

## ПРЕОДОЛЕНИЕ ФИСКАЛЬНЫХ БАРЬЕРОВ: УРОКИ ДЛЯ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА\*

А. И. САВИЦКИЙ\*\*

В статье предпринята попытка описать текущее положение фискальных барьеров в системе юридических препятствий международной торговле, их формы и разновидности, а также выявить правовые инструменты их преодоления, выработанные национальной и международной практикой, в качестве значимого опыта для Евразийского экономического союза (ЕАЭС). Автор последовательно обращается к правовой базе ВТО, Европейского союза, ЕАЭС и международным налоговым соглашениям, исследует правоприменительную практику международных и национальных органов по рассматриваемому вопросу. Результаты исследования позволили заключить, что в международной практике существуют по меньшей мере четыре концепции фискальных барьеров в зависимости от применимой правовой базы, а также прав и свобод, обеспечение которых заявляется в качестве важной задачи международной организации (интеграционного образования). В зависимости от концепции выделяются и правовые средства преодоления фискальных барьеров. При этом в договорно-правовой базе ЕАЭС наблюдается смешение нескольких концепций фискальных барьеров и, соответственно, правовых средств их преодоления, что может осложнить их практическую реализацию. С учетом установленного влияния права ВТО и Европейского союза на складывающуюся договорно-правовую базу ЕАЭС автор отмечает, какие вопросы и потенциальные проблемы должны быть в сфере пристального внимания последнего, чтобы усвоить уроки, пройденные за рубежом. Также в работе указываются болевые точки договорно-правовой базы ЕАЭС, затрудняющие эффективное достижение поставленных задач экономической интеграции. Статья представляет собой первую попытку комплексного анализа фискальных барьеров и выявления механизмов их преодоления в сфере экономической интеграции на постсоветском пространстве.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** нетарифные меры, фискальные барьеры, налоговая дискриминация, протекционизм, Евразийский экономический союз, фундаментальные экономические свободы, интеграция, либерализация.

SAVITSKY A. I. OVERCOMING FISCAL BARRIERS: SOME LESSONS FOR THE EURASIAN ECONOMIC UNION

\* Статья подготовлена в рамках выполнения государственного задания Минобрнауки России, шифр проекта: 26.12267.2018/12.1.

\*\* Савицкий Андрей Иванович — канд. юрид. наук, доц., Уральский государственный юридический университет.

*Andrey I. Savitsky* — PhD in law, associate professor, the Ural State Law University.

E-mail: sai001@usla.ru

© Савицкий А. И., 2018

УДК 341

<https://doi.org/10.21638/11701/spbu25.2018.201>

This article seeks to describe and evaluate the current state of fiscal barriers in the framework of legal obstacles to the international trade, their forms and kinds, as well as to reveal legal instruments used to overcome the barriers, which have been developed by national and international practice, as a valuable experience for the Eurasian Economic Union (EEU). The author consistently addresses the legal framework of the WTO, the European Union, the EEU and international tax agreements, and examines the law enforcement practice of international and national bodies on the issue under consideration. The results of the research made it possible to conclude that in international practice there are at least four concepts of 'fiscal barriers' depending on the applicable legal framework, as well as rights and freedoms, the provision of which is declared as an important task of an international organization (integration body). Depending on the concept of fiscal barrier, legal means to overcome them are also distinguished. At the same time, there is a mixture of several concepts of fiscal barriers and, accordingly, legal means of overcoming them, in the legal base of the EEU which can complicate their practical implementation. Considering the influence of the WTO and European Union law on the developing legal base of the EEU, the author highlights the questions and potential problems that should be in focus of the latter in order to perceive the best practices of the former. Also, the work notes the sore points of the EEU legal base, which make it difficult to effectively achieve the aims of economic integration. The article provides the first attempt to give a comprehensive analysis of fiscal barriers and to identify mechanisms to overcome them in the sphere of the post-Soviet economic integration.

KEYWORDS: non-tariff measures, fiscal barriers, tax discrimination, protectionism, Eurasian economic union, fundamental economic freedoms, integration, liberalization.

## Введение

Либерализация международной торговли товарами и услугами, устранение или смягчение тарифных и нетарифных мер во взаимной торговле заявлены в качестве значимых задач множества глобальных и региональных объединений. Большинство из них признает необходимость совместных действий по устранению существующих и недопущению новых барьеров в тех сферах экономики, которые представляют взаимный интерес для развития.

Не углубляясь в нюансы и оттенки различий между теми юридическими препятствиями, которые возникают на пути достижения целей, поставленных на международном и наднациональном уровнях, заметим, что в целом они ведут к одинаковым нежелательным результатам, и не столь важно, в каком дискурсе выявляется юридическое препятствие: тарифные и нетарифные меры по терминологии ВТО и ООН (*tariff and non-tariff measures*), торговые барьеры (*trade barriers*), ограничения или нарушения фундаментальных экономических свобод (*restriction of fundamental economic freedoms*), дискриминация по запрещенным основаниям (*forbidden discrimination*), протекционизм (*protectionism*), нарушение национального режима или режима наибольшего благоприятствования (*national treatment / most-favored nation treatment*) и т.д. Разумеется, каждая разновидность и форма юридического препятствия имеет собственную конструкцию, методологию идентификации и правовые последствия, однако в целях

настоящего исследования частный случай рассматриваемого феномена — «фискальные барьеры» — будет собирательным, стремящимся охватить все возможные проявления.

### Формы фискальных барьеров в международной торговле

**Фискальные барьеры как нетарифные меры (барьеры).** «Нетарифные меры (барьеры)» (*non-tariff measures (barriers)*) — одна из наиболее разработанных категорий юридических препятствий в области международной торговли; она широко используется в документах ВТО и Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД).

Изучение ЮНКТАД вопросов, связанных с нетарифными мерами в торговле, началось примерно в 1980-х гг.; тогда важнейшими задачами были измерение и оценка этого вида барьеров в международной торговле. Одна из первых попыток собрать информацию и классифицировать нетарифные барьеры была предпринята в Системе кодирования мер по контролю за торговлей (*Coding System of Trade Control Measures (TCMCS)*) в 1994 г., переросшей затем в базу данных TRAINS (*Trade Analysis and Information System*)<sup>1</sup> и WITS (*World Integrated Trade Solution*)<sup>2</sup>. В рамках работы Межотраслевой команды поддержки (*Multi-Agency Support Team*), представленной различными международными организациями и образованиями (Международный валютный фонд (далее — МВФ), ЮНКТАД, Всемирный банк, Европейская комиссия и др.), группа технических экспертов предложила следующее определение нетарифных мер: «...государственные меры (*policy measures*), иные, чем обычные таможенные тарифы, которые могут потенциально оказать экономическое воздействие на международную торговлю товарами путем изменения количества или цен торгуемых товаров или того и другого»<sup>3</sup>.

В дальнейшем ЮНКТАД продолжена работа по классификации нетарифных мер (см. табл. 1)<sup>4</sup>.

Исходя из комментариев к разделам классификации, фискальные барьеры могут выражаться в следующих нетарифных мерах:

- 1) F31 Переменные платежи (*Variable levies*)<sup>5</sup>;

<sup>1</sup> UNCTAD — Trade Analysis Information System (TRAINS). URL: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=UNCTAD--Trade-Analysis-Information-System-%28TRAINS%29> (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>2</sup> The World Integrated Trade Solution (WITS). URL: <https://wits.worldbank.org> (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>3</sup> Non-Tariff Measures: Evidence from Selected Developing Countries and Future Research Agenda. ISSN 1817-1214. OOH. 2010. URL: [http://unctad.org/en/Docs/ditctab20093\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/ditctab20093_en.pdf) (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>4</sup> Classification of Non-Tariff Measures. February 2012 Version. OOH. 2013. URL: [http://wits.worldbank.org/WITS/docs/Multi-Agency\\_Classification\\_of\\_NTMs.pdf](http://wits.worldbank.org/WITS/docs/Multi-Agency_Classification_of_NTMs.pdf) (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>5</sup> Налог или сбор, чья ставка изменяется обратно пропорционально цене импортных товаров, чтобы поддержать цены на одном уровне в стране назначения.

Таблица 1. Классификация нетарифных мер ЮНКТАД

Импорт	Технические меры	<b>A</b> Санитарные и фитосанитарные меры
		<b>B</b> Технические барьеры в торговле
		<b>C</b> Предотгрузочная проверка и иные формальности
	Нетехнические меры	<b>D</b> Условные торговые защитные меры
		<b>E</b> Неавтоматическое лицензирование, квоты, запреты и количественные меры, кроме технических барьеров, санитарных и фитосанитарных мер
		<b>F</b> Меры ценового контроля, включая дополнительные налоги и сборы
		<b>G</b> Финансовые меры
		<b>H</b> Меры, затрагивающие конкуренцию
		<b>I</b> Инвестиционные меры, затрагивающие торговлю
		<b>J</b> Ограничение дистрибуции
		<b>K</b> Ограничение послепродажного обслуживания
		<b>L</b> Субсидии (кроме экспортных субсидий по коду P7)
		<b>M</b> Ограничение государственных закупок
		<b>N</b> Интеллектуальная собственность
		<b>O</b> Правила происхождения
Экспорт	<b>P</b> Меры, затрагивающие экспорт	

- 2) F32 Переменные компоненты (*Variable components*)<sup>6</sup>;
- 3) F39 Переменные платежи, не указанные где-либо еще;
- 4) F4 Дополнительные таможенные сборы (*Customs surcharges*)<sup>7</sup>;
- 5) F5 Сезонные сборы (*Seasonal duties*);
- 6) F6 Дополнительные налоги и сборы, взимаемые в связи с государственными услугами (*Additional taxes and charges levied in connection to services provided by the government*)<sup>8</sup>;

<sup>6</sup> Налог или сбор, чья ставка включает адвалорный компонент и переменный компонент и затрагивает в основном продукты переработки, когда переменная часть применяется к основному продукту или ингредиентам.

<sup>7</sup> Налог *ad hoc*, взимаемый исключительно с импортных продуктов в дополнение к таможенному тарифу для увеличения налоговых доходов или защиты отечественного производства.

<sup>8</sup> Раздел включает в себя: F61 Сбор за таможенную проверку, обработку и услуги; F62 Сбор за обслуживание или размещение товаров; F63 Налог на операции по обмену иностранной валюты; F64 Пошлина; F65 Плата за импортную лицензию; F66 Консульский

- 7) F7 Внутренние налоги и сборы с импорта (*Internal taxes and charges levied on imports*)<sup>9</sup>;  
 8) P5 Налоги и сборы на экспорт.

Глоссарий ВТО<sup>10</sup> ставит знак равенства между нетарифными барьерами (*NTBs*) и нетарифными мерами (*NTMs*), перечисляя лишь некоторые их примеры: квоты, лицензирование импорта, санитарное регулирование, запреты и др. Собственная классификация ВТО и примеры существующих или потенциальных нетарифных мер представлены в базе данных I-TIP (*Integrated Trade Intelligence Portal*) в отношении торговли товарами<sup>11</sup> и услугами<sup>12</sup>.

Примечательно, что непосредственно базовые соглашения ВТО (ГАТТ 1994 г., ГАТС, ТРИПС и т. д.) не содержат в качестве общего правила запрета на применение нетарифных мер в торговле между участниками.

Статья XXXVII (*Commitments The General Agreement on Tariffs and Trade*) ГАТТ 1947 г.<sup>13</sup> содержит лишь следующие обязательства:

1. Развитые договаривающиеся стороны в максимально возможной степени — т. е. за исключением тех случаев, когда это невозможно сделать по очевидным причинам, включая причины юридического характера, — должны привести в действие следующие положения:

(а) уделять первоочередное внимание снижению и устранению барьеров для товаров, экспорт которых в настоящее время или в будущем представляет для менее развитых договаривающихся сторон особый интерес, включая таможенные пошлины и другие ограничения, которые неоправданно различаются в отношении таких товаров в первичном и в обработанном виде;

(б) воздерживаться от введения или повышения значений таможенных пошлин или нетарифных импортных барьеров на товары, экспорт которых в настоящее время или в будущем представляет особый интерес для менее развитых договаривающихся сторон.

В связи с этим возникает вопрос: каковы юридические последствия выявления в практике государства — члена ВТО нетарифных мер, которые не могут быть обоснованы общими или национальными исключениями и оговорками? Вероятно, выявленный фискальный барьер в некоторых случаях может получить оправдание на основе заложенных в праве ВТО исключений (общественная безопасность, защита здоровья и т. д.), в других — может выражаться в нарушении принятых обязательств в сфере

сбор; F67 Статистический налог; F68 Налог на транспортные средства; F69 Иные дополнительные налоги.

<sup>9</sup> Раздел включает в себя: F71 Налоги на потребление; F72 Акцизы; F73 Налоги и сборы на чувствительные категории товаров; F79 Иные внутренние налоги и сборы на импорт.

<sup>10</sup> Glossary. URL: [https://www.wto.org/english/thewto\\_e/glossary\\_e/glossary\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/glossary_e.htm) (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>11</sup> I-TIP Goods: Integrated analysis and retrieval of notified non-tariff measures. URL: <http://i-tip.wto.org/goods> (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>12</sup> I-TIP Services. URL: <http://i-tip.wto.org/services> (дата обращения: 18.03.2018).

<sup>13</sup> The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947). URL: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/gatt47\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm) (дата обращения: 24.03.2018).

нетарифного регулирования либо, имея формальное оправдание, может представлять собой запрещенную дискриминацию (нарушение национального режима). Таким образом, фискальный барьер как нетарифная мера с большой долей вероятности превращается в дискриминацию и/или государственный протекционизм, запрещенные ст. III ГАТТ, открывая возможность «пострадавшей» стороне обратиться к механизмам разрешения споров ВТО.

**Фискальные барьеры как нарушение национального режима или режима наибольшего благоприятствования.** Открытые или скрытые фискальные барьеры зачастую представляют собой меру государственного протекционизма<sup>14</sup>, недобросовестную конкуренцию в отношении экономических субъектов зарубежных стран или их товаров (работ, услуг и т. д.) или запрещенную государственную помощь (субсидии) отечественным субъектам или их товарам.

Национальный режим и режим наибольшего благоприятствования (точнее, наиболее благоприятствуемой нации) — специфические правовые конструкции, которые используются в рамках права ВТО, чтобы препятствовать в том числе отмеченным выше недобросовестным государственным практикам. Так, общий режим наиболее благоприятствуемой нации в ст. I ГАТТ 1947 г., формально не запрещая налоговую дискриминацию иностранной продукции, предусматривает следующие последствия:

В отношении таможенных пошлин и сборов всякого рода, налагаемых на импорт и экспорт, или в связи с ними, или налагаемых на международный перевод платежей за импорт или экспорт, и в отношении метода взимания таких пошлин и сборов, и в отношении всех правил и формальностей в связи с импортом и экспортом, и в отношении всех вопросов, указанных в п. 2 и 4 ст. III, любое преимущество, благоприятствование, привилегия или иммунитет, предоставляемые любой договаривающейся стороной любому товару, происходящему из или предназначенному для любой другой страны, должны немедленно и безусловно предоставляться аналогичному товару, происходящему из или предназначенному для территорий всех других договаривающихся сторон.

В свою очередь, ст. III ГАТТ 1947 г. «Национальный режим внутреннего налогообложения и регулирования», в частности, запрещает использовать фискальные инструменты в качестве меры государственного протекционизма (защиты отечественного производства):

1. Договаривающиеся стороны признают, что внутренние налоги и другие внутренние сборы, законы, правила и требования, затрагивающие внутреннюю продажу, предложение о продаже, покупку, перевозку, распределение или ис-

<sup>14</sup> По мнению экспертов Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), протекционизм делает отечественных производителей менее конкурентоспособными на экспортном рынке. Каждый доллар, потраченный на защиту отечественной продукции, ведет к падению ВВП на 0,66 доллара, а для глобальной экономики повышение доходов от тарифов на один доллар ведет к падению международного экспорта на 2,16 доллара и снижению мирового дохода на 0,73 доллара. См. об этом: Protectionism — the case against. URL: <http://www.oecd.org/trade/protectionism-thecaseagainst.htm> more (дата обращения: 24.03.2018).

пользование товаров, и внутренние правила количественного регулирования, требующие смешения, переработки или использования товаров в определенных количествах или долях, не должны применяться к импортированным или отечественным товарам таким образом, чтобы создавать защиту для отечественного производства.

2. Товары с территории любой договаривающейся стороны, ввозимые на территорию другой договаривающейся стороны, не подлежат обложению, прямо или косвенно, внутренними налогами или иными внутренними сборами любого рода, превышающими, прямо или косвенно, налоги и сборы, применяемые к аналогичным отечественным товарам. Более того, ни одна из договаривающихся сторон не применяет иным образом внутренние налоги или другие внутренние сборы к импортированным или отечественным товарам, чтобы это противоречило принципам, изложенным в п. 1.

В области торговли *услугами* релевантными положениями могут стать ст. II ГАТС<sup>15</sup> «Режим наиболее благоприятствуемой нации» и ст. XVII «Национальный режим» с учетом оговорок и исключений, упомянутых, например, в ст. XIV (d, e) и XXII:3, а в сфере *интеллектуальной собственности* — ст. 3 («Национальный режим») и ст. 4 («Режим наиболее благоприятствуемой нации») ТРИПС<sup>16</sup>.

Практика Органа по разрешению споров ВТО (далее — ОПС) свидетельствует о том, что фискальные барьеры, нарушающие обязательства договаривающихся сторон по национальному режиму налогообложения товаров, в действительности препятствовали торговле иностранными товарами в целях защиты отечественного производства. В качестве примера можно привести ряд интересных дел, касающихся налогообложения алкогольной и табачной продукции.

В некоторых первых делах ЕС, США и Канада выступили против дискриминационного налогообложения в Японии (DS 8)<sup>17</sup>, Корею (DS 10) и Чили (DS 11), поскольку ответчики взимали акцизы или налоги с алкогольных напитков иностранного происхождения (виски, коньяка, бренди, джина, текилы и других крепких алкогольных напитков) в большем размере по сравнению с отечественной алкогольной продукцией, признанной ОПС аналогичной иностранной: *shochu* в Японии, *soju* в Корею, *pisco* в Чили.

Схожее дело DS 354 касалось освобождения в Канаде от акциза *вина, произведенного в Канаде из канадских виноматериалов*, а также освобождения от акциза *канадского пива*. В деле DS 371 Таиланд *облагал НДС иностранные сигареты* в большем размере, чем аналогичные отечественные. В деле DS 411 (еще не рассмотрено ОПС) Армения в повышенном размере облагала налогами *импортные табак и алкоголь*. В деле

<sup>15</sup> General Agreement on Trade in Services. URL: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/26-gats\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats_01_e.htm) (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>16</sup> TRIPS Agreement (as amended on 23 January 2017). Part I — General Provisions and Basic Principles. URL: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/31bis\\_trips\\_03\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/31bis_trips_03_e.htm) (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>17</sup> Здесь и далее практика ОПС приводится по сайту ВТО: Chronological list of disputes cases. URL: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_status\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm) (дата обращения: 24.03.2018).

DS 423 (еще не рассмотрено ОРС) Украина в большем размере облагала налогами *импортные спиртные напитки*. Сходные обстоятельства стали причиной для рассмотрения: дела DS 308 против Мексики, которая взимала налоги с напитков, не основанных на *тростниковом сахаре*; дела DS 396 против Филиппин, которые облагали пониженным налогом спиртные напитки на основе *тростникового сахара*; аналогичного дела DS 403 США против Филиппин.

Причиной спора по делу DS 309 стала практика взимания НДС в Китае в отношении интегральных микросхем, когда *отечественным* производителям микросхем предоставлялось *право на частичное возмещение НДС* в отношении их продукции, в то время как иностранным (американским) производителям такого права не предоставлялось. В конечном счете Китай согласился изменить свое налоговое законодательство без образования панели ОРС.

В деле DS 43, инициированном США, Турция облагала налогом доходы от проката *иностранных фильмов*.

Примечателен спор DS 255, затрагивающий налоговые меры в отношении импорта товаров. Чили обратилось за формированием панели ОРС, поскольку Перу с 2002 г. стало взимать налог с продаж (*sales tax*) при импорте свежих фруктов, овощей, рыбы, молока, чая и других натуральных продуктов, в то время как внутренняя реализация аналогичных товаров освобождалась от налога с продаж (импорт также освобождался до 2002 г.). Жалоба Чили вынудила Перу отменить дискриминационную норму Закона 27.614, и процедура рассмотрения спора была прекращена по заявлению Чили.

Из недавних дел интерес представляет спор между Японией и Бразилией DS 497<sup>18</sup>, в котором панель ОРС установила, в частности, что практика пониженного обложения транспортных средств по бразильской программе *INOVAR-AUTO*, распространяющейся исключительно на автомобили, *произведенные в Бразилии*, является дискриминационным налогообложением, нарушающим обязательства по ст. III:2 ГАТТ 1994 г.

Все отмеченные выше фискальные барьеры были признаны панелями и/или апелляционным органом ОРС нарушающими национальный режим налогообложения по ст. III ГАТТ, и в большинстве случаев ответчик отменял или модифицировал свое налоговое законодательство.

В то же время содержание базовых соглашений ВТО (ГАТТ, ГАТС, ТРИПС) свидетельствует о том, что устранение барьеров и дискриминации в области торговли товарами пока остается приоритетным, в то время как сферы торговли услугами и интеллектуальной собственности, на наш взгляд, защищены в меньшей степени (особенно учитывая национальные оговорки и изъятия), несмотря на то что последние 20 лет именно данные секторы являются драйверами мирового экономического роста, а из-

<sup>18</sup> Отчет панели обжалуется Бразилией в апелляционном органе ОРС.



держки, связанные с торговлей услугами, и барьеры для инвестиций значительно превышают издержки и барьеры при торговле товарами<sup>19</sup>.

Небезынтересным может стать опыт функционирования Северо-американского соглашения о свободной торговле (НАФТА), где защита от налоговой дискриминации в сфере торговли услугами также обеспечивается схожими обязательствами национального режима и режима наиболее благоприятствуемой нации<sup>20</sup>.

**Фискальные барьеры как нарушение (ограничение) фундаментальных экономических свобод.** В рамках права ЕС можно выделить несколько концепций фискальных барьеров<sup>21</sup> и соответствующих им юридических конструкций, имеющих особенности в методологии их выявления и правовых средствах устранения:

- 1) фискальные барьеры как *запрещенная дискриминация* по основанию гражданства (*nationality*) в соответствии с общей ст. 18 Договора о функционировании ЕС (далее — ДФЕС)<sup>22</sup>, которая звучит следующим образом:

В рамках применения Договоров и без ущерба для любых специальных положений, содержащихся в них, любая дискриминация по признаку гражданства [национальности] запрещается.

Европейский парламент и Совет, действуя в соответствии с обычной законодательной процедурой, могут принимать правила, направленные на запрещение такой дискриминации.

- 2) фискальные барьеры как *нарушение или ограничение фундаментальных экономических свобод* (свобода движения товаров, услуг, работников, учреждения, капиталов), в рамках функционирования которых существуют:
  - (i) запрет на установление между государствами-членами таможенных пошлин на импорт и экспорт, а также всех *платежей, имеющих эквивалентный эффект* (ст. 28 ДФЕС);
  - (ii) запрет установления между государствами-членами *таможенных платежей фискального характера*, что распространя-

<sup>19</sup> См. подробнее: *Савицкий А. И.* Фискальные барьеры на пути к единому рынку услуг в секторе научно-исследовательских работ в Евразийском экономическом союзе // Евразийский юридический журнал. 2017. № 11. С. 209–212.

<sup>20</sup> См. подробнее: *Brown C., Manolakas Ch.* Tax Discrimination and Trade in Services: The Search for Balance in Canada — U. S. Relations // Georgetown Journal of International Law. 2008. Vol. 40, no. 3. URL: [https://www.researchgate.net/publication/242593206\\_Tax\\_Discrimination\\_and\\_Trade\\_in\\_Services\\_The\\_Search\\_for\\_Balance\\_in\\_Canada-US\\_Relations](https://www.researchgate.net/publication/242593206_Tax_Discrimination_and_Trade_in_Services_The_Search_for_Balance_in_Canada-US_Relations) (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>21</sup> О двойственной природе налоговой дискриминации пишут и европейские исследователи. См., напр.: *Vattems N.* The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law / IBFD Doctoral Series. IBFD, 2013.

<sup>22</sup> Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union // Official Journal. С 326. 26/10/2012. P. 0001–0390. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A12012E%2FTXT> (дата обращения: 24.03.2018).

- ется на товары, происходящие из государств-членов, и товары из третьих стран, находящиеся в свободном обращении в государстве-члене (ст. 30 ДФЕС);
- (iii) запрет количественных ограничений в отношении импорта и экспорта между государствами-членами и мер, имеющих эффект, эквивалентный количественным ограничениям (ст. 34 и 35 ДФЕС);
  - (iv) запрет любой дискриминации работников на основании гражданства (*nationality*) (ст. 45 ДФЕС);
  - (v) запрет ограничений свободы учреждения по основанию гражданства (*nationality*) (ст. 49 ДФЕС);
  - (vi) запрет ограничений свободы движения услуг по основанию гражданства (*nationality*);
  - (vii) запрет ограничений свободы движения капитала (ст. 63 ДФЕС).

Обратимся подробнее к практике Суда ЕС, который сформировал собственные подходы к выявлению указанных выше нарушений (ограничений) фундаментальных свобод<sup>23</sup>.

Что касается свободы движения товаров, то вопрос о существовании платежей, имеющих эквивалентный таможенным пошлинам эффект, был предметом исследования, в частности, в деле *Commission v. Italy*<sup>24</sup>. Суд установил, что любой денежный платеж, вне зависимости от его размера, назначения и способа применения, который налагается в одностороннем порядке на товары национального или иностранного происхождения по причине того факта, что они пересекают границу, и который не является таможенной пошлиной в ее обычном понимании, образует платеж, имеющий эквивалентное действие. Подобное толкование «эквивалентных мер» позволило некоторым специалистам прийти к выводу о том, что наименование платежа и способ взимания денежных средств с реализуемых товаров не имеют решающего значения<sup>25</sup>.

При рассмотрении вопроса о том, что выступает эквивалентной таможенным пошлинам мерой, необходимо учитывать правовую природу платежа и его место в налоговой системе государства. Так, специалисты в сфере европейского права выделяют в практике Суда ЕС два исключения из случаев признания платежа «эквивалентной мерой»: 1) когда это плата за услуги; 2) когда платеж действительно является неотъемлемой частью национальной системы налогообложения. Данные исключения были выяв-

<sup>23</sup> Здесь и далее приводится по: Савицкий А. И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012. С. 85 и сл.

<sup>24</sup> 24/68 *Commission of the European Communities v. Italian Republic*.

<sup>25</sup> См., напр.: Davies G. *European Union internal market law*. 2<sup>nd</sup> ed. London, 2003; Abrams R. K. *The Impact of European Community's internal market on the EFTA*. Washington, 1990; Kent P. *Law of the European Union*. 4<sup>th</sup> ed. Essex, 2008. P. 78.

лены в деле *Diamantarbeiders*<sup>26</sup>. Касаясь вопроса о квалификации платежа как налога, входящего в национальную систему налогообложения, следует иметь в виду проблему правового разграничения режимов запрета установления во взаимной торговле налогов, эквивалентных таможенной пошлине, и запрета дискриминационного налогообложения, которые в рамках ЕС регулируются различными статьями Договора о ЕС<sup>27</sup>. Указанные подходы были оценены в деле *Co-Frutta*<sup>28</sup>.

В отношении *свободы оказания услуг*, которая базируется на национальном режиме, ст. 49 Договора о ЕС (ныне — ст. 56 ДФЕС) была применена в деле *Bachmann*<sup>29</sup>, в котором Суд ЕС указал, что рассматриваемое бельгийское законодательство ограничивало свободу оказания услуг. Предоставление налогового вычета только в отношении премий, выплаченных в пользу страховщика, учрежденного в этом государстве-члене, вело бы к воспрепятствованию потенциальным потребителям в доступе к страховщикам, учрежденным в другом государстве-члене, и, таким образом, ограничивало бы свободу этих страховщиков оказывать услуги.

Относительно *свободы учреждения*<sup>30</sup> в ЕС долгое время в качестве основной точки зрения бытовало мнение о том, что фундаментальные сво-

<sup>26</sup> C-2/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. S. A. Ch. Brachfeld & Sons and Chougol Diamond Co.*

<sup>27</sup> Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>28</sup> C-193/85 *Cooperativa Co-Frutta Srl v. Amministrazione delle finanze dello Stato*. — В этом деле Суд ЕС пришел к выводу о том, что если взимаемый платеж является частью общей системы внутригосударственных обязательных платежей, постоянно применяемых к определенным категориям товаров (вне зависимости от места их происхождения), тогда такой платеж должен оцениваться исходя из запрета установления налогов в отношении продукции других государств, размер которых превышает обложение налогами аналогичной национальной продукции (дискриминационное налогообложение) (ст. 90 Договора о ЕС). Если платеж не соответствует указанному критерию, он должен рассматриваться как мера, эквивалентная таможенным пошлинам (ст. 25 Договора о ЕС).

<sup>29</sup> C-204/90 *Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249. — См. также дело: C-300/90 *Commission v. Belgium* [1992] ECR I-305. В нем Суд ЕС постановил, что правила Бельгии, которые позволяли налоговый вычет в отношении страховых взносов по страхованию от болезни и нетрудоспособности и страхования жизни только в отношении взносов, уплаченных страховщикам, учрежденным в этом государстве, — вели к ущербу для иностранных граждан. Однако Суд посчитал, что такое различие в обращении оправданно ввиду необходимости обеспечения единства в налоговом режиме по отношению к взносам и последующим выплатам страховых сумм.

<sup>30</sup> Свобода учреждения получила развитие в ст. 49 ДФЕС (ранее — ст. 43 Договора ЕС), закрепившей свободу (право) учреждения для экономически активных лиц, в частности компаний: ограничения свободы учреждения национальных лиц одного государства-члена на территории другого государства-члена должны быть запрещены. Указанный запрет также применяется к ограничениям на открытие представительств, филиалов и дочерних компаний национальными лицами любого государства-члена, учрежденными на территории любого государства-члена. При этом ст. 54 ДФЕС (ранее — ст. 48 Договора ЕС) четко предусматривает, что компании или фирмы, учрежденные в соответствии с законодательством государства-члена и имеющие официальный адрес, центральное управление или основное местонахождение на территории Сообщества, должны пользоваться таким же режимом, как и физические лица, являющиеся гражданами государств-членов. Под «компаниями и фирмами» имеются в виду компании или

боды не применяются в области прямых налогов, поскольку в Договоре ЕС не было положений, прямо направленных на гармонизацию национальных положений по прямым налогам, и поскольку ст. 293 Договора ЕС лишь предусматривала переговоры между государствами-членами для устранения двойного налогообложения. Так было до дела *Avoir Fiscal*<sup>31</sup>. Суд ЕС расценил ст. 43 (ныне — ст. 49 ДФЕС) как требование национального режима: лица из других государств-членов в принципе должны получать аналогичное обращение, как и национальные лица этого государства. В случае компаний официальный адрес регистрации необходимо расценивать как аналог гражданства.

Суд ЕС применил аргументацию дела *Avoir Fiscal* по делу *Biehl*<sup>32</sup> — первому делу, затрагивающему *свободу движения работников*. Положение, по которому не допускался возврат излишне удержанных налогов, когда работник покидал страну, было признано ставящим нерезидентов в неблагоприятные условия, поскольку резидент, прекращавший работу, был вправе распределить свои налоговые обязанности в течение всего года.

Первое дело, затрагивающее *свободу движения капитала*, — дело *Sandoz*<sup>33</sup>, — было связано с пошлиной, взимаемой с операций по займу, зафиксированных в официальном документе. В Австрии займы часто проводились с минимальным количеством официальных документов, так что было возможно избежать уплаты пошлины. В отношении займов лиц, учрежденных за пределами территории государства, менее формальные меры (например, запись в бухгалтерском учете займодавца) считались эквивалентом официального документа и вели к возникновению обязанности уплатить пошлину. Такое положение было признано дискриминацией в отношении иностранных займодавцев.

**Фискальные барьеры как налоговая дискриминация.** Налоговая дискриминация — наиболее распространенная форма проявления фи-

---

фирмы, созданные по гражданскому или коммерческому законодательству, включая кооперативы и другие юридические лица, подчиненные публичному или частному праву, кроме некоммерческих.

<sup>31</sup> 270/83 *Commission v. France* [1986] ECR 273. — Дело *Avoir Fiscal* касалось системы исчисления (вменения) налогов, ранее применявшейся во Франции, в отношении налогообложения дивидендов. Страховые организации, чей зарегистрированный офис находился во Франции, были вправе применять зачет налогов, уплаченных французскими компаниями, в которых они имели акции; филиалы французских страховых компаний, где бы они ни находились, были не вправе применять такой зачет. Приходя к выводу о том, что такое различие в отношении противоречит свободе учреждения, которой пользуются все страховые компании из других государств-членов, Суд ЕС постановил (п. 14): «Статья 52 (ныне — 43. — А. С.), таким образом, предусматривает, что все национальные лица государств-членов, которые учреждаются в других государствах-членах, даже если такое учреждение вторично, в целях ведения деятельности там в качестве самозанятых лиц, получают одинаковое обращение наравне с национальными лицами этого государства, и запрещает (в качестве ограничения свободы учреждения) любую дискриминацию по признакам национальности, возникающую в результате законодательства этого государства-члена».

<sup>32</sup> C-175/88 *Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg* [1990] ECR I-1779.

<sup>33</sup> C-439/97 *Sandoz* [1999] ECR I-7043.

скальных барьеров и соответствующая правовая конструкция во многих международных актах: 1) ранее упомянута в контексте ст. III ГАТТ 1947 (1994); 2) упомянута в контексте общей статьи о запрете дискриминации по ст. 18 ДФЕС и ряда статей о запрете ограничения фундаментальных экономических свобод; 3) применяется в качестве самостоятельной конструкции в соглашениях об избежании двойного налогообложения; 4) определенные формы дискриминации запрещены международным гуманитарным правом.

Данная форма фискальных барьеров подробнее всего разработана в прецедентном праве ЕС. Концепция дискриминации, используемая Судом ЕС, по мнению европейских исследователей<sup>34</sup>, основана на «Никомаховой этике» Аристотеля. Такой подход к дискриминации можно выразить в известной формуле Суда ЕС: «Сопоставимые ситуации не должны получать различное обращение, а различные ситуации не должны получать одинаковое обращение, пока такое обращение не является объективно оправданным»<sup>35</sup>.

Заслуживает внимания методология выявления запрещенной налоговой дискриминации Судом ЕС: 1) Суд устанавливает, находятся ли лица, подлежащие сравнению, в сопоставимых ситуациях, для чего он определяет, являются ли одинаковыми характеристики (признаки), относящиеся к рассматриваемой (правовой) мере. Если нет, такие ситуации признаются несопоставимыми; 2) Суд определяет, существует ли различие в обращении между рассматриваемыми ситуациями. Если различия нет и ситуации сопоставимы, дискриминации не существует. Однако если различия нет, но ситуации несопоставимы, это признается дискриминацией. Равным образом, если различие в обращении существует и ситуации являются сопоставимыми, это также признается дискриминацией; 3) Суд устанавливает, существует ли оправдание обнаруженной дискриминации и 4) если да, то является ли мера, принятая в отношении налогоплательщика, пропорциональной целям регулирования.

Близким по методологии представляется подход Европейского суда по правам человека (далее — ЕСПЧ), который рассматривает в качестве дискриминации различное обращение с лицами, находящимися в аналогичных ситуациях, без объективного и разумного к тому обоснования, т.е. если различие не преследует легитимную цель или отсутствует разумная пропорциональность между используемыми средствами и искомой целью<sup>36</sup>.

С точки зрения гуманитарного права и соблюдения прав человека любое различие, исключение, ограничение или предпочтение, основанное

<sup>34</sup> *Bammens N.* The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law (см. гл. 12 “General Overview of the Approach of the European Court of Justice to Non-discrimination”).

<sup>35</sup> См., напр.: C-106/83, *SpA v. Cassa Conguaglio Zucchero and others*, 13.12.1984, ECR (1984).

<sup>36</sup> См. решения ЕСПЧ по делам: *Willis v. the United Kingdom*, no. 36042/97, § 48, ECHR 2002-IV; *Okpysz v. Germany*, no. 59140/00, § 33, 25 October 2005; *D. H. and Others v. the Czech Republic* no. 57325/00, § 175, 13 November 2007; *Burden v. the United Kingdom*, no. 13378/05 § 60; и др.

на признаках расы, цвета кожи, пола, языка, религии, политических или иных убеждений, национального или социального происхождения, имущественного положения, рождения или иного обстоятельства, в сфере налоговых отношений с учетом оговорок может гипотетически быть признано «налоговой» дискриминацией, нарушающей, в частности, ст. 14 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод и ст. 1 Дополнительного протокола к ней (право собственности)<sup>37</sup>. Таким образом, фискальные барьеры, нарушающие права человека, могут стать предметом изучения ЕСПЧ.

Вместе с тем база судебных решений HUDOC<sup>38</sup> выдает лишь восемь дел, в которых существо спора касалось налоговой дискриминации как таковой: 1) *Burden v. The United Kingdom* no. 13378/05 (налоговой дискриминации близнецов не выявлено); 2) *S. A. Dangeville v. France* no. 36677/97 (ЕСПЧ признал дискриминацией отказ Франции возвращать добросовестным плательщикам ошибочно уплаченный НДС по закону, который противоречил 6-й Директиве ЕС); 3) *Darby v. Sweden* no. 11581/85 (ЕСПЧ признал дискриминацией, в том числе взимание церковного налога); 4) *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. The United Kingdom* no. 117/1996/736/933-935 (дискриминации не выявлено); 5) *Van Raalte v. The Netherlands* no. 20060/92 (налоговая льгота незамужним бездетным женщинам 45 и старше лет признана дискриминационной, так как не распространялась на мужчин в таком же положении); 6) *R. Sz. v. Hungary* no. 41838/11 (установлена дискриминация); 7) *N. K. M. v. Hungary* no. 66529/11 (аналогичное дело); 8) *Case of Jehovas Zeugen in Österreich v. Austria* no. 27540/05 (установлена дискриминация).

Налоговая недискриминация — специфическое международное обязательство, существующее у большинства современных государств на основании двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения (как правило, соответствует ст. 24 «Недискриминация» Модельной конвенции ОЭСР), история которого уходит корнями глубже XVI в. Данная концепция фискальных барьеров предполагает запрет открытой налоговой дискриминации (*overt discrimination*) по основаниям, прямо предусмотренным соответствующим налоговым соглашением. Запрещенными основаниями для дифференциации режима налогообложения выступают: 1) гражданство (национальность предприятия) налогоплательщика; 2) резидентство кредитора (участника/акционера) налогоплательщика:

1. Национальные лица одного Договаривающегося Государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся Государстве иному или более обременительному налогообложению или связанному с ним требованию, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или

<sup>37</sup> Конвенция о защите прав человека и основных свобод (неофициальный русский перевод). URL: [https://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_RUS.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_RUS.pdf) (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>38</sup> HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int> (дата обращения: 24.03.2018).

могут подвергаться национальные лица этого другого Государства при тех же обстоятельствах, в частности, в отношении резидентства. Это положение также применяется, независимо от положений ст. 1, к лицам, не являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств.

<...>

3. Налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятий этого другого Государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Это положение не должно толковаться как обязывающее одно Договаривающееся Государство предоставлять резидентам другого Договаривающегося Государства какие-либо личные вычеты, льготы и скидки для целей налогообложения на основе их гражданского статуса или семейного положения, которые оно предоставляет своим собственным резидентам.

4. За исключением случаев, когда применяются положения п. 1 ст. 9, п. 6 ст. 11 или п. 4 ст. 12, проценты, роялти и другие платежи, производимые предприятием одного Договаривающегося Государства резиденту другого Договаривающегося Государства, должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежать вычету на тех же самых условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого Государства. Аналогично любая задолженность предприятия одного Договаривающегося Государства перед резидентом другого Договаривающегося Государства должна для целей определения налогооблагаемого капитала этого предприятия подлежать вычету на тех же самых условиях, что и задолженность перед резидентом первого упомянутого Государства.

5. Предприятия одного Договаривающегося Государства, капитал которых полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося Государства или прямо или косвенно контролируется одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося Государства, не должны подвергаться в первом упомянутом Государстве иному или более обременительному налогообложению или связанному с ним требованию, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия этого первого упомянутого Государства<sup>39</sup>.

В отличие от права ЕС, конструкция налоговой дискриминации, используемая в налоговых соглашениях, имеет ряд отличительных особенностей, в частности, ст. 24 налоговых соглашений не защищает от скрытой (*covert*) и обратной (*reverse*) дискриминации; требует по общему правилу сопоставимости по статусу «налогового резидентства» (п. 1 и 2 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР), «аналогичной деятельности» (п. 3 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР), статуса «подобного предприятия» (п. 5 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР). Как правило, налоговые соглашения не используют режим наиболее благоприятствуемой нации; свобода учреждения по праву ЕС гораздо шире запрета дискриминации постоянных представительств по п. 3 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР;

<sup>39</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 21 November 2017. URL: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (дата обращения: 24.03.2018).

ст. 24 налоговых соглашений обычно не допускает оправдания или обоснования мер, считающихся налоговой дискриминацией, и т. д.<sup>40</sup>

Еще одно немаловажное отличие — национальная судебная практика по применению и толкованию ст. 24 налоговых соглашений неединообразна и зачастую содержит противоположные выводы, а юрисдикционный орган по рассмотрению налогового спора — это государственный суд (иной аналогичный орган), беспристрастность которого и нейтральность по отношению к иностранным инвесторам предполагается, но не всегда может быть обеспечена на деле.

В базе судебных решений IBFD<sup>41</sup> насчитывается не менее 248 решений национальных юрисдикционных органов по применению ст. 24 соглашений об избежании двойного налогообложения. Для иллюстрации расхождений в практике приведем пример, затрагивающий применение режима *participation exemption* к постоянным представительствам нерезидентов.

С одной стороны, Апелляционный суд Брюсселя в решении от 28 мая 1993 г.<sup>42</sup> признал нарушением ст. 24 (3) соглашения между Бельгией и Швейцарией отказ бельгийскому постоянному представительству швейцарской компании (нерезиденту в Бельгии) в применении освобождения 95 % дивидендов от налогообложения у источника при выплате бельгийской компанией. Федеральный налоговый суд Германии (*Bundesfinanzhof*) в решении по делу II R 51/03 от 10 марта 2005 г.<sup>43</sup> постановил, что отказ немецкому постоянному представительству американской компании в освобождении от налогообложения дивидендов, полученных от немецких компаний, нарушает положение ст. 24 (2) соглашения между ФРГ и США.

В то же время российские арбитражные суды<sup>44</sup>, рассматривая в качестве одного из аргументов ссылку на ст. 24 (2) соглашения между Россией и Кипром о запрете налоговой дискриминации постоянных представительств, отказались распространять правило о применении к дивидендам налоговой ставки 0 % (подп. 1 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса РФ — аналог *participation exemption*), поскольку они были выплачены постоянному представительству иностранной организации, для которого получение дивидендов в соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ не связано с предпринимательской деятельностью, а следовательно, положения ст. 24 соглашения не распространяются на дивиденды (при этом суд избирательно сослался на

<sup>40</sup> См. подробнее: *Bammens N., Vanistendael F.* Article 24: Non-Discrimination — Global Tax Treaty Commentaries. IBFD, 2017. P. 88 ff. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Global-Tax-Treaty-Commentaries> (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>41</sup> IBFD Tax Research Platform. Tax Treaty Case-Law. URL: <https://online.ibfd.org/kbase> (платный доступ; дата обращения: 24.03.2018).

<sup>42</sup> Приводится по: *Bammens N.* The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law (см. гл. 7 “Article 24 (3): Permanent Establishments”).

<sup>43</sup> BFH, Urteil vom 10.03.2005 — Aktenzeichen II R 51/03. URL: <https://www.rechtsportal.de/Rechtsprechung/Rechtsprechung/2005/BFH/Schachtelvergueenstigung-fuer-USA-KapG> (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>44</sup> См., напр.: Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 декабря 2016 г. по делу № А32-20242/2016 (здесь и далее арбитражная практика приводится по СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.03.2018)).



Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР). Вместе с тем более ранняя арбитражная практика<sup>45</sup> по схожему вопросу на основании п. 2 ст. 24 соглашения между Соединенным Королевством и Россией позволила применить к постоянному представительству британской компании в отношении полученных дивидендов налоговые ставки для российских организаций (6 % и 9 % в 2004 и 2005 гг. соответственно).

### **Преодоление фискальных барьеров в Евразийском экономическом союзе**

Первое приближение к Договору о Евразийском экономическом союзе<sup>46</sup> (далее — ДЕАЭС) создает впечатление, что договорно-правовая база ЕАЭС сочетает в себе характеристики одновременно права ВТО и права интеграционного образования (очевидно, на наш взгляд, что прообразом стало право ЕС), отсюда — параллельное существование нескольких концепций фискальных барьеров: и как нетарифной меры, и как налоговой дискриминации, и как нарушения экономических свобод в ЕАЭС.

Так, внутри ЕАЭС (Таможенного союза, внутреннего рынка) не допускается применение *мер нетарифного регулирования, не применяются таможенные пошлины (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие)* (ст. 2, п. 3 ст. 28 ДЕАЭС), однако существуют исключения из порядка функционирования внутреннего рынка товаров, при условии что такие меры не являются средством *неоправданной дискриминации или скрытым ограничением торговли* (ст. 29 ДЕАЭС)<sup>47</sup>.

В сфере торговли услугами, учреждений, деятельности и осуществления инвестиций исключений и ограничений еще больше<sup>48</sup>. Применение

<sup>45</sup> См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 3 октября 2008 г. по делу № А29-472/2008.

<sup>46</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 апреля 2014 г. // Евразийский экономический союз. URL: [https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0013611/itia\\_05062014\\_doc.pdf](https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0013611/itia_05062014_doc.pdf) (дата обращения: 24.03.2018).

<sup>47</sup> Речь идет о возможности вводить ограничения, необходимые для: 1) охраны жизни и здоровья человека; 2) защиты общественной морали и правопорядка; 3) охраны окружающей среды; 4) охраны животных и растений, культурных ценностей; 5) выполнения международных обязательств; 6) обеспечения обороны страны и безопасности государства-члена.

<sup>48</sup> Пункт 7 ст. 65 ДЕАЭС не препятствует государству-члену принимать или применять меры: 1) необходимые для защиты общественной морали или поддержания общественного порядка; 2) необходимые для защиты жизни или здоровья людей, животных или растений; 3) необходимые для соблюдения законодательства государств-членов, не противоречащего положениям разд. XV ДЕАЭС, включая меры, имеющие отношение к: предотвращению вводящей в заблуждение и недобросовестной практики или последствий несоблюдения гражданско-правовых договоров; защите от вмешательства в частную жизнь отдельных лиц при обработке и распространении сведений личного характера и защите конфиденциальности сведений о личной жизни и счетов; безопасности; 4) несовместимые с п. 21 и 24 приложения № 16 к ДЕАЭС, при условии что различие в фактически предоставляемом режиме продиктовано стремлением обеспечить справедливое или эффективное обложение прямыми налогами и их взимание с лиц другого государства-члена или третьих государств в отношении торговли услугами, учреждения и деятельности, и такие меры не должны противоречить положениям международных

указанных мер не должно приводить к *произвольной или неоправданной дискриминации* между государствами-членами или к скрытым ограничениям в торговле услугами, учреждении, деятельности и осуществлении инвестиций.

Кроме того, Приложение № 16 к ДЕАЭС содержит собственные исключения, а также допускает индивидуальные перечни ограничений, изъятий, дополнительных требований и условий государств-членов, которые утверждаются Высшим советом.

Государства-члены не будут вводить новые дискриминационные меры в отношении торговли услугами, учреждения и деятельности лиц других государств-членов по сравнению с режимом, действующим на дату вступления в силу ДЕАЭС (п. 9 ст. 65 ДЕАЭС).

При этом конструкции *национального режима* (п. 21–26 Приложения № 16 к ДЕАЭС) и *режима наибольшего благоприятствования* (п. 27–29 Приложения № 16 к ДЕАЭС) применяются при торговле услугами, учреждении и деятельности и распространяются на «*все меры*», затрагивающие торговлю услугами, учреждение и деятельность, т. е. и на фискальные меры (барьеры).

В торговле ЕАЭС с *третьими странами* допускается применение нетарифных мер в соответствии с Приложением № 7 к ДЕАЭС, но на *недискриминационной основе* (п. 2 ст. 46 ДЕАЭС), помимо общих оснований для таких мер существуют общие исключения (ст. 38–41 Приложения № 7), защита внешнего финансового положения и обеспечение равновесия платежного баланса (ст. 42–46 Приложения № 7), возможность введения временных мер (ст. 50–56 Приложения № 7).

Термин «дискриминация» и его производные также часто используются в контексте функционирования внутреннего рынка товаров (ст. 29 ДЕАЭС), в сфере торговли услугами, учреждения, деятельности и осуществления инвестиций (ст. 65, 66 ДЕАЭС, п. 12 (1), 50 Приложения № 16 к ДЕАЭС), применения нетарифных мер регулирования в отношении третьих стран (п. 39 Приложения № 7 к ДЕАЭС), запрета дискриминации работников по признаку гражданства (п. 36 Приложения № 16 к ДЕАЭС) и в сфере финансовых услуг (п. 34 Приложения № 17 к ДЕАЭС).

Каков же механизм разрешения споров о существовании и правовых последствиях фискальных барьеров, в чем бы они ни заключались, если их рассматривать как нарушение (несоблюдение) положений Договора о ЕАЭС государством-членом (вопрос отнесен к компетенции Суда ЕАЭС п. 1 ст. 39 Статута Суда ЕАЭС)?

Кратко процедура выглядит следующим образом: 1) в качестве обязательной досудебной процедуры государство-член (заявитель) предварительно обращается к другому государству-члену (ответчику) для урегулирования вопроса путем *консультаций, переговоров или иными способами,*

---

договоров государств-членов; 5) несовместимые с п. 27 и 29 приложения № 16 к Договору, при условии что различие в отношении режима является результатом соглашения по вопросам налогообложения, в том числе об избежании двойного налогообложения, участником которого является соответствующее государство-член.

предусмотренными Договором и международными договорами в рамках Союза (п. 43 Статута Суда ЕАЭС); 2) в случае если государство-ответчик не приняло мер по урегулированию вопросов в течение трех месяцев со дня поступления обращения или до истечения этого срока по согласованию сторон, государство-заявитель вправе направить спор на рассмотрение Суда ЕАЭС (п. 44, 45 Статута); 3) в срок не позднее 90 дней со дня поступления заявления Суд по результатам рассмотрения спора выносит решение, которое является обязательным для сторон (п. 96, 99 Статута): а) об установлении факта соблюдения государством-членом Договора либо б) об установлении факта несоблюдения государством-членом Договора<sup>49</sup>; 4) стороны спора самостоятельно определяют форму и способ исполнения решения Суда (п. 102 Статута); 5) в случае неисполнения решения Суда государство-член (заявитель) вправе обратиться в Высший Евразийский экономический совет с целью принятия необходимых мер, связанных с его исполнением.

Как видим, никаких конкретных негативных последствий установления факта несоблюдения государством-членом положений ДЕАЭС не предусмотрено; более того, *решения Суда не изменяют, не отменяют и не создают новых норм законодательства государств-членов, т. е. такое решение не может быть источником права* и применяться в конкретном деле частным субъектом (хотя вполне может расцениваться в качестве доказательства по делу). Не предусмотрено и права государства-заявителя на соответствующую компенсацию или «ответные» меры. Наконец, окончательное исполнение решения Суда зависит от мер, которые может принять Высший Евразийский экономический совет, решения которого хотя и составляют часть права Союза (п. 1 ст. 6 ДЕАЭС), но не подлежат непосредственному действию в государствах-членах, а исполняются в порядке, предусмотренном их национальным законодательством.

Еще один механизм идентификации или, скорее, уточнения фискального барьера — разъяснение положений ДЕАЭС Судом, в частности по заявлению государства-члена (п. 46 Статута). С таким заявлением может обратиться уполномоченный орган по дипломатическим каналам (в случае России — Минюст РФ).

Также не стоит забывать и о внутригосударственных юрисдикционных механизмах разрешения споров, предполагающих непосредственное применение положений ДЕАЭС. В контексте рассмотренной выше компетенции Суда ЕАЭС возникает следующий вопрос: если внутреннее законодательство государства-члена не наделяет суды правом обращаться в Суд ЕАЭС за разъяснениями и не предусматривает возможности (или обязанности) национального суда приостановить производство по делу в связи с рас-

<sup>49</sup> См., напр.: Решение Большой Коллегии Суда от 21 февраля 2017 г. по делу по заявлению Российской Федерации по спору о соблюдении Республикой Беларусь Договора о ЕАЭС, ст. 125 Таможенного кодекса ТС, ст. 11 и 17 Соглашения о взаимной административной помощи таможенных органов государств — членов Таможенного союза // Суд Евразийского экономического союза. URL: <http://courteurasian.org/doc-17943> (дата обращения: 24.03.2018).

смотрением спора в международном суде (Суде ЕАЭС), как избежать ситуации различного толкования положений ДЕАЭС о фискальных барьерах национальными судами, которые обязаны применять международный договор в конкретном деле с участием физических и юридических лиц<sup>50</sup>?

Например, в силу п. 5 ст. 144 Арбитражного процессуального кодекса РФ приостановление производства по делу в связи с рассмотрением международным судом дела, решение по которому может иметь значение для рассмотрения данного дела, является *правом* арбитражного суда. В других государствах-членах ни обязанности, ни права приостанавливать производство по такому основанию процессуальным законодательством в принципе не предусмотрено<sup>51</sup>.

Таким образом, имеются все предпосылки для формирования диаметрально противоположной национальной практики применения и толкования договорно-правовой базы ЕАЭС.

### Заключение

Проведенное исследование позволяет с осторожностью предположить, что родовым понятием для всех проявлений фискальных барьеров *de jure* в ЕАЭС выступает (государственная) «мера», которая в каждом отдельном случае может одновременно представлять собой нетарифный барьер, являющийся налоговой дискриминацией, нарушающей как национальный режим, так и специфическую экономическую свободу. Такая поливалентность фискальных барьеров в праве Союза — вряд ли удачный пример юридической техники, однако, с точки зрения частных субъектов, получивших несколько альтернативных оснований защиты своих прав, может быть вполне выгодной.

Принимая во внимание очевидную рецепцию некоторых правовых моделей ВТО и ЕС, Евразийскому экономическому союзу целесообразно вынести в качестве уроков по меньшей мере следующее.

Во-первых, необходимо четкое разграничение используемых концепций фискальных барьеров с точки зрения оптимальной юридической конструкции и соответствующего ей механизма устранения барьера с опорой на практику ОРС ВТО и Суда ЕС.

Во-вторых, необходимо выработать соответствующую методологию идентификации фискальных барьеров в зависимости от используемой концепции, и опыт ОРС ВТО, Суда ЕС и ЕСПЧ представляется в этом деле весьма ценным.

<sup>50</sup> В этом отношении справедливо замечание А. С. Исполинова: «Главной причиной полного отсутствия какого-либо диалога между национальными и региональными судами является игнорирование нормативных актов интеграционных объединений странами-членами, в первую очередь их национальными судами» (Исполинов А. С. Эволюция пути развития современного международного правосудия // Lex Russica. 2017. № 10. С. 68).

<sup>51</sup> См. ст. 105 и 106 Гражданского процессуального кодекса (далее — ГПК) Республики Армения, ст. 145 и 146 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь, ст. 160 и 161 ГПК Республики Беларусь, ст. 272 и 273 ГПК Республики Казахстан и ст. 215 и 216 ГПК Кыргызской Республики.

В-третьих, без дальнейшего совершенствования юрисдикционного механизма разрешения споров в ЕАЭС, особенно в части приведения в исполнение решений Суда ЕАЭС, достижение поставленных целей экономической интеграции вряд ли возможно. В механизм инициирования дела в Суде ЕАЭС целесообразно включить частных (экономических) субъектов, например через процедуру обращения к Евразийской экономической комиссии, а также задействовать экспертное сообщество государств-членов. Помимо неэффективности текущей процедуры приведения в исполнение решений Суда, слабыми местами видятся: конкуренция Суда ЕАЭС и национальных судов, отсутствие единообразия национальной практики, невозможность национальных судов обращаться в Суд ЕАЭС за разъяснением положений ДЕАЭС и др.

Кроме того, на вооружение должен быть взят опыт ЮНКТАД, МВФ, ЕС<sup>52</sup> и других образований по классификации и идентификации барьеров, в том числе фискальных, их количественному и качественному измерению, иным статистическим исследованиям.

### Литература

*Исполинов А. С.* Эволюция пути развития современного международного правосудия // *Lex Russica* (Русский закон). 2017. № 10. С. 58–87.

*Савицкий А. И.* Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург: Издательский дом УрГЮУ, 2012. 239 с.

*Савицкий А. И.* Фискальные барьеры на пути к единому рынку услуг в секторе научно-исследовательских работ в Евразийском экономическом союзе // *Евразийский юридический журнал*. 2017. № 11. С. 209–212.

*Abrams R. K.* The Impact of European Community's internal market on the EFTA. Washington: International Monetary Fund, 1990. 74 p.

*Brown C., Manolakas Ch.* Tax Discrimination and Trade in Services: The Search for Balance in Canada — U. S. Relations // *Georgetown Journal of International Law*. 2008. Vol. 40, no. 3. URL: [https://www.researchgate.net/publication/242593206\\_Tax\\_Discrimination\\_and\\_Trade\\_in\\_Services\\_The\\_Search\\_for\\_Balance\\_in\\_Canada-US\\_Relations](https://www.researchgate.net/publication/242593206_Tax_Discrimination_and_Trade_in_Services_The_Search_for_Balance_in_Canada-US_Relations) (дата обращения: 24.03.2018).

*Bammens N.* The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law / IBFD Doctoral Series. IBFD, 2013. 1130 p.

*Bammens N., Vanistendael F.* Article 24: Non-Discrimination — *Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD, 2017. URL: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Global-Tax-Treaty-Commentaries> (дата обращения: 24.03.2018).

*Davies G.* *European Union internal market law*. 2<sup>nd</sup> ed. London, Routledge-Cavendish, 2003. 256 p.

*Kent P.* *Law of the European Union*. 4<sup>th</sup> ed. Essex, England: Pearson Education Ltd., 2008. 421 p.

<sup>52</sup> Заслуживает внимания практика проведения исследований существующих барьеров на рынке ЕС, в том числе с использованием методов анкетирования. См., напр.: *Barriers to Trade in Business Services*. Final report. European Commission. January 2001. URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/economic-reports/docs/bus-services-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/economic-reports/docs/bus-services-report_en.pdf) (дата обращения: 12.05.2018).

## References

Abrams R. K. *The Impact of European Community's internal market on the EFTA*. Washington, International Monetary Fund, 1990. 74 p.

Bammens N. *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*. IBFD Doctoral Series. IBFD, 2013. 1130 p.

Bammens N., Vanistendael F. *Article 24: Non-Discrimination – Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD, 2017. Available at: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Global-Tax-Treaty-Commentaries> (accessed: 24.03.2018).

Brown C., Manolakas Ch. Tax Discrimination and Trade in Services: The Search for Balance in Canada — U.S. Relations. *Georgetown Journal of International Law*. 2008, vol. 40, no. 3. Available at: [https://www.researchgate.net/publication/242593206\\_Tax\\_Discrimination\\_and\\_Trade\\_in\\_Services\\_The\\_Search\\_for\\_Balance\\_in\\_Canada-US\\_Relations](https://www.researchgate.net/publication/242593206_Tax_Discrimination_and_Trade_in_Services_The_Search_for_Balance_in_Canada-US_Relations) (accessed: 24.03.2018).

Davies G. *European Union internal market law*. 2<sup>nd</sup> ed. London, Routledge-Cavendish, 2003. 256 p.

Ispolinov A. S. Evoliutsiia puti razvitiia sovremenного mezhdunarodного pravosudiia [Evolution and ways of development of contemporary international justice]. *Lex Russica (Russkii zakon) [Lex Russica (Russian Law)]*, 2017, no. 10, p. 58–87. (In Russian)

Kent P. *Law of the European Union*. 4<sup>th</sup> ed. Essex, England, Pearson Education Ltd., 2008. 421 p.

Savitsky A. I. Fiskal'nye bar'ery na puti k edinomu rynku uslug v sektore nauchno-issledovatel'skikh rabot v Evraziiskom ekonomicheskom soiuze [Fiscal Barriers to the Single Market of Services at the Sector of Research and Development in the Eurasian Economic Union]. *Evraziiskii iuridicheskii zhurnal [Eurasian law journal]*, 2017, no. 11, pp. 209–212. (In Russian)

Savitsky A. I. *Rezhim nediskriminatsii v nalogovom prave Rossiisko' Federatsii, Respubliki Belarus' i Respubliki Kazakhstan (sravnitel'no-pravovoe issledovanie): dis. kand. iurid. nauk [Non-discrimination regime in tax law of the Russian Federation, Republic of Belarus and Republic of Kazakhstan (comparative legal research)]*. PhD thesis]. Ekaterinburg, Publishing house USLU, 2012. 239 p. (In Russian)