

УДК 343.37

ББК 67.402.213+ 67.910.621(4)

**Правовое регулирование налогового контроля
в законодательстве государств — участников Евразийского
экономического союза: общее и особенности**

И.И. Игнатовская

Алтайский государственный университет (Барнаул, Россия)

**Legal Regulation of Tax Control in the Legislation
of the Member States of the Eurasian Economic Union:
the General and Peculiarities**

I.I. Ignatovskaya

Altai State University (Barnaul, Russia)

Единое экономическое пространство, провозглашенное созданием Евразийского экономического союза, невозможно без правового обеспечения. Одним из важнейших направлений правового регулирования являются налоговые отношения. Поскольку Договор о Евразийском экономическом союзе регламентации налоговых отношений, в отличие от таможенных, уделяет незначительное внимание, в данной статье предпринята попытка проанализировать налоговое законодательство государств — участников ЕАЭС: Российской Федерации, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Республики Армения. Основной акцент сделан на анализе норм, посвященных правовому регулированию налогового контроля в указанных государствах. Данный выбор обусловлен тем, что без эффективной системы налогового контроля невозможно обеспечить надлежащее выполнение налоговой обязанности, так как налоговые отношения изначально являются очень конфликтными.

В публикации установлено, что государства — участники ЕАЭС используют единый подход к понятию «налоговый контроль», определяя его через осуществление полномочий налоговых органов. Вместе с тем формы налогового контроля в государствах различные. При этом основной формой налогового контроля во всех государствах — участниках ЕАЭС является налоговая проверка как самый эффективный способ выявления и предотвращения налоговых правонарушений.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговое законодательство, Евразийский экономический союз, налоговая проверка, формы налогового контроля.

The common economic space proclaimed by the creation of the Eurasian economic Union is impossible without legal support. One of the most important areas of legal regulation is tax relations. Since the Treaty on the Eurasian Economic Union pays little attention to the regulation of tax relations, in contrast to customs, this article attempts to analyze the tax legislation of the EAEU member States: the Russian Federation, the Republic of Belarus, the Republic of Kazakhstan, the Kyrgyz Republic and the Republic of Armenia. The main emphasis is made on the analysis of the rules on the legal regulation of tax control in these states. This choice results from the fact that without an effective system of tax control it is impossible to ensure the proper fulfillment of the tax obligation, since tax relations are initially very conflicting.

The publication found that the EAEU member States use a common approach to interpret the concept of "tax control", defining it through the exercise of the powers of the tax authorities. At the same time, the forms of tax control in the states are different. The main form of tax control in all EAC member states is the tax audit as the most effective way to detect and prevent tax offenses.

Key words: tax control, tax legislation, Eurasian Economic Union, tax audit, forms of tax control.

DOI 10.14258/izvasu(2018)6-15

Введение. 1 января 2015 г. вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) (подписан в г. Астана 29.05.2014) [1]. Данным договором, по мнению А.Я. Капустина, «...создается не просто международная организация, а определенное экономическое пространство (общий рынок, проведение скоординированной, согласованной или единой отраслевой политики), которое с учетом его правовых основ можно назвать экономико-правовым пространством» [2].

В разделе XVII данного Договора, который называется «Налоги и налогообложение», содержится всего три статьи: ст. 71 «Принципы взаимодействия государств-членов в сфере налогообложения», ст. 72 «Принципы взимания косвенных налогов в государствах-членах» и ст. 73 «Налогообложение доходов физических лиц». Дополнительно к Договору применяется Приложение № 18, утвердившее Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Такое количество статей Договора указывает на то, что на международном уровне регулируется крайне ограниченный круг вопросов, возникающих в сфере налогообложения. При этом, как отмечает А.В. Реут, «осуществление государствами — членами Союза скоординированной или согласованной политики в сфере налогообложения Договором о ЕАЭС не предусмотрено и компетенция ЕАЭС в этой области не определена» [3].

Таким образом, несмотря на то что сфера налогообложения является предметом регулирования Договора, посвященного формированию единого экономического пространства, она должна быть отнесена к тем отношениям, в которых государства стремятся проводить лишь скоординированную или согласованную политику в соответствии с целями и принципами ЕАЭС. Кроме того, надо заметить, что на уровне положений Договора ограничения суверенных налоговых прав сравнительно небольшие и затрагивают только принцип наибольшего благоприятствования и страны назначения при косвенном налогообложении, а также обложения подоходным налогом на вознаграждение по договору найма [4]. И данный подход является объяснимым, так как налоговая политика традиционно относится к тем направлениям, где в полной мере проявляется налоговый суверенитет государства.

Методы исследования. Основным методом, использованным в данном исследовании, является сравнительно-правовой метод. Общим методологическим основанием публикации является диалектика, которая позволяет всесторонне рассмотреть проблему правового регулирования отношений в сфере налогового контроля на территории единого экономического пространства, созданного Договором о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС).

Полученные результаты и их обсуждение. В ходе проведенного исследования был сделан обоснованный вывод о том, что, несмотря на стремление государств — участников Евразийского экономического союза выработать общие подходы в регулировании экономических и таможенных отношений, налоговая сфера остается областью самостоятельной реализации государственного суверенитета. Правовое регулирование налоговых отношений, в том числе в сфере осуществления налогового контроля, осуществляется государствами — участниками ЕАЭС самостоятельно, но позволяет выявить общие подходы, которые могут быть положены в основу согласования налогового законодательства государств — участников Евразийского экономического союза.

Каждое государство — участник ЕАЭС в регулировании налоговых вопросов руководствуется своим национальным законодательством. Необходимо отметить, что в настоящее время все государства — участники ЕАЭС имеют собственные налоговые кодексы, в полной мере регулирующие налоговые отношения, возникающие на их территории. И если проанализировать данные нормативные акты, можно обнаружить, что государства — участники ЕАЭС стараются формировать единые подходы к регламентации налогового контроля на своих территориях.

Так, самым новым нормативным актом, регулирующим налоговые отношения на территории государств — участников ЕАЭС, является Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», вступивший в силу с 1 января 2018 г. и заменивший собой прежнее налоговое законодательство Республики Казахстан [5]. Данный нормативный акт содержит достаточно широкое определение налогового контроля, под которым понимается «государственный контроль, осуществляемый налоговыми органами, за исполнением норм налогового законодательства Республики Казахстан, иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на налоговые органы» [5, ст. 69]. В Республике Казахстан налоговый контроль осуществляется в форме налоговой проверки и иных формах, под которыми понимаются: 1) регистрация налогоплательщиков в налоговых органах; 2) прием налоговых форм; 3) камеральный контроль; 4) налоговый мониторинг; 5) налоговое обследование; 6) контроль за учетом этилового спирта в организациях, осуществляющих производство этилового спирта; 7) установление соответствия заявителя квалификационным требованиям, предъявляемым к деятельности по производству этилового спирта и алкогольной продукции, а также табачных изделий.

По сравнению с Российской Федерацией новой формой налогового контроля является обследование, которым в соответствии со ст. 70 Кодекса РК

является иная форма государственного контроля, осуществляемая налоговыми органами с целью подтверждения фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика (налогового агента). Налоговое обследование проводится в рабочее время по месту нахождения, указанному в регистрационных данных налогоплательщика (налогового агента).

Особенностью налогового законодательства Республики Казахстан является то, что Общий порядок проведения налоговой проверки определяется в соответствии с Предпринимательским кодексом Республики Казахстан [6], а особенности порядка и сроки проведения налоговой проверки определяются Кодексом о налогах и других обязательных платежах в бюджет. На наш взгляд, все, что касается порядка проведения налоговых проверок, для удобства применения налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений должно регламентироваться одним Кодексом.

Наверное, самым стабильным налоговым кодексом, в который меньше всего вносится изменений, является Налоговый кодекс Республики Беларусь [7]. В ст. 64 Налогового кодекса Республики Беларусь дается следующее определение налогового контроля: «Налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), проверок, мониторинга, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, анализа информации об использовании электронных денег в качестве оплаты за товары (работы, услуги), имущественные права, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством».

Особенностью налогового законодательства Республики Беларусь является то, что актами налогового законодательства здесь признаются акты Президента Республики. И даже порядок организации и проведения проверок устанавливается Президентом Республики Беларусь, если иное не установлено актами Президента Республики Беларусь (ст. 69 Налогового кодекса Республики Беларусь). Налоговые проверки, как и в Российской Федерации, подразделяются на камеральные и выездные, но выездные, в свою очередь, могут быть выездными дополнительными.

Еще одним государством, присоединившимся к Договору о ЕАЭС, является Республика Кыргызстан. В этом государстве налоговые отношения регулируются Налоговым кодексом Кыргызской Республики [8]. И если проанализировать этот нор-

мативный акт, то можно отметить, что в нем прослеживается наименьший уровень подробности в регулировании традиционных отношений в сфере налогового контроля, таких как налоговые проверки. В соответствии со ст. 93 под налоговым контролем понимается «контроль органов налоговой службы за исполнением налогового законодательства Кыргызской Республики». Налоговый контроль осуществляется в следующих формах: 1) налоговой регистрации и учетной регистрации налогоплательщика; 2) учета поступлений налога в бюджет; 3) налоговой проверки; 4) рейдового налогового контроля; 5) установления налогового поста.

Налоговые проверки в Кыргызской Республике, как и в остальных государствах — участниках ЕАЭС, подразделяются на камеральные и выездные. А выездные проверки, в свою очередь, делятся на плановые, внеплановые, встречные, перепроверки [8, ст. 100]. Порядок проведения камеральной проверки устанавливается Правительством Кыргызской Республики [8, ст. 107].

Налоговое законодательство Кыргызской Республики отличается от других актов государств — участников ЕАЭС тем, что очень подробно регламентируется такая форма налогового контроля, как рейдовый налоговый контроль, неизвестный законодательству других стран. В соответствии со ст. 108 Налогового кодекса Кыргызской Республики органы налоговой службы осуществляют рейдовый налоговый контроль соблюдения следующих требований налогового законодательства Кыргызской Республики: 1) факт налоговой и учетной регистрации налогоплательщика в налоговом органе; 2) порядок применения контрольно-кассовых машин; 3) проверка факта уплаты налога и физических показателей плательщика налога на основе патента; 4) регистрация индивидуальным предпринимателем покупок и продаж в книге по учету доходов и расходов, за исключением лиц, ведущих учет в соответствии с законодательством Кыргызской Республики о бухгалтерском учете; 5) обозначение товаров, подлежащих маркировке, марками акцизного сбора и соответствующими знаками (метками) и их подлинность. Рейдовый контроль осуществляется не чаще 12 раз в год в отношении отдельного налогоплательщика, за исключением контрольного закупа, т.е. практически ежемесячно, что является достаточно частым проявлением контрольной функции налоговых органов в отношении одного налогоплательщика.

В Республике Армения Налоговый кодекс появился позже, чем в остальных государствах — участниках ЕАЭС, только в 2016 г., заменив большое количество специальных законов, регулирующих налоговые отношения [9]. Налоговый кодекс Республики Армения, в отличие от аналогичных кодексов иных государств — участников ЕАЭС, имеющих кодек-

сы, состоящие из двух частей, содержит три части. Нормы, регламентирующие порядок осуществления налогового контроля, содержатся в третьей части Налогового кодекса Республики Армения под названием «Часть налогового администрирования».

В ст. 328 Налогового кодекса Республики Армения содержится определение понятия «налоговый контроль»: налоговым контролем признается государственный контроль в отношении соблюдения требований правовых актов, наделяющих налоговый орган полномочиями по контролю, — совокупность предусмотренных Кодексом действий налогового органа (должностных лиц) в пределах возложенных на него полномочий. Налоговый контроль осуществляется следующими способами: 1) налоговые проверки; 2) налоговые обследования; 3) иные действия, осуществляемые в рамках налогового администрирования, установленные Кодексом и законами Республики Армения [9, ст. 333].

Налоговые проверки в Республике Армения, в отличие от других государств — участников ЕАЭС, делятся не на камеральные и выездные, а на комплексные и тематические. В зависимости от степени риска совершения налогового правонарушения комплексные налоговые проверки проводятся с частотой от одного раза в год до раза в пять лет, причем эти ограничения частоты проведения налоговых проверок не распространяются на тематические проверки [9, ст. 338].

Новой формой осуществления налогового контроля является налоговое обследование, под которым понимается «осуществляемая в установленном главой 69 Налогового кодекса РА порядке в рамках полномочий налогового органа процедура, целью которой является выяснение соответствия требований правовых актов, наделяющих налоговый орган полномочиями по контролю их выполнения, предупреждение, выявление и пресечение нарушений этих требований, в установленных разделом 17 случаях предъявление налоговых обязательств в порядке, установленном правовыми актами, наделяющими налоговый орган полномочиями по контролю, и применение ответственности за выявленные нарушения» [9, ст. 343]. И именно налоговое обследование может быть камеральным и выездным. Выездное налоговое обследование, в свою очередь, осуществляется посредством: 1) контрольной закупки; 2) обмера; 3) встречного обследования; 4) обследования обоснованности сумм, подлежащих зачислению на единый счет; 5) обследования, осуществляемого с целью возврата суммы налога, уплаченного из доходов, полученных нерезидентами Республики Армения

из источников Республики Армения, или ответа на запросы уполномоченного органа иностранного государства в соответствии с положениями международных договоров Республики Армения. Таким образом, можно отметить, что в Республике Армения выстраивается абсолютно иная система форм налогового контроля, не учитывающая подходы в регулировании данной сферы налоговым законодательством иных государств — участников ЕАЭС и демонстрирующая реализацию налогового суверенитета данного государства.

В Российской Федерации действует Налоговый кодекс, принятый самым первым из всех государств — участников ЕАЭС, еще в 1998 г., и претерпевший очень много изменений и дополнений [10]. В ст. 82 он закрепляет понятие налогового контроля: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом». Там же и определены формы налогового контроля в Российской Федерации: 1) налоговые проверки; 2) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов; 3) проверки данных учета и отчетности; 4) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); 5) другие формы (например, налоговый мониторинг).

Несмотря на то что в Налоговом кодексе РФ очень подробно регламентируется деятельность налоговых органов по осуществлению налогового контроля, проблемные вопросы все же окончательно не решены [11]. Все это требует постоянного совершенствования налогового законодательства Российской Федерации. По словам председателя Комитета Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и налогам Андрея Макарова, на парламентских слушаниях по обсуждению направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019–2021 гг. «только в весеннюю сессию Госдумы было принято 25 законов с поправками в Налоговый кодекс. А за 25 лет принято более 600 налоговых законов, это несколько десятков тысяч поправок. Нужна новая редакция Налогового кодекса» [12]. И можно предположить, что при разработке новой редакции Налогового кодекса Российской Федерации будут учтены лучшие идеи налогового регулирования государств — участников ЕАЭС.

Библиографический список

1. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (г. Астана) (в ред. от 15.03.2018 г.) [Электронный ресурс]. — URL: www.pravo.gov.ru.
2. Капустин А.Я. Договор о Евразийском экономическом союзе — новая страница правового развития евразийской интеграции // Журнал российского права. — 2014. — № 12.
3. Реут А.В. Компетенция Евразийского экономического союза (ЕАЭС) в сфере налогообложения // Финансовое право. — 2015. — № 3.
4. Андреев Н.Ю. Ограничение суверенных налоговых прав в Евразийском экономическом союзе // Финансовое право. — 2018. — № 1.
5. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI (с изм. и доп. по состоянию на 21.07.2018) [Электронный ресурс]. — URL: www.continent-online.com.
6. Предпринимательский кодекс Республики Казахстан : Кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 г. № 375-V (с изм. и доп. по сост. на 21.07.2018) [Электронный ресурс]. — URL: www.continent-online.com.
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 (с изм. и доп. по сост. на 18.10.2016) [Электронный ресурс]. — URL: www.continent-online.com.
8. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230 (с изм. и доп. по сост. на 06.08.2018) [Электронный ресурс]. — URL: www.continent-online.com.
9. Налоговый кодекс Республики Армения от 01 ноября 2016 г. № ЗР-165 [Электронный ресурс]. — URL: base.spinform.ru.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 03.08.2018, с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
11. Игнатовская И.И. Камеральные налоговые проверки: проблемы реализации законодательства РФ о налогах и сборах // Личность и государство в современной России: правовые аспекты : материалы науч.-практ. семинара / под ред. В.В. Невинского, В.И. Маньковской. — Барнаул, 2006.
12. Макаров заявил о необходимости принять новый Налоговый кодекс // Парламентская газета. — 2018. — 09 июля.