дится согласованная налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая, торговая и таможенная политика, что обеспечивает свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

В целях полноценного функционирования ЕЭП стороны согласовывают основные направления и этапы структурной перестройки экономики, обеспечивающие эффективное использование производственного потенциала, формирование благоприятного инвестиционного климата, поддержку высокоэффективных производств, а также создание условий для добросовестной конкуренции в рамках Единого экономического пространства.

В соответствии с Планом по формированию ЕЭП Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации на 2010 – 2011 годы подписаны ряд соглашений, что завершило формирование правовой базы Единого экономического пространства.

Ключевые слова: Таможенное законодательство ТС; таможенные пошлины; деловая активность; инновационные технологии; Структурная перестройка экономики.

Keywords: the Customs legislation of the CU; the customs duties; business activity; innovative tehnologies; Structural reorganization of economy.

Д.В. Винницкий,
директор Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного налогового права,
заведующий кафедрой финансового права,
доктор юридических наук

Косвенное налогообложении в Таможенном союзе ЕврАзЭС имеет особую значимость

Существенная часть торгово-экономического оборота Российской Федерации связана с ее ближайшими соседями – Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Кыргызской Республикой, Республикой Таджикистан. Доля РФ во внешней торговле этих государств еще более значительна (иногда превышает 50%). Здесь, кроме экономических реалий, общность истории, сложившиеся культурные, этнические, социальные, миграционные, транспортно-логистические и, наконец, политические связи естественным образом создают устойчивую основу для весьма тесного сотрудничества в самых разных областях, в первую очередь в сфере формирования единого рынка товаров и устранения ненужных таможенных преград для их движения. Государства ЕС и крупные экономики Юго-Восточной Азии также в определенной степени заинтересованы в транспарентности правового режима, устанавливаемого для экономических операций на объединенном рынке их ближайших соседей.

На современном этапе один из ключевых вопросов сотрудничества названных государств – членов ЕврАзЭС связан с гармонизацией косвенного налогообложения и установлением на международном уровне согласованного режима взимания налога на добавленную стоимость и акцизов во взаимной торговле. При этом весьма примечательно, что, с одной стороны, вопросы косвенного трансграничного налогообложения вы-

ступают как составная часть общей проблемы – функционирования Таможенного союза, а с другой стороны – они обладают самостоятельным значением, существенно влияя на практику хозяйственной деятельности, определенность (непротиворечивость) налогообложения и степень защищенности субъективных прав налогоплательщиков.

Постараемся далее оттенить некоторые причины, определяющие значимость косвенного налогообложения в Таможенном союзе ЕврАзЭС.

Причины, определяющие особую значимость косвенного налогообложения в союзе

В рассматриваемом контексте принципиально, по нашему мнению, обратить внимание на некоторые общие черты налоговых систем государств – членов ЕврАзЭС, которые делают столь актуальными проблемы косвенного налогообложения при формировании Таможенного союза:

Во-первых, во всех государствах–участниках ТС ЕврАзЭС налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы выступают в качестве важнейших общегосударственных налогов[1].

Во-вторых, НДС и акцизы составляют определяющую долю доходов бюджетов во всех государствах–участниках ТС ЕврАзЭС; по значимости для бюджетов указанные налоги, как правило, превосходят прямые налоги (включая налог на прибыль организаций).

В-третьих, экономическое взаимодействие между этими государствами преимущественно обеспечивается не путем инвестиций хозяйствующих субъектов (в частности, по причине недостаточной развитости фондового рынка), а в рамках торговли товарами. Соответственно в контексте трансграничных операций косвенные налоги, налагаемые на поставки товаров и услуг (supplies of goods and services), приобретают более существенное значение, нежели прямые налоги, облагающие дивиденды, проценты, доходы постоянных представительств (profits attributable to a permanent establishment) и т.п.

В-четвертых, вопросы определения места реализации товаров и услуг при осуществлении трансграничных операций, проблемы применения ставки «0%» при экспорте товаров (а также некоторых услуг, взаимосвязанных с экспортом товаров) на сегодняшний день не вполне удовлетворительно решены на национальном уровне, т.е. на уровне налоговых кодексов государств–участников ТС ЕврАзЭС.[2] Так, в Российской Федерации рассматривается большое количество споров в судах относительно подтверждения права на применение ставки «0%» при экспорте товаров, нередко вскрываются злоупотребления со стороны экспортеров (сходные проблемы имеют место и в юрисдикциях государств ЕС). Иногда не исключаются коллизии национальных законодательств нескольких государств ЕврАзЭС в части определения места реализации услуг определенного вида.

В свете обозначенных характеристик налоговых систем Беларуси, Казахстана и России, а также возникающих практических проблем при интерпретации и применении национальных (внутригосударственных) налоговых законодательств, дополнительное международно-правовое регулирование трансграничного НДС и акцизов приобретает существенное значение.

Рассмотрим далее более подробно процесс формирования международной правовой базы взимания косвенных налогов в Таможенном союзе и его результаты, которые имеют место на сегодняшний день.

[1] В тех государствах, где, наряду с НДС, взимается также налог с продаж, он выступает в качестве второстепенного и существенно менее значимого.

[2] Заметим, что в настоящее время налоговое законодательство в Российской Федерации, Республике Беларусь, Республике Казахстан, Кыргызской Республике, Республике Таджикистан кодифицировано; взимание НДС регламентируется соответствующими главами налоговых кодексов данных государств.



Формирование международной правовой базы для взимания косвенных налогов в ТС

Первые (оформленные юридически) попытки создать единое таможенное пространство Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики, Российской Федерации и Республики Таджикистан относятся к 1995–1996 гг.[3] Одновременно с этим прорабатывались и вопросы совершенствования косвенного налогообложения, а именно налога на добавленную стоимость, акцизов, взимаемых в трансграничных ситуациях.

Однако ясная концепция совершенствования косвенного налогообложения была одобрена всеми договаривающимися государствами лишь в Договоре о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве, заключенном 26 февраля 1999 г.[4]

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 статье 16 (Раздел 2 Договора «Регулирование внешней торговли товарами») 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 (Раздел 4 «Общая экономическая политика и развитие инфраструктуры») 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**».

Впрочем, толкование этих весьма кратко сформулированных положений международного договора вызывает определенные вопросы. В свете этого, с практической точки зрения важно, что в течение 2007–2009 гг. был согласован и подписан дополнительный блок документов, который был призван опосредовать завершение формирования Таможенного союза между тремя государствами – членами ЕврАзЭС: Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Российской Федерацией [5].

Одним из важнейших документов, входящих в пакет, является Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. Оно имеет наиболее существенное значение для определения трансграничного режима НДС и акцизов в Таможенном союзе. Это Соглашение впоследствии было дополнено Протоколом от 11 декабря 2009 г., вносящим редакционно-технические уточнения.

---

[3] Впрочем, начиная еще с 1992 г., т.е. сразу с момента прекращения существования Союза ССР, предлагались различные правовые проекты, нацеленные на то, чтобы сохранить позитивные элементы в экономическом сотрудничестве в условиях политической дезинтеграции бывших республик СССР. В задачи настоящей статьи не входит анализ или даже перечисление правовых документов, которые принимались в связи с этим в рамках Содружества Независимых Государств (СНГ).

[4] Данному Договору предшествовало заключение Соглашения о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 6 января 1995 г., Соглашения о Таможенном союзе от 20 января 1995 г., а также Договора об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях от 29 марта 1996 г. Все перечисленные соглашения и договоры составили впоследствии правовую базу Евразийского экономического сообщества.

[5] Предполагается, что два других государства–члена ЕврАзЭС (Кыргызская Республика и Республика Таджикистан) присоединятся к пакету документов по Таможенному союзу впоследствии.

Суть данного Соглашения во введении упрощенного режима взимания НДС и акцизов в Таможенном союзе в условиях отсутствия таможенного контроля на внутренних границах в рамках Таможенного союза (например, при поставках товаров и услуг между налогоплательщиками Беларуси и Казахстана и России).

Можно выделить следующие основные принципы данного режима (выраженные, в частности, в Протоколе о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. и Протоколе о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г., принятых во исполнение рассматриваемого Соглашения):

Во-первых, при взимании косвенных налогов обеспечивается реализация принципа «страны назначения», предполагающего взимание НДС и акцизов в стране импорта товаров либо соответственно в стране, где состоялась реализация услуг (работ).

Во-вторых, полномочия на взимание косвенных налогов при осуществлении трансграничных операций в рамках Таможенного союза переходят от таможенных органов к налоговым органам по месту регистрации импортера товаров или, например, заказчика / исполнителя налогооблагаемых услуг.

В-третьих, для устранения двойного налогообложения при экспорте-импорте товаров в рамках Таможенного союза применяется ставка «0%» (передача товаров в лизинг также рассматривается как экспортно-импортные операции с товаром, а не как услуги).

В-четвертых, для устранения двойного налогообложения услуг в Протоколе о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе предусматриваются унифицированные для всех трех государств правила определения места реализации услуг (работ).

В-пятых, для подтверждения права на применение ставки «0%» при экспорте товаров налогоплательщиками предоставляются документы, перечень которых и требования к которым в целом единообразно определены в Протоколе о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г.

И хотя данный Протокол допускает, что национальное законодательство государства-участника Таможенного союза может предъявлять дополнительные требования к предоставляемым документам, он, несомненно, устанавливает достаточно жесткие общие ориентиры, предполагающие гармонизацию процедур применения ставки «0%» во всех трех упомянутых государствах.

Режим косвенного налогообложения в союзе и глобальная система НДС. Интересы инвесторов из третьих стран

Как известно, в настоящее время НДС является наиболее распространенной формой налога на потребление. По данным анализа, представленного в докладе PricewaterhouseCoopers[6], НДС или аналогичные ему налоги взимается в более чем 145 странах мира. В связи с этим уместно отметить, что в глобальной перспективе правовой режим косвенных налогов (в первую очередь НДС), взимаемых в Таможенном союзе, вписывается в общей тренд развития мировых систем налогообложения.

Несмотря на то, что, как показали недавние итоги Global VAT/GST conference, Rust, Austria, 9–11 September 2010 («The future of indirect taxation: recent trends in VAT and GST systems around the world – a global comparison»), сохраняются существенные различия в техниках исчисления и взимания НДС в различных юрисдикциях, общие принципы и методы косвенного налогообложения в целом находят всеобщее признание. С данной точки зрения режим косвенного налогообложения в Таможенном союзе ЕврАзЭС также не предполагает каких-

[6] См. The Impact of VAT compliance on business, PricewaterhouseCoopers, 2010 (http:/www.pwc.com/gx/en/paying-taxes).

либо принципиальных нововведений и, более того, тяготеет к модели взимания НДС, практикуемой в Европейском Союзе.

В задачи настоящей статьи не входит сопоставление правовой базы Таможенного союза с правовой системой ВТО. Однако такие базовые концепции, как принцип недискриминации, запрета введения косвенных налогов, эквивалентных таможенным пошлинам и некоторые другие, вытекающие из международных договоров о косвенном налогообложении, свидетельствуют в пользу единства подходов к регулированию международной торговли как на уровне рассматриваемого Таможенного союза, так и в глобальном измерении.

В заключение обратим внимание на некоторые принципиальные положения, гарантирующие защиту экономических интересов инвесторов из третьих стран при введении международного режима косвенного налогообложения в Таможенном союзе. Важнейшие из них:

- предусмотренный Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. (а также Протоколами к нему) режим взимания косвенных налогов не предполагает каких-либо субъектных ограничений и принципиально доступен для компаний из третьих стран. Примечательно, что Соглашение в статье 1 при определении понятия «налогоплательщики» адресует нас к национальному законодательству государств – членов Таможенного союза. Следовательно, дочерние компании, созданные инвесторами из третьих стран и оперирующие на рынке Таможенного союза[7], в равной степени попадают в сферу действия соглашения;

- принцип недикриминации и, в частности, запрет на установление повышенных ставок косвенных налогов в отношении импорта товаров из третьих стран (см. Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г.) также дает определенные гарантии для поставщиков из третьих стран от необоснованного ущемления их экономических интересов мерами налогового регулирования;

- вновь вводимый правовой режим косвенного налогообложения в рамках Таможенного союза создает необходимые предпосылки для повышения транспарентности и стабильности правового регулирования за счет определения базовых принципов трансграничного налогообложения на уровне международных договоров;

В дальнейшем можно предположить определенное снижение затрат на выполнение требований законодательства (compliance costs) в различных юрисдикциях в связи с унификацией и гармонизацией отдельных положений, обеспечивающих правовое регулирование косвенных налогов;

- в перспективе есть основания ожидать появления дополнительных инструментов правовой защиты налогоплательщиков на международном уровне при нарушении или ошибочном толковании налоговыми органами или судами Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. (а также сопровождающих его Протоколов). В данном случае мы имеем в виду прежде всего юрисдикцию Суда ЕврАзЭС, функции которого в настоящее время выполняются Экономическим Судом СНГ.

Последнее положение представляется нам наиболее интересным как в научном, так и практическом плане. Недавно Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС (одновременно высший орган Таможенного союза) от 5 июля 2010 г. № 502 утверждена новая редакция Статута Суда ЕврАзЭС. В соответствии со статьей 13 (пункт 4) Суд ЕврАзЭС

[7] Вопрос об отнесении к субъектной сфере действия Соглашения постоянных представительств (permanent establishments), филиалов (branches), представительств (representative offices) является более сложным, но в целом может решаться положительно в тех случаях, когда соответствующие структуры рассматриваются национальным законодательством того государства, где они стоят на налоговом учете, в качестве самостоятельных налогоплательщиков.

компетентен, в частности, давать толкование международным договорам, составляющим договорно-правовую базу Таможенного союза, рассматривать дела об оспаривании решений органов Таможенного союза, а также некоторые иные дела.

В настоящее время согласно статье 14 (пункт 2) Статута обращение в Суд ЕврАзЭС возможно по заявлению государств–участников Таможенного союза и органов Таможенного союза. В дальнейшем в соответствии с пунктом 3 статьи 14 Статута предполагается гарантировать право на обращение в Суд ЕврАзЭС хозяйствующих субъектов на основании специально заключаемого международного договора. Данная оговорка имеет принципиальное значение для компаний, учрежденных инвесторами из третьих стран, поскольку, даже если государства, не являющиеся членами Таможенного союза, не обладают правами на обращение в Суд ЕврАзЭС, есть все основания рассчитывать, что компании с иностранным участием будут наделены правом самостоятельно защищать свои экономические и правовые интересы в данной наднациональной судебной инстанции, в том числе по вопросам, связанным с налогообложением.

В случае, если отмеченная перспектива обретет реальные очертания, важной представляется координация (насколько это будет возможно) судебной практики Суда ЕврАзЭС с некоторыми устоявшимися концепциями Суда ЕС (European Court of Justice), так как единство подходов этих судов в защите фундаментальных экономических свобод смогло бы обеспечить гармонизированный режим экономической деятельности на огромной территории от Атлантики до Дальнего Востока, создало бы дополнительные конкурентные преимущества для всех вовлеченных экономик, а также способствовало бы эффективной защите нарушенных прав хозяйствующих субъектов. Думается, что самостоятельность и абсолютная взаимная независимость данных судебных институтов при условии единства правовых принципов юридического регулирования не исключает реальность обозначенной перспективы. И некоторые инновативные предложения по развитию концепции так называемого конституционного плюрализма[8] видятся нам в этой связи весьма интересными для дальнейшего обсуждения, в том числе и в контексте затронутой темы.

Ключевые слова: налогообложение в Таможенных союзах; косвенные налоги; защита прав налогоплательщиков; Таможенный союз ЕврАзЭС; глобальная система НДС.

Keywords: the taxation in the Customs unions; indirect taxes; protection of the rights of taxpayers; Customs union of the EurAsEC; global system of the VAT.

[8] Four Visions of Constitutional Pluralism, Matej Avbelj and Jan Komárek (eds.), European University Institute, EUI Working Papers, Law 2008/21.