

# I

## **Международно-правовое регулирование налога на добавленную стоимость как основа формирования налогового права ЕврАзЭС**

**1.** В законодательствах государств — членов ЕврАзЭС регламентация взимания налога на добавленную стоимость осуществляется правовыми нормами, закрепленными в налоговых кодексах и иных специальных налоговых законодательных актах, а также таможенных кодексах, с учетом системных связей этих норм с положениями иных отраслей национального законодательства, в том числе конституционного и гражданского.

При определении основных черт правового режима налога на добавленную стоимость в ЕврАзЭС необходимо исходить из того, что в силу ст. 2 Договора об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. ЕврАзЭС создается для эффективного продвижения процесса формирования договаривающимися сторонами таможенного союза и единого экономического пространства, а также реализации других целей и задач, определенных в соглашениях о таможенном союзе, Договоре об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях и Договоре о таможенном со-

юзе и Едином экономическом пространстве, в соответствии с намеченными в указанных документах этапами.

Договор о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г., для реализации целей которого было создано ЕврАзЭС как самостоятельная международная организация, в ст. 16 предусматривает: «Стороны применяют единую систему взимания косвенных налогов в торговле с третьими странами. Ставки косвенных налогов на экспортируемые и импортируемые товары не превышают аналогичные ставки, которыми облагаются товары национального производства. В торговле с третьими странами Стороны переходят на взимание косвенных налогов, исходя из принципа страны назначения».

Статья 28 названного Договора закрепляет: «Стороны будут применять единую систему взимания косвенных налогов во взаимной торговле по принципу страны назначения, для чего заключат соответствующее соглашение. Ставки косвенных налогов на импортируемые товары во взаимной торговле не должны превышать ставки налогов, которыми облагаются аналогичные товары внутреннего производства».

В соответствии со ст. 26 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г.<sup>1</sup>, обязательной для всех государств — членов ЕврАзЭС и содержащей основные общепризнанные принципы права международных договоров, «каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться»; ст. 27 подчеркивает, что «участник не может ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения им договора».

Отметим, что ст. 30 указанной Конвенции, регламентирующая особенности применения последовательно заключенных договоров, относящихся к одному и тому же вопросу, не освобождает государства — члены ЕврАзЭС от необходимости выполнения правоположений, а также достижения целей и задач, закрепленных в Договоре о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. и Договоре об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г., в связи с заключением, в частности, Договора о создании единой таможенной террито-

---

<sup>1</sup> См.: <<http://www.lawmix.ru/abro.php?id=599>>.

рии и формировании таможенного союза от 6 октября 2007 г., подписанием Протокола о порядке вступления в силу международных договоров, направленных на завершение формирования договорно-правовой базы таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним от 6 октября 2007 г. или иных взаимосвязанных с отмеченными международными договорами.

Таким образом, необходимо прийти к выводу о том, что фундаментальной целью Евразийского экономического сообщества исходя из действующих базовых договоров, на основе которых эта организация приобрела международную правосубъектность, является создание единой, т.е. полностью унифицированной системы взимания косвенных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Следовательно, парламенты государств — членов ЕврАзЭС в рамках законодательного процесса должны исходить из необходимости постепенной унификации законодательства о налоге на добавленную стоимость в рамках ЕврАзЭС (что является необходимым условием для создания единой системы косвенных налогов в контексте взятых на себя государствами-членами международных обязательств) и не предпринимать несогласованные шаги, направленные на увеличение отступлений (отличий) национального налогового законодательства от сложившихся общепринятых моделей правового регулирования в других государствах — членах ЕврАзЭС.

**2.** Унификация законодательства пяти государств в такой сложной и конфликтной области правового регулирования как налог на добавленную стоимость — это длительный процесс, который не просто будет завершить в краткосрочной перспективе. При отсутствии унификации законодательств о налоге на добавленную стоимость государств — членов ЕврАзЭС (несмотря на требования ст. 16 и 28 Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.) необходимо определить степень его сближения или гармонизации. Непосредственно при выявлении значения соответствующих терминов («гармонизация», «сближение», «унификация») целесообразно исходить из предложенного Межпарламентской Ассамблеей ЕврАзЭС проекта Методики гармонизации (сближения, унификации) законодательств государств — членов ЕврАзЭС.

Согласно указанному проекту Методики *сближение национальных законодательств* понимается как приведение национальных актов в такое соотношение с правовыми актами ЕврАзЭС, при кото-

ром национальные акты по своему содержанию и направленности в основном соответствуют правовым актам ЕврАзЭС; *гармонизация национальных законодательств* — как приведение национальных актов в такое соотношение с правовыми актами ЕврАзЭС, при котором национальные акты по своему содержанию, принципам правового регулирования и предполагаемым результатам в правоприменительной практике *аналогичны (однородны)* правовым актам ЕврАзЭС при различии юридических методов достижения результата, а *унификация национальных законодательств* — как приведение национальных актов в такое соотношение с правовыми актами ЕврАзЭС, при котором нормы национальных актов *идентичны (полностью совпадают)* правоустанавливающим нормам и положениям правовых актов ЕврАзЭС<sup>1</sup>.

**3.** Продолжая анализ международной договорной базы ЕврАзЭС, нельзя не обратить внимание на различие формулировок процитированных ранее ст. 16 и 28 Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.

В ст. 16 договаривающиеся стороны в закреплённой формулировке использовали в качестве сказуемого глагол в настоящем времени («Стороны *применяют* единую систему взимания косвенных налогов в торговле с третьими странами»), в ст. 28 — в будущем времени («Стороны *будут применять* единую систему взимания косвенных налогов во взаимной торговле по принципу страны назначения, для чего *заключат соответствующее соглашение*»). Кроме того, во втором случае делается указание на необходимость заключения в будущем «соответствующих соглашений». Следовательно, юридическая значимость ст. 16 и 28 различна, первая сформулирована как непосредственно действующая и подлежащая применению с даты вступления рассматриваемого Договора в силу, а вторая — как положение программного характера. Такое толкование соответствует «обычному значению» использованных в анализируемом Договоре выражений и продиктовано установленными правилами толкования международных договоров, вытекающими из ст. 31 (п. 1) Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г.

---

<sup>1</sup> См.: Приложение к постановлению Постоянной комиссии по правовым вопросам Межпарламентской Ассамблеи ЕврАзЭС от 17 ноября 2005 г. № 11 (<<http://www.ipaeurasec.org/docsdown/metod-garmoniz.pdf>>).

4. Договор о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г., определивший цели создания ЕврАзЭС как международной организации, содержит и иные нормы прямого действия, обязательные для государств-членов и затрагивающие сферу отношений, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость. К числу таких норм относятся:

- положение, содержащееся в ст. 4 Договора и устанавливающее, что важнейшим принципом формирования единого экономического пространства является, в частности, принцип недискриминации. Понятие принципа недискриминации уже сложилось в международном праве, следовательно, его реализация не требовала от сторон заключения дополнительных соглашений, направленных на его конкретизацию;
- положение ст. 10 Договора, устанавливающее, что стороны предпринимают необходимые усилия, в частности, для устранения на своих территориях фискальных препятствий, имеющих местный либо региональный характер и затрудняющих нормальное функционирование режима свободной торговли товарами;
- положение ст. 41 Договора, согласно которому каждая из Сторон берет на себя обязательства не вводить без согласования с другими Сторонами дополнительные ограничения на право выбора места жительства и осуществление экономической деятельности на их территории для граждан других государств-участников со дня подписания настоящего Договора. При этом согласно тексту Договора право выбора места жительства и осуществления экономической деятельности включает и право на создание юридических лиц гражданами государств-участников на территориях друг друга;
- положение ст. 51 Договора, в силу которого стороны не будут вводить в дополнение к существующим новые ограничения в области валютных операций, которые затруднили бы движение капитала и связанные с этим текущие платежи, а также не увеличивать ограничения в существующих правилах.

Следовательно, при юридической оценке положений национальных налоговых законодательств государств — членов ЕврАзЭС допустимо исходить из того, что после вступления в силу Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от

26 февраля 1999 г. введение в содержание норм, регламентирующих взимание налога на добавленную стоимость, любых новых ограничений (в том числе завуалированного характера), противоречащих ст. 4, 10, 41 и 51 указанного Договора, не может рассматриваться как легитимное. *При установлении на практике таких фактов следует констатировать нарушение названного Договора и наличие прав у соответствующих налогоплательщиков на судебную защиту в рамках режима, установленного национальным правом соответствующего государства.* Впрочем, проведение ретроспективного исследования и установление момента появления конкретных налоговых правил в государствах-членах не входит в задачу, определяющую содержание настоящей работы. Думается, что экспортеры и импортеры товаров, работ, услуг в рамках общего рынка ЕврАзЭС при содействии Торгово-промышленных палат соответствующих государств и предпринимательских объединений (ассоциаций) более кого бы то ни было заинтересованы в постоянном мониторинге национального законодательства государств — членов ЕврАзЭС на предмет соблюдения ими отмеченных положений Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.

**5.** С принятием Протокола о порядке вступления в силу международных договоров, формирующих договорно-правовую базу таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним от 6 октября 2007 г. соответствующие международные договоры было предложено разделить на две группы:

- 1)** договоры, действующие в рамках Евразийского экономического сообщества;
- 2)** договоры (пакет международных договоров), направленные на завершение формирования договорно-правовой базы таможенного союза.

При этом на начальном этапе участниками второй группы договоров (пакета договоров) выступают лишь три государства ЕврАзЭС — Республика Беларусь, Российская Федерация, Республика Казахстан. Наиболее существенным для регламентации налога на добавленную стоимость из числа договоров, относящихся ко второй группе, является Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г., за-

ключенное между Республикой Беларусь, Российской Федерацией и Республикой Казахстан. Основные положения этого Соглашения закреплены в ст. 2 и 3.

Согласно ст. 2 данного Соглашения *при экспорте товаров применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость* при условии документального подтверждения факта экспорта<sup>1</sup>. В ст. 3 Соглашения закрепляется, что *«при импорте товаров на территорию одного государства — участника таможенного союза с территории другого государства — участника таможенного союза косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства импортера»*, за рядом исключений, а именно:

**а)** за исключением «товаров, ввозимых на территорию одного государства — участника таможенного союза с территории другого государства — участника таможенного союза для переработки с последующим вывозом продуктов переработки с территории другого государства — участника таможенного союза»;

**б)** за исключением «товаров, перемещаемых транзитом»;

**с)** а также за исключением «товаров, которые в соответствии с законодательством государств — участников таможенного союза не подлежат налогообложению при ввозе на его территорию».

Заметим, что формулировки Соглашения, процитированные в вышеуказанных пунктах **«а»** и **«с»**, не вполне точны с точки зрения правил языка, что затруднит применение данного Соглашения в дальнейшем. Данные неточности заключаются в следующем.

**Во-первых**, в части пункта **«а»** из буквального прочтения соответствующей формулировки не ясно, какое из двух упомянутых государств имеется в виду под *«другим государством — участником тамо-*

---

<sup>1</sup> Точная формулировка ст. 2 «Принцип взимания косвенных налогов при экспорте товаров»: «При экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов при условии документального подтверждения факта экспорта». Грамматический анализ данной формулировки позволяет утверждать, что одна из частей фразы (т.е. «и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов») относится только к акцизам.

*женного союза».* Если речь идет о широко распространенных схемах толлинга (от англ. *tolling*), т.е. экономических отношениях, в рамках которых сырье, комплектующие передаются заказчиком из одного государства компании-изготовителю в другом государстве в целях их переработки в готовую продукцию, затем готовый продукт возвращается обратно и при этом, как правило, освобождается от таможенных пошлин и налогообложения, то формулировка должна была бы быть следующей:

«...товаров, ввозимых на территорию одного государства — участника таможенного союза с территории другого государства — участника таможенного союза для переработки с последующим вывозом *соответствующих* продуктов переработки с территории *первого упомянутого* государства — участника таможенного союза».

При такой корректировке данное положение международного договора можно было бы применить к отношениям, регламентируемым, например, ст. 151 (подп. 4 п. 1) Налогового кодекса РФ<sup>1</sup> «Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ». Согласно этой статье «при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок» (см. также § 1 «Переработка на таможенной территории» гл. 19 Таможенного кодекса РФ<sup>2</sup> и, в частности, ст. 173).

**Во-вторых**, определенные сложности создает и точная интерпретация части фразы, процитированной ранее в пункте «с», поскольку в выражении «законодательством государств-участников» использованы существительные во множественном числе. Означает ли это, что упомянутое правило может быть применено только в том случае, если соответствующий товар освобождается от налогообложения согласно законодательным положениям всех государств, участвующих в таможенном союзе, или достаточно того, чтобы такое освобождение было предусмотрено законодательством того го-

---

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2002. № 32. Ст. 3340.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

сударства, на территорию которого товар ввозится по соответствующей операции?

Грамматический анализ указанной фразы свидетельствует об обоснованности первого предположения (т.е. освобождение должно быть предусмотрено во всех государствах — участниках таможенного союза). Системное восприятие документа позволяет склониться к правильности второго предположения (т.е. имеют значение только положения законодательства того государства — участника таможенного союза, куда ввозится товар). Заметим, что в данном случае мы не касаемся вопроса о принципиальной целесообразности унификации рассматриваемых освобождений от налогообложения в национальных законодательствах.

**6.** Принципиально, что ст. 7 Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г. предусматривает: «Положения настоящего соглашения не затрагивают прав и обязательств Сторон, вытекающих из других международных договоров, участниками которых они являются». Следовательно, рассмотренные ранее положения Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. в части, затрагивающей взимание налога на добавленную стоимость, не могут рассматриваться как подвергшиеся ревизии или пересмотру в связи с формированием нового международно-правового регулирования в сфере косвенных налогов и правового режима таможенного союза.

Для системного понимания существующей международной договорной базы между государствами — членами ЕврАзЭС имеет также значение ст. 5 Протокола о порядке вступления в силу международных договоров, формирующих договорно-правовую базу таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним от 6 октября 2007 г., которая устанавливает: «Положения международных договоров, включенных в перечень, не наносят ущерба правам и обязательствам Сторон по другим международным договорам между Сторонами, если такие договоры предусматривают более высокую степень интеграции Сторон». Это правило важно, в частности, с точки зрения следующих аспектов построения системы международных договорных связей в рамках ЕврАзЭС.

**Во-первых,** указанное правило способно содействовать устранению возможной конкуренции норм, закрепленных в договорной базе

таможенного союза, с нормами, закрепленными в комплексе соглашений между Российской Федерацией и Республикой Беларусь (Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15 сентября 2004 г.<sup>1</sup>, Протокол между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг от 23 марта 2007 г.<sup>2</sup>).

**Во-вторых**, названное правило дополнительно подчеркивает значимость ст. 16 и 28 ранее заключенного Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. Как отмечалось, эти статьи закрепляют необходимость применения «единой системы взимания косвенных налогов в торговле с третьими странами» (ст. 16), а также обязательство на будущее «применять единую систему взимания косвенных налогов во взаимной торговле по принципу страны назначения» (ст. 28). Такая значимость и определяется тем, что формирование единой системы косвенных налогов означает «более высокую степень интеграции Сторон» в смысле ст. 5 указанного Протокола, нежели исключительно согласование порядка взимания косвенных налогов при экспорте и импорте, как это предусмотрено рассмотренным Соглашением от 25 января 2008 г.

**7.** На основе отмеченного выше представляется возможным уточнить задачи и приоритеты анализа национальных законодательств государств — членов ЕврАзЭС о налоге на добавленную стоимость. Приоритетным является поэлементный сравнительно-правовой анализ (т.е. исходя из элементов налогообложения) регламентации налога на добавленную стоимость в государствах — членах ЕврАзЭС с учетом перспектив его унификации, гармонизации или, по крайней мере, на начальных этапах — сближения.

Особое внимание должно быть обращено на возможные коллизионные взаимодействия положений законодательств государств — членов ЕврАзЭС, в результате которых могут иметь место ситуации двойного (множественного) налогообложения (как юридического, так и экономического) или, напротив, ситуации отсутствия нало-

---

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2005. № 5. Ст. 323.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2008. № 31. Ст. 3698.

гообложения (т.е. ситуации, когда ни одно из государств-членов не вправе претендовать на взимание налога).

К числу задач, имеющих существенное значение, относится и выявление признаков дискриминационных положений, содержащихся в законодательствах о налоге на добавленную стоимость государств-членов (ст. 4 Договора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.). В частности, должно быть обращено внимание на налоговые нормы, различным образом применяемые в зависимости от резидентства компаний или физических лиц, их гражданства, места происхождения капитала или характера операций, реализуемых в рамках территории ЕврАзЭС или осуществляемых лицами, признаваемыми налогоплательщиками по законодательству хотя бы одного из государств — членов Сообщества.

Целесообразно также выявлять нормы, регламентирующие взимание налога на добавленную стоимость в государствах — членах ЕврАзЭС, создающие при этом необоснованные фискальные препятствия и затрудняющие нормальное функционирование режима свободной торговли товарами (ст. 10 указанного выше Договора). Например, подлежат выявлению случаи, когда одно государство — член ЕврАзЭС устанавливает более обременительный режим налогообложения операций по реализации товаров, работ, услуг, которые в силу сложившейся экономической специализации регионов осуществляются обычно (или преимущественно) резидентами другого государства — члена (или других государств-членов) Сообщества.

Имеют значение также случаи, когда налогово-правовые нормы о налоге на добавленную стоимость по своему содержанию или сформировавшейся практике их интерпретации и применения затрудняют изменение налогоплательщиком места осуществления его экономической деятельности в рамках территории ЕврАзЭС. Например, нельзя признать допустимым, когда создание или ликвидация филиала (представительства, постоянного представительства, иного обособленного подразделения) или дочерней компании на территории одного из государств — членов Сообщества влечет дополнительное обременение налогоплательщика налога на добавленную стоимость, т.е. если размер такого обременения не укладывается в рамки обычного режима применения соответствующего налога. В этом случае может быть констатировано нарушение требований ст. 41 Дого-

вора о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.

Подлежат учету и нормы законодательства о налоге на добавленную стоимость государств-членов, если они препятствуют свободному движению капитала в трансграничных ситуациях (ст. 51 названного выше Договора), например в связи с выплатой причитающихся процентов по заимствованию или совершением банковских операций.

Наконец, рассмотрение национального налогового законодательства государств — членов ЕврАзЭС должно осуществляться с учетом необходимости выявления возможных препятствий для применения соглашений, заключенных во исполнение Договора о создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза от 6 октября 2007 г. (в частности, Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г.). В последующих разделах книги мы постараемся более предметно остановиться на некоторых из обозначенных выше вопросах.