

## **Механизм принятия решений по налоговым вопросам в ЕС. Поиск решений для развития схожего механизма в ЕАЭС.**

**Автор:** Ткаченко Артем Андреевич – студент 4 курса, Международно-правового факультета МГИМО МИД России.

Интеграционные образования играют достаточно важную роль в современном мире. С момента появления Европейских Сообществ, а затем и Европейского Союза, понятие «интеграции» и «интеграционного права» начали развиваться и исследователи-юристы по всему миру до сих пор активно занимаются изучением данного вопроса. Последовать примерам стран Европы, решили страны Большой Евразии и с 2014 года образовали Евразийский Экономический Союз, целью которого является экономическая интеграция, которая является началом политической, социальной и культурной интеграции. ЕАЭС заимствует опыт интеграции у ЕС, но использует его, учитывая особенности интеграции в данном регионе.

Перед двумя Союдами стоит задача построения пространства общего рынка, а так же свободного перемещения товаров, услуг, капитала и рабочей силы.<sup>1</sup> Установление такого пространства невозможно без урегулирования налоговой сферы. Налоговые вопросы – это одни из самых важных задач, которые предстоит решить, перед тем как пространство общего рынка начнет функционировать. Под понятием налоговые вопросы, понимаются вопросы в сфере налогового регулирования внутри интеграционного объединения, которые разрешаются в соответствии с его компетенцией и принимают вид либо политического акта стран-членов или самого интеграционного объединения, либо нормативно-правового акта институтов интеграционного объединения, либо иного акта институтов интеграционного объединения.

Для того, что бы понять какой механизм принятия решений по налоговым вопросам в ЕАЭС будет являться эффективным, следует обратиться к опыту ЕС и рассмотреть существующий в рамках этого Союза механизм принятия решений по налоговым вопросам.

Существующий в Европейском Союзе механизм принятия решений по налоговым вопросам функционирует на основании компетенции Союза в налоговой сфере. Данная компетенция закреплена в Договоре о Европейском Союзе и в Договоре о функционировании Европейского Союза.

Статья 5 ДЕС определяет значение принципа компетенции, который в свою очередь обеспечивает функционирование институтов Союза в целях достижения целей, установленных Договорами. В этой статье так же устанавливаются важнейшие принципы принятия решений в ЕС принцип пропорциональности и субсидиарности. Нормы данной статьи закладывают основу для принятия решений по налоговым вопросам, так как закрепляют, какими принципами должны руководствоваться институты ЕС.

Статья 3 ДЕС закрепляет основные цели Союза, одна из которых – создание единого внутреннего рынка, что в свою очередь напрямую закрепляет за институтами Союза

---

<sup>1</sup> Договор о Евразийском Экономическом Союзе // КонсультантПлюс URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/) (дата обращения: 01.12.2018).

компетенцию в налоговой сфере. Эта компетенция ограничена целями Союза и не может быть использована в каких-либо других целях.

Статья 18 ДФЕС устанавливает запрет на дискриминацию по признаку национального гражданства. Данная статья закрепляет один из основных принципов применяемых к налоговым отношениям внутри ЕС – налоговый режим у гражданина иного государства-члена ЕС в другом государстве-члене ЕС не может быть хуже чем у гражданина этого государства. В том числе, эта статья частично касается таможенных пошлин внутри ЕС – нормы данной статьи их запрещают.

Блок статей 110-113 ДФЕС закрепляют базовые налоговые положения, которые должны быть воплощены внутри единого внутреннего рынка Союза. Это касается запрещения обложения продукции другого государства-члена ЕС большим налогом, чем та же национальная продукция (ст.110 ДФЕС); закрепление равного возврата внутренних налоговых платежей для экспортируемой продукции на территорию ЕС (ст. 111 ДФЕС); установление исключительной компетенции Совета и Комиссии по вопросу наложения компенсационного сбора (ст. 112 ДФЕС); и закрепление механизма гармонизации в отношении косвенных налогов (ст. 113 ДФЕС).

Статья 115 ДФЕС закрепляет правовой механизм гармонизации национального законодательства государств-членов относительно налогов с целью обязать государства создавать необходимые условия для функционирования внутренних рынков. Данная статья предусматривает возможность гармонизации как косвенного, так и прямого налогообложения. Но в вопросе гармонизации прямого налогообложения очень остро стоит вопрос фискального (налогового) суверенитета государств-членов ЕС. Именно поэтому предпринятые в 70-80 –х годах 20 века попытки радикальной гармонизации систем корпорационного налогообложения, систем налогообложения компаний и налога у источника на дивиденды не увенчались успехом. На данный момент в отношении косвенных налогов в ЕС осуществляется гармонизация, а в отношении прямых – координация.

Так же компетенция Европейского Союза в налоговой сфере раскрывается в актах вторичного законодательства Союза, таких как: Директива Совета 90/434/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов», Директива Совета 90/435 ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов», Конвенция 90/436/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных (зависимых) предприятий, Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года «Об общей системе НДС» и иные.

Таким образом, наблюдается четко закрепленная компетенция Союза в налоговой сфере – содействовать построению единого внутреннего рынка. И, соответственно, все решения по налоговым вопросам должны приниматься исключительно в целях построения такого рынка.

Достаточно широко на уровне Союза гармонизировано косвенное налогообложение. По мнению основоположников европейской интеграции именно различия в вопросах косвенного налогообложения являлись преградой на пути свободного передвижения товаров, работ и услуг. Особенно насыщенная и продуктивная деятельность ЕС наблюдается в сфере гармонизации НДС. На данный момент действует Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года «Об общей системе НДС» - является сборником всего опыта гармонизации НДС за всю историю Европейских Сообществ и Союза. Так же достаточно обширно урегулированы акцизы (на алкогольную продукцию, на табачную продукцию, на энергоносители), налогообложение транспорта и налоги на капитал и сделки с ценными бумагами.

В соответствии с вышесказанным, можно разделить все налоги внутри ЕС на налоги, учрежденные и регулируемыми лишь нормами интеграционного права (НДФЛ, работающих в аппарате ЕС); налоги, учрежденные и регуливаемые только нормами права государств-членов ЕС; налоги, учреждаемые и регуливаемые комбинировано (сельскохозяйственные налоги, таможенные пошлины, акцизы, НДС, налог на прирост капитала, иные)<sup>2</sup>. Соответственно, решения институтами ЕС по налоговым вопросам принимаются в рамках только 1 и 3 категории.

Все решения по налоговым вопросам, принимаемые внутри Союза, можно разделить на 2 типа: правовые и политические. Правовые принимаются в виде нормативно-правовых актов Союза, которые носят обязательный характер для всех стран-участниц ЕС или для тех стран-участниц, в отношении которых они вынесены. Политические решения принимаются в виде деклараций, заявлений, общей налоговой политики Союза или устных политических договоренностей.

Общим для всех двух типов решений является консультационный принцип принятия решений. Она подразумевается принятия любого решения, любым на то уполномоченным институтом ЕС (Европейский совет, Совет ЕС или Комиссией) с обязательным заключением Европейского парламента или специального консультативного органа до принятия окончательного решения. В этом случае проект подготовленного решения направляется для получения предварительного заключения национальным парламентам. Все НПА Союза, касающиеся налоговой сферы, принимаются исключительно с соблюдением консультационного принципа, так как Союз не может позволить своим актам ущемлять фискальный суверенитет государства-члена Союза.

Рассмотрим процесс принятия правовых решений по налоговым вопросам. Данный тип решений принимается институтами Европейского Союза, чаще всего Комиссией и Советом в сотрудничестве с комитетами системы кометологии, а так же во взаимодействии с национальными парламентами стран-членов ЕС. Правовые решения принимаются, как уже было сказано, в форме нормативно-правовых актов Союза, то есть Директив или Регламентов. В налоговой сфере, исходя из принципа гармонизации, чаще используются Директивы. Для принятия НПА используется законодательная процедура, которая может осуществляться в виде общей законодательной процедуры или специальной законодательной процедуры. Директивы в сфере налогового регулирования

---

<sup>2</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. - М.: Юридическое издание Норма, 2001.

принимаются только в форме общей законодательной процедуры. Опять же, в связи со стремлением институтов ЕС предоставить европарламентариям возможно оценить влияние акта на фискальный суверенитет государств-членов ЕС, а так же на общий внутренний рынок Союза в целом. Подготавливают проект Директив соответствующие комитеты внутри Комиссии и Совета. Перед тем как создать проект налоговой Директивы, Комиссия проводит внутренние консультации, а так же привлекает экспертов в этой сфере для разработки проекта. При передаче проекта в Совет, внутри этого института проект направляется в соответствующий комитет по налоговому регулированию, который так же может вносить коррективы, которые будут согласованы с Комиссией. Комиссия и Совет могут, в рамках консультативной процедуры, запросить мнение национальных парламентов во время подготовки проекта. Внутри Европарламента проект так же проходит специальную экспертизу внутри комитета по экономическим вопросам и только затем Европарламент дает свое предварительное заключение и направляет проект парламентам или институтам государств-членов ЕС.

Процесс принятия политических решений каким-либо образом, кроме как консультационной процедуры, не урегулирован. Это решение может быть принято любым институтом ЕС, с помощью переговоров, консультаций, собраний, обсуждений и т.д. Чаще всего основные политические решения принимает Европейский совет. Совет и Комиссия принимают политическое решение в виде программного акта – налоговой политики Союза на определенный срок. Налоговая политика Европейского союза — система мер, проводимых институтами и органами Европейского союза, а также его государствами-членами, с целью гармонизации налогового законодательства государств-членов для устранения налоговых барьеров на внутреннем рынке Европейского союза, обеспечении реализации основных свобод, предусмотренных Договором о Европейском союзе (свобод движения товаров, лиц, услуг и капиталов), недопущении недобросовестной и пагубной налоговой конкуренции юрисдикций государств-членов, недопущение налоговой дискриминации на внутреннем рынке, выработки новых принципов и механизмов устранения двойного налогообложения, а также обеспечение борьбы с налоговыми правонарушениями. Налоговой политике ЕС свойственно стремление к установлению ряда элементов налога и налогообложения. Ярким примером политического решения может служить Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности. Изначально этот Кодекс был предложен как нормативно-правовой акт в рамках «Пакета Монти» в 1997 г., но принят не был, а воплотился в жизнь в виде договора политического характера, в соответствии с которым государства-члены соглашались уважать принципы честной конкуренции и воздерживаться от принятия налоговых мер, носящих пагубный характер<sup>3</sup>.

Особым видом решения по налоговым вопросам в ЕС являются решения Суда ЕС. В связи с достаточно широкими полномочиями в трактовке норм права ЕС, в том числе и налогового права ЕС, Суд ЕС представляет собой институт, который по средствам легального толкования норм права, может устанавливать определенные правила и стандарты в применении тех или иных норм. Практика Суда ЕС в налоговой сфере достаточно обширна, некоторые из дел, рассмотренных судом, установили базовые

---

<sup>3</sup> Захаров А.А. Налоговое право ЕС. Актуальные проблемы функционирования единой системы. - М.: Wolters Kluwer, 2010.

стандарты в сфере налогового регулирования внутри ЕС. Такими делами являются Дело № С-186/89 (*van Tiem Case*), в котором Суд дал расширительное толкование понятию «экономическая деятельность», указав, что оно охватывает все формы деловой активности, связанные с поставками товаров и получением соответствующего вознаграждения, поскольку лишь при таком понимании может реализоваться принцип нейтральности единого НДС в отношении разных видов экономической деятельности. В Деле № С-60/90 (*Polysar Case*) Суд признал холдинговую компанию неплательщиком НДС, так как она непосредственно не участвует в экономической деятельности. В Деле № С-200/90 (*Denkavit Case*) Суд разъяснил, как следует понимать положения ст. 33 Шестой директивы (ныне не действующей), предусматривающие право государства-членов устанавливать любые виды налогов, за исключением тех, которые могут быть охарактеризованы как налоги с оборота. Запрет тарифных и нетарифных барьеров на границах внутри Союза сформулирован Судом в Деле № 120/79 (*Cassis de Dijon*). В этом деле Суд сформулировал определение препятствий свободной торговле; определил перечень обстоятельств, оправдывающих ограничения действия положений ДЕС; установил определенные ориентиры для Комиссии в разработке единых правил торговли внутри Союза.<sup>4</sup>

На основании всего вышесказанного, можно сделать вывод о том, что механизм принятия решений по налоговым вопросам в ЕС включает в себя практически все институты Союза и грамотно сочетает все ветви власти. В данном механизме предусмотрено 2 основных вида принятия решения: правовой и политический, а так же существует один особый – решения Суда ЕС. Высокая мобильность механизма и достаточно высокий уровень согласованности действия в сфере налоговых вопросов, позволяет принимать акты и решения, которые действительно будут отвечать реальным требованиям внутреннего рынка и не вызовут состояния ущемления прав государств-членов. Мобильность данного механизма достигается за счет компактности институциональной системы ЕС, а так же за счет существования системы кометологии.

Институциональная система ЕАЭС отлична от ЕС. В рамках установленной системы в статье 8 Договора о ЕАЭС невозможно достичь высокого уровня мобильности при взаимодействии институтов ЕАЭС. Отсутствие системы похожей на систему кометологии так же сказывается не только на скорость принятия решений, но и на характер принимаемых актов. Процедура принятия решений по налоговым вопросам в ЕАЭС достаточно сложна.

Налоговая компетенция ЕАЭС установлена в Разделе XVII Договора о ЕАЭС (ст. 71 Договора о ЕАЭС) , а так же в Части второй Договора о ЕАЭС. Основное внимание Евразийского Экономического Союза сосредоточено на данный момент на таможенных пошлинах и на косвенном налогообложении. Астанинский договор в своем тексте закрепляет основные принципы косвенного налогообложения, а так же основные принципы сотрудничества государств-участников ЕАЭС в сфере налогов, что уже показывает высокий уровень подготовки данного акта, с опорой на европейский опыт. В статье 103 Договора о ЕАЭС закрепляется принцип гармонизации в сфере финансового рынка, а так же в сфере налоговых вопросов. Соответственно по налоговым вопросам

---

<sup>4</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. - М.: Юридическое издание Норма, 2001.

принимаются решения – нормативно-правовой акт ЕАЭС имеющий обязательную силу для государств-участников ЕАЭС.

Принятие всех правовых решений в ЕАЭС по налоговым вопросам осуществляется Евразийской Экономической Комиссией и Высшим Евразийским Экономическим Советом. Проект решений разрабатывается только внутри ЕЭК. Проект инициативы в сфере налогов поступает члену Коллегии ЕЭК (Министру) по экономике и финансовой политике, а затем поступает в профильный комитет – Департамент финансовой политики. Далее, начинается разработка проекта решения. Ведутся консультации с государствами-участниками ЕАЭС в целях принятия сбалансированного решения. После создания и завершения разработки проекта он передается обратно Члену Коллегии ЕЭК и им выносится на рассмотрение Коллегии ЕЭК, которая должна принять решение консенсусом. Затем Коллегия ЕЭК передаёт проект Совету ЕЭК, который так же рассматривает документ и принимает решение консенсусом. Если проект документа принят, то заверенная копия НПА направляется в министерства иностранных дел и Правительства государств-участников ЕАЭС. При возникновении разногласий при принятии проекта он передается на рассмотрение Высшего Евразийского Экономического Совета. Если документ принимается ВЕЭК, то он так же направляется в министерства иностранных дел и Правительства государств-участников ЕАЭС.

Если провести сравнение механизма принятия решений по налоговым вопросам в ЕАЭС и в ЕС, то можно обнаружить, что все решения в ЕАЭС принимаются только на уровне официальных представителей государств-участников («комиссаров» - в системе ЕС), а так же, при особой необходимости, на уровне глав государств-членов ЕАЭС. Представители правительств в лице, чаще всего, вице-премьеров входят в состав Совета ЕЭК. В течение принятия проекта ведутся консультации с правительствами государств-участников ЕАЭС. Каким образом осуществляются эти консультации – Договор о ЕАЭС не предусматривает. Так же Договор о ЕАЭС не предусматривает механизм консультаций с профильными министрами, по смыслу договора, все проекты решений разрабатываются только внутри ЕЭК и согласовываются «по мере необходимости» с правительствами государств-участников. Такой механизм может потребовать достаточно длительных согласований и коммуникаций по системе: ЕЭК-Правительство-Министр-Аппарат Министра-Министр-Правительство-ЕЭК.

Механизм принятия решений по налоговым вопросам в ЕАЭС должен быть построен особым образом, так как данные вопросы напрямую влияют на основную цель – построение общего внутреннего рынка. Представляется более эффективным создать Профильные Кабинеты Министров, – в которых будут заседать министры по профильным вопросам, в том числе и по вопросам финансов и налоговым вопросам. Таким образом, принятое решение будет отличаться большей согласованностью и еще большей эффективностью. Проект должен проходить через такие Комитеты, перед тем как он будет направлен члену Коллегии (Министру), таким образом данный Комитет лаконично войдет в институциональный состав ЕЭК.

### Список источников

1. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. - М.: Юридическое издание Норма, 2001.
2. Захаров А.А. Налоговое право ЕС. Актуальные проблемы функционирования единой системы. - М.: Wolters Kluwer, 2010.
3. Энтин Л.М. Основные отрасли права Европейского Союза и Евразийского Экономического Союза. - М.: Юридическое издание Норма, 2017.
4. Алисенов А.С. Перспективы налоговой интеграции государств-членов Евразийского Экономического Союза // Международные финансы. - 2017. - №5/09.
5. Чернобровкина Е.Б. Гармонизация налогового законодательства в рамках ЕАЭС // Вестник Университета им. Кутафина (МГЮА). - 2017. - №8.
6. Пономарёва К.А. Проблемы налогового суверенитета в практике Суда Европейского союза по вопросам прямого налогообложения // Актуальные проблемы российского права - 2015. - №3 (52).
7. Мамбеталиев Н.Т. Налоги и налогообложение в Евразийском Экономическом Союзе // Налоговая политика и практика . - 2015. - №1 (145).