

КАКИМИ СТАНУТ НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ КАЗАХСТАНА И ЕАЭС И КАК НАМ ИСПОЛЬЗОВАТЬ ОПЫТ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Аннотация

В статье исследованы проблемы налоговых отношений после подписания договора о создании Евразийского экономического союза. Представлено видение решения этих проблем.

Ключевые слова: налоги, налогово-правовые отношения, налоговое право.

Аңдатпа

Мақалада Еуразиялық экономикалық одақты құру туралы шартқа қол қойғаннан кейінгі салықтық қатынастардың мәселелері зерттелген. Бұл мәселелерді шешуге деген көзқарас келтірілген.

Тірек сөздер: Салықтар, салықтық-құқықтық қатынастар, салық құқығы.

Abstract

In article problems of the tax relations after signing of the contract on creation of the Euroasian economic union are investigated. Vision of the solution of these problems is presented.

Keywords: taxes, tax legal relations, tax right.

Президенты Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации 29 мая 2014 года подписали Договор о создании Евразийского экономического союза (ЕАЭС), который должен вступить в силу с 1 января 2014 года. Функционирование данного союза предполагает на территории трех государств единое экономическое и связанное с ним правовое пространство. Это значит, что на этом пространстве должны действовать единые для всех участников евразийской интеграции нормы таможенного права, транспортного права, энергетического права, налогового права. Кроме того, едиными должны стать многие нормы хозяйственного, гражданского, предпринимательского права. Говоря другими словами, значительная часть норм хозяйственного (экономического) права призвана привести в движение огромный организационный правовой механизм единого экономического пространства. В этом механизме не последнюю роль будут играть налоговые правоотношения между государствами-участниками интеграции и особые налогово-правовые отношения каждого члена интеграции, Казахстана в том числе, с Евразийским экономическим союзом.

Международные налоговые соглашения (двусторонние, региональные) являются основными источниками регулирования международного налогообложения. Роль этих налоговых соглашений будет зависеть от концепции разграничения внутригосударственного и международного права. Если государства придерживаются концепции примата международного права над национальным правом, то нормы международного налогового права будут довлеть над нормами внутреннего налогового права. К таким государствам относятся государства – участники евразийской интеграции Беларусь, Казахстан, Россия. При такой ситуации довольно быстро будет складываться интеграционное налоговое право.

Чем успешнее будет функционировать правовой механизм урегулирования налогов на этом пространстве, тем больше налогов будет поступать в государственный бюджет каждой страны – участницы ЕАЭС, тем могущественнее в экономическом, политическом, научном, военно-техническом отношениях будет становиться каждая страна. Какие юридические усилия следует предпринять, чтобы достичь этой общей цели?

Для этого нужно сформулировать конкретные научные и практические цели, которые нам видятся в следующем виде: 1) изучение будущих источников интеграционного налогового права Евразийского экономического союза (ЕАЭС) в целях определения особенностей их юридической природы и свойств; 2) правовая характеристика налогов ЕАЭС и уяснение их юридической основы и природы; 3) анализ соотношения евразийско-интеграционного и казахстанского налогового права; 4) разграничение налоговой компетенции государств –

членов интеграции и ЕАЭС в целях выявления характера взаимодействия норм правовой системы Казахстана и права ЕАЭС; 5) аналитическая проработка особенностей выбора правовых форм с целью урегулирования налоговых отношений в Казахстане и ЕАЭС; 6) определение степени влияния налогового законодательства Республики Казахстан и других государств – членов ЕАЭС на положения статей соглашений об избежании двойного налогообложения и практику их повседневного применения; разработка организационно-правовых механизмов устранения двойного налогообложения в свете опыта Европейского Союза.

Нам необходимо изучить нижеследующие основные принципы налоговой политики государств Европейского Союза и адаптировать их по возможности в будущем в едином налоговом пространстве ЕАЭС: 1) принцип обеспечения свободы продвижения товаров и физических лиц; 2) принцип недопустимости противоречия налоговой политики одного государства – члена налоговой политике другого (их) государства (государств); 3) принцип предотвращения двойного налогообложения.

По мере становления и развития Евразийского экономического союза (ЕАЭС), по мнению автора данной статьи, будут развиваться правовые формы, которые сочетают в себе как интеграционное, так и национальное (казахстанское) право. Мы полагаем, что в основе правового регулирования ЕАЭС будут лежать практически те же правовые методы, которые характерны для казахстанского (национального) права. Но сочетание этих методов и выбор правовых форм, призванных регулировать соответствующие общественные отношения в ЕАЭС, будет, на мой взгляд, существенно отличаться от методов и выбора налогово-правовых форм в странах-участниках. Мы говорим так потому, что интеграционная природа ЕАЭС ставит свои особые задачи и предполагает соответствующие им особые решения. Поэтому естественно то, что налогово-правовые формы, используемые в национальном законодательстве для решения внутренних задач страны, для ЕАЭС никак не применимы. Поскольку Евразийский экономический союз начнет реально функционировать с 1 января 2015 года, налоговые правоотношения, которые будут складываться на интеграционном уровне ЕАЭС и которые будут изменяться и дополняться с учетом налоговых правоотношений ЕАЭС в самих государствах – участниках евразийской интеграции, уже предопределяют актуальность и значимость избранной нами для исследования научной темы.

В порядке научного прогнозирования мы говорим, что общая тенденция развития ЕАЭС определит способы регулирования направлений налоговых отношений в странах евразийской интеграции. Вместе с тем надо найти ответ на вопрос, надо ли гармонизировать и унифицировать налоговое законодательство всех государств-участников ЕАЭС прямо сейчас. Думается, какие-то элементы налоговых правоотношений договаривающихся сторон можно унифицировать. Но слишком быстро забегать вперед не совсем целесообразно. Желательно разграничивать налоговые правоотношения между государствами-участниками и каждого государства-участника с ЕАЭС на основе конкурирующей компетенции. Это означает, что мы должны убедиться в выгоды или невыгоды тех или иных элементов налогового законодательства сторон при осуществлении интеграционных взаимоотношений. Иные словами, предлагается решать налоговые проблемы по мере их поступления, в известной мере по мере их накопления. И вот здесь особенно важно, чтобы Казахстан учитывал плюсы и минусы, возникающие в процессе соединения норм казахстанского налогового законодательства с нормами российского и белорусского налогового права и налогового права ЕАЭС. Если в этом деле минусы будут перевешивать плюсы, то казахстанские экономисты, юристы, специалисты по налогам, ученые должны сделать все возможное, чтобы отстоять экономические интересы своей страны.

Те или иные аспекты налогового права Европейского Союза и европейских государств-участников будут изучены нами, и они представят теоретический и практический интерес для нашей темы. Некоторые аспекты могут быть перенесены на налоговую почву евразийской интеграции, но с учетом специфики налогового права ЕАЭС и стран – участниц этой интеграции. Мы не можем не учитывать гораздо большую численность членов Европейского Союза, примерно одинаковую степень экономического развития (особенно его западной части); мы также будем учитывать и нашу специфику в том, что

Россия – огромная страна, а остальные участники представляют собой государства меньшего масштаба. Для наших стран ЕАЭС и теоретически, и практически представляет собой совершенно новое экономическое, в том числе налоговое, явление.

В целях совершенствования системы налогов на собственность следует определить принципы налогообложения имущества, в первую очередь недвижимого имущества как юридических, так и физических лиц. В законодательстве стран евразийской интеграции пока не просматриваются общие подходы в налогообложении имущества физических лиц, есть различия в объекте налогообложения, в сфере применения ставок налога. Процедуры налогового администрирования, равно как и статус налоговых служб государств – участников Евразийского экономического союза, разнятся между собой, и в этой связи возникает вопрос об их возможном сближении в связи со складывающимся единым экономическим и правовым пространством. После становления системы налогового права ЕАЭС есть смысл посредством метода сравнительного правоведения обратить внимание на систему налогового права Европейского Союза, других региональных интеграционных объединений в целях сопоставления каждой нормы налогового права ряда региональных интеграционных объединений между собой. Тем самым можно четко проследить все достоинства и упущения в налоговой системе ЕАЭС.

Углубленный анализ принципов и обычных норм налогового администрирования по линии ЕАЭС и казахстанского налогового законодательства мог бы содействовать определению того, насколько потребуется унифицировать структуры и функции органов налоговой службы государств – участников евразийской интеграции. Разумно ввести единый порядок учета налогоплательщиков и объектов налогообложения. Надо подумать над тем, надо ли унифицировать права и обязанности должностных лиц налоговых органов и налогоплательщика, установление форм налогового контроля: пусть каждое государство-участник само для себя определяет эти нормы.

Есть смысл исследовать возможности унификации составов нарушения налогового законодательства в административно-правовом и уголовно-правовом форматах, установить единые размеры минимальных и максимальных штрафов за примерно одинаковые налоговые правонарушения и преступления. Можно составить сопоставительную таблицу всех этих составов, определить наличие или отсутствие тех или иных составов правонарушений и преступлений в казахстанском налоговом и ином законодательстве и обосновать необходимость или ненужность той или иной нормы налогового законодательства Беларуси, Казахстана, России и других членов евразийской экономической интеграции. Надо будет исследовать различия налогооблагаемой базы всех государств – участников ЕАЭС, ставок налога, немалое число норм о налоговых льготах. Следует тщательно изучить причины, по которым эти налоговые льготы в той или иной стране предоставлялись. Но чтобы понять это, целесообразно изучить особенности развития экономики той или иной страны. Поскольку не исключена проблема по непредоставлению взаимной информации об уплаченных налогах или об их объемах в соответствующих секторах экономики, необходимо разработать и принять соглашение о предоставлении такой информации друг другу и в соответствующий комитет ЕАЭС. В этом или другом соглашении можно сформулировать нормы о создании общей базы законодательств сторон, о взаимной передаче статистической и иной экономической информации. В процессе исследования мы будем исходить из того, что грамотно разработанная налоговая политика государств евразийской интеграции будет создавать надлежащие условия для обеспечения свободы продвижения товаров и граждан. Такая налоговая политика будет способствовать предотвращению двойного налогообложения.

Типы налогов, их наименования, ставки налогов на территории Казахстана и на всей территории Евразийского экономического союза должны быть, по моему мнению, одинаковыми. Также одинаковыми должны стать нормы административного и уголовного права, предусматривающие порядок привлечения виновных лиц к ответственности и назначения соответствующего наказания за нарушение норм налогового права. Это отвечало бы духу единого экономического и правового пространства, облегчало бы работу налоговым, судебным органам, создавало бы надлежащие условия работы для законопослушных бизнесменов. Такой подход позволит получить соответствующие результаты на основе исследования экономической и правовой заинтересованности в

надлежащем порядке взимания налогов как в каждом государстве-участнике, так и на всем едином, интеграционном пространстве.

Те научные исследователи, которые займутся более углубленным анализом природы интеграционного налогового права, странового налогового права, могут выйти на решение следующих практических задач налогообложения: 1) формулирование гармонизированных, унифицированных норм по внедрению одинаковых норм о типах налогов, их наименованиях, ставках налогов на территории Казахстана и на всей территории Евразийского экономического союза; 2) разработка и внедрение унифицированных норм в кодексы об административных правонарушениях, уголовные кодексы государств-участников о порядке привлечения виновных лиц к ответственности и назначения соответствующего наказания за нарушение норм налогового права; 3) разработка и внедрение в налоговые кодексы государств-участников и налоговый кодекс ЕАЭС норм по взаимодействию страновых норм с аналогичными нормами налогового права ЕАЭС, норм по недопущению двойного налогообложения, норм по недопущению избежания уплаты налогов. Хотелось бы надеяться, что полученные таким образом практические результаты законодателями всех стран-участниц и руководством ЕАЭС будут приняты во внимание и претворены в практику. При таком подходе мы могли бы говорить о высокой социальной и экономической эффективности, которая проявилась бы в следующем виде. Государственные бюджеты всех стран-участниц получают весомые доходы, вносимые в виде налогов всеми гражданами и юридическими лицами этих стран. Эти доходы станут весомыми прежде всего потому, что благодаря огромной емкости рынка всех государств-участников на порядок увеличится число торговых сделок, что придаст дополнительный импульс развитию имеющегося товарного производства, становлению новых видов товарного производства. Это, естественно, увеличит налоги в количественном и суммарном виде.

Войдя в государственные бюджеты в виде доходов, эти налоги в них трансформируются в расходы, которые будут затрачены на строительство качественных дорог, на благоустройство наших городов и сел, на транспортное обеспечение, на функционирование бесплатных поликлиник, больниц, иных медицинских учреждений, детских садов, школ, колледжей, университетов и других учреждений образования, на содержание детских домов, домов инвалидов, домов престарелых и иных социальных учреждений, на содержание армии, полиции и иных структур, необходимых для обеспечения безопасности общества. Правовые нормы, блокирующие нежелание некоторой части физических и юридических лиц уплачивать налоги и принуждающие к их уплате, вызовут чувство социальной справедливости у абсолютного большинства законопослушных граждан всех государств – участников интеграции, уверенных в том, что их налоги идут во благо всего общества в целом. И чтобы эта уверенность переросла в сознании всех членов общества в убежденность, очень важно, чтобы налоговые и финансовые службы каждого государства – члена союза и сам ЕАЭС были предельно транспарентны в отношении полученных и взысканных налогов, поступлений в бюджет и расходов бюджета на конкретные цели. Отчетность в расходах должна быть поставлена на высокий уровень: каждый налогоплательщик должен видеть и ясно представлять, куда и на что уходят его налоги и насколько эффективно они используются. При такой постановке дела практически все члены общества будут аккуратно платить даже высокие налоги и у них не возникнет особой потребности уйти в «теневую» экономику.

Научные исследователи могли бы не только изучить источники интеграционного налогового права Евразийского экономического союза (ЕАЭС), но и разработать научно обоснованную классификацию источников налоговой системы ЕАЭС, которые могли бы оказать позитивное влияние на формирование и дальнейшее функционирование налоговой системы ЕАЭС.

Возникнет научно-практическая потребность в анализе соотношения интеграционного и национального (казахстанского) налогового права: причем такое соотношение коснется прежде всего предмета регулирования и определения видов налогов, порождаемых и регулируемых интеграционно-правовыми нормами, нормами казахстанского или иного национального права, а также возможно нормами законов стран-участниц и нормами права ЕАЭС в совокупности. Представляется немаловажным научно определить контуры разграничения налоговой компетенции стран-членов и ЕАЭС. Это стало бы полезным

для того, чтобы определить, станет ли совместное регулирование налогов временным или постоянным явлением. Целесообразно будет раскрыть проблемы обеспечения эффективности норм евразийского налогового права, определить факторы, с помощью которых можно было бы определять качество эффективности действия этих норм. Мы могли бы в плане перспектив развития налогового права ЕАЭС и налогового права каждого государства-участника определить приоритеты налоговой политики ЕАЭС и его государств-членов. Это можно и нужно сделать путем анализа их источников налогового права и правоприменительной практики.

Специалисты по вопросам европейской интеграции считают, что европейское налоговое право может стать предметом систематизации и кодификации в отдаленной перспективе. Думается, и нашему союзу не нужно торопиться в этом вопросе. Одним из нежелательных подходов в деле конструирования евразийской интеграции является наша излишняя поспешность. Присматриваясь к европейскому интеграционному опыту, нужно тщательно его изучать, осторожно и скрупулезно прикладывать его к нашей евразийской интеграции, учитывая при этом особенности нашей интеграционной группировки.

Каковы цели налоговой гармонизации в Европейском Союзе? Одной из целей является аннулирование налоговых границ, с тем чтобы создать равные конкурентные условия для всех хозяйствующих субъектов государств – участников интеграции. Другая цель сводится к тому, чтобы сделать сходными структуры налоговых систем, создать единый порядок взимания всех основных видов налогов во всех государствах Европейского Союза. Чтобы сделать что-то подобное в ЕАЭС, было бы целесообразно гармонизировать белорусское, казахстанское и российское налоговое право, разработать и принять Налоговый кодекс ЕАЭС, который мог бы стать единым налогово-правовым инструментом регулирования на всем пространстве ЕАЭС.

Налоговую гармонизацию в Европейском Союзе осуществляли и осуществляют по линии гармонизации взимания косвенных налогов, а также унификации налогообложения доходов компаний. Если присмотреться к опыту стран Европейского Союза в сфере гармонизации косвенных налогов, то можно увидеть, что гармонизированная система косвенных налогов может сложиться только при трех функционирующих в совокупности факторов в виде общей базы налогообложения, общего порядка расчета, приблизительно равных ставок налогов. Налоговая гармонизация последовательно ведет к единому налоговому режиму на едином экономическом пространстве. В унифицирующемся налоговом законодательстве всех государств – членов евразийской интеграции необходимо особое внимание обратить на косвенные налоги и на налоги юридических лиц. Необходимо определить место этих типов налогов в интеграционном Налоговом кодексе ЕАЭС.

Многие проблемы в данной статье поданы в постановочном виде, вызывают потребность не соглашаться со способами их решения. Особое внимание мы должны в рамках ЕАЭС уделять вопросам защиты экономических интересов Республики Казахстан, защиты политического суверенитета страны. Автор статьи открыт для дискуссии.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Уверенность в завтрашнем дне (Казтрансойл). – В газете: Казахстанская правда. – Астана (Казахстан). – 2014. – 28 августа. – Стр. 5.
- 2 Главы стран ТС скоординировали действия в свете ограничения на ввоз в РФ сельхозпродукции из ЕС и США. – В еженедельнике: Деловая неделя. – Алматы (Казахстан). – 2014. – № 30 (1104). – 8 августа. – Стр. 3.
- 3 Кодекс Республики Казахстан о налогах и других платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 года. – Астана. – 2011. – (в 688 статьях).
- 4 Завязочникова М. В. Концепция злоупотребления правом в решениях Европейского суда по налоговым спорам. – В журнале: Налоговед. – 2008. – № 12.
- 5 Решение Суда ЕС от 30 ноября 1995 года, № C-55/94.
- 6 Договор о создании Евразийского экономического союза от 29 мая 2014 года.
- 7 Международное налоговое право и региональная экономическая интеграция. Под ред. проф. Д. В. Винницкого. – Санкт-Петербург (Российская Федерация): Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. – 465 стр.

8 *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union Law and Domestic Law.* – New York (USA). – 2010. – 689 pages.

9 *Thin Capitalization Rules and Non-Discrimination Clause in the light of the “NarynmarNefteGaz” Case. Conference «Tax Treaty Case Law around the Globe», Vienna University of Economics and Business.* – Wien (Austria): Linde Verlag, 2013. – 390 pages.

10 *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World – a Global Comparison.* – Edited by Thomas Ecker, Michael Lang, Ine Lejeune, Eucotax. – The Hague (Netherlands) – London (United Kingdom) – New York (USA): Kluwer Law International, 2012. – Pp. 399–432.

11 *Tax Secrecy and Tax Transparency – the Relevance of Confidentiality in Tax Law, Part 1 and Part 2.* – Editors: E. Kristoffersson, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, Cl. Staringer, A. Storck (Rust conference, Vienna University of Economics and Business & Örebro University. Sweeden, July 2012), Frankfurt am Main (Germany): PL Academic Research is an Imprint of Peter Lang GmbH / Internationaler Verlag der Wissenschaften, 2013. – 1215 pages.