

С. К. Лещенко

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ В ЕДИНОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ

В статье рассматривается понятие налоговой конкуренции, ее виды, обосновываются способы ограничения налоговой конкуренции между государствами в Едином экономическом пространстве Евразийского экономического сообщества. Исследуются правовые акты, устанавливающие ограничения для недобросовестной налоговой конкуренции в Европейском союзе, рассматриваются сотрудничество государств в рамках Глобального форума по открытости и обмену налоговой информацией Организации экономического сотрудничества и развития. Анализируются условия оказания государственной помощи в ЕЭП в аспекте соблюдения требований о запрете скрытого финансирования при предоставлении налоговых льгот. Формулируются предложения, направленные на совершенствование правового регулирования налоговых отношений.

The article examines the notion of the term «tax competition», kinds of tax competition. It describes ways of restriction of tax competition in Common Economic Space of Eurasian Economic Community. The author describes limitations on harmful tax competition in European Union, cooperation of countries within Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. State aid provisions in CES are analyzed in the context of prohibited tax benefits. There are number of suggestions on improving of tax legislation.

Ключевые слова: налоговое право, налогообложение в Едином экономическом пространстве ЕврАзЭС, налоговая конкуренция, налоговые льготы, обмен налоговой информацией, Кодекс поведения по налогообложению, Глобальный форум по открытости и обмену налоговой информацией Организации экономического сотрудничества и развития, государственная помощь, запрещенные субсидии.

Keywords: tax law, taxation in Common Economic Space of Eurasian Economic Community, tax competition, tax benefits, exchange of tax information, Code of Conduct for Business Taxation, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, state aid, prohibited subsidies.

Введение. В настоящее время особую важность приобретает прогнозирование развития налогового законодательства в связи с происходящими интеграционными процессами в рамках Единого экономического пространства Евразийского экономического сообщества (далее – ЕЭП). ЕЭП предполагает наличие общего рынка товаров, услуг, капитала, труда, проведение общей экономической политики (ст. 1 Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26.02.1999) [1]. В этой связи государства – участники ЕЭП – Республика Беларусь, Республика Казахстан, Российская Федерация – должны обозначить *пределы налоговой конкуренции*, чтобы посредством введения налоговых льгот не создавать препятствий формированию общего рынка.

Реализация Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 [2] приведет к неизбежному сокращению бюджетного субсидирования в Республике Беларусь. Как следствие, приобретает актуальность вопрос о возможности и механизмах предоставления *преференциальных налоговых режимов* производителям продукции посредством сокращения платежей в бюджет, снижения налоговых ставок, освобождения от уплаты налогов, введения специальных режимов налогообложения, заменяющих общий порядок исчисления и уплаты налогов, и др. Данные налоговые льготы не должны представлять собой применение так называемого «скрытого финансирования», запрещенного Соглашением от 09.12.2010.

В условиях ЕЭП требуется формирование такой системы налоговых льгот и преференций, которые, с одной стороны, позволяли бы учитывать *требования добросовестной конкуренции* и устранения барьеров для функционирования общего рынка, а с другой – реализовывать важные для республики проекты, связанные с поддержкой отдельных регионов и видов экономической деятельности. Основы налоговой конкуренции и налоговой гармонизации в ЕЭП, таким образом, требуют всестороннего изучения и научного обоснования.

Основная часть

1. Понятие налоговой конкуренции. Налоговая конкуренция состоит в состязательности между государствами посредством оптимизации их налоговых систем, снижения налоговой нагрузки, установления дополнительных налоговых льгот и административных преференций с целью создания более благоприятных условий налогообложения резидентов и нерезидентов. Мобильность капиталов создает возможности для потенциальной налоговой конкуренции между странами в целях привлечения инвестиций; в результате плательщики налогов переводят капитал из страны с высокой налоговой нагрузкой в страну с более либеральным налоговым режимом [3, с. 68].

В науке налогового права проводится разграничение между положительной и недобросовестной (губительной, пагубной (англ. – *harmful*)) налоговой конкуренцией. Положительная налоговая конкуренция направлена на установление баланса интересов между уровнем налогообложения и

величиной общественных потребностей, финансируемых из бюджета. В частности, в авторитетных европейских источниках можно встретить аргументы в поддержку более льготных налоговых режимов, применяемых малыми государствами, в силу того, что такие страны имеют ряд сложностей: их налоговая юрисдикция распространяется на небольшую территорию, возможности для трансграничного облегчения налогового бремени лимитированы, имеют место дополнительные расходы на взимание налогов [4, с. 410].

Напротив, недобросовестная налоговая конкуренция имеет целью только привлечение инвестиций безотносительно к формированию национального бюджета. Она использует такие формы, как снижение налоговых ставок в отношении доходов иностранных инвесторов; «налоговые каникулы», т. е. освобождение от уплаты всех обязательных платежей для вновь созданных предприятий с иностранными инвестициями; отмену взимания налогов у источника выплаты доходов в случае распределения прибыли за рубеж; создание специальных безналоговых зон и др. [5, с. 387].

В условиях глобализации хозяйственной деятельности, развития процессов сближения и интеграции экономики согласованная налоговая политика государств, входящих в интеграционные экономические объединения, играет большую роль. Проведение национальных налоговых реформ посредством одностороннего снижения налоговой нагрузки без учета специфики налогообложения в других государствах может создать негативный эффект в виде снижения уровня производства, а также роста цен в государствах, связанных между собой отношениями в рамках экономического союза. В специальных исследованиях отмечается, применительно к Европейскому союзу, что происходящие изменения в налоговых системах государств, в том числе изменения налоговых ставок, методик расчета налоговой базы, вызваны двумя процессами – международной налоговой конкуренцией и европейской налоговой гармонизацией (координацией) [6, с. 30]. Налоговая конкуренция заключается в том, что экономики, в значительной мере зависящие от привлечения зарубежных инвестиций, склонны к созданию преференций для финансового капитала посредством введения льготного налогового режима для нерезидентов. Это приводит к стремлению других государств удержать капитал и перенести налоговое бремя на недвижимое имущество, фонд оплаты труда, потребление (увеличение косвенных налогов – НДС и акцизов) [7, с. 323].

Очевидно, что налоговая конкуренция между странами, входящими в интеграционные объединения, не может носить бесконтрольный характер; государства должны проводить согласованную налоговую политику, реализуя положения международных договоров. В силу взаимозависимости экономик в рамках экономических союзов налоговая политика одной страны оказывает непосредственное воздействие на налоговую политику других стран; возникающие элементы налоговой конкуренции между странами могут негативно влиять на налоговые поступления, на конкурентоспособность тех или иных производителей [3, с. 72]. Так, налоговая конкуренция между странами, касающаяся налогов на доходы от капитала, приводит к неэффективно низким ставкам и недостаточному уровню обеспечения общественными благами в каждой стране по сравнению с ситуацией, когда налоговые ставки скоординированы [8, с. 63].

В то же время в экономических научных исследованиях доказывается, что при трансграничных инвестициях издержки, связанные со взиманием налогов, значительно выше для малых государств, чем для больших. Поэтому малые государства могут устанавливать существенно более низкие налоговые ставки [9, с. 410] и такое преимущество малых государств не должно рассматриваться в качестве мер недобросовестной налоговой конкуренции. Данное правило может быть применено и в отношении исчисления налоговой базы. Для того, чтобы малые государства могли на равных привлекать зарубежные инвестиции, их налоговые системы должны предусматривать компенсации любых затрат, связанных с налогообложением, в ходе трансграничных инвестиций [9, с. 417].

2. Кодекс поведения по налогообложению. Для обеспечения процесса сближения налогового законодательства в ЕЭП и избежания негативных последствий недобросовестной налоговой конкуренции целесообразным является изучение соответствующих процессов, происходивших в Европейском союзе.

Государства, входящие в интеграционные образования, заинтересованы в устранении недобросовестной налоговой конкуренции в силу того, что в результате такой налоговой политики они «скорее наносят ущерб бюджетам друг друга, чем создают условия для осуществления экономической деятельности» [9, с. 160]. Поэтому в Европейском союзе в декабре 1997 г. был принят Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности в форме резолюции Совета [10, с. 1–5]. В нем содержалось определение губительных налоговых мер, под которыми понимались меры (введенные законами, подзаконными актами или административной практикой), которые влияют или могут существенным образом повлиять на место расположения бизнеса.

Кодекс представляет собой своеобразный договор политического характера, не обладающий обязательной силой, а предлагающий государствам реализовывать принципы честной налоговой

конкуренции [11, с. XV]. Государства согласились не применять налоговые меры, носящие пагубный характер, в том числе устанавливать существенно более низкий уровень налогообложения (посредством применения низкой налоговой ставки или посредством исчисления налоговой базы), по сравнению с обычным уровнем налоговой нагрузки. При уяснении вопроса о том, является ли мера запрещенной, в расчет принимаются следующие обстоятельства:

- предоставляются ли налоговые преимущества только нерезидентам соответствующей юрисдикции или в отношении сделок, совершенных нерезидентами;
- ограждены ли налоговые льготы от национального рынка таким образом, что они не влияют на национальную налоговую базу;
- предоставляются ли налоговые льготы лицам, не осуществляющим реальную экономическую деятельность и не имеющим существенного экономического присутствия в пределах государства, предоставляющего данные льготы;
- отличаются ли правила определения прибыли в отношении деятельности международной группы компаний от международно признанных принципов, в частности согласованных в рамках Организации экономического сотрудничества и развития;
- имеют ли место меры, препятствующие в получении налоговыми органами информации о деятельности налогоплательщика.

Государства – члены ЕС взяли на себя обязательство не вводить новые налоговые меры, которые в значении Кодекса поведения по налогообложению предпринимательской деятельности являются запрещенными, а также внести изменение в действующее законодательство и изменить административную практику, если это требуется для устранения существующих запрещенных налоговых мер. Также государства в соответствии с принципом транспарентности обязались информировать друг друга об имеющихся или предлагаемых налоговых льготах, которые охватываются сферой действия Кодекса.

Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности предусмотрел процедуру признания государствами налоговых мер недобросовестными с участием Совета и Комиссии.

Несмотря на широкую сферу действия Кодекса, охватывающего территориально как государства – члены ЕС, так и зависимые территории (параграф М), имеются исключения из общего правила, *связанные с поддержкой экономического развития определенных регионов*, в частности удаленных районов и малых островов. Но такие меры поддержки *не должны идти далее целей, которые они преследуют* (параграф G Кодекса).

3. Глобальный форум Организации экономического сотрудничества и развития по открытости и обмену налоговой информацией. Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), следуя отчету 1998 г. «Губительная налоговая конкуренция: новые глобальные проблемы», создала специальный Форум под названием «Глобальный форум по открытости и обмену налоговой информацией» (*англ.* – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes). По состоянию на 1 мая 2013 г. Глобальный форум объединил 119 юрисдикций, включая Республику Казахстан, вступившую в эту организацию в июле 2012 г., и Российскую Федерацию, которая 3 октября 2011 г. уже опубликовала первый обзор, отражающий результаты экспертной оценки соблюдения стандартов прозрачности и обмена налоговой информацией в государстве [12].

В условиях экономической конкуренции, когда имеет место прямая заинтересованность государств в создании наиболее привлекательных условий для налогообложения инвестиций, особое значение приобретает борьба с методами, которые нарушают честную конкуренцию и доверие к налоговой системе. В рамках Глобального форума по открытости и обмену налоговой информацией, входящие в ОЭСР, а также государства, не являющиеся членами этой организации, осуществляют совместную работу, направленную на выявление и устранение налоговых мер, нарушающих честную конкуренцию.

Основное направление работы Глобального форума – повышение прозрачности налоговых систем и установление эффективного обмена информацией в налоговых целях [13]. Глобальный форум занимается углубленным мониторингом и экспертной оценкой реализации *стандартов прозрачности и обмена информацией в целях налогообложения*. Эти стандарты отражены в принятом ОЭСР в 2002 г. Типовом соглашении об обмене информацией по налоговым вопросам, а также в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал [14]. Модельная конвенция включает комплекс норм, охватывающих различные налоги на доходы и капитал, и имеет две основные цели: устранение двойного налогообложения и борьбу с уклонением от уплаты налогов.

Международные двусторонние налоговые соглашения, основанные на Модельной конвенции ОЭСР 1977 г., новые редакции которой принимались в 1993, 2003 и 2010 гг., получили широкое распространение в мире. Большинство налоговых соглашений (конвенций) Республики Беларусь об

устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал основаны на Модели ОЭСР. Новые соглашения, заключенные после включения в текст Модельной конвенции ОЭСР в 2003 г. положения об обмене информацией, содержат нормы об обмене налоговой информацией.

Анализ деятельности Глобального форума представляет интерес в контексте возможного вступления Республики Беларусь в эту организацию с целью *повышения имиджа страны как государства, выполняющего международные требования по реализации стандартов прозрачности и обмена информацией в целях налогообложения.*

Стандарты прозрачности и обмена информацией в целях налогообложения предусматривают обмен информацией по запросу заинтересованного государства; такой запрос оформляется, если информация налогового органа другого государства может оказаться полезной для взимания налога или для исполнения решения о принудительном взыскании налога на основании национального законодательства запрашивающей стороны. Информация, в том числе банковская, должна быть предоставлена независимо от наличия интереса национальных налоговых органов в отношении налогообложения определенных доходов и деятельности.

Новый этап в международной борьбе с уклонением от уплаты налогов начался в 2010 г. Все государства – члены Глобального форума по открытости и обмену налоговой информацией на встрече в Мексике в сентябре 2009 г. приняли на себя обязательства провести экспертную оценку соблюдения ими стандартов прозрачности и обмена информацией и опубликовать соответствующие обзоры. Первая группа стран, в отношении которых началась работа, включила следующие юрисдикции: Австралию, Барбадос, Бермуды, Ботсвану, Каймановы острова, Данию, Индию, Ирландию, Ямайку, Джерси, Маврикий, Монако, Норвегию, Панаму, Катар, Сан-Марино, Сейшельские Острова, Тринидад и Тобаго. Глобальным форумом были разработаны соответствующие документы для осуществления экспертной оценки соблюдения стандартов прозрачности и обмена информацией:

- техническое задание, в котором перечисляются стандарты, которым должна соответствовать страна;
- методология проведения обзора;
- критерии оценки государств в отношении исполнения ими стандартов.

Процесс экспертной оценки осуществляется в два этапа. Первый этап предполагает оценку качества нормативно-правовой базы юрисдикции в области обмена информацией. Второй этап заключается в проверке практической реализации правовых предписаний. Некоторые члены Глобального форума проходят в оба этапа одновременно, что отражается в соответствующих обзорах. Все обзорные доклады публикуются после одобрения Глобальным форумом.

Конечная цель работы заключается в оказании помощи государствам для эффективной реализации международных стандартов прозрачности и обмена информацией в налоговых целях. В процессе экспертной оценки определяются юрисдикции, которые не выполняют стандарты. Им выдаются рекомендации по необходимым изменениям, и в установленные сроки они должны информировать ОЭСР об улучшениях национального налогового законодательства.

4. Результаты работы Глобального форума по открытости и обмену налоговой информацией. В октябре 2012 г. на последней встрече участников Глобального форума, в которой приняли участие представители 80 государств-членов и 10 международных организаций (в том числе ОЭСР, Международный валютный фонд, Всемирный банк, Европейский банк реконструкции и развития, Европейский инвестиционный банк, Европейский союз), был принят итоговый документ, в котором отмечен *значительный прогресс*, достигнутый государствами в последние годы в выполнении стандартов налоговой прозрачности и обмена информацией по налоговым вопросам, а также в заключении двусторонних договоров по обмену информацией. Решено продолжить экспертную оценку соблюдения государствами стандартов прозрачности и обмена информацией и усилить работу по расширению количественного состава участников Глобального форума [15].

За время работы Глобального форума по недобросовестной налоговой практике ОЭСР с 1998 г. были разработаны критерии для анализа преференциальных налоговых режимов и их оценки в качестве вредной практики налогообложения. Более чем 60 режимов налогообложения были идентифицированы как потенциально опасные и все они были либо отменены, либо изменены, либо, при более тщательном анализе, оказались не относящимися к губительным мерам налоговой конкуренции. 38 юрисдикций взяли на себя обязательства в ОЭСР по реализации прозрачности и эффективного обмена информацией для целей налогообложения (Андорра, Ангилья, Антигуа и Барбуда, Аруба, Багамские Острова, Бахрейн, Бермудские острова, Белиз, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Острова Кука, Кипр, Доминика, Гибралтар, Гренада, Гернси, Остров Мэн, Джерси, Либерия, Лихтенштейн, Мальта, Маршалловы острова, Маврикий, Монако, Монтсеррат, Науру, Нидерландские Антильские острова, Ниуэ, Панама, Самоа, Сан-Марино, Сейшельские Острова, Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадины, Турки и Кайкос, Американские

Виргинские острова, Вануату) [16]. Глобальный форум продолжает следить за развитием законодательства в области преференциальных налоговых режимов.

ОЭСР стремится поощрять государства, в которых обеспечиваются условия для справедливой конкуренции. В налоговой сфере это означает, что ОЭСР, пропагандируя принципы, которые позволяют каждой стране применять свои собственные налоговые законы без вмешательства извне, осуждает меры, не соответствующие стандартам справедливости. ОЭСР не стремится диктовать какой-либо стране порядок определения величины налоговых ставок или устанавливать требования относительно структуры налоговой системы. Напротив, данная организация работает в направлении обеспечения поддержки для добросовестной конкуренции, минимизации налоговых диспропорций и повышения доверия налогоплательщиков.

Последствия экономического спада 2011 г. существенно повлияли на сотрудничество государств в налоговой сфере. 4 ноября 2011 г. на финансовой сессии саммита лидеров «Большой двадцатки» (G 20) в Каннах в отношении налогообложения было отмечено следующее. В условиях, когда государства переживают трудные времена в экономике, дополнительные налоговые поступления играют важную роль. Поэтому возрастает значение налоговых инициатив. В частности, было отмечено, что борьба с налоговыми убежищами приносит хорошие результаты. Положительная оценка была дана мерам, принятым в последние два года, несмотря на первоначальное противодействие ряда стран, относительно предоставления информации, составляющей банковскую тайну. Дана позитивная оценка росту количества соглашений об обмене информацией по налоговым вопросам; их насчитывается более 700. Отмечена большая роль Глобального форума по губительной налоговой практике ОЭСР, результатом работы которого стало опубликование 59 обзоров, отражающих выполнение государствами стандартов прозрачности и обмена информацией в области налогообложения. *Глобальный форум был назван крупнейшим и наиболее эффективным механизмом оценки соблюдения государствами стандартов налогового законодательства* [17].

По подсчетам ОЭСР, в результате вступления в силу соглашений по обмену информацией в налоговых целях рост налоговых поступлений составил 14 млрд евро. Эта сумма была получена от более чем 100 000 наиболее состоятельных налогоплательщиков из 20 стран, которые посчитали рискованным держать свои средства в форме необъявленных активов. Прогнозные оценки новых налоговых поступлений еще более высокие. До сведения налогоплательщиков доведены данные о привлечении к ответственности лиц, которые использовали 800 000 подставных компаний на Британских Виргинских островах. Несмотря на успешную борьбу с уклонением от уплаты налогов посредством использования так называемых налоговых убежищ, высказываются новые инициативы в рамках G 20.

Подписание Конвенции о взаимной административной помощи в налоговой области является первым шагом ОЭСР; в дальнейшем требуется перейти от двусторонних к многосторонним действиям, от обмена информацией по запросам заинтересованного государства к автоматическому обмену на регулярной основе [17].

5. Ограничение государственной финансовой помощи в ЕС. Статьей 107 Договора о функционировании Европейского союза установлен запрет на любую форму помощи, предоставляемой государством-членом в виде дотации или за счет государственных ресурсов, которая нарушает конкуренцию путем создания более благоприятных условий некоторым предприятиям или производству некоторых видов товаров.

«1. Кроме изъятий, предусмотренных Договорами, является не совместимой с внутренним рынком в той мере, в какой она затрагивает торговлю между государствами-членами, помощь, предоставляемая в любой форме государствами-членами, помощь, предоставляемая в любой форме государствами или за счет государственных ресурсов, которая искажает или угрожает исказить конкуренцию путем создания преимуществ для отдельных предприятий или производств...» [18; 19].

Этот запрет также распространяется на установление льготных налоговых режимов в отношении определенных предприятий, поскольку они создают дополнительные преимущества предприятиям и влияют на конкуренцию. Примерами могут служить налоговые льготы для авиаперевозчиков, более низкие налоговые ставки для определенных видов экономической деятельности или для предприятий, расположенных в отдельных регионах и т. д. Большинство из существовавших налоговых режимов такого рода уже не применяются, однако отдельные государства все еще предоставляют значительные налоговые преимущества в виде пониженных ставок налога на прибыль. С помощью налоговых льгот государства предотвращают перемещение экономической активности за рубеж и, с другой стороны, привлекают мобильный зарубежный капитал [9, с. 21].

Такие налоговые льготы, если они представляют собой государственную помощь, могут рассматриваться как совместимые с общим рынком лишь по основаниям параграфа 3 ст. 107:

- помощь, имеющая целью содействовать экономическому развитию районов, в которых уровень жизни ненормально низок или которые испытывают серьезную нехватку рабочих мест, а также регионов, указанных в ст. 349, с учетом их структурной, экономической и социальной ситуации;
- помощь, призванная содействовать осуществлению важного проекта общеевропейского значения или призванная выправить серьезное нарушение в экономике государства-члена;
- помощь, имеющая целью облегчить развитие некоторых видов экономической деятельности или некоторых экономических районов, если она не оказывает противоположного воздействия на условия торговли в такой степени, что это противоречит общим интересам;
- помощь в развитии культуры и сохранении наследия там, где такая помощь не затрагивает условий торговли и конкуренции в Сообществе в такой степени, что это противоречит общим интересам;
- другие категории помощи, которые могут быть определены решением Совета по предложению Комиссии.

Если Комиссия считает, что помощь, предоставляемая государством-членом в виде дотаций или за счет его ресурсов, несовместима с общим рынком, она устанавливает сроки, в течение которых данное государство должно отменить или изменить такую помощь. В противном случае Комиссия или любое другое заинтересованное государство может обратиться в Суд Европейского союза (ст. 108 ДФЕС).

Обоснование правомерности налоговых льгот в ЕЭП ЕврАзЭС возможно с использованием практики применения Судом Европейского союза параграфа 3 ст. 107 Договора о функционировании Европейского союза, который содержит аналогичный закрепленному Соглашением от 09.12.2010 перечень оснований для признания налоговых льгот совместимыми с общим рынком, если они установлены в нарушение запрета на любую форму помощи, предоставляемой государством-членом в виде дотации или за счет государственных ресурсов.

6. Роль наднациональных судебных органов. В силу того, что государства – члены ЕС еще не в полной мере реализовали провозглашенные учредительными договорами основополагающие принципы в национальном праве, возникают судебные споры, касающиеся соответствия норм национального законодательства праву ЕС. Суду ЕС принадлежит особая роль в развитии права, он в своей деятельности последовательно отстаивает принципы прямого применения, прямого действия и верховенства права Евросоюза [20, с. 17]. Интеграция, не отрицая государственный суверенитет, создает тем не менее определенные ограничения суверенитета, что связано с необходимостью достижения целей интеграционного сообщества. Это выражается не только в наличии элементов наднациональности, в частности, в деятельности институтов Союза, но и в расширении полномочий институтов ЕС посредством толкования договоров. В ЕС орган, имеющий право толковать учредительные договоры – Суд ЕС, по меткому замечанию М. Л. Энтина, «как гусеница, медленно и неуклонно “объедает” компетенцию государств-членов в различных областях деятельности ЕС» [21, с. 5–6].

Статут Суда Евразийского экономического сообщества наделяет этот орган схожей компетенцией [22]. Согласно ст. 13 Статута Суд обеспечивает единообразное применение Договора об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. и других действующих в рамках ЕврАзЭС международных договоров и принимаемых органами ЕврАзЭС решений; **осуществляет толкование положений международных договоров**, действующих в рамках ЕврАзЭС, и решений органов ЕврАзЭС. Толкование осуществляется при принятии решений по конкретным делам, а также по запросам Сторон, высших судебных органов Сторон, Межгосударственного Совета, Межпарламентской Ассамблеи и Интеграционного Комитета ЕврАзЭС.

В соответствии с пп. б) п. 4 ст. 13 Статута Суда Евразийского экономического сообщества от 5 июля 2010 г. и п. 1 ст. 2 Договора об обращении в Суд Евразийского экономического сообщества хозяйствующих субъектов по спорам в рамках Таможенного союза и особенностях судопроизводства по ним от 9 декабря 2010 г. [23] в связи с формированием Таможенного союза Суд рассматривает дела об оспаривании актов органов Таможенного союза.

Анализ судебной практики Суда ЕврАзЭС показывает, что при вынесении решений этот орган осуществлял полномочия по толкованию международных договоров, составляющих договорно-правовую базу Таможенного союза, и актов, принятых органами Таможенного союза.

Решением Коллегии Суда Евразийского экономического сообщества от 5 сентября 2012 г. был признан не соответствующим международным договорам, действующим в рамках Таможенного союза и Единого экономического пространства, п. 1 Решения Комиссии Таможенного союза от 17 августа 2010 г. № 335 «О проблемных вопросах, связанных с функционированием единой таможенной территории, и практике реализации механизмов Таможенного союза» в части сохранения для целей ведения статистики взаимной торговли таможенного декларирования товаров 27-й товарной группы

Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, вывозимых с территории Российской Федерации в другие государства – члены Таможенного союза [24].

В решении Коллегии Суда Евразийского экономического сообщества от 15 ноября 2012 г., исходя из положений ст. 77 ТК ТС, ст. 1 и ст. 8 Соглашения об установлении ставок таможенных пошлин в Едином таможенном тарифе Таможенного союза в соответствии с ТН ВЭД ТС, Суд пришел к выводу, что Решением Комиссии ТС № 819 нарушено законодательство Таможенного союза в области таможенного дела. Это повлекло нарушение прав и законных интересов хозяйствующих субъектов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, поскольку произвольная классификация товара привела к неверному исчислению ввозных таможенных пошлин [25].

В рамках Таможенного союза Суд Евразийского экономического сообщества рассматривает дела о соответствии актов органов Таможенного союза соответствующим международным договорам, дела об оспаривании решений, действий (бездействия) органов Таможенного союза, разрешает споры между Комиссией Таможенного союза и странами-участницами, а также непосредственно между данными странами по выполнению ими принятых в связи с участием в Таможенном союзе обязательств, дает толкование международных договоров и актов органов Таможенного союза. Правом обращения в Суд ЕврАзЭС наделены не только страны и органы ЕврАзЭС и Таможенного союза, но и хозяйствующие субъекты, предоставление которым доступа к международному судебному органу стало новшеством для всех стран – участниц Таможенного союза [26].

В настоящее время активно обосновывается необходимость расширения компетенции Суда ЕврАзЭС. Как отмечает Е. В. Бабкина, необходимо изменение и расширение компетенции суда в целях создания полноценных международно-правовых судебных механизмов в рамках параллельно существующих на одной территории интеграционных объединений [27, с. 8].

А. И. Савицкий предлагает усовершенствовать механизмы защиты от налоговой дискриминации, передав в юрисдикцию Суда ЕврАзЭС рассмотрение налоговых споров, связанных с признанием национальных правовых актов не соответствующими интеграционному праву ЕврАзЭС, и наделив при этом частных субъектов правом на обращение в Суд Сообщества [28, с. 20–21].

В разрабатываемый Межпарламентской Ассамблеей ЕврАзЭС проект Основ налогового законодательства ЕврАзЭС включена статья следующего содержания: «При рассмотрении дел о признании нормативных правовых актов государств – членов ЕврАзЭС или отдельных их положений не соответствующими международным договорам, заключенным в рамках ЕврАзЭС, Суд в судебном заседании осуществляет проверку:

1) оспариваемого нормативного правового акта или его отдельных положений на соответствие его международным договорам, заключенным в рамках ЕврАзЭС, в том числе режиму недискриминации в сфере свободной торговли товарами, услугами (работами), свободного движения лиц, свободного движения капитала и платежей и свободы учреждения на единой таможенной территории Таможенного союза ЕврАзЭС;

2) факта нарушения прав и законных интересов заявителя, предоставленных ему Основами налогового законодательства ЕврАзЭС и иными международными договорами, заключенными в рамках ЕврАзЭС;

3) факта причинения убытков заявителю в результате применения оспариваемого нормативного правового акта государства – члена ЕврАзЭС или его отдельного положения в конкретном деле».

Сближение налогового законодательства в рамках ЕврАзЭС предполагает наличие концептуальных основ для деятельности Суда ЕврАзЭС. Необходимо выявить, структурировать, привести в систему совокупность разнородных норм, которые создают правовую основу для сближения налогового законодательства в Едином экономическом пространстве.

Полагаем, что необходимо дальнейшее изменение и расширение компетенции Суда Евразийского экономического сообщества в целях создания полноценных международно-правовых судебных механизмов защиты, в том числе от налоговой дискриминации, посредством передачи в юрисдикцию Суда ЕврАзЭС рассмотрения налоговых споров, связанных с признанием национальных правовых актов не соответствующими интеграционному праву ЕврАзЭС.

7. Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий в Едином экономическом пространстве ЕврАзЭС. Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий, заключенное в г. Москве 9 декабря 2010 г. Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Российской Федерацией, устанавливает единые правила предоставления субсидий на территории стран-участниц в отношении промышленных товаров [2].

Со вступлением в силу Соглашения приобретает актуальность вопрос о возможности и механизмах предоставления преференциальных налоговых режимов производителям продукции посредством сокращения платежей в бюджет, снижения налоговых ставок, освобождения от уплаты налогов, введения специальных режимов налогообложения, заменяющих общий порядок исчисления и

уплаты налогов, и др. Данные *налоговые льготы не должны представлять собой применение так называемого «скрытого финансирования»*, запрещенного Соглашением от 09.12.2010.

Нормы Соглашения регулируют предоставление субсидий, в том числе при предоставлении или получении услуг, которые непосредственно связаны с производством, сбытом и потреблением товаров. При этом обязательства, возникающие в связи с положениями Соглашения, не распространяются на правоотношения сторон с третьими странами.

Субсидия определяется как финансовое содействие, оказываемое субсидирующим органом государства (или уполномоченной государством структурой), в результате которого создаются преимущества. Предоставление субсидии возможно, в частности, следующими способами:

- посредством прямого перевода денежных средств (например, в виде невозвратных ссуд, кредитов или приобретения доли в уставном капитале или его увеличения или обязательства по переводу таких средств (например, гарантии по кредитам);
- посредством *полного или частичного отказа от взимания платежей, которые должны были бы поступать в доход государства* (например, налоговые льготы, списание долга);
- в виде любой другой формы поддержки доходов или цен, которая действует, прямо или косвенно, на сокращение ввоза промышленного товара с территории государства любой из сторон или увеличение вывоза товара на территорию государства любой из сторон, в результате чего предоставляется преимущество.

При этом *освобождение экспортируемого товара от пошлин и налогов, взимаемых с аналогичного товара, предназначенного для внутреннего потребления, либо уменьшение таких пошлин и налогов, либо возврат таких пошлин и налогов в размере, не превышающем фактически начисленной суммы, не рассматривается как субсидия.*

Иллюстративный перечень запрещенных субсидий содержится в Приложении 1 к названному Соглашению. **Важно обратить внимание на то, что в рамках данного перечня понятие «экспорт» используется в ином значении:** *«Под экспортом товаров понимается вывоз товаров с территории государства Стороны, предоставляющей субсидию, на территорию государства другой Стороны».*

В перечне указаны примеры запрещенных субсидий: «Программы, освобождающие экспортера от обязательной продажи государству части валютной выручки» (п. 1), «Полное или частичное освобождение от уплаты, предоставление отсрочки или уменьшения налогов или любых других отчислений, уплачиваемых или подлежащих уплате хозяйствующими субъектами, увязанные с результатами экспорта или с использованием товаров, происходящих с территории государства Стороны, предоставляющей указанные льготы» (п. 4).

Таким образом, согласно Соглашению названные и иные подобные налоговые льготы запрещены только в случае *вывоза товаров с территории одного государства ЕЭП на территорию другого государства, входящего в ЕЭП.* При предоставлении налоговых льгот в случае вывоза товаров из Республики Беларусь, Республики Казахстан, Российской Федерации в иные государства, они не могут быть расценены как скрытая субсидия.

Рассмотрим Указ Президента Республики Беларусь от 25.09.2009 № 477 «О некоторых вопросах деятельности индивидуальных предпринимателей и внесении изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 15 апреля 2009 г. № 194» [29]. Он устанавливает единый торговый сбор в размере 35 000 белорусских рублей в месяц для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих *реализацию за пределы республики* товаров, произведенных на территории Республики Беларусь и приобретенных у белорусских организаций – изготовителей этих товаров либо торговых организаций, осуществляющих оптовую торговлю ими. Если товар вывозится за пределы Республики Беларусь в государство, не являющееся членом ЕЭП, то признаки запрещенной субсидии отсутствуют. Но когда *преференции по налогообложению применяются в отношении вывоза товара из Республики Беларусь в Республику Казахстан или Российскую Федерацию, то налицо запрещенная Соглашением от 09.12.2010 субсидия*, которая приводит к искажению условий конкуренции между государствами. (См. п. 4 Иллюстративного перечня запрещенных субсидий, содержащегося в Приложении 1 к Соглашению от 09.12.2010)

В Соглашении дано определение *специфических субсидий*. Субсидия, использование которой ограничено определенными предприятиями, расположенными в обозначенном географическом регионе, являющемся частью территории, в пределах которой субсидирующий орган имеет полномочия, является специфической. Подразумевается, что введение или изменение государственным органом государства Стороны ставок налогов, действующих в пределах всей территории, в которой он имеет полномочия, *не рассматривается как специфическая субсидия.*

Примеры специфических субсидий можно обнаружить в Налоговом кодексе [30]. Так, особенности налогообложения в СЭЗ, установленные НК, по общему правилу, распространяются на реализацию резидентами СЭЗ за пределы Республики Беларусь иностранным юридическим и (или) физическим лицам в соответствии с заключенными между ними договорами товаров (работ, услуг) собственного

производства, произведенных этими резидентами на территории СЭЗ (ст. 325 НК). Это пример незапрещенных субсидий.

В качестве исключения налоговые льготы, предоставляемые резидентам СЭЗ, действуют *при реализации ими на территории Республики Беларусь товаров собственного производства*, которые произведены ими на территории СЭЗ и являются импортзамещающими в соответствии с перечнем, определенным Правительством Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь (п. 5-1 ст. 327). Данная норма *обладает признаками запрещенной субсидии* согласно Соглашению от 09.12.2010. Однако она имеет временный характер: с 1 января 2017 г. согласно Закону от 30.12.2011 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь» п. 5-1 ст. 327 будет исключен из НК.

Положения Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий не препятствуют Сторонам использовать *специфические субсидии*, искажающие торговлю, если такие субсидии вводятся в исключительных обстоятельствах и если их введение обусловлено необходимостью в защите:

- общественной морали, общественного правопорядка и государственной безопасности;
- жизни или здоровья людей, животных и растений;
- национальных сокровищ художественной, исторической или археологической ценности;
- прав на интеллектуальную собственность;
- истощаемых природных ресурсов, если подобные меры проводятся одновременно с ограничением внутреннего производства или потребления при условии, что целью этих мер не является ограничение ввоза товаров с территории государства других Сторон и такие меры не носят дискриминационного характера.

Стороны обязались ежегодно не позднее 1 декабря уведомлять друг друга по установленной форме обо всех субсидиях, планируемых к предоставлению в очередном году. Таким образом, существование в Республике Беларусь налоговых льгот, обладающих признаками специфических субсидий, возможно при соответствующем обосновании правомерности исходя из перечисленных выше оснований.

Выводы

1. В условиях глобализации хозяйственной деятельности, развития процессов сближения и интеграции в мировой экономике большую роль играет согласованная налоговая политика государств, входящих в интеграционные объединения, конвергенция налоговых систем. Налоговые системы государств – членов Единого экономического пространства ЕврАзЭС подвержены влиянию и одновременному воздействию двух процессов – налоговой гармонизации и международной налоговой конкуренции. С одной стороны, необходимым условием существования Таможенного союза и ЕЭП является гармонизация налогов, прежде всего косвенных. С другой стороны, государства склонны к созданию преференций посредством снижения ставок налогов, введения льготного налогового режима для привлечения инвестиций. Проведение национальных налоговых реформ в виде одностороннего снижения налоговой нагрузки, без учета специфики налогообложения в других государствах может создать негативный эффект в виде снижения уровня производства в государствах, связанных между собой отношениями в рамках экономического союза. *Налоговая конкуренция не может носить бесконтрольный характер, государства должны согласовывать налоговые политики. В этой связи государства – участники ЕЭП должны обозначить пределы налоговой конкуренции, чтобы посредством введения налоговых льгот не создавать препятствий формированию общего рынка.*

2. Беларусь среди стран ЕЭП выступает в роли малого государства по количеству жителей и по размеру ВВП. В экономических научных исследованиях доказывается, что при трансграничных инвестициях издержки, связанные со взиманием налогов, значительно выше для малых государств, чем для больших. Поэтому *малые государства могут устанавливать существенно более низкие налоговые ставки, дополнительные налоговые вычеты при исчислении налоговых баз, и такое преимущество малых государств не рассматривается в качестве мер запрещенной налоговой конкуренции.*

3. Определение и перечень мер недобросовестной налоговой конкуренции содержится в Кодексе поведения по налогообложению предпринимательской деятельности 1997 г., принятом в форме резолюции Совета ЕС. Однако имеются исключения из общего правила, *связанные с поддержкой экономического развития определенных регионов*. Такие меры поддержки, если они пропорциональны целям, которые преследуют, не являются запрещенными.

4. Реализация Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 приведет к сокращению бюджетного субсидирования в Республике Беларусь, в том числе к устранению ряда налоговых льгот в виде снижения налоговых ставок, освобождения от уплаты налогов, введения специальных режимов налогообложения (так называемого «скрытого финансирования»), запрещенного Соглашением). Стороны обязались ежегодно не позднее 1 декабря уведомлять друг друга по установленной форме обо всех субсидиях, планируемых к предоставлению в очередном году. *В этой связи необходима ревизия национального налогового законодательства на*

предмет выявления запрещенных Соглашением налоговых льгот. Существование в Республике Беларусь налоговых льгот, обладающих признаками специфических субсидий, возможно при соответствующем обосновании правомерности исходя из перечисленных в Соглашении оснований.

5. В настоящее время в налоговой системе Республики Беларусь имеются платежи, обладающие признаками запрещенных субсидий. В частности, единый торговый сбор в размере 35 000 белорусских рублей в месяц, плательщиками которого являются индивидуальные предприниматели, осуществляющие реализацию за пределы республики товаров, произведенных на территории Республики Беларусь и приобретенных у белорусских организаций (Указ Президента Республики Беларусь от 25.09.2009 № 477 «О некоторых вопросах деятельности индивидуальных предпринимателей и внесении изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 15 апреля 2009 г. № 194»). *Когда преференции по налогообложению применяются в отношении вывоза товара из Республики Беларусь в Республику Казахстан или Российскую Федерацию, то налицо запрещенная Соглашением от 09.12.2010 субсидия, которая приводит к искажению условий конкуренции между государствами.*

Примеры специфических субсидий можно обнаружить в Налоговом кодексе. Налоговые льготы, предоставляемые резидентам СЭЗ, которые действуют *при реализации ими на территории Республики Беларусь товаров собственного производства* (п. 5-1 ст. 327), *обладают признаками запрещенной специфической субсидии* по Соглашению от 09.12.2010. Однако норма имеет временный характер: с 1 января 2017 г. она будет исключена из НК.

6. *Обоснование правомерности налоговых льгот в ЕЭП возможно с использованием практики применения Судом Европейского союза параграфа 3 ст. 107 Договора о функционировании Европейского союза*, который содержит аналогичный закреплённый Соглашением от 09.12.2010 перечень оснований для признания налоговых льгот совместимыми с общим рынком, если они установлены в нарушение запрета на любую форму помощи, предоставляемой государством-членом в виде дотации или за счет государственных ресурсов.

7. Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 не рассматривает в качестве запрещенной субсидии налоговую льготу, если она предоставлена в виде освобождения экспортируемого товара от пошлин и налогов либо их уменьшения (возврата). Запрещенные же налоговые льготы, рассматриваемые как субсидии, приведены в иллюстративном перечне Приложения 1 к названному Соглашению. При этом понятие «экспорт» в перечне используется в ином значении: «Под экспортом товаров понимается *вывоз* товаров с территории государства Стороны, предоставляющей субсидию, на территорию государства другой Стороны». *Полагаем, что использование одного и того же термина «экспорт» в разных значениях в одном нормативном акте не отвечает требованиям юридической техники. Правильно было бы указать в Приложении 1 «вывоз товаров, не обладающий признаками экспорта».*

8. Полагаем, что необходимо дальнейшее изменение и расширение компетенции Суда Евразийского экономического сообщества в целях создания полноценных международно-правовых судебных механизмов защиты, в том числе от налоговой дискриминации, посредством передачи в юрисдикцию Суда ЕврАзЭС рассмотрения налоговых споров, связанных с признанием национальных правовых актов не соответствующими интеграционному праву ЕврАзЭС.

9. Глобальный форум по открытости и обмену налоговой информацией ОЭСР объединяет 119 юрисдикций, в том числе государства, не являющиеся членами данной организации. Он занимается мониторингом и экспертной оценкой реализации стандартов прозрачности и обмена информацией в целях налогообложения. Результатом работы Глобального форума стало опубликование обзоров, отражающих выполнение государствами стандартов прозрачности и обмена информацией в области налогообложения. Стандарты отражены в принятом ОЭСР в 2002 г. Типовом соглашении об обмене информацией по налоговым вопросам, а также в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Республика Беларусь в целом выполняет названные стандарты. *Полагаем целесообразным вступление Республики Беларусь в Глобальный форум по недобросовестной налоговой практике ОЭСР* для проведения экспертной оценки национального налогового законодательства и официального опубликования отчета по выполнению нашим государством стандартов с целью повышения имиджа страны как государства, выполняющего международные требования по реализации стандартов прозрачности и обмена информацией в области налогообложения.

Библиографические ссылки

1. Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве, г. Москва, 26 февр. 1999 г. // Ведамасці Нацыянальнага сходу Рэспублікі Беларусь. – 2000. – № 10. – Ст. 59.

2. Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий, г. Москва, 9 дек. 2010 г. // Консультант Плюс : Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

3. Голодова Ю. С. Налоговая гармонизация в странах ЕС и СНГ: общее и особенное // Финансы и кредит. – 2010. – № 7. – С. 68–72.
4. *Vording Henk*. A Level Playing Field for Business Taxation in Europe: Why Country Size Matters // European Taxation. – 1999. – Vol. 31, № 11. – P. 410–421.
5. *Pinto Carlo*. EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken // Intertax. – 1998. – Vol. 26. – Issue 12. – P. 386–410.
6. *Погорлецкий А. И.* Налоговые аспекты расширения Европейского союза // Вестник Санкт-Петербургского университета. – Сер. 5. – 2005. – Вып. 1. – С. 30–39.
7. *Погорлецкий А. И.* Международное налогообложение : учебник. – СПб. : Изд-во Михайлова, 2006.
8. *Галата К. А.* Налоговая конкуренция – путь к налоговой гармонизации? // Международная экономика. – 2009. – № 10. – С. 60–69.
9. *Terra B., Wattel P.* European Tax Law. – Fifth edition. – Netherlands : Kluwer Law International, 2008.
10. Code of Conduct for Business Taxation // Official Journal. – 1998. – № С 2.
11. *Захаров А. С.* Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. European Union Law: EC Directives on Direct Taxation in Force. – М. : Волтерс Клувер, 2006.
12. Exchange of Tax Information Portal [Electronic resource]. – 2013. – Mode of access : <http://eoi-tax.org/articles/e076063a830a37a37b22b882e2aee349>. – Date of access : 03.02.2013.
13. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) [Electronic resource]. – 2013. – Mode of access : http://www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00.html. – Date of access : 03.12.2012.
14. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 22 July 2010/ OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD [Electronic resource]. – 2013. – Mode of access : <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>. – Date of access : 03.06.2013.
15. Statement of Outcomes: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Cape Town, South Africa, 26-27 October, 2012 [Electronic resource]. – 2013. – Mode of access : <http://eoi-tax.org/keydocs/13413536f400a2c3aad817e8e5778d1b>. – Date of access : 03.06.2013.
16. Harmful Tax Practices [Electronic resource]. – 2013. – Mode of access : http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html. – Date of access : 03.02.2013.
17. G20 Leaders Summit: Financial Regulation // Harmful Tax Practices OECD [Electronic resource]. – 2012. – Mode of access : http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html. – Date of access : 03.12.2012.
18. Европейский союз. основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. – М. : Инфра-М, 2010.
19. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union // Official Journal. – 2008. – № С 115. – Vol. 51. – P. 47–200.
20. *Толстомятенко Г. П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М. : Норма, 2001.
21. *Мещерякова О. М.* Лиссабонский договор (договор о реформе) и суверенитет государств – членов ЕС // Международное публичное и частное право. – 2012. – № 4 (67). – С. 5–7.
22. Статут Суда Евразийского экономического сообщества, 5 июля 2010 г. в ред. Протокола от 10 окт. 2011 г. // Консультант Плюс : Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
23. Договор об обращении в Суд Евразийского экономического сообщества хозяйствующих субъектов по спорам в рамках Таможенного союза и особенностях судопроизводства по ним, г. Москва, 9 дек. 2010 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
24. Решение Коллегии Суда Евразийского экономического сообщества от 5 сентября 2012 г. по делу по заявлению открытого акционерного общества «Угольная компания «Южный Кузбасс» об оспаривании пункта 1 Решения Комиссии Таможенного союза от 17 августа 2010 г. № 335 «О проблемных вопросах, связанных с функционированием единой таможенной территории, и практике реализации механизмов Таможенного союза» // Суд Евразийского экономического сообщества [Электронный ресурс]. – URL : <http://sudevrazes.org/main.aspx?guid=20341>. – Дата обращения : 05.02.2013.
25. Решение Коллегии Суда Евразийского экономического сообщества от 15 ноября 2012 г. по делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ОНП» об оспаривании Решения Комиссии Таможенного союза от 18 октября 2011 г. № 819 «О классификации в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза транспортных средств МТЛБ, МТПЛБ, ТГМ» // Суд Евразийского экономического сообщества [Электронный ресурс]. – URL : <http://sudevrazes.org/main.aspx?guid=20341>. – Дата обращения : 05.02.2013.
26. *Юркевич П. С.* Новые возможности защиты прав хозяйствующих субъектов в Суде Евразийского экономического сообщества // Консультант Плюс : Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
27. *Бабкина Е. В.* Экономический Суд СНГ и Суд ЕвразЭС: сходство и различия // Суд Евразийского экономического сообщества [Электронный ресурс]. – URL : sudevrazes.org/sm.aspx?guid=2443. – Дата обращения : 05.02.2013.
28. *Савицкий А. И.* Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук, 12.00.14 // Уральская гос. юрид. академия [Электронный ресурс]. – URL : www.usla.ru/science.php?mid=708&cid. – Дата обращения : 05.02.2013.
29. О некоторых вопросах деятельности индивидуальных предпринимателей и внесении изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 15 апреля 2009 г. № 194 : Указ Президента Респ. Беларусь, 25 сент. 2009 г., № 477//

Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

Поступила в редакцию 06.06.2013.