

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕАЭС В СФЕРЕ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

Л. Я. Абрамчик

*Гродненский государственный университет имени Янки Купалы,
ул. Ожешко, 22, Гродно, 230023, Республика Беларусь, l.abramchik@grsu.by*

В статье рассматривается сущность налоговых льгот и особенности взаимодействия государств – членов ЕАЭС по их установлению и применению; исследована доктрина налогового права и действующее налоговое законодательство государств – членов ЕАЭС; сделан вывод о необходимости дальнейшей гармонизации налогового законодательства, снижения общей налоговой нагрузки, совершенствования налогового администрирования, стимулирования платежеспособного роста предпринимательской деятельности и принятия совместных мер по поддержке экономики ЕАЭС.

Ключевые слова: налоговые стимулы; налоговые льготы; взаимодействие; государства ЕАЭС.

Взаимодействию государств – членов ЕАЭС в сфере налогообложения в Договоре о ЕАЭС посвящен отдельный раздел XVII «Налоги и налогообложение», а также Приложение № 18 к Договору о ЕАЭС. С 2016 г. основным направлением политики ЕАЭС в сфере налогообложения стало внедрение мер снижения налоговой нагрузки для малого и среднего бизнеса в несырьевом секторе экономики. Однако процессу интеграции, в том числе и сближению налоговых законодательств государств – участников ЕАЭС препятствует ряд различий в национальных законодательствах, так как каждое государство в первую очередь всегда стремится к собственному благу, к защите собственных экономических интересов и поощряет только те виды предпринимательской деятельности, которые благотворно влияют на его развитие.

Доктриной налогового права государств – членов ЕАЭС не выработано универсальное научное понятие налогового стимула (налоговой льготы). Исходя из анализа действующего налогового законодательства государств – членов ЕАЭС (анализировались Налоговые кодексы Кыргызской Республики, Армении, России, Республики Беларусь, Казахстана), понятие налоговых льгот присутствует лишь в белорусском, российском и армянском законодательстве.

С одной стороны, идентификация налогового стимулирования – довольно простая задача, не требующая особых исследований – поставив знак равенства с налоговой льготой. Но налоговое стимулирование – это не только налоговая льгота. Поскольку и доктрина говорит об этом, так как у разных авторов определение налогового стимулирования немного разнится, но суть остается все той же.

Например, И. Н. Мельникова под налоговым стимулированием понимает такой комплекс мер, который предоставляет налоговые льготы и преимущества субъектам экономики, что впоследствии создает для них благоприятные условия для занятия инновационной деятельностью [1]. Другой позиции придерживается Н. С. Зинчик. Так, в своей диссертации «Методы развития инновационной деятельности промышленных предприятий на основе налогового стимулирования» она пишет, что налоговое стимулирование направлено на поддержку и повышение интереса субъектов хозяйствования в осуществлении ими общественно полезной и приоритетной для государственной политики деятельности [2, с. 76]. Полагаем, что налоговое стимулирование можно определить как специальный комплекс положений, которые предусматривают особые исключения, кредиты, льготные налоговые режимы или отсрочку исполнения налоговых обязательств.

Налоговые стимулы могут принимать различные формы: налоговые каникулы, налоговые вычеты по отдельным видам расходов, снижение импортных тарифов или таможенных пошлин и др. Однако стоит отметить, что могут возникнуть трудности при разграничении положений, рассматриваемых как часть общей налоговой системы, и положений, которые предусматривают особый налоговый режим. Это различие становится особенно важным, когда страны становятся ограниченными в своих возможностях по принятию целевых налоговых льгот. Налоговые стимулы также могут быть определены с точки зрения их влияния на снижение фактического налогового бремени по конкретному проекту [3, с. 14]. Налоговые стимулы могут сделать инвестиции в ту или иную страну более привлекательными, они не могут компенсировать недостатки в структуре налоговой системы или недостаточную финансовую, правовую, институциональную и любую иную инфраструктуру. В некоторых странах налоговые стимулы оправданны, поскольку общая налоговая система ставит инвестиции в этих странах в невыгодное конкурентное положение.

В современный период развития налоговых отношений правовая наука все еще не раскрыла в полной мере всего стимулирующего потенциала права. Следовательно, стимулирующие возможности налогового права раскрыты еще в меньшей мере. Гораздо большее внимание в науке уделяется налоговым льготам. В правовой науке большинство авторов рассматривает налоговые стимулы в качестве одного из видов правовых стимулов. По мнению Н. Н. Лайченковой, налоговый стимул – это сложное явление, которое представляет собой способы правового воздействия на налогоплательщиков для побуждения их к правомерным действиям не только в налоговой, но и в иных областях жизнедеятельно-

сти (взаимовыгодных для них и для общества) [4]. Таким образом, мы можем говорить о регулирующей (стимулирующей) функции налогов. Вместе с тем Л. И. Гончаренко рассматривает стимулирующую функцию налогов в качестве подфункции одной из основных функций налогов – регулирующей [5, с. 70]. Однако автор в своих работах придерживается мнения о том, что регулирующая функция реализуется путем установления налогов и дифференциации налоговых ставок, а также направлена на достижение определенных задач налоговой политики. Стимулирующая же функция налогов, по мнению данного автора, реализуется путем установления налоговых льгот, исключений и преференций, которые используются для решения различных задач, в том числе и социальных. Таким образом, социальная функция налогов, которая также реализуется путем предоставления льгот и скидок, а также путем установления необлагаемого минимума, находит свое проявление в регулирующей функции налогов и ее стимулирующей подфункции. Следовательно, налоговые льготы являются проявлением уже не только регулирующей, но и социальной функции [5, с. 16]. Вместе с тем Н. Н. Лайченкова обращает внимание на то, что ввиду терминологической нечеткости может произойти подмена всех категорий налоговых стимулов единым понятием «льготы», что является абсолютно недопустимым, так как все эти стимулы являются субинститутами, которые находятся в неразрывной связи, но при этом представляют собой отдельные категории. Единого подхода к видам налоговых стимулов в юридической науке нет. Так, к основным видам налоговых стимулов Н. Н. Лайченкова относит налоговые льготы, которые предоставляются налоговым законодательством в целях облегчения бремени налогоплательщиков путем полного или частичного налогового освобождения, и налоговые поощрения, а также налоговые иммунитеты [4].

Некоторые авторы также считают, что налоговое стимулирование включает в себя налоговые освобождения, пониженные и дифференцированные ставки налога, а также налоговые льготы, которые они называют основным инструментом налогового стимулирования в Республике Беларусь. О. Л. Шулейко к наиболее распространенным мерам налогового стимулирования относит четыре меры: налоговый кредит, ускоренную амортизацию, уменьшение налогооблагаемой базы и снижение или отмену подоходного и социального налогов [6, с. 33–37]. В свою очередь Е. Н. Мармилова пишет, что налоговое стимулирование выражается через 10 основных мер: понижение налоговых ставок (налоговые освобождения), «налоговые каникулы», налоговые льготы, упрощенная система налогообложения, вычеты из налогооблагаемой базы, изъятия, перенос убытков на будущий период, ускоренная амортизация, инвестиционный

налоговый кредит, а также мораторий на изменение условий налогообложения [7, с. 89–96]. Аналогичной точки зрения придерживается Р. В. Кашбразиев [8, с. 43–54], но он оставляет перечень налоговых стимулов открытым. Другого подхода придерживается М. А. Горовцова, которая в своем диссертационном исследовании отмечает, что, исходя из цели введения налоговых льгот, не все их виды будут относиться к налоговым стимулам [9].

Исходя из изложенного можно говорить о том, что налоговые льготы, являясь одним из инструментов финансовой политики, носят стимулирующий характер. Несмотря на относительное сходство понятий налоговых стимулов и налоговых льгот, их целевой направленности, все же знак равенства между данными понятиями поставить нельзя.

Стимулирование реального сектора экономики государств-участников ЕАЭС позволит продукция из стран ЕАЭС обладать высокой конкурентоспособностью на мировом рынке. А это возможно лишь при одновременном функционировании льготного режима как косвенного (НДС, акцизы, таможенные пошлины), так и прямого налогообложения (налог на прибыль (имущество) предприятий, налог на доходы предприятий, налог на доходы физических лиц). Налоговое стимулирование различных видов предпринимательской деятельности в ЕАЭС можно разделить на две группы: первые стимулируют повышение объема промышленного производства в рамках ЕАЭС. Данные налоговые стимулы применяются в отношении косвенных налогов, вторые – стимулируют продажу товаров народного потребления, однако не только в пределах территорий стран-участниц, но и в пределах самого ЕАЭС. Данные льготы применяются в отношении прямых налогов. Такая экономическая интеграция приводит к двум эффектам: прямому и косвенному. В рамках первого эффекта происходит рост поступлений по прямым налогам в бюджет. В рамках второго эффекта благодаря налоговым льготам и преференциям происходит увеличение налогооблагаемой базы по прямым налогам. Это, в свою очередь, приводит к росту товарных предложений, а рост товарных предложений, следовательно, приводит к наращиванию объема промышленного производства, которое, в свою очередь, уже приводит к увеличению рабочих мест для населения и росту занятости, увеличению платежеспособности населения, следовательно, и его спроса. Таким образом, мы наблюдаем как экономический, так и социальный эффект: наращивание темпа роста экономики и повышение благосостояния населения. Следовательно, экономическая (налоговая) интеграция в рамках ЕАЭС является защитой от экономической стагнации и финансового кризиса для государств-членов. Она также способствует оживлению взаимной торговли в рамках ЕАЭС, увеличению пред-

ложения, а также стимулированию в странах-участницах реального сектора экономики [10, с. 76–88]. Для устранения основных различий в налоговых системах государств-членов Договором о ЕАЭС и правом ЕАЭС был создан наиболее оптимальный механизм взимания косвенных налогов. На территории всех государств – членов ЕАЭС созданы Специальные экономические зоны, Индустриальные зоны и иные территории, на территории которых для иностранных компаний предусмотрены налоговые и таможенные льготы. Данные налоговые стимулы в среднем позволяют сэкономить инвестору около 25–30 % своих затрат на этапе реализации инвестиционного проекта. В рамках законодательств государств – участников ЕАЭС предусмотрены различные льготы и преференции также и для регулирования тех бизнес-условий в СЭЗ (ОЭЗ), которые не носят таможенного характера, в целях облегчения условий для инвестирования.

В последние годы государства – члены ЕАЭС достигли значительных успехов в сфере налогового стимулирования. Размер и количество льгот, предоставляемых в государствах – членах ЕАЭС, немного разнятся. Эти различия связаны как со структурой самой налоговой системы (трехуровневая система Российской Федерации), так и с экономическими, социальными, политическими и иными составляющими. Однако все стимулы имеют схожую направленность (с/х, инновационное развитие, экспорт, промышленность, поддержка социально-уязвимых групп населения, инвестиции и т. д.), а также схожие механизмы стимулирования (предоставление льгот, кредитов, скидок, налоговых каникул, создание СЭЗ, ПВТ с особыми режимами налогообложения и т. д.). Кроме того, все государства – члены ЕАЭС заключили между собой договоры об устранении двойного налогообложения, а также почти все страны приняли меры, связанные с эпидемией COVID-19

Выводы: налоговое стимулирование – это специальный комплекс положений, которые предусматривают особые исключения, кредиты, льготные налоговые режимы или отсрочку исполнения налоговых обязательств. Так как ни в налоговых законодательствах стран – членов ЕАЭС, ни в законодательстве ЕАЭС в целом нет единого понятия налогового стимулирования, налоговых стимулов и т. д., одним из направлений правового развития может выступить выработка единого понятийного аппарата в сфере налогового стимулирования который может быть включен в текст Модельного налогового кодекса ЕАЭС, а также гармонизация и унификация законодательств государств-членов. К наиболее распространенным мерам налогового стимулирования следует отнести налоговые освобождения, «налоговые каникулы», налоговые льготы, упрощенную систему налогообложения, налоговые вычеты, изъятия, пе-

ренос убытков на будущее, ускоренная амортизация, инвестиционный налоговый кредит, а также мораторий на изменение условий налогообложения. Однако стоит отметить, что, несмотря на тот факт, что налоговые льготы в большинстве случаев имеют стимулирующий характер, не каждый налоговый стимул является налоговой льготой, и не каждая налоговая льгота – налоговым стимулом.

Библиографические ссылки

1. Мельникова И. Н. Налоговое стимулирование инновационной деятельности в Беларуси [Электронный ресурс] // Центр системного анализа и стратегических исследований НАН Беларуси. URL: <http://www.ru.forsecurity.org>. (дата обращения: 10.11.2020).
2. Зинчик Н. С. Методы развития инновационной деятельности промышленных предприятий на основе налогового стимулирования: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. СПб., 2011. 171 л.
3. Абакарова Р. Ш. Теория и история налогообложения: учеб. пособие. 1-е изд.. Махачкала: ДГИНХ, 2013. 118 с.
4. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2007. 190 л.
5. Гончаренко Л. И. Налоги и налогообложение: учебник / редкол.: Л. И. Гончаренко [и др.]. М.: КноРус, 2018. 240 с.
6. Шулейко О. Л. Налоговые стимулы для научной, научно-технической и инновационной деятельности // Наука и инновации. 2018. № 183. С. 33–37.
7. Мармилова Е. Н. Налоговое стимулирование как процесс: сущность, этапы, механизм реализации // Вестник БГЭУ. 2016. № 3. С. 89–96.
8. Кашбразиев Р. В. Налоговое стимулирование производственной кооперации импортозамещения в странах Евразийского экономического союза // Финансы и кредит. М., 2015. № 38. С. 43–54.
9. Горовцова М. А. Правовые аспекты налогового стимулирования малого предпринимательства в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. М., 2014. 222 л.
10. Алисенов А. С. Методика оценки налоговой конкурентоспособности стран-членов ЕАЭС // Маркетинг в России и за рубежом. М. : Финпресс, 2017. № 4 (120). С. 76–88.

ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

А. Д. Алтасина

*Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»
г. Саратов, ул. Вольская, 1, Российская Федерация, aaltasina@mail.ru*

Проанализирован процесс влияния цифровой трансформации на один из институтов налогового права – налоговый контроль. Автор указал положительные и отрицательные особенности введения единый федеральный информационный регистр на