

Предисловие

Современное развитие мировой экономики характеризуется появлением значительного числа международных организаций, продвигающих проекты экономического сотрудничества и интеграции определенных групп государств. По данным Секретариата Всемирной торговой организации (ВТО), в мире зарегистрировано более трехсот различных региональных торговых соглашений интеграционного характера. Международные экономические интеграционные объединения есть во всех регионах земного шара, в них входят страны с самым разным уровнем развития и социально-экономическим строем. В качестве юридико-экономических форм интеграционных процессов выступают свободные экономические зоны, таможенные союзы, концепции общего рынка¹ или единого экономического пространства, а также иные формы правовой организации межгосударственного экономического взаимодействия.

Вероятно, можно привести множество причин и предпосылок, объясняющих названные тенденции, но, по крайней мере, одна из них обусловлена самой природой современной экономики, ориентированной на масштабные рынки. Если число индивидуальных субъектов, потребляющих товары (работы, услуги) на общем рынке, менее 200–300 млн, экономической системе сложно быть конкурентоспособной в глобальном измерении, ей не хватает масштаба для развития и ресурсов для введения необходимых инноваций в

¹ По проблеме соотношения понятий «общий рынок» («common market»), «единый рынок» («single market»), «внутренний рынок» («internal market») см., в частности: *Rita de la Feria*. The EU VAT System and Internal Market. Volume 16. Doctoral Series, IBFD – Academic Council. Amsterdam, 2009. P. 28–35.

технологии производства; она обречена в долгосрочной перспективе на отставание.

Теория таможенных союзов доказывает, что имеются и объективные преграды для присоединения государств к формирующимся таможенным союзам и экономическим блокам¹. Так, страны Центральной и Южной Америки воздерживаются от поддержки предложений США, доминирующих в блоке *NAFTA* (объединяет также Канаду и Мексику), о введении Панамериканской зоны свободной торговли². Кыргызская Республика, Республика Таджикистан и Республика Казахстан просчитывают критические последствия продвинутого интеграционных проектов с Китаем. Российская Федерация и Республика Беларусь, ориентируясь на разностороннее сотрудничество с ЕС, вместе с тем усматривают определенные рамки (пределы) для этого сотрудничества.

С учетом исторически сложившихся экономических связей и взаимодополняемости национальных экономик закономерными, по мнению экономистов³, выглядят попытки пяти государств — Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь, Кыргызской Республики и Республики Таджикистан реализовать самостоятельный региональный экономический проект — таможенный союз и единое экономическое пространство. Итак, на основании проведенного экономического анализа 10 октября 2000 г. (в результате переговоров и на базе прежних международных соглашений 1994—1999 гг.), в г. Астане был подписан Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС)⁴ — международной организации, созданной для продвижения процесса формирования таможенного союза и единого экономического пространства. Данное соглашение подписано и ратифицировано пятью названными выше государствами.

В течение 2007–2008 гг. был согласован и подписан дополнительный блок документов, который был призван опосредовать за-

¹ См.: *James Edward Meade*. The Theory of Customs Unions. Amsterdam, 1955.

² См.: *Жиров О.А.* Панамериканская зона свободной торговли: реальность или иллюзия? / РАН. ИНИОН. М., 2000.

³ *ЕврАзЭС: Экономическое притяжение*. М., 2005. См.: <<http://www.evrazes.com/f:Les/documentpage/18/evrazes-n04.pdf>>.

⁴ См.: <<http://www.evrazes.com/ru/main/infopage/174/>>.

вершение формирования таможенного союза между тремя государствами — членами ЕврАзЭС — Российской Федерацией, Республикой Беларусь, Республикой Казахстан. К числу важнейших из этих документов относятся:

- Договор о создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза от 6 октября 2007 г.¹;
- Договор о Комиссии таможенного союза ЕврАзЭС от 6 октября 2007 г.²;
- Протокол о порядке вступления в силу международных договоров, направленных на формирование договорно-правовой базы таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним от 6 октября 2007 г.³;
- Соглашение о едином таможенно-тарифном регулировании от 25 января 2008 г.⁴;
- Соглашение о ввозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран от 25 января 2008 г.⁵;
- Соглашение о единых правилах определения страны происхождения товаров от 25 января 2008 г.⁶;
- Соглашение о единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран от 25 января 2008 г.⁷;
- Соглашение о проведении согласованной политики в области технического регулирования, санитарных и фитосанитарных мер от 25 января 2008 г.⁸;
- Соглашение о применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам от 25 января 2008 г.⁹;

¹ См.: <http://www.artiks.ru/consultant_text.php?id=6960>.

² Сборник базовых документов Евразийского экономического сообщества / Подготовлен к печати секретариатом Интеграционного комитета ЕврАзЭС. 2-е изд. М., 2008. С. 437–587.

³ Там же.

⁴ Там же.

⁵ Там же.

⁶ Там же.

⁷ Там же.

⁸ Там же.

⁹ Там же.

- Соглашение об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза, от 25 января 2008 г.¹;
- Соглашение о ведении таможенной статистики внешней и взаимной торговли товарами таможенного союза от 25 января 2008 г.²;
- Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе от 25 января 2008 г.³

Предполагается, что два других государства — члена ЕврАзЭС (Кыргызская Республика и Республика Таджикистан) присоединятся к пакету документов по таможенному союзу впоследствии.

В целом можно говорить об ускоренном формировании ведущей отрасли интеграционного права ЕврАзЭС — таможенного права Сообщества. Вместе с тем, если таможенная интеграция по-прежнему остается заложником определенных политических решений со стороны государств-членов (поскольку речь идет о международно-правовом ограничении их национального суверенитета), то имеется и сфера вопросов, в рамках которой уже сложился *общий* (по крайней мере, по основным позициям) для всех государств — членов ЕврАзЭС правовой режим. Эта сфера — правовое регулирование налога на добавленную стоимость.

Вне зависимости от того, с каким успехом будет продвигаться формирование таможенного союза ЕврАзЭС на практике, на данный момент уже существует определенная *юридическая данность* — *общий правовой режим налога на добавленную стоимость*, который реально обеспечивается нормами национальных законодательств государств — членов ЕврАзЭС и положениями заключенных между ними международных соглашений. Этот режим позволяет беспрепятственно (с фискальной точки зрения) осуществлять трансграничную торговлю и даже способствует росту ее объемов, снижает риск двойного налогообложения в области косвенных налогов (прежде всего налога на добавленную стоимость).

¹ Сборник базовых документов Евразийского экономического сообщества.

² Там же.

³ Там же.

Когда речь идет о национальном праве (особенно в правовых системах стран континентального права), мы привыкли, что формирование определенной отрасли законодательства или права начинается с выработки ее общих положений — Общей части. Иная логика может проявлять себя при формировании отраслей права (законодательства) в *региональных интеграционных объединениях*. Точкой развития могут становиться не общие институты, а юридические сферы, которые имеют более конкретное наполнение и поэтому очень тесно связаны с вопросами международной торговли и трансграничных инвестиций.

Принимая во внимание отмеченное выше, была определена концепция данной книги. Налоговое право Евразийского экономического сообщества раскрывается не через набор общих положений и принципов, которые гипотетически могут появиться в будущем, а как реально сложившийся на текущий момент правовой режим налога на добавленную стоимость, обеспечиваемый национальным законодательством государств — членов ЕврАзЭС и заключенными международными соглашениями. Этот правовой режим имеет свои слабые и сильные стороны; он не является пока единым или унифицированным, однако имеет признаки некоторой однородности и непротиворечивости (т.е. с *юридической точки зрения выступает как относительно гомогенный*), в любом случае он не несет в себе фундаментальных противоречий.

Вполне объяснимы и причины, почему именно налог на добавленную стоимость явился первым камнем в фундаменте формирования налогового права Евразийского экономического сообщества. Данный налог — ключевой косвенный налог, взимаемый при осуществлении практически любых разновидностей операций по реализации товаров, работ, услуг (в том числе в трансграничном контексте)¹. Напротив, вопрос о гармонизации и формировании единого правового режима прямых налогов обретает особую практическую актуальность

¹ Налог на добавленную стоимость во многом является определяющим для бюджетов государств — членов ЕврАзЭС, поскольку доходы от его взимания составляют значительные доли в их налоговых доходах (в рамках соответствующих бюджетных систем), и эти доли имеют тенденцию к дальнейшему увеличению (см. **Приложение № 1**). Заметим, что акцизы как *специальный* косвенный налог, затрагивающий лишь некоторые экономические операции, во многом следуют модели регулирования налога на добавленную стоимость.

в условиях высокой интеграции экономик, когда взаимные прямые инвестиции государств-членов являются доминантой экономического развития. Очевидно, что государства — члены ЕврАзЭС пока не подошли к такому уровню экономического взаимодействия.

Требуется уточнения, что понимается в данной работе под налоговым правом ЕврАзЭС, каковы его предмет и источники? Мы исходим из того, что налоговое право ЕврАзЭС — это отрасль интеграционного права Сообщества, формирующаяся на стыке национальных правовых систем и международной правовой системы. В его предмет включаются налоговые отношения, унификация или гармонизация правового регулирования которых предусмотрена международными договорами, заключенными в рамках ЕврАзЭС. Наиболее четко вопрос о сфере налогообложения, подлежащей унификации, решен применительно к косвенным налогам. Договор о таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.¹, для реализации целей которого было создано ЕврАзЭС, в ст. 16 и 28 предусматривает формирование «единой системы взимания косвенных налогов». Таким образом, отношения в области налога на добавленную стоимость (как основного косвенного налога) — ядро предмета налогового права ЕврАзЭС.

К числу источников налогового права ЕврАзЭС относятся:

- 1) международные договоры, заключенные в рамках ЕврАзЭС, содержащие положения, применимые к сфере налоговых отношений в юрисдикции государств-членов;
- 2) правовые акты, разрабатываемые и принимаемые органами ЕврАзЭС как органами международной организации (в частности, решения Межгосударственного Совета, Интеграционного комитета, рекомендации Межпарламентской Ассамблеи ЕврАзЭС, решения и консультативные заключения Экономического Суда СНГ, временно выполняющего функции Суда ЕврАзЭС);
- 3) все источники национального налогового права государств — членов ЕврАзЭС, определяемые на основе положений их конституций, регламентирующие налоговые отношения, попада-

¹ См.: <<http://www.evrazes.com/ru/main/documentpage/88/>>.

ющие в область юридической регламентации, которая подлежит унификации или гармонизации.

Смысл рассмотрения налогового права ЕврАзЭС как целостного юридического явления, с точки зрения позитивного права, заключается в системном восприятии заключенных международных договоров и источников национального налогового права государств-членов, подлежащих унификации или гармонизации. В практическом плане основная задача функционирования соответствующей международной организации (ЕврАзЭС) — достижение такого уровня согласованности международных и национальных источников права государств-членов, касающихся указанной предметной области, чтобы международный и национальный компоненты могли бы быть признаны элементами единой юридической системы — отрасли налогового интеграционного права ЕврАзЭС.

Впрочем, целью настоящей работы не является теоретический анализ формирующейся правовой регламентации в ЕврАзЭС, по своей юридической природе она не представляет собой оригинального феномена и подчиняется общим закономерностям развития, подробно рассмотренным в юридической литературе (к сожалению, в основном издаваемой не на русском языке)¹. Задача данной книги более конкретна: сопоставление законодательных условий, регламентирующих взимание налога на добавленную стоимость в государствах — членах ЕврАзЭС с учетом мирового опыта и общепризнанных мировых стандартов, а также соглашений, заключенных между государствами Сообщества.

Указанная задача предопределила структуру книги. В *первом* разделе рассматриваются общие положения, касающиеся международных договоров ЕврАзЭС и проблемы их имплементации в национальное право государств-членов в части регулирования налога на добавленную стоимость. В разделах со *второго по четвертый* (включительно) выявляются объекты сравнительного анализа в законодательствах государств — членов ЕврАзЭС, устанавливается значение понятий «косвенные налоги» и «налог на добавленную стоимость», а также рассматриваются конституционно-правовые предпосылки для

¹ См., например: *Barents R. The Autonomy of Community Law. Kluwer Law International: The Hague, London, New York, 2004. P. 239–274.*

сближения (гармонизации, унификации) законодательства стран Сообщества в сфере косвенного налогообложения. Разделы с *пятого по десятый* посвящены поэлементному анализу налога на добавленную стоимость, включая его налогоплательщиков, объекты налогообложения (с учетом вопросов территориальной принадлежности объекта и правил о временном моменте его возникновения), налоговые базы и порядок их определения, налоговые ставки, период и налоговую отчетность, а также льготы.

Наиболее сложными и важными представляются не до конца разрешенные проблемы в сфере наделения статусом *налогоплательщика*, а также вопросы правового режима *объекта налогообложения*. Действительно, если государства — члены ЕврАзЭС исповедуют, например, различные подходы в наделении того или иного лица статусом налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость, то это неминуемо в трансграничных ситуациях порождает сложно устранимые коллизии, которые с большой вероятностью влекут двойное налогообложение (либо, напротив, неналогообложение) осуществляемых операций.

Типичный пример отмеченного — это, в частности, коллизии законодательства Российской Федерации и Республики Беларусь в отношении признания налогоплательщиками простого товарищества или хозяйственной группы (группы компаний): Россия не рассматривает названные образования в качестве субъектов права и самостоятельных налогоплательщиков, Беларусь придерживается противоположного подхода. Другой характерный пример — нестыковки законодательства Российской Федерации и Республики Казахстан, касающиеся налогообложения потребления (заказа) резидентом услуг (работ), которые оказывает (выполняет) нерезидент, не имеющий филиала или представительства¹: Россия в таких случаях считает заказчика услуги (работы), который оплачивает их стоимость, *налоговым агентом* по налогу на добавленную стоимость, Казахстан — непосредственно *налогоплательщиком*.

¹ Имеется в виду налогоплательщик-нерезидент, не имеющий филиала или представительства в государстве, где он оказывает (выполняет) соответствующую услугу (работу).

Сложности в отношении режима объекта обложения налогом на добавленную стоимость, прежде всего, связаны с проблемой территориальной привязки данного объекта к юрисдикции определенного государства — члена ЕврАзЭС. Эти сложности обычно дают о себе знать при реализации услуг или работ в трансграничных ситуациях, когда государства закрепляют различные (а точнее — противоположные) критерии признания места состоявшейся реализации на своей территории. При таких коллизиях общепризнанный механизм устранения двойного налогообложения по косвенным налогам (принцип взимания косвенного налога в «стране назначения») перестает быть эффективным, поскольку одновременно два (или даже более) государства могут полагать, что они являются «страной назначения» и именно на их территории состоялась реализация облагаемой налогом услуги (работы).

Перечень примеров можно продолжить. Однако важно понять, что такие юридические «нестыковки» подрывают единство правового режима налога на добавленную стоимость в ЕврАзЭС, противоречат международным обязательствам государств-членов, а самое главное — создают искусственные юридические препятствия в сфере трансграничных торговых операций, причиняют убытки как хозяйствующим субъектам, так и бюджетам стран Сообщества в виде не полученных налоговых поступлений¹.

Применительно к государствам — членам ЕврАзЭС принципиально, что их хозяйствующие субъекты располагают, по нашему мнению, дополнительными средствами защиты своих имущественных прав², если они становятся жертвами несовершенства (отсут-

¹ Не будет ли абсолютно неприемлемым свидетельством несостоятельности системы финансового управления в государствах — членах Сообщества, если для хозяйствующих субъектов окажется более выгодным с точки зрения налогов не напрямую осуществлять поставку товаров (работ, услуг), например, из России в Беларусь или наоборот, а через определенную промежуточную юрисдикцию (предположим, Республику Кипр)?

² Заметим, что за пределами региональных интеграционных образований сфера косвенных налогов, как правило, не становится предметом международно-правового регулирования (в отличие от прямых налогов, в отношении которых, как известно, большинство государств заключают специальные соглашения об избежании двойного налогообложения).

Предисловие

ствия достаточной гармонизации) законодательства в сфере налога на добавленную стоимость.

Апеллируя к положениям заключенных международных договоров, составляющих наднациональную основу налогового права ЕврАзЭС, они вправе настаивать в судах на непосредственном применении закрепленных международных принципов, которые могли бы дезавуировать неблагоприятные положения национального права, примененные налоговыми органами в их конкретном случае. Анализируя судебную практику в странах Сообщества, нельзя не прийти к выводу о том, что хозяйствующие субъекты — налогоплательщики пока не столь часто стремятся использовать вышеотмеченные юридические возможности.

Авторы надеются, что данная работа будет небесполезной для защиты юридически обоснованных прав и интересов налогоплательщиков в судебных юрисдикциях государств — членов ЕврАзЭС, а также в общем плане — для совершенствования некоторых юридических аспектов режима налога на добавленную стоимость.