

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

Е.Ф. Киреева,

*доктор экономических наук, зав. кафедрой налогов и налогообложения
Белорусского государственного экономического университета*

Организация налогового администрирования

Управление налоговым механизмом в национальных налоговых системах осуществляется путем организации налоговых администраций: налоговых органов, обеспечивающих контроль за исполнением налогового законодательства. В мировой практике в системе органов государственной власти выделяются специальные органы, в чьи функции входит создание эффективной системы налогообложения и обеспечение формирования доходов бюджета.

Формирование фискальной политики в большинстве стран возложено на органы исполнительной власти, управляющие государственными доходами или финансами в целом. Они могут иметь различные названия (Министерство финансов, Департамент финансов, Министерство государственных доходов) и выполнять также и другие функции. Значимость контроля за

государственными доходами привела к выделению в системе налогового администрирования самостоятельных налоговых органов, непосредственно осуществляющих взимание налогов и сборов и контроль за их поступлением в бюджет. Названия налоговых органов также различаются в отдельных государствах. В таблице представлен перечень названий налоговых органов в развитых государствах мира и странах СНГ.

В мировой практике существуют различные варианты организации налоговых органов и их подчинения: в одних государствах они обладают самостоятельным статусом, в других подчинены финансовому органу. Структуры налоговых администраций включают подразделения, на которые возлагаются учет налогоплательщиков, контроль за своевременностью и уплатой налогов, взыскание задолженности по налоговым платежам, информационное обеспечение и консультирование плательщиков и т. д.

Государство	Наименование налогового органа
Участник СНГ	
Азербайджанская Республика	Министерство по налогам Азербайджанской Республики
Республика Беларусь	Министерство Республики Беларусь по налогам и сборам
Республика Казахстан	Министерство доходов Республики Казахстан
Кыргызская Республика	Государственная налоговая инспекция при Минфине Кыргызской Республики
Республика Узбекистан	Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан
Украина	Государственная налоговая администрация Украины
Прочие	
Австралия	Австралийское налоговое управление <i>Australian Taxation Office</i>
Великобритания	Налоговая служба Великобритании <i>Inland Revenue</i>
Дания	Центральная таможенная и налоговая администрация <i>Told Skat</i>
Израиль	Министерство финансов Израиля <i>Ministry of Finance</i>
Испания	Налоговое агентство Испании <i>Agencia Tributaria</i>
Канада	Таможенное и налоговое агентство Канады <i>Customs and Revenue Agency</i>
США	Служба внутренних доходов США <i>Internal Revenue Service</i>
Франция	Главное налоговое управление Франции
Швеция	Государственное налоговое управление Швеции <i>National Tax Board</i>

Во всем мире организационная структура налоговых ведомств, как правило, зависит от вида налога, административной функции или типа налогоплательщика. Большинство налоговых ведомств тяготеют к какому-либо одному типу структуры больше, чем к другим, тем не менее некоторые сочетают несколько типов. Различают три основных типа организационной структуры налоговых органов.

По виду налога. Одна из старейших и наиболее распространенных организационных структур – это налоговая модель. Для управления тем или иным видом налога создаются отдельные департаменты. Главная особенность такого подхода состоит в том, что каждый налоговый департамент заключает в себе практически все функции, необходимые для управления налогом, находящимся в его ведении.

По функции. Персонал распределяется в соответствии с основными функциями или направлениями деятельности организации. В отношении налоговых ведомств типичным применением данной модели является учреждение отдельного департамента для осуществления каждой из основных административных функций (обработка налоговых деклараций и платежей, аудиторская проверка налогоплательщиков и сбор задолженности) по полному комплексу налогов. Каждый функциональный департамент возглавляет руководитель, который подчиняется непосредственно главе налогового ведомства.

По типу налогоплательщиков. Эта структура ориентируется на клиента. Служащих распределяют по отделам, которые занимаются определенными группами клиентов. В последние годы как в государственном, так и в частном секторе возросла популярность таких организационных структур. Некоторые налоговые ведомства внедрили данную модель, распределив своих служащих по департаментам, оказывающим полный спектр административных услуг отдельным группам налогоплательщиков. Нередко разделение на группы происходит исходя из масштаба деятельности налогоплательщика, формы собственности или сектора экономики. В отдельных государствах налоговые администрации выполня-

ют также правоохранительную функцию, поэтому в их структуры включены подразделения налоговых расследований.

Международное налоговое администрирование

Становление национальных налоговых систем под влиянием рыночных отношений, усиление интеграционных процессов, вхождение стран в региональные экономические группировки – все это предъявляет к управлению налоговым механизмом новые требования. Налоговое администрирование в условиях экономической интеграции предполагает создание органов контроля и согласования налоговой политики межнационального и наднационального уровней (в зависимости от степени интеграции). В его компетенцию также входят управление налоговыми потоками в рамках регионального сообщества, анализ воздействия на объединенную экономику, планирование и прогнозирование общего уровня налогообложения, совершенствование налоговых отношений с третьими странами и пр.

Межгосударственное налоговое администрирование включает в себя контроль за выполнением налоговых обязательств и организацию определенных государственных структур, занимающихся как выработкой правовых основ налогообложения на базе мирового и исторического опыта, современных достижений науки и практики, так и обеспечением условий функционирования налогового механизма, созданием учетно-аналитической, информационной, правовой базы и др. Для проведения согласованной налоговой политики, анализа воздействия налогов на объединенную экономику и национальные экономики объединяющихся государств объективно необходима координация действий налоговых администраций, предусматривающая не только контроль и процедуры обмена информацией, но и весь комплекс мер по регулированию и надлежащему исполнению налогового механизма.

Тщательная разработка всего комплекса правил и норм в сфере налогового регулирования международной деятельности требуется и для заключения налоговых

соглашений, поскольку именно на основе своих национальных норм каждая страна формирует исходные позиции по отдельным статьям и режимам, включаемым в налоговое соглашение. Значимость налоговых проблем определяет необходимость развития налоговой теории и совершенствования мировой налоговой практики, что приводит к созданию также негосударственных структур, занятых вопросами налогообложения. К таким структурам относится Международная финансовая ассоциация (ИФА) – международная неправительственная организация, проводящая научные сравнительные исследования в области налогового права, государственных финансов, финансово-экономических последствий налогообложения как на национальном, так и на международном уровне. Таким образом, практика международного налогового администрирования определила, что его действенность достигается путем организации различных органов и структур как внутреннего, так и межгосударственного управления, имеющих правительственный либо независимый статус (см. рис.).

Налоговая дискриминация и уклонение от налогов

Существенной проблемой, с которой сталкиваются государства, активно развивающие внешнеэкономические связи, является налоговое уклонение и дискриминация



налогоплательщика. Специфика организации национальных налоговых систем и действия режимов, допускающих разные подходы в налогообложении отечественного и зарубежного товаропроизводителя, часто приводит к *налоговой дискриминации* – ухудшению хозяйственной и финансовой деятельности нерезидента в результате установления более высоких налогов или отсутствия в национальном законодательстве страны механизмов устранения двойного налогообложения. В широком смысле к налоговой дискриминации можно также отнести создание более сложных условий для бизнеса иностранных компаний и физических лиц – нерезидентов, чем для отечественных предприятий, что приводит к дополнительной уплате налогов. Возможность свободного перемещения товара и размещения капиталов, в свою очередь, может создавать прецеденты нарушения налоговых законодательств, отсутствие же общих подходов в применении налоговой ответственности – усугублять эти негативные проявления, что приводит к уклонению от налогов.

Базовыми принципами организации и осуществления международного налогового администрирования становятся две взаимодополняющие позиции:

- *избежание налогового уклонения;*
- *устранение налоговой дискриминации.*

Проблемы *устранения налоговой дискриминации* решаются путем принятия соответствующих норм в национальном налоговом законодательстве, они могут также дополнительно оговариваться в заключаемых двусторонних и многосторонних международных налоговых соглашениях. Практически во всех видах международных договоров по вопросам налогообложения предусматривается статья «Недискриминация». В соответствии с ней не допускается взимание налогов в одном государстве более обременительных, чем в другом. Статья также содержит положения, обязывающие государства применять к постоянному представительству предприятия другого государства такой же режим, как и в отношении своих национальных предприятий, занятых в этой отрасли.

Обеспечение принципа недискриминации в соответствии с международным до-

говором в то же время не означает, что все нерезиденты должны облагаться налогом таким же образом, как и резиденты. Это в первую очередь распространяется на применение отдельных налоговых льгот и скидок в налогообложении, предоставляемых на основании гражданского статуса для физических лиц. В частности, в соответствии с концепцией, принятой в США, различия в налогообложении доходов граждан и нерезидентов обусловлены тем, что резиденты США облагаются налогом на мировой доход, в то время как нерезиденты облагаются налогом только на доходы, полученные в США как стране-источнике выплаты дохода.

Избежание налогового уклонения является обратной стороной в действиях налоговых администраций по контролю за функционированием международного капитала. Одной из целей заключения международных налоговых соглашений является предотвращение уклонения от налогов. В связи с этим как национальное, так и международное налоговые законодательства содержат специальные положения, препятствующие злоупотреблению в сфере налогообложения. Это касается как процедур обмена информацией между налоговыми органами договаривающихся государств, обеспечивающих взаимный контроль за действиями налогоплательщиков, так и отдельных ограничений, входящих в статьи налоговых конвенций и внутреннего налогового законодательства.

Ограничения, предусматривающие определенные процедуры налогового администрирования в сфере уклонения от уплаты налогов, включают:

- контроль за добросовестностью ведения коммерческой деятельности;
- недопустимость создания «проводящих» компаний-резидентов государств, не участвующих в международном соглашении;
- ограничение участия в международных сделках оффшорных компаний путем установления дополнительного налогообложения их деятельности;
- анализ структуры капитала компании на предмет ее взаимоотношений с резидентами государств, с которыми имеется соответствующее международное соглашение;

- ограничение применения трансфертных цен международными компаниями и корпорациями.

Развитие налогового администрирования в условиях экономической интеграции (Европейская интеграция, интеграция Новых Независимых Государств)

Значимость вопросов взаимодействия налоговых администраций отразилась и в становлении крупнейшего регионального сообщества – Европейского союза, опыт которого необходимо учитывать при разрешении проблемных ситуаций, возникающих в деятельности экономических союзов стран, созданных на территории бывшего Советского Союза.

Первым международным форумом, поставившим на обсуждение вопросы международного налогообложения и борьбы против уклонения от налогов, явилась Международная финансовая конференция (Брюссель, 1920 г.), на которой была создана рабочая группа из представителей 13 государств для разработки административных и практических аспектов решения проблем международного двойного налогообложения и уклонения от налогов.

Позитивные результаты деятельности этой рабочей группы (был разработан ряд типовых налоговых конвенций) указали на необходимость создания постоянно действующего органа. Им явился *Налоговый комитет Лиги Наций* (1929 г.), который продолжил разработку типовых двусторонних конвенций, а также уделил значительное внимание разработке принципов распределения прибылей (в налоговых целях) компаний и предприятий, действующих в двух и более странах. Преимуществом в разработке проблем Налогового комитета Лиги Наций была подтверждена в резолюции ЭКОСОС 2 (III) от 01.10 1946 г. Тогда была создана Налоговая комиссия для изучения государственных финансов, и особенно их юридических, административных и технических аспектов.

Центром международного сотрудничества по налоговым вопросам позднее стала Организация европейского экономического сотрудничества – ОЕЭС (с сентября

1961 г. – ОЭСР), в рамках которой был создан Налоговый комитет (март 1956 г.). Изменяющиеся экономические отношения, активное вовлечение в международные экономические процессы стран с различным уровнем развития приводит к созданию новых структур, исследующих налоговые проблемы. Интенсивное изучение налоговых вопросов ведется в Комиссии по транснациональным корпорациям и в других подразделениях ООН в связи с разработкой принципов нового экономического порядка в международных отношениях.

Региональные организации разрабатывают согласованную налоговую политику и закрепляют ее в многосторонних (двусторонних) договорах о международном сотрудничестве, а также путем организации соответствующих законодательных и исполнительных органов. Например, механизм функционирования Европейского союза основывается на политико-правовой системе управления, которая состоит как из общих наднациональных и межгосударственных органов, так и из элементов национального государственного регулирования. Так, в ЕС все выносимые совместные решения, касающиеся вопросов налогообложения, принимаются Советом ЕС – главным законодательным органом по реализации единой политики ЕС – единогласно в форме директив, которые определяют сроки проведения мероприятий. Практические методы их осуществления являются прерогативой национальных властей.

Немаловажную роль в реализации согласованной экономической политики выполняет и Комиссия Европейских сообществ (КЕС) – исполнительный орган, имеющий право представлять проект законов. КЕС состоит из 20 членов, назначаемых сроком на 5 лет национальными правительствами, но независимых от них. КЕС представляет Европейский союз в ряде международных организаций. Комиссия обладает широкими полномочиями, в частности

осуществляет контроль за соблюдением таможенного режима и налоговой политики, а также выполняет ряд функций, в том числе финансирование из находящихся в ее распоряжении фондов (социального, аграрного, регионального), самостоятельно ведет переговоры с третьими странами, обладает правом распоряжаться общим бюджетом. Одно из важнейших направлений деятельности КЕС – приведение принятых решений в соответствие с национальными законодательствами, стандартами и нормами.

Процессы гармонизации налоговых законодательств заставляют активизировать поиск новых форм сотрудничества. В 1992 г. Совет ЕС принял регламент о сотрудничестве национальных налоговых органов и Комиссии в целях обеспечения единообразного трактования налогового законодательства в пределах сообщества. Регламент предусматривает также процедуру обмена электронными базами данных и определяет объем информации, которую компетентные национальные органы обязаны автоматически или по запросу предоставлять партнерам по ЕС и Комиссии ЕС. Для проведения консультаций по общим вопросам создан постоянный комитет.

Кроме вопросов налоговой гармонизации и возникающих проблем международного двойного налогообложения, в центре внимания Сообщества и постоянных комиссий по вопросам налогообложения находятся проблемы налогового уклонения и налоговой дискриминации хозяйствующих субъектов. С целью их решения принята *Арбитражная конвенция* (1990 г.), облегчающая поиск взаимоприемлемых решений спорных вопросов, возникающих между органами государств-членов ЕС при оценке активов сливающихся или связанных компаний. Принятый Советом ЕС *Кодекс поведения при налогообложении* требует от стран-членов координации действий в области налоговой конкуренции. В Кодексе содержатся обязательства стран-участниц по ограничению новых законодательных или административных налоговых мер, которые могут исказить условия конкуренции либо повлиять на осуществление хозяйственной деятельности в рамках единого региона – экономического пространства Сообщества,

* Термин «наднациональный» впервые появился в западных публикациях в 1951 г. в договоре о создании Европейского объединения угля и стали, не имел юридического либо экономического обоснования, посредством его подчеркивали независимость верховного органа ЕОУС от государств-членов.

а также определен срок (в течение 5 лет) по устранению действующей налоговой конкуренции. Кодекс предусматривает также активизацию сотрудничества в целях борьбы с налоговым уклонением и другими формами налогового мошенничества, обмен информацией и консультации по этим вопросам в рамках специально созданной для этого группы.

Развитие региональной интеграции на территории бывшего Советского Союза опосредуется организационно-правовым оформлением и созданием новых межгосударственных структур, базирующихся на нормах международного права.

Образование в конце 1991 г. Содружества Независимых Государств (СНГ) было оформлено организационной структурой: Совет глав государств, Совет глав правительств, Межпарламентская ассамблея СНГ. Созданы Исполнительный Секретариат Содружества и органы отраслевого сотрудничества. Правовой основой развития интеграционных, межхозяйственных, производственно-экономических связей является Договор о создании Экономического союза, который девять государств СНГ подписали 24.09 1993 г., позже к нему присоединились 2 государства, а Украина стала ассоциированным участником.

Практика подтвердила, что для регионального функционирования Экономического союза недостаточно одних межгосударственных соглашений, необходима система работы по сближению хозяйственной практики и законодательства государств-участников, по созданию новых, отвечающих рыночным отношениям, эффективных механизмов взаимодействия. Поэтому для реализации Договора об экономическом союзе потребовалось создание главного интеграционного органа, не только координирующего, но и отвечающего за исполнение межгосударственных решений. В связи с этим в сентябре 1994 г. создан Межгосударственный экономический Комитет (МЭК) – постоянно действующий орган СНГ. МЭК был подготовлен ряд аналитических материалов и обобщений о ходе экономических реформ и экономической ситуации в странах СНГ, а также ряд конвенций и соглашений по экономическим воп-

росам. К документам в области налоговых правоотношений можно отнести: Конвенцию о налоговой политике государств-участников СНГ, Положение о порядке применения налога на добавленную стоимость и акцизов по кооперированным поставкам товаров (работ, услуг) при расчетах между хозяйствующими субъектами государств-участников СНГ, Соглашение о налоговой политике в области железнодорожного транспорта и др.

Однако организация нового интеграционного типа не могла полностью осуществлять функции межгосударственного органа. Многочисленные совместные декларации и соглашения, подписанные на самом высоком уровне и предусматривающие создание единого экономического пространства, оказались рамочными, как, впрочем, и сам Договор о создании экономического союза, которые выражали, скорее, намерения государств, чем возможность их осуществления. Невыполнение принятых договорных обязательств вызвано как объективными предпосылками, а именно преждевременностью принятых решений, неподкрепленных экономическим обоснованием происходящих в регионе интеграционных процессов, так и субъективными – отсутствием механизма реализации данных соглашений, а также системы контроля за их исполнением со стороны национальных и межгосударственных органов.

Анализ деятельности интеграционных органов приводит к однозначному выводу о том, что для обеспечения стабильного и сбалансированного вхождения в региональный экономический союз необходимо сильное межгосударственное регулирование экономических, социальных и институциональных отношений, основанное на реальных условиях, обеспечивающих интеграционное взаимодействие. Интеграция охватывает все уровни и сферы управления экономикой, поэтому, с одной стороны, нужны такие механизмы и методы, которые обеспечивали бы экономический и политический суверенитет государств, входящих в союз, а с другой стороны, полную и эффективную координацию выработанной совместной согласованной экономической политики.

Слабость межнациональных органов новых независимых государств (ННГ) отражает основные проблемы интеграционных процессов в СНГ: как центробежные тенденции отдельных государств, так и слабость проводимых экономических реформ. Наиболее эффективными можно признать действия межнациональных органов Таможенного союза, сформированного на сегодняшний день пятеркой ННГ: Российская Федерация, Республики Беларусь, Казахстан, Кыргызстан и Таджикистан. Создание Таможенного союза – экономического образования более высокой степени интеграции, чем зона свободной торговли, требует от участников четкой координации действий, обеспечивающих унификацию таможенного и иного законодательства, затрагивающего внешнеэкономическую деятельность; установления единого порядка тарифного и нетарифного регулирования и иных действий с целью создания единой таможенной территории стран – участниц Таможенного союза.

Для организации работы создан постоянно действующий исполнительный орган, в который входят первые заместители глав правительств, министры по делам сотрудничества со странами СНГ, министры экономики и финансов. В рамках Таможенного союза (ТС) достаточно эффективно функционируют межгосударственные и межправительственные комиссии и советы (Совет руководителей таможенных служб, Совет руководителей налоговых служб государств – участников Таможенного союза). Сфера деятельности Совета руководителей налоговых служб государств – участников ТС распространяется на работу над гармонизацией и сближением налоговых законодательств, проведение анализа уровня налогообложения (налоговой нагрузки) и подготовку методических основ по его определению. Сюда также входят вопросы обеспечения согласованного перехода на взимание косвенных налогов во взаимной торговле по принципу страны назначения, проведения согласованной акцизной политики, анализа существующих информационных систем национальных налоговых служб, систем приема-передачи данных, разработки совместных программ инфор-

мации, автоматизации налоговых органов и мероприятий по повышению эффективности информационного обмена между налоговыми органами сторон. В соответствии с проводимой политикой гармонизации и созданием единой таможенной территории страны – участницы ТС определили в качестве основополагающей цели налоговую унификацию, непосредственно затрагивающую вопросы создания и обеспечения действенности ТС, особенно относительно налогов, входящих в группу таможенных платежей: НДС и акцизов.

Создание единой таможенной территории (ЕТТ) предполагает слияние национальных таможенных территорий в общую, в которой действуют единые таможенные нормы и правила, обязательные для исполнения в пределах ЕТТ. В этой ситуации принятие новых правил либо форм тарифного и нетарифного регулирования и изменения торговых режимов по отношению к третьим странам каким-либо государством, входящим в Таможенный союз, недопустимо непосредственно без согласования с прочими членами Союза. Так как процедура согласования достаточно проблематична уже исходя из двух параметров: времени, которое занимает непосредственно само согласование, и несовпадения национальных интересов, то для эффективного разрешения возникающих проблем и оценки необходимости изменений в Едином таможенном тарифе, на наш взгляд, требуется создание *наднационального органа*, обеспечивающего принцип единства управления. В связи с этим можно сделать вывод: чем больше взаимопроникновение национальных экономик, больше внутренних обязательств по отношению друг к другу, выше степень интеграции и сложнее ее форма, тем более актуальным является управление единым экономическим механизмом путем создания определенных институтов (административных), принимающих на себя выполнение коллективных функций в области регулирования экономики.

Перспектива интеграционных отношений между членами Таможенного союза нашла свое отражение в договоре о Таможенном союзе и Едином экономическом

пространстве от 26.02 1999 г., который Беларусь ратифицировала 09.11 1999 г.

Создание на базе Таможенного союза Единого экономического пространства формирует правовое поле совместной деятельности всех государств-членов. основополагающей идеей разработки механизма в рамках Единого экономического пространства является определение статуса и компетенции органов управления интеграцией, уровня принимаемых ими решений, а также регламентация методов и способов реализации договоров, решений и осуществления контроля за их исполнением. В зависимости от статуса принимаемых решений определяется и сам механизм их реализации и контроля. Договором о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве предусмотрены две формы сближения национальных законодательств государств-участников:

- разработка и принятие модельных законодательных актов в областях, не урегулированных национальным законодательством как базы для дальнейшего законодательства в рамках Единого экономического пространства;

- гармонизация национальных законодательств в соответствии с решением о гармонизации отдельных законодательных актов и действий государств в регулировании отечественной экономики.

Формирование Таможенного союза и Единого экономического пространства обеспечивается определенными органами управления интеграции, которые действуют в рамках полномочий, определенных Положением об этом органе. Так как организация Единого экономического пространства предусматривает этапность в переходе от Таможенного союза к Единому экономическому пространству, аналогичная этапность прослеживается и в совершенствовании структуры и функций межгосударственного управления.

В условиях создания Единого экономического пространства основой отношений является разработка общей экономической политики, направлений и этапов структурной перестройки экономики государств-участников. Эти направления обеспечиваются коллегиальностью решений межгосудар-

ственных (а затем и наднациональных) органов управления, основанных на беспристрастной и всесторонней оценке экономической ситуации в соответствии с определенными важнейшими принципами организации Единого экономического пространства: недискриминации и взаимной выгоды.

Это соответствует и тенденциям в более узких сферах и областях экономики. В области налогообложения налоговое администрирование в рамках Таможенного союза предусматривает сближение налоговых режимов, прямо влияющих на свободу движения товаров (работ, услуг) в пределах единой таможенной территории: применение единой системы взимания косвенных налогов и согласование принципов косвенного налогообложения внешнеэкономических операций с третьими странами.

Применение единой системы в налогообложении предполагает:

- установление ставок косвенных налогов на экспортируемые и импортируемые товары не выше аналогичных ставок, которыми облагаются товары национального производства;

- применение в торговле с третьими странами принципа страны назначения по взиманию косвенных налогов;

- отмену предоставления индивидуальных налоговых льгот при ввозе и вывозе товаров в торговле с третьими странами в части, касающейся установления ставок и порядка взимания налога на добавленную стоимость и акцизов по подакцизным товарам;

- свободный обмен информацией относительно применения ставок и механизма взимания налогов, предоставляемых налоговых льгот для резидентов и нерезидентов, осуществляющих торговые операции с товарами из третьих стран.

Налоговое администрирование в рамках Единого экономического пространства распространяется не только на внешнеэкономическую деятельность государств-участников. Оно направлено на разработку согласованной налоговой политики (создание единого налогового механизма), обеспечение беспрепятственного движения труда и капитала в рамках единого финансового пространства и общего рынка труда (единые

подходы в налогообложении доходов и капиталов), организацию взаиморегулируемой системы косвенного налогообложения внутри экономического пространства (общий механизм косвенного налогообложения и зачета налогов во взаимной торговле), создание единого информационного и правового центра по налоговым вопросам.

Решение этих проблем также напрямую зависит от совершенствования структуры органов межгосударственного налогового администрирования и наделения их новыми (ранее не используемыми) полномочиями по управлению в пределах Единого экономического пространства. Создание наднационального органа налогового администрирования, координирующего действия национальных налоговых администраций и обеспечивающего выработку и проведение единой налоговой политики в интересах всего сообщества, на наш взгляд, представляется кульминационным моментом в формировании единого налогового пространства на территории объединяющихся государств.

Решение международных налоговых споров

В мировой практике достаточно широко распространен правовой механизм внесудебного рассмотрения налоговых споров. Процедура урегулирования спорных вопросов в области налогообложения возложена непосредственно на органы налогового администрирования и осуществляется в административном порядке. Такой порядок позволяет упростить процедуру решения спорных вопросов и сократить издержки на рассмотрение налоговых споров. Порядок внесудебного решения предусмотрен в налоговых законодательствах практически всех государств.

Отдельно следует рассмотреть судебный порядок решения налоговых споров. Процессуальный порядок судебного рассмотрения таких споров составляет *налоговое судопроизводство*. В некоторых государствах решение налоговых споров находится в юрисдикции специализированных *налоговых судов*.

Налоговый суд США является специализированным налоговым судом, рассмат-

ривающим судебные споры по искам налогоплательщиков к налоговым органам, дела по уклонению от уплаты налогов, включая гражданско-правовое и уголовно-правовое налоговое мошенничество. Особенностью судебного законодательства является то, что в налоговый суд США плательщик может обратиться до того, как он уплатит налог, на основании полученного от Службы внутренних доходов извещения на уплату налогов. В компетенцию суда входят споры о восстановлении льготного налогового статуса плательщиков, о возврате сумм излишне уплаченных налогов и др.

Налоговый суд Канады рассматривает практически все дела по налоговым вопросам, за исключением дел о налоговых преступлениях. В Великобритании обжалование действий должностных налоговых лиц возложено на специальные налоговые трибуналы. Необходимо отметить, что процедура создания специальных налоговых судов является типичной для судопроизводства государств, придерживающихся англосаксонских традиций. В отдельных государствах, например Германии, налоговые споры как разновидность финансовых споров решаются специализированными финансовыми судами. В большинстве стран рассмотрение споров в области налогообложения отнесено к компетенции экономических или хозяйственных судов.

Развитие интеграционных процессов приводит к созданию судебных инстанций, рассматривающих и регулирующих налоговые отношения между отдельными государствами или их субъектами хозяйствования и гражданами. Активным участником процесса создания налогового права является *Суд ЕС (Европейский суд)*. В юрисдикцию Европейского суда, определяемую договором о ЕС, входит рассмотрение прямых исков, с которыми обращаются институты Сообществ, государства-члены, их физические и юридические лица, и исков, с которыми обращаются национальные судебные органы. В практике Европейского суда были сформулированы запреты в форме принципов для применения в области налогообложения на территории Сообщества. Так, были установлены запреты тарифных и нетарифных барьеров на границах внут-

ри Сообщества, а также запрет дискриминации по признаку национальности или происхождения.

Влияние Европейского суда на развитие налогового права Сообществ более значительно, чем воздействие национальных судов на развитие налогового законодательства государств-членов. Европейский суд не только устанавливает запреты, удерживающие развитие национального налогового законодательства в рамках принципов права ЕС, но и активно влияет на судебную практику, усиливая ее роль в развитии национального налогового права. Таким образом, единство способов правового регулирования налоговых отношений в сочетании с особенностями выбора форм национального и интеграционного права создает необходимый правовой механизм сближения налоговых систем государств – членов ЕС.

Экономический Суд СНГ – один из основных органов Содружества, активно участвующих в создании интеграционного права на территории СНГ. Статус Экономического Суда СНГ определен Соглашением о статусе Экономического Суда Содружества Независимых Государств от 6 июля 1992 г., подписанном Россией, Арменией, Беларусью, Казахстаном, Киргизией, Молдовой (с оговорками), Таджикистаном, Узбекистаном. Основной целью Экономического Суда СНГ является обеспечение единообразного применения соглашений государств-участников СНГ и основанных на них экономических обязательств и договоров путем разрешения споров, вытекающих из экономических отношений. В его ведении – разрешение межгосударственных экономических споров: относительно исполнения экономических обязательств, предусмотренных соглашениями, решениями Совета глав государств, Совета глав правительств СНГ и других его институтов; о соответствии нормативных и других актов государств-участников СНГ, принятых по

экономическим вопросам, соглашениям и иным актам СНГ. Споры рассматриваются по заявлению заинтересованных государств в лице их полномочных органов, институтов СНГ. По результатам рассмотрения спора Экономический Суд принимает решение, в котором устанавливается факт нарушения государством-участником соглашений и определяются меры, рекомендуемые для принятия в целях устранения нарушения и его последствий. Государство, в отношении которого принято решение Суда, обеспечивает его исполнение. Экономический Суд дает также толкование: применения положений соглашений, других актов Содружества и его институтов; актов законодательства бывшего Союза ССР на период взаимосогласованного их применения. Толкование осуществляется при принятии решений по конкретным делам, а также по запросам высших органов власти и управления государств, институтов СНГ, высших хозяйственных, арбитражных судов и иных высших органов, разрешающих в государствах экономические споры. Одними из наиболее часто рассматриваемых в Суде межгосударственных споров являются налоговые споры или споры, так или иначе затрагивающие вопросы налогообложения.

Решения и толкования Экономического Суда укрепляют правовую базу формирующегося интеграционного права стран Содружества и обеспечивают действенность налогового администрирования на территории интегрирующихся государств.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Киреева Е.Ф.* Формирование налоговых пространств в условиях экономической интеграции: Монография. Мн.: БГЭУ, 2002.
2. *Кучеров И. И.* Налоговое право зарубежных стран. М.: АО «Центр Юринфор», 2003.
3. *Толстомятенко Г.П.* Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001.

