

УДК: 336.227.8

ЗОИДОВ КОБИЛЖОН ХОДЖИ-ЕВИЧ

к.ф.-м.н., доцент, заведующий лабораторией
Интеграции российской экономики в мировое хозяйство.
ФГБУН Институт проблем рынка РАН,
e-mail: kobiljonz@mail.ru

ИОНИЧЕВА ВАЛЕНТИНА НИКОЛАЕВНА

к.э.н., старший преподаватель кафедры таможенных доходов
и тарифного регулирования Российской таможенной академии,
e-mail: ionicheva.vn@gmail.com

DOI:10.26726/1812-7096-2021-6-173-178

ОБ ОПЫТЕ ГАРМОНИЗАЦИИ И УНИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА¹

Аннотация. Цель работы. Статья посвящена сравнительному анализу опыта гармонизации и унификации налоговых систем стран Европейского союза. **Метод и методология работы.** Способы разработки концептуальных основ гармонизации в части налогообложения в странах-членах ЕАЭС, при этом необходимость избегания копирования опыта интеграции ЕС с имеющимися проблемами и недостатками. В процессе исследования использованы методы эволюционно-институциональной теории, системного анализа и аналитической оценки. **Результаты.** Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза безусловно можно рассматривать как успешный пример региональной интеграции, поскольку ее результатом является, в частности, развитие единого внутреннего рынка ЕС, а также формирование экономического и валютного союза. Следовательно, при реализации процесса гармонизации налоговых систем ЕАЭС необходимо учитывать опыт Европейского союза с учетом специфики, особенностей и состояния экономики государств-членов ЕАЭС. **Область применения результатов.** Исследование опыта действующих в современных условиях интеграционных объединений, в частности, Европейского союза, является необходимым условием успешной региональной экономической интеграции и создания эффективной системы косвенного налогообложения в Евразийском экономическом союзе. **Выводы.** Евросоюз проводит работу по гармонизации прямого и косвенного налогообложения; например, в настоящее время в рамках гармонизации обложения НДС между странами согласованы пределы ставок налога. Действуют общие правила установления акцизов, установлены минимальные величины ставок акцизов на ряд товаров. Усилия законодательных органов Евросоюза по гармонизации косвенного налогообложения при ввозе товаров направлены на совершенствование общих налоговых правил.

Ключевые слова: эволюционно-институциональная теория, косвенное налогообложение, гармонизация и унификация, ввоз товаров, инновационная активность, администрирование импорта товаров, налоговых систем стран ЕС, внешняя торговля, таможенное декларирование, НДС, конкурентная среда.

ZOIDOV KOBILZHON KHODZHIEVICH

Ph. D. in Physics and Mathematics, associate Professor,
head of laboratory Institute of Market Problems of the
Russian Academy of Sciences, Moscow,
e-mail: kobiljonz@mail.ru

IONICHEVA VALENTINA NIKOLAEVNA

Ph. D. in Economics, Senior Lecturer of the Department of Customs
Revenue and Tariff Regulation of the Russian Customs Academy,

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-010-00544 а.

ON THE EXPERIENCE OF HARMONIZATION AND UNIFICATION OF THE TAX SYSTEMS OF THE EUROPEAN UNION COUNTRIES

Abstract. The purpose of the work. The article is devoted to the comparative analysis of the experience of harmonization and unification of the tax systems of the European Union countries. **The method and methodology of the work.** Ways to develop the conceptual foundations of harmonization in terms of taxation in the EAEU member states, while the need to avoid copying the experience of EU integration with existing problems and shortcomings. In the course of the research, the methods of evolutionary and institutional theory, system analysis and analytical assessment were used. **Results.** The harmonization of the tax systems of the member states of the European Union can certainly be considered as a successful example of regional integration, since its result is, in particular, the development of the EU's single internal market, as well as the formation of an economic and monetary union. Therefore, when implementing the process of harmonization of the EAEU tax systems, it is necessary to take into account the experience of the European Union, taking into account the specifics, peculiarities and state of the economy of the EAEU member states. **The scope of the results.** The study of the experience of integration associations operating in modern conditions, in particular, the European Union, is a necessary condition for successful regional economic integration and the creation of an effective system of indirect taxation in the Eurasian Economic Union. **Conclusions.** The European Union is working on the harmonization of direct and indirect taxation; for example, currently, as part of the harmonization of VAT taxation between the countries, the limits of tax rates have been agreed. There are general rules for establishing excise taxes, minimum excise rates for a number of goods are established. The efforts of the legislative bodies of the European Union to harmonize indirect taxation on the import of goods are aimed at improving the general tax rules.

Keywords: evolutionary and institutional theory, indirect taxation, harmonization and unification, import of goods, innovation activity, ad-

Введение. Исследование опыта действующих в современных условиях интеграционных объединений, в частности, Европейского союза (далее – ЕС), является необходимым условием успешной региональной экономической интеграции и создания эффективной системы косвенного налогообложения в Евразийском экономическом союзе (далее – ЕАЭС). Сегодня экономическая интеграция стран ЕС является одним из наиболее успешных опытов региональной интеграции, поскольку ЕС прошел все этапы создания интеграционного объединения: свободная торговля, таможенный союз, валютный и политический союз [1–5, 8–10].

Страны Европейского союза, как и другие региональные экономические объединения, формирующиеся в мире, придерживаются выбранного курса на создание единого экономического пространства, которое заключается, в частности, в гармонизации и унификации налогового законодательства. Необходимо раскрыть сущность понятия «гармонизация», которая представляет собой формирование общих подходов и концепций, совместную разработку правовых принципов и норм. Под гармонизацией налоговых систем следует понимать приведение в соответствие терминологии, основных принципов и порядка налогообложения в странах ЕС. В частности, одним из направлений гармонизации налоговых систем является унификация отдельных элементов налогообложения, координация национальных налоговых систем и налоговой политики стран-участниц международных объединений.

Основная часть. Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза является важным этапом международной интеграции и способствует развитию единого внутреннего рынка, созданию экономического и валютного союза. Следует учитывать, что гармонизация не предполагает создания единой для регионального экономического объединения налоговой системы. Процессы гармонизации налоговых систем, происходящие в рамках региональной экономической интеграции, требуют системного подхода.

В целях недопущения конкуренции в сфере налогообложения и содействия развитию внешней и взаимной торговли стран Европейского союза было положено начало гармонизации налоговых систем стран-участниц. Суть налоговой гармонизации заключается в сближении

налоговых систем стран-участниц путем проведения согласованной для всех стран налоговой политики, а также делегирования части налогового суверенитета национальных правительств наднациональным органам интеграционной организации.

Налоговая политика Евросоюза в настоящее время представляет собой систему регулирования социально-экономических отношений в процессе реализации интеграционных процессов и гармонизации национальных систем, проводимых институтами и органами ЕС. Приоритетами проводимой налоговой политики выступают: беспрепятственное перемещение товаров, услуг, рабочей силы, капитала; недопущение недобросовестной налоговой конкуренции, налоговой дискриминации на внутреннем рынке, устранение двойного налогообложения, а также обеспечение борьбы с налоговыми правонарушениями.

В соответствии с п. 1 статьи III Соглашения ГАТТ ВТО договаривающиеся стороны признают, что внутренние налоги и другие внутренние сборы не должны применяться к импортированным или отечественным товарам таким образом, чтобы создавать защиту для отечественного производства. В этой связи в целях соблюдения норм и правил ВТО налоговое законодательство ЕАЭС предполагает единые ставки налогов как для производства и реализации товаров на внутреннем рынке ЕС, так и в отношении импортируемых товаров.

В ЕС при ввозе товаров взимаются два налога: акциз – excise duty и налог с оборота (НДС) – value-added tax (VAT). Общие правила взимания налога с оборота установлены Директивой Совета Европейского союза 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость». Согласно указанной директиве, система НДС достигает высокой степени простоты и объективности, когда налог взимается наиболее возможным общим способом и когда его предмет регулирования покрывает все стадии производства и распределения, а также оказание услуг. Система налогообложения НДС, даже в случае если ставки и освобождения не гармонизированы полностью, влечет за собой нейтралитет в конкуренции, что выражается в одинаковых налоговых обязательствах для подобных товаров и услуг в пределах территории каждого государства-члена независимо от длины цепочки производства и распределения.

Указанной директивой регулируются все общие положения об элементах НДС, включая субъект, объект налогообложения, налоговую базу, размер налоговых ставок, льготы. Например, в соответствии с директивой объектом налогообложения является импорт товаров, который означает поступление товаров, не находящихся в свободном обращении. При этом местом импорта товаров должна считаться страна-член союза, на территорию которой товары поступают из-за пределов Сообщества. Налогооблагаемое событие считается имеющим место, и НДС подлежит начислению при импорте товаров. Следует отметить, что товары, которые помещаются под таможенную процедуру экспорта и вывозятся из ЕС в целях продажи зарубежным контрагентам, не облагаются НДС. облагается НДС именно импорт товаров для сохранения системы справедливой системы конкуренции для производителей ЕС.

В соответствии со статьями 85 и 86 директивы в налоговую базу НДС включаются: налоги, пошлины, сборы и прочие отчисления, причитающиеся к уплате за пределами страны-члена союза, являющейся импортером; дополнительные расходы, такие, как комиссионные сборы, упаковка, транспортировка и страхование, понесенные вплоть до первого пункта назначения в пределах территории страны-члена ЕС, являющейся местом импорта, а также расходы, связанные с транспортировкой в какой-либо иной пункт назначения в пределах ЕС.

В рамках гармонизации обложения НДС между странами согласованы пределы допустимых ставок: стандартная ставка НДС не может быть ниже 15%. Государства-члены ЕС вправе устанавливать пониженные ставки на определенные товары и услуги, но не менее 5%, а также «суперпониженные» ставки. Данные табл. содержат ставки НДС в странах Европейского союза, действующие в 2021 г.

Что касается акциза, который взимается при импорте товаров в страны ЕС, то общие правила установления акцизов содержатся в Директиве Совета ЕС от 16 декабря 2008 г. № 2008/118/ЕС об общих условиях взимания акцизов и отмене директивы 92/12/ЕЭС. Данный документ распространяется на акцизы, взимаемые при импорте следующих объектов налогообложения:

– топлива и передаче электроэнергии;

Ставки НДС в странах Европейского союза (%) [8]

Страна	Код страны	«Суперсниженная» ставка	Пониженная ставка	Стандартная ставка
Бельгия	BE	–	6 / 12	21
Болгария	BG	–	9	20
Чехия	CZ	–	10 / 15	21
Дания	DK	–	-	25
Германия	DE	–	7	19
Эстония	EE	–	9	20
Ирландия	IE	4.8	9 / 13.5	23
Греция	EL	–	6 / 13	24
Испания	ES	4	10	21
Франция	FR	2.1	5.5 / 10	20
Хорватия	HR	–	5 / 13	25
Италия	IT	4	5 / 10	22
Кипр	CY	–	5 / 9	19
Латвия	LV	–	5 / 12	21
Литва	LT	–	5 / 9	21
Люксембург	LU	3	8	17
Венгрия	HU	–	5 / 18	27
Мальта	MT	–	5 / 7	18
Нидерланды	NL	–	9	21
Австрия	AT	–	10 / 13	20
Польша	PL	–	5 / 8	23
Португалия	PT	–	6 / 13	23
Румыния	RO	–	5 / 9	19
Словения	SI	–	5 / 9.5	22
Словакия	SK	–	10	20
Финляндия	FI	–	10 / 14	24
Швеция	SE	–	6 / 12	25
Великобритания	UK	–	5	20

Субъектом налогообложения акцизами является лицо, импортирующее подакцизные товары, или лицо, от чьего имени подакцизные товары импортируются, а в случае незаконного импортирования любое лицо, которое так или иначе было связано с процессом импортирования (пп. Д п. 1 ст. 8 указанной Директивы). Обязанность уплаты акцизов возникает в связи с ввозом подакцизных товаров на территорию Евросоюза из третьих стран. В Директиве определен порядок взимания акцизов при пересечении границы Европейского союза, условия освобождения от налогообложения и другие элементы налога.

К подакцизным товарам применяются порядок налогообложения и налоговая ставка, установленные законодательством государства-члена ЕС, действующим на момент выпуска данных товаров в свободное обращение. Взимание акцизного налога, а также предоставление по нему льгот или освобождение от его уплаты осуществляется в соответствии с требованиями, установленными законодательством государств-членов ЕС. Государства-члены ЕС должны использовать один и тот же порядок налогообложения как в отношении внутригосударственных товаров, так и в отношении товаров из других государств-членов ЕС.

Законодательством Европейского союза также установлены минимальные величины ставок акцизов на перечисленную выше продукцию. Соответствующие ограничения определены в следующих директивах: директива Совета Европейских сообществ от 19.10.1992 № 92/83/ЕЭС «О гармонизации структуры акцизных сборов на алкоголь и алкогольные напитки» и директива Совета Европейских сообществ от 19.10.1992 № 92/84/ЕЭС «О сближении ставок акцизного сбора на алкоголь и алкогольные напитки об акцизах на алкогольную продукцию», директива Европейского Парламента и Совета Европейского союза от 21.06.2011 № 2011/64/ЕС «О структуре и ставках акцизов для обработанного табака (кодифицированный акт)».

Меры по гармонизации акцизов приняты позднее, чем по гармонизации НДС, в связи с меньшей степенью влияния на доходы бюджета и ограниченным ассортиментом облагаемой акцизами продукции. С другой стороны, наблюдаются случаи дискриминации в отношении импорта товаров из других стран, особенно алкогольной продукции, при установлении более низкой ставки акциза на отечественные продукты.

Таким образом, гармонизация акцизов направлена на унификацию налоговой базы, сближение налоговых тарифов, упорядочение ввоза-вывоза акцизных продуктов. В настоящее время совершенствование правового регулирования акцизов в странах ЕС продолжается. Гармонизация акцизов в ЕС осуществляется по следующим направлениям: выравнивание ставок акцизного налога на импортную продукцию; совершенствование налогового и таможенного администрирования; унификация методики расчета и перечень подакцизных товаров. Унификация акцизов продолжает оставаться актуальной в ЕС, однако полностью устранить фискальные границы и унифицировать налоговые ставки акцизного сбора на практике довольно сложно.

Выводы. Проанализировав опыт гармонизации налогообложения в ЕС, можно сделать вывод о том, что Евросоюз проводит работу по гармонизации прямого и косвенного налогообложения; например, в настоящее время в рамках гармонизации обложения НДС между странами согласованы пределы ставок налога. Действуют общие правила установления акцизов, установлены минимальные величины ставок акцизов на ряд товаров. Усилия законодательных органов Евросоюза по гармонизации косвенного налогообложения при ввозе товаров направлены на совершенствование общих налоговых правил.

Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза безусловно можно рассматривать как успешный пример региональной интеграции, поскольку ее результатом является, в частности, развитие единого внутреннего рынка ЕС, а также формирование экономического и валютного союза. Следовательно, при реализации процесса гармонизации налоговых систем ЕАЭС необходимо учитывать опыт Европейского союза с учетом специфики, особен-

Литература

1. Директива Совета Европейского союза 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость» [Электронный ресурс]. – URL : https://www.nexus.ua/data/files/Legal_DB/International/EU_VAT_Directive.pdf. (дата обращения: 25.02.2021).
2. Директива Совета Европейского союза 2008/118/ЕС от 16 декабря 2008 г. об общих условиях взимания акцизов и отмене Директивы 92/12/ЕЭС [Электронный ресурс]. – URL : <http://base.garant.ru/2569470/> (дата обращения: 25.02.2021).
3. Директива Совета Европейских сообществ от 19.10.1992 № 92/83/ЕЭС «О гармонизации структуры акцизных сборов на алкоголь и алкогольные напитки» [Электронный ресурс]. – URL : https://studbooks.net/71372/politologiya/nalogovye_izmeneniya_sootvetstvii_soglasheniem_assotsiatsii (дата обращения: 25.02.2021).
4. Директива Совета Европейских сообществ от 19.10.1992 № 92/84/ЕЭС «О сближении ставок акцизного сбора на алкоголь и алкогольные напитки об акцизах на алкогольную продукцию» [Электронный ресурс]. – URL : https://studbooks.net/71372/politologiya/nalogovye_izmeneniya_sootvetstvii_soglasheniem_assotsiatsii (дата обращения: 25.02.2021).
5. Директива Европейского Парламента и Совета Европейского союза от 21.06.2011 № 2011/64/ЕС «О структуре и ставках акцизов для обработанного табака (кодифицированный акт)» [Электронный ресурс]. – URL : https://www.e-notabene.ru/wl/article_17957.html. (дата обращения: 25.02.2021).
6. Зоидов, К. Х., Урунов, А. А., Авезов, А. Х., Авезова, М. М. Моделирование механизмов регулирования процессов интеграции и внешнеэкономической деятельности в условиях нестабильности ; под ред. к.ф.-м.н., доцента К.Х. Зоидова. – М. : ИПР РАН, 2020.
7. Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики ; пер. с англ. А.Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начало», 1997. (Современная институционально-экономическая теория).
8. Официальный сайт Европейской комиссии // Европейская комиссия [Электронный ресурс]. – URL :

<https://ec.europa.eu/> (дата обращения: 25.02.2021).

9. Попова, Л. В. *Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособие / Л.В Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – 2 изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2011.*

10. Цветков, В. А., Чуев, А. В., Саакян, Ю. З., Абрамов, М. Д., Кашин, В. А., Григорьев, А. В., Зойдов, К. Х., Мигранян, А. А., Медков, А. А., Рудаков, Е. Р., Польшгалов, А. С., Молоканов, С. Е. *Администрирование внешнеторговых грузопотоков // Труды ЭАЦ «Модернизация». Вып. 7. – М. : ЭАЦ «Модернизация», 2013.*

11. Alchian, A. A. *Uncertainty, Evolution and Economic Theory // Journal of Political Economy. 1950. Vol. 58. P. 211–221.*

12. Nelson, R. R., Winter, S. J. *An evolutionary theory of economic change. – М. : Finstatinform, 2000.*

13. Zoidov, K. Kh., Sokolova, L. V., Urunov, A. A., Jankauskas, K. S. *The problem of theory development the process of economic development : patterns and trends // Russia in XXI century : global challenges and prospects of development : Plenary lectures : materials of the Ninth International Forum. Moscow, 29-30 October's 2020 ; ed. by Corresponding Member of the Russian Academy of Sciences V.A. Tsvetkov, PhD in Physics and Mathematics, Associate Professor K. Kh. Zoidov. – М. : MEI RAS, 2020. P. 310–328.*

References:

1. *Direktiva Soveta Evropejskogo soyuza 2006/112/EC ot 28 noyabrya 2006 g. «Ob obshchej sisteme naloga na dobavlenuyu stoimost'» [Elektronnyj resurs]. – URL : https://www.nexus.ua/data/files/Legal_DB/International/EU_VAT_Directive.pdf. (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

2. *Direktiva Soveta Evropejskogo soyuza 2008/118/ES ot 16 dekabrya 2008 g. ob obshchih usloviyah vzimaniya akcizov i otmene Direktivy 92/12/EEC [Elektronnyj resurs]. – URL : <http://base.garant.ru/2569470/> (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

3. *Direktiva Soveta Evropejskih soobshchestv ot 19.10.1992 № 92/83/EES «O garmonizacii struktury akciznyh sborov na alkogol' i alkogol'nye napitki» [Elektronnyj resurs]. – URL : https://studbooks.net/71372/politologiya/nalogovye_izmeneniya_sootvetstviu_soglasheniyu_assotsiatsii (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

4. *Direktiva Soveta Evropejskih soobshchestv ot 19.10.1992 № 92/84/EES «O sblizhenii stavok akciznogo sbora na alkogol' i alkogol'nye napitki ob akcizah na alkogol'nyuyu produkciyu» [Elektronnyj resurs]. – URL : https://studbooks.net/71372/politologiya/nalogovye_izmeneniya_sootvetstviu_soglasheniyu_assotsiatsii (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

5. *Direktiva Evropejskogo Parlamenta i Soveta Evropejskogo soyuza ot 21.06.2011 № 2011/64/ES «O strukture i stavkah akcizov dlya obrabotannogo tabaka (kodifitsirovannyj akt)» [Elektronnyj resurs]. – URL : https://www.e-notabene.ru/wl/article_17957.html. (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

6. Zoidov, K. H., Urunov, A. A., Avezov, A. H., Avezova, M. M. *Modelirovanie mekhanizmov regulirovaniya processov integracii i vneshnetorgovoj deyatel'nosti v usloviyah nestabil'nosti ; pod red. k.f.-m.n., docenta K.H. Zoidova. – М. : IPR RAN, 2020.*

7. Nort, D. *Instituty, institucional'nye izmeneniya i funkcionirovanie ekonomiki ; per. s angl. A.N. Nesterenko ; predisl. i nauch. red. B.Z. Mil'nera. – М. : Fond ekonomicheskoy knigi «Nachalo», 1997. (Sovremennaya institucional'no-ekonomicheskaya teoriya).*

8. *Oficial'nyj sajt Evropejskoj komissii // Evropejskaya komissiya [Elektronnyj resurs]. – URL : <https://ec.europa.eu/> (data obrashcheniya: 25.02.2021).*

9. Попова, Л. В. *Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособие / Л.В Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – 2 изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2011.*

10. Цветков, В. А., Чуев, А. В., Саакян, Ю. З., Абрамов, М. Д., Кашин, В. А., Григорьев, А. В., Зойдов, К. Х., Мигранян, А. А., Медков, А. А., Рудаков, Е. Р., Польшгалов, А. С., Молоканов, С. Е. *Администрирование внешнеторговых грузопотоков // Труды ЭАЦ «Модернизация». Вып. 7. – М. : ЭАЦ «Модернизация», 2013.*

11. Alchian, A. A. *Uncertainty, Evolution and Economic Theory // Journal of Political Economy. 1950. Vol. 58. P. 211–221.*

12. Nelson, R. R., Winter, S. J. *An evolutionary theory of economic change. – М. : Finstatinform, 2000.*

13. Zoidov, K. Kh., Sokolova, L. V., Urunov, A. A., Jankauskas, K. S. *The problem of theory development the process of economic development : patterns and trends // Russia in XXI century : global challenges and prospects of development : Plenary lectures : materials of the Ninth International Forum. Moscow, 29-30 October's 2020 ; ed. by Corresponding Member of the Russian Academy of Sciences V.A. Tsvetkov, PhD in Physics and Mathematics, Associate Professor K. Kh. Zoidov. – М. : MEI RAS, 2020. P. 310–328.*