные ставки на продукты питания не применяются
22.	Словения	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; расходные материалы для похоронных бюро и услуг кремации; сбор бытовых отходов и уборка улиц; ремонт одежды, обуви и прочее; уход на дому; парикмахерские услуги	Применяется льготная налоговая ставка
23.	Финляндия	Фармацевтические товары; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные	Применяется льготная налоговая ставка

		услуги; произведения композиторов и писателей; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг; ремонт одежды, обуви и прочее; парикмахерские услуги	
24.	Франция	Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; телевидение; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; технический ремонт; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; сбор бытовых отходов и уборка улиц; уход на дому	Применяется льготная налоговая ставка
25.	Хорватия	Хлеб и молоко	Применяется льготная налоговая ставка в размере 5 %
		Пищевые или растительные жиры; масло животного происхождения; белый кристаллический сахар; продукты для младенцев и маленьких детей, сделанные на зерновой основе	Применяется льготная налоговая ставка в размере 13 %
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; сельскохозяйственные ресурсы; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
26.	Чехия	Детское питание	Применяется льготная налоговая ставка в размере 10 %
		Водные ресурсы; фармацевтические товары; медицинское оборудование; пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; предоставление социального жилья; технический ремонт; размещение в отелях; расходные материалы для	Применяется льготная налоговая ставка

		похоронных бюро и услуг кремации; медицинская и стоматологическая помощь; сбор бытовых отходов и уборка улиц; уход на дому	
27.	Швеция	Пассажирские перевозки; книги, газеты, периодика; культурные услуги; произведения композиторов и писателей; размещение в отелях; организация спортивных мероприятий; использование спортивных сооружений; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
28.	Эстония	Фармацевтические товары; медицинское оборудование; книги, газеты, периодика; размещение в отелях; оказание социальных услуг	Применяется льготная налоговая ставка
		Продукты питания	Льготные ставки на продукты не применяются

### Налоговые ставки НДС, применяемые в государствах — членах ЕАЭС

	Государство — член ЕАЭС	Продукция	Примечание
1.	Армения	Оплата за обучения в любом образовательном учреждении; канцелярская продукция, необходимая для образовательного процесса; проведение исследовательских работ; сельскохозяйственная продукция; печатная продукция; лотерейные билеты; драгоценные камни и т. д.	Не подлежат налогообложению. Реализация товаров, работ, услуг, согласно общей системе налогообложения РА, подлежит обложению по налоговой ставке 20 %
2.	Беларусь	Растениеводство, пчеловодство, животноводство, рыбоводство; продовольственные товары (в том числе импорт); товары для детей	Налогообложение производится по налоговой ставке 10 %. Реализация товаров, работ, услуг, согласно общей системе налогообложения РБ, подлежит обложению по налоговой ставке 20 %
		Импорт алмазов и других драгоценных камней для производственных нужд с территории Таможенного союза и т. д.	Налогообложение производится по налоговой ставке 0,5 %
3.	Казахстан	Товары собственного производства в рамках контракта на недропользование	Налоговая ставка составляет 0 %. Реализация товаров, работ, услуг, согласно общей системе налогообложения РК, подлежит обложению по налоговой ставке 12 %
4.	Киргизия	Аренда жилых помещений; сельскохозяйственная продукция; финансовые услуги; услуги по страхованию; почтовые услуги; коммунальные услуги; представление услуг системой городского, районного (в сельской местности) транспорта, кроме такси, связанных с перевозками пассажиров внутри городов, сел и пригородные	Не подлежат налогообложению. Реализация товаров, работ, услуг, согласно общей системе налогообложения КР, подлежит обложению по налоговой ставке 20 %

		<p>пункты назначения, а также водным, железнодорожным и автомобильным транспортом; передача имущества, собственности государственных предприятий посредством приватизации; поставка товаров, работ и услуг осуществляемые некоммерческими организациями для учреждений; поставки товаров, работ и услуг осуществляемые некоммерческими организациями для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста; услуги здравоохранения, образования, науки, культуры и спорта; услуги осуществляемые просветительскими организациями, занимающимися удовлетворением духовных потребностей; специализированные товары для инвалидов и т. д.</p>	
5.	Россия	<p>Медицинские товары отечественного и зарубежного производства; медицинские услуги; социальные услуги; услуги по присмотру и уходу за детьми; продукты питания, произведенные в столовой на территории образовательного учреждения; услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов; перевозка пассажиров; ритуальные услуги; почтовые марки, лотерейные билеты; предоставление пользования жилым помещением; монеты из драгоценного металла; доли в уставном капитале; депозитные услуги; услуги брокеров; работ по сохранению культурного наследия и т. д.</p>	<p>Не подлежит налогообложению НДС реализация товаров, работ, услуг. Реализация товаров, работ, услуг, согласно общей системе налогообложения РФ, подлежит обложению по налоговой ставке 20 %</p>
		<p>Продовольственные товары: мясо, молоко, яйцо, сахар, соль, зерно, хлеб, мука, рыба, овощи и т. д.; товары для детей; периодические печатные издания; медицинские товары отечественного и зарубежного производства; внутренние воздушные перевозки пассажиров и багажа и т. д.</p>	<p>Налогообложение производится по налоговой ставке 10 %</p>

**Нормативно-правовые акты, устраняющие несоответствие налоговых систем государств — членов ЕС в области налогообложения акцизами**

1. Директива Совета № 2008/118/ЕС от 16.12.2008 «Об относительно общих механизмах обложения акцизами и отмене Директивы Совета № 92/12/ЕЕС»<sup>382</sup>.
2. Директива Совета № 92/83/ЕЕС от 19.10.1992 «О гармонизации структур акцизных сборов на спирт и алкогольные напитки»<sup>383</sup>.
3. Директива Совета № 92/84/ЕЕС «О сближении ставок акцизного сбора на спирт и алкогольные напитки»<sup>384</sup>.
4. Директива Совета № 2003/96/ЕС от 27.10.2003 «О реструктуризации базы Сообщества для налогообложения энергетических продуктов и электроэнергии»<sup>385</sup>.
5. Директива Совета № 2011/64/ЕС от 21.06.2011 «О структуре и ставках акцизного сбора, применяемые при промышленном изготовлении табака»<sup>386</sup>.

---

<sup>382</sup> См.: Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal of the European Union. L 9/12, 14.01.2009. P. 12.

<sup>383</sup> См.: Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. L 316, 31.10.1992. P. 1.

<sup>384</sup> См.: Council Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Communities. L 316, 31.10.1992. P. 29.

<sup>385</sup> См.: Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance) // Official Journal of the European Union. L 283/51, 31.10.2003. P. 51.

<sup>386</sup> См.: Council Directive 2011/64/EC of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal of the European Union. L 176/24, 05.07.2011. P. 24.

### Ставки акцизов на алкогольные напитки в государствах — членах ЕС

Государства— члены	Ставка акциза в градусах плато		Ставка акциза в градусах алкоголя		Заниженные акцизные ставки	
	ЕВРО	НДС	ЕВРО	НДС	ЕВРО	НДС
Австрия	2	20	—	—	1,20	20
Бельгия	1,8473	21	—	—	1,6063	21
Болгария	0,767	20	—	—	0,38	20
Великобритания	—	—	24,08	20	11,08	20
Венгрия	—	—	5,22	27	2,61	27
Германия	0,787	19	—	—	0,4407	19
Греция	2,60	23	—	—	1,30	23
Дания	—	—	7,53	25	0	25
Ирландия	—	—	22,55	23	0	23
Испания	13,56	21	—	—	0	21
Италия	3,04	22	—	—	—	—
Кипр	—	—	6	19	—	—
Латвия	—	—	3,10	21	1,55	21
Литва	—	—	2,71	21	2,71	21
Люксембург	0,7933	17	—	—	0,3966	17
Мальта	1,73	18	—	—	0,86	18
Нидерланды	47,48	21	—	—	7,59	21
Польша	1,86	23	—	—	—	—
Португалия	27,24	23	—	—	4,855	23
Румыния	0,884	24	—	—	0,508	24
Словакия	—	—	12,10	22	—	—
Словения	—	—	3,587	20	2,652	20
Финляндия	—	—	32,05	24	16,025	24
Франция	—	—	7,38	20	3,96	19,60
Хорватия	—	—	5,23	25	—	—
Чехия	1,164	21	—	—	16,00	21
Швеция	—	—	21,33	25	—	—
Эстония	—	—	7,22	20	3,61	—

**Минимальные ставки акцизов на энергетические продукты  
на примере этилированного и неэтилированного бензина**

Государства — члены ЕС	Этилированный бензин		Неэтилированный бензин	
	Минимальная ставка 421 евро за 1 000 литров		Минимальная ставка 359 евро за 1 000 литров	
	Евро	НДС	Евро	НДС
Австрия	554,00	20	482	20
Бельгия	639,3918	21	615,2267	21
Болгария	424,38	20	363,02	20
Великобритания	787,22	20	438,57	20
Венгрия	—	—	397,36	27
Германия	721,00	19	654,50	19
Греция	681	23	670	23
Дания	721,01	25	607,90	25
Ирландия	587,71	23	587,71	23
Испания	457,79	21	424,69	21
Италия	728,40	22	728,40	22
Кипр	421,00	19	479,00	19
Латвия	455,32	21	411,21	21
Литва	579,24	21	434,43	21
Люксембург	516,66	17	464,58	17
Мальта	648,18	18	519,38	18
Нидерланды	853,12	21	766,07	21
Польша	—	—	515,00	20
Португалия	—	—	617,51	23
Румыния	527,80	24	461,62	24
Словакия	—	—	550,52	20
Словения	421,61	22	595,72	22
Финляндия	—	—	681,30	34
Франция	656,8	20	624,10	20
Хорватия	562,64	25	478,90	25
Чехия	498,51	21	466,88	21
Швеция	733,52	25	446,49	25
Эстония	422,77	20	422,77	20

### Налоговые ставки акцизов на сигареты в государствах — членах ЕС

Государства — члены ЕС	Налоговые ставки за 1000 сигарет	Адвалорный акциз	НДС	Адвалорный акциз + НДС	Общая сумма налога
	Евро	в % от розничной цены	в % от розничной цены	в % от розничной цены	в % от средневзвешенной цены
Австрия	45,00	40,00	16,67	56,67	77,46
Бельгия	36,8914	45,84	17,36	63,20	77,10
Болгария	51,64	23,00	16,67	39,67	82,46
Великобритания	236,57	16,50	16,67	33,17	85,69
Венгрия	40,28	31,00	21,26	52,26	76,83
Германия	158,86	1,00	20,00	21,00	78,91
Греция	82,50	20,00	18,70	38,70	84,08
Дания	96,90	21,74	15,97	37,71	75,18
Ирландия	255,69	8,85	18,70	27,55	83,81
Испания	24,10	51	16,96	67,96	78,99
Италия	17,341	51,03	18,03	69,06	76,73
Кипр	55,00	34,00	15,97	49,97	76,54
Латвия	45,47	25,00	17,36	42,36	79,21
Литва	51,80	25,00	17,36	42,36	69,46
Люксембург	18,39	46,65	17	61,18	69,61
Мальта	82,50	25,00	15,25	40,25	80,81
Нидерланды	173,97	0,95	17,36	18,31	79,53
Польша	49,45	31,41	18,70	50,11	82,27
Португалия	88,20	17,00	18,70	35,70	78,08
Румыния	64,23	18,00	19,35	37,35	81,09
Словакия	59,50	22,07	18,03	40,10	80,20
Словения	68,37	1,00	20,00	21,00	81,94
Финляндия	33,50	52,00	19,35	71,35	84,73
Франция	48,75	49,70	16,667	66,37	80,85
Хорватия	27,48	37,00	20,00	57,00	75,98
Чехия	46,91	27,00	17,36	44,36	78,09
Швеция	166,06	23,00	16,67	39,67	79,30
Эстония	46,50	16,50	16,67	33,17	85,69

**Примеры ставок акцизов на подакцизные товары  
в государствах — членах ЕАЭС<sup>387</sup>**

Страны ЕАЭС	Пиво, за 1 литр		Сигары, за 1 штуку		Бензин, за 1 тонну	
	Валюта стран — участниц ЕАЭС	Рубль	Валюта стран — участниц ЕАЭС	Рубль	Валюта стран — участниц ЕАЭС	Рубль
Российская Федерация	22	22	215	215	13 100	13 100
Республика Беларусь	0,35	10,35	5,38	159,03	435,08	12 860,79
Республика Казахстан	57	10,26	750	134,98	0,33	0,59
Кыргызская Республика	30	29,03	150	145,17	5 000	4 838,90
Республика Армения	105	16,59	605 000	95 570	40 000	6 318,68

<sup>387</sup> Данные приведены по состоянию на 01.09.2020.

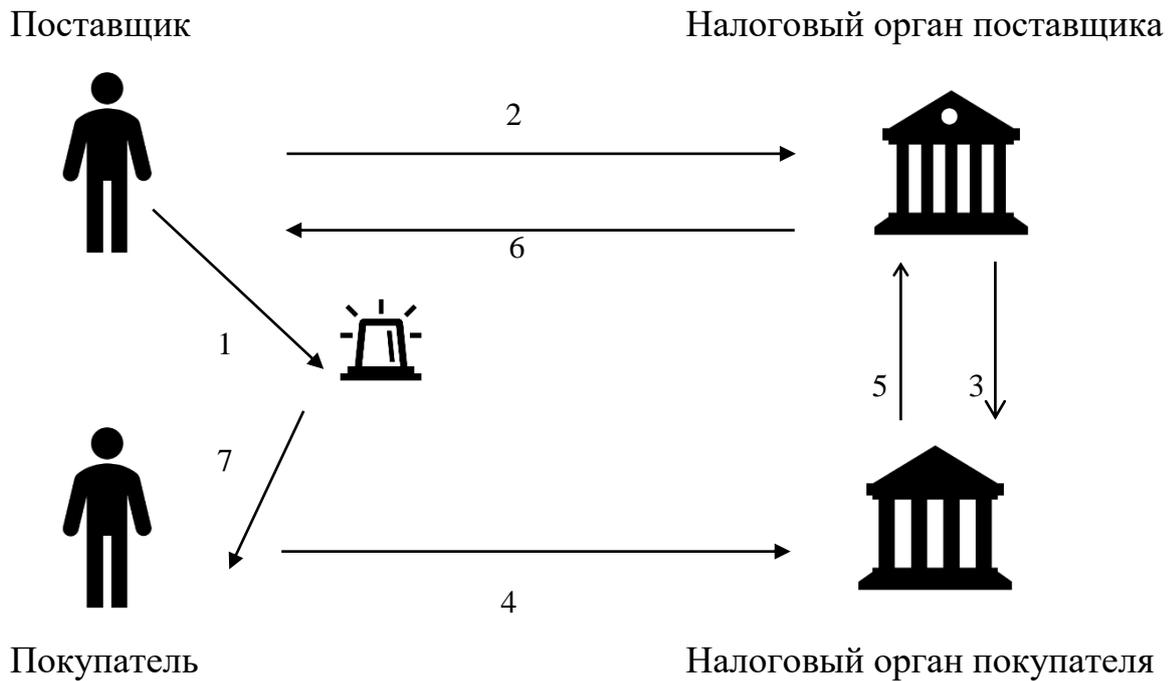


Рис. Процесс предоставления освобождения от уплаты акцизов

1 — помещение подакцизного товара под налоговый режим «Налоговый склад»;

2 — заявление поставщика об освобождении от уплаты акцизов на подакцизные товары, предоставление подтверждающих документов;

3 — направление запроса в налоговый орган покупателя для подтверждения представленных сведений;

4 — подтверждение приобретения подакцизного товара посредством подачи заявления покупателем и подтверждающих документов;

5 — направление подтверждения о заключении сделки между поставщиком и покупателем;

6 — направление поставщику разрешения об освобождении от уплаты акцизов за подакцизные товары;

7 — поставка товаров поставщиком покупателю.

**Нормативные правовые акты, устраняющие несоответствие  
налоговых систем государств — членов ЕС  
в сфере налогообложения доходов и прибыли**

1. Директива Совета № 90/434/ЕЭС от 23.07.1990 «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов»<sup>388</sup>;
2. Директива Совета № 2011/96/ЕС от 30.11.2011 «Об общей системе налогообложения, применимой в случаях материнских и дочерних компаниях в различных государствах членах»<sup>389</sup>;
3. Конвенция № 90/436/ЕЭС от 23.07.1990 «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных (зависимых) предприятий»<sup>390</sup>;
4. Директива Совета № 2003/48/ЕС от 03.07.2003 «О налогообложении накоплений сбережений в форме выплаты процентов»<sup>391</sup>;
5. Директива Совета № 2003/49/ЕС от 03.06.2003 «Об общей системе налогообложения, применимой в отношении выплат процентов и роялти, осуществляемой между зависимыми компаниями разных государств-членов»<sup>392</sup>.

---

<sup>388</sup> См.: Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90 / 434 / EEC) // Official Journal of the European Communities. L 225/1. 20.08.1990. P. 1.

<sup>389</sup> См.: Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 345/8. 29.12.2011. P. 8.

<sup>390</sup> См.: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated Enterprises (90/463/EEC) // Official Journal of the European Communities. L 225/10. 20.08.1990. P. 10.

<sup>391</sup> См.: Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // Official Journal of the European Union. L 157/38. 26.06.2003. P. 38.

<sup>392</sup> См.: Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union. L 157/49. 26.06.2003. P. 49.

### Решения Европейского суда в сфере прямого налогообложения

- 1) 1986 год, Avoir, Дело С-270/83 в отношении системы дивидендов, кредитования;
- 2) 1992 год, Bachmann, Дело С-203/90, Дело С-300/90 в отношении налогообложения работников, страховых выплат и вычетов;
- 3) 1995 год, Schumacker, Дело С-279/93 в отношении налогообложения работников;
- 4) 1997 год, Leur-Bloem, Дело С-28/95 в отношении уклонения от уплаты налогов;
- 5) 1997 год, Futura Participations, Дело С-250/95 в отношении компенсации потерь;
- 6) 1998 год, ICI Colmer, Дело С-264/96 в отношении предоставлении помощи группе предприятий;
- 7) 1999 год, Saint-Golmer, Дело С-307/97 в отношении восстановления (оздоровления) филиалов;
- 8) 1999 год, XAB and YAB, Дело С-200/98 в отношении компенсации внутренних потерь предприятий;
- 9) 2000 год, Verkooijen, Дело С-35/98 в отношении освобождения от уплаты дивидендов;
- 10) 2000 год, AMID, Дело С-141/99 в отношении возмещения убытков;
- 11) 2001 год, Athinaiki, Дело С-294/99 в отношении удержания налога на распределение;
- 12) 2001 год, Metallgesellschaft, Дело С-397/98 в отношении налогообложения группы лиц;
- 13) 2002 год, Hoechst, Дело С-410/98 в отношении уплаты корпоративного налога;

- 14) 2003 год, Bosal Holding BV, Дело C-168/01 в отношении освобождения от уплаты налога;
- 15) 2004 год, Lenz, Дело C-315/01 в отношении иностранных дивидендов;
- 16) 2004 год, Manninen, Дело C-319/02 в отношении уплаты приграничных дивидендов и др.

### Иные налоговые ставки, действующие в государствах — членах ЕС и России

Государства	Налог на прибыль организаций	Налог на доходы физических лиц	Дивиденды	Проценты	Роялти
Бельгия	33,99 %	25–50 %	0 %	15/25 %	15 %
Германия	30–33 %	14–45 %	26,375 %	0–25 %	15,825 %
Италия	27,5 %	23–43 %	1,375/20 %	12,5/20 %	22,5 %
Нидерланды	20–25 %	0–52 %	15 %	0 %	0 %
Франция	33,33 %	5,5–41 %	30 %	0 %	33,3 %
Великобритания	24 %	0–50 %	0/20 %	20 %	20 %
Ирландия	12,5 %	20–41 %	10,75 %	4 %	4 %
Греция	20 %	0–45 %	25 %	40 %	25 %
Испания	30 %	24,75–52 %	21 %	21 %	24,57 %
Португалия	25 %	11,5–46,5 %	25 %	25 %	15 %
Австралия	30 %	17–45 %	25 %	0 %	20 %
Финляндия	24,5 %	6,5–31,75 %	24,5 %	24,5 %	0 %
Венгрия	10–19 %	16 %	0 %	0 %	0 %
Кипр	10 %	0–35 %	0 %	5/10 %	0 %
Латвия	15 %	23 %	10 %	10 %	5–15 %
Литва	15 %	15–20 %	15 %	0/10 %	10 %
Мальта	35 %	15–35 %	0 %	0 %	0%
Польша	19 %	18–32 %	19 %	20 %	20 %
Словакия	23 %	19 %	0 %	19 %	19 %
Словения	17 %	16–41 %	15 %	15 %	15 %
Чехия	19 %	15 %	15 %	15ч%	15 %
Эстония	21 %	21 %	0 %	0–21 %	10 %
Болгария	10 %	10 %	0/5 %	5 %	10 %
Румыния	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %
Россия	20 %	13 %	0/13/15 %	20 %	20 %

### Налогообложение заработной платы граждан в странах ЕС<sup>393</sup>

Государства — члены ЕС	Заработанная плата до удержания налогов	Социальное обеспечение работодателя	Налог на доходы физических лиц	Социальное обеспечение сотрудника	Заработная плата после удержания налогов	Общая сумма удержаний
Австрия	53,643	12,788	8,347	7,382	25,126	53,16%
Бельгия	61,122	15,057	13,576	5,990	26,499	56,64%
Болгария	4,454	0,660	0,330	0,489	2,975	33,20%
Великобритания	47,851	4,672	6,364	4,055	32,759	31,54%
Венгрия	11,854	2,629	1,523	1,707	5,995	49,43%
Германия	53,448	8,637	8,531	9,152	27,128	49,24%
Греция	25,602	5,516	3,858	3,314	12,914	49,56%
Дания	52,905	0,290	19,659	0,145	32,812	37,98%
Ирландия	36,133	3,507	4,828	1,305	26,493	26,68%
Испания	33,200	7,642	4,180	1,623	19,755	40,50%
Италия	37,540	8,632	5,769	2,743	20,396	45,67%
Кипр	26,237	1,898	0,588	1,898	21,852	16,71%
Латвия	10,352	1,976	1,583	0,879	5,914	42,87%
Литва	9,658	2,374	1,100	0,660	5,573	42,30%
Люксембург	58,952	7,640	8,393	6,310	36,609	37,90%
Мальта	21,273	1,934	2,062	1,934	15,343	27,88%
Нидерланды	55,283	8,865	7,494	7,466	31,458	43,10%
Польша	11,298	1,967	0,634	2,004	6,693	40,76%
Португалия	19,453	3,733	1,984	1,729	12,007	38,28%
Румыния	7,539	1,670	0,784	0,968	4,116	45,40%
Словакия	13,278	3,457	0,940	1,316	7,565	43,03%
Словения	20,001	2,774	1,229	3,807	12,191	39,05%
Финляндия	50,926	9,448	8,892	3,157	29,429	42,21%
Франция	55,314	18,641	2,265	9,069	25,339	54,19%
Хорватия	14,635	1,849	1,327	2,433	8,405	42,57%
Чехия	14,673	3,713	1,292	1,201	8,428	42,56%
Швеция	57,360	13,714	10,876	0	32,769	42,87%
Эстония	14,673	3,723	1,937	0,219	8,794	40,07%

<sup>393</sup> Цифры приведены в евро и представляют собой среднее значение показателей в соответствующей стране.

**Перечень документов, содержащий основополагающие принципы  
трансфертного ценообразования**

<b>ЕС</b>	<b>ОЭСР</b>
Кодекс поведения касательно документации по трансфертному ценообразованию для ассоциированных (зависимых) предприятий в Европейском союзе	Руководство ОЭСР о трансфертном ценообразовании для мультинациональных предприятий и налоговых администраций
Арбитражная конвенция Европейского союза об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий	Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал
Кодекс поведения по эффективному применению Конвенции об избежании двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий	Руководство о заключении соглашений о предварительном ценообразовании согласно процедуре взаимного согласия
Руководство Европейского союза о соглашениях о предварительном ценообразовании	Методические рекомендации по разработке законодательства в сфере трансфертного ценообразования, направленные на гармонизацию применимого подхода
Руководство о межгрупповых услугах с низкой добавленной стоимостью	

**Рейтинг конкурентоспособности налогового администрирования  
в государствах — членах ЕС**

Страны	Рейтинг глобальной конкурентоспособности <sup>394</sup>		Рейтинг конкурентоспособности налогового администрирования <sup>395</sup>	
	Место	Показатель	Место	Показатель
Австрия	22	76,3	9	0,86
Бельгия	21	76,6	11	0,83
Болгария	51	63,6	25	0,49
Великобритания	8	82,0	7	0,9
Венгрия	48	64,3	18	0,72
Германия	3	82,8	14	0,81
Греция	57	62,1	22	0,7
Дания	10	80,6	6	0,9
Ирландия	23	75,7	5	0,93
Испания	26	74,2	13	0,83
Италия	31	70,8	19	0,72
Кипр	44	65,6	16	0,78
Латвия	42	66,2	20	0,71
Литва	40	67,1	12	0,83
Люксембург	19	76,6	2	0,95
Мальта	36	68,8	28	0,4
Нидерланды	6	82,4	8	0,88
Польша	37	68,2	24	0,67
Португалия	34	70,2	21	0,71
Румыния	52	63,5	15	0,81
Словакия	41	66,8	23	0,68
Словения	35	69,6	17	0,76
Финляндия	11	80,3	4	0,93
Франция	17	78,0	10	0,86
Хорватия	68	60,1	27	0,41
Чехия	29	71,2	26	0,42
Швеция	9	81,7	3	0,94
Эстония	32	70,8	1	0,97

<sup>394</sup> См.: Индекс глобальной конкурентоспособности. Гуманитарная энциклопедия: Исследования [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий : сайт. URL: <https://gtmarket.ru/ratings/global-competitiveness-index/info> (дата обращения: 01.06.2019).

<sup>395</sup> См.: The Global Competitiveness Report 2014–2015 // World Economic Forum : site. URL: <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015/> (дата обращения: 10.10.2018).

### Институциональные механизмы налогового администрирования в ЕС

Страны	Национальный налоговый орган	Основные виды налогов, находящиеся в ведении национального налогового органа						
		НДФЛ	ВСС	КПН	НДС	Акцизы	Н	А
Австрия	СНП	V	X	V	V	V	X	V
Бельгия	ЕНП	V	X	V	V	V	X	V
Болгария	ЕПОН	V	V	V	V	X	X	X
Великобритания	ЕПОН	V	V	V	V	V	V	X
Венгрия	ЕПО	V	V	V	V	V	X	V
Германия	Другое	V	X	V	V	X	V	X
Греция	ЕНП	V	X	V	V	V	V	V
Дания	ЕПО	V	X	V	V	V	V	X
Ирландия	ЕПО	V	V	V	V	V	X	V
Испания	ЕПО	V	X	V	V	V	X	X
Италия	Другое	V	X	V	V	X	X	X
Кипр	ЕНП	V	X	V	V	V	V	X
Латвия	ЕПО	V	V	V	V	V	V	V
Литва	ЕПО	V	X	V	V	V	V	X
Люксембург	ЕНП	V	X	V	V	V	X	X
Мальта	ЕНП	V	V	V	V	V	X	X
Нидерланды	СНП	V	V	V	V	V	X	V
Польша	ЕНП	V	X	V	V	X	X	X
Португалия	СНП	V	X	V	V	V	V	V
Румыния	ЕПО	V	V	V	V	V	X	X
Словакия	ЕПО	V	X	V	V	X	X	V
Словения	ЕПО	V	V	V	V	X	V	X
Финляндия	ЕПО	V	V	V	V	X	V	X
Франция	СНП	V	X	V	V	X	V	V
Чехия	ЕПО	V	X	V	V	X	V	V
Швеция	ЕПОН	V	V	V	V	V	V	X
Эстония	СНП	V	V	V	V	V	V	V
Россия	ЕПО	V	X	V	V	V	V	V

ЕПО — единый полуавтономный орган;

ЕПОН — единый полуавтономный орган, подотчетный надзорному органу;

СНП — система налоговых подразделений;

ЕНП — единое налоговое подразделение;

ВСС — взносы социального страхования;

КПН — корпоративный подоходный налог;

Н — налог на недвижимое имущество;

А — налог на движимое имущество;

У — да;

Х — нет.

**Список сокращений и условных обозначений**

- ВТО** — Всемирная торговая организация
- ЕАК** — Евразийская экономическая комиссия
- ЕАСТ** — Европейская ассоциация свободной торговли
- ЕАЭС** — Евразийский экономический союз
- ЕврАзЭС** — Евразийское экономическое сообщество
- Евратом** — Европейское сообщество по атомной энергетике
- ЕОНА (ЮТА)** — Европейская организация налоговых администраций
- ЕОУС** — Европейское объединение угля и стали
- ЕС** — Европейский союз
- ЕЭП** — Единое экономическое пространство
- ЕЭС** — Европейский экономический союз
- КР** — Киргизская Республика
- МБРР** — Международный банк реконструкции и развития
- МВФ** — Международный валютный фонд
- МОТ** — Международная организация труда
- НДС** — налог на добавленную стоимость
- НК РФ** — Налоговый кодекс Российской Федерации
- ОЭСР** — Организация по экономическому сотрудничеству и развитию
- РА** — Республика Армения
- РБ** — Республика Беларусь
- РК** — Республика Казахстан
- РФ** — Российская Федерация
- СНГ** — Содружество независимых государств
- ТН ВЭД** — товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности
- ТС** — Таможенный союз
- ФАО** — Продовольственная и сельскохозяйственная организация ООН
- ФАТКА (ФАТСА)** — Закон о налоговой отчетности по зарубежным счетам Соединенных Штатов Америки (США)