

**Ключевые слова:**

международное экономическое сотрудничество,  
Содружество Независимых Государств,  
координация налоговой политики,  
Модельный Налоговый кодекс СНГ,  
сближение налоговых систем

**И. В. Горский**, д. э. н.,  
проф. кафедры «Государственные доходы» ГУМФ  
(e-mail: igor-gorskij@yandex.ru)

# Модельный Налоговый кодекс СНГ как инструмент интеграции

*В глобализирующемся мире у государств нет альтернативы активному включению в мирохозяйственные процессы. Как показывает мировой опыт, одной из эффективных форм присоединения страны к этим процессам является ее участие в региональных международных организациях. При этом от выбора стратегии и способов интеграции во многом зависит дальнейшее экономическое развитие той или иной страны.*

В русле прогрессивных общемировых тенденций строят свои отношения и государства, образовавшиеся на территории бывшего Советского Союза. За минувшие два десятилетия ими были задействованы разнообразные модели взаимовыгодного сотрудничества — Таможенный союз, Содружество Независимых Государств (СНГ), Единое экономическое пространство, Евразийское экономическое сообщество, Организация Договора о коллективной безопасности и др. В то же время можно смело утверждать, что возможности этих моделей для стран — членов СНГ далеко не исчерпаны.

Важнейшими направлениями развития взаимодействия государств СНГ продолжают оставаться: сближение национальных условий хозяйствования, снижение административных барьеров и экономических издержек ведения бизнеса, укрепление исторически сложившихся и доказавших свою эффективность производственных, торговых, научно-технических и культурных связей в рамках СНГ. Именно этому способствует Модельный Налоговый кодекс для государств — участников СНГ (далее — МНК).

Вопрос о сближении национальных законодательств встал вместе с образованием СНГ. Неудивительно, что налоговые отношения в числе первых оказались в сфере правового сотрудничества. Работа велась непосредственно под руководством депутатов национальных законодательных органов из Постоянной комиссии Межпарламентской Ассамблеи СНГ по экономике и финансам (далее — Постоянная комиссия). К середине

1990-х гг. из представителей финансовых и налоговых органов, а также деятелей науки были созданы рабочие группы по подготовке МНК, которые регулярно докладывали на заседаниях Постоянной комиссии о результатах своей деятельности.

Работа над МНК проводилась в русле общей координации хозяйственного законодательства, имеющей для стран — членов СНГ двойной эффект: первый состоит в совершенствовании национальных налоговых систем путем приобщения (и взаимодействия) проверенным опытом передовых форм и методов налогообложения; второй заключается в стратегическом сближении налоговых режимов стран СНГ, что способствует развитию экономических взаимосвязей.

Создание эффективной налоговой системы СНГ предполагает глубокий анализ национальных законодательств по налогам. Можно сказать, что работа в этом направлении велась с учетом двух принципиальных моментов — максимального сближения методологических подходов к налогообложению и широкого маневрирования второстепенными деталями налогового законодательства.

Сочетание этих двух принципов наилучшим образом отвечает сегодня задаче унификации налогового законодательства СНГ, а их реализацию можно наблюдать на примере любого из представленных проектов налогов, где строго определяются такие элементы, как субъект, объект налога или налоговая база, в то время как льготы, порядок и сроки уплаты налогов оставлены на усмотрение национальных законодательств. Именно такой подход позволяет обеспечить баланс двух неотъемлемых характеристик любой современной налоговой системы — эффективности и справедливости.

### **СОЗДАНИЕ МОДЕЛЬНОГО НАЛОГОВОГО КОДЕКСА СНГ**

Модельный закон — международный акт, имеющий рекомендательный характер. Основная его идея — унификация законодательств разных государств, согласование законодательной деятельности. Практика разработки типовых кодексов широко представлена в США для установления единообразия в законодательстве штатов<sup>1</sup>. Важнейшим итогом первого этапа работы над МНК стало принятие Межпарламентской Ассамблеей СНГ в декабре 2000 г. Общей части МНК<sup>2</sup> (аналог первой части Налогового кодекса РФ), где устанавливались виды налогов, определялись основные понятия и правила поведения в одной из важнейших для бизнеса сфер государственного регулирования — в налоговой сфере.

В частности, Общая часть МНК устанавливала перечень основных налогов (общегосударственных и местных), в который входили:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на прибыль (доход) организаций;
- подоходный налог с физических лиц;
- взносы в государственные социальные внебюджетные фонды, или социальный налог;
- государственная пошлина;
- таможенная пошлина и таможенные сборы;
- налог на использование природных ресурсов и природной среды;
- налог на имущество;
- земельный налог;
- налог на наследование и дарение;
- общегосударственные и местные лицензионные сборы.

---

<sup>1</sup> См.: Энциклопедия юриста / Сайт словарей и энциклопедий «Академик» ([http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_jaw/1259/модельный](http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_jaw/1259/модельный)).

<sup>2</sup> См.: Сайт Всеобщей конфедерации профсоюзов (<http://old.vkp.ru/sng.html>).

В 2000-е гг. продолжалась работа по наполнению МНК конкретным содержанием — подготавливалась Специальная часть, в которой прописывались отдельные виды налогов, подобно тому, как это представлено во второй части НК РФ. Трудности, с которыми пришлось столкнуться в процессе работы на этом этапе, обуславливались прежде всего национальными различиями в методологии налогообложения, что, в свою очередь, предопределялось объективными особенностями социально-экономических условий в странах СНГ. Среди таких особенностей можно отметить, к примеру, то, что один и тот же налог в одних странах относится к разряду государственных, а в других — местных; в одних налоговой базой земельного налога служит кадастровая стоимость, в других — площадь земельного участка; многочисленны и чрезвычайно многообразны виды юридически значимых действий, за совершение которых взимается госпошлина: в России — около 150, в Беларуси — 100, в Казахстане — 50.

В этих и многих других случаях при работе над проектами приходилось выбирать компромиссные варианты, которые в дальнейшем согласовывались в результате обсуждений на Постоянной комиссии. На этом этапе свою заинтересованность демонстрировали представители всех стран, но особенно активное участие в обсуждении принимали делегации Азербайджана, Беларуси, Казахстана, Молдовы, России. Подготовка глав Специальной части МНК не ограничивалась формальным объединением отдельных норм национальных налоговых законодательств или выбором их наиболее продвинутых положений. Представляемые проекты не только учитывали лучший опыт стран СНГ, но принимали во внимание сложившуюся налоговую практику дальнего зарубежья, а также положения и рекомендации налоговой теории, что в целом ориентировало проекты на упрощение администрирования налогов и снижение издержек налогоплательщика. В частности, при разработке ряда налогов использовались идеи, представленные в «Основах мирового налогового кодекса»<sup>3</sup>.

Наиболее острая проблема сегодня — актуализация Общей части МНК. За прошедшее время в такой динамичной сфере, как налоги, всеми государствами в налоговые законодательства были внесены многочисленные и существенные изменения, затрагивающие принципы и главные процедуры налогообложения, а некоторые из них приняли свои налоговые кодексы.

В ряде случаев работа над МНК выявила не вполне оправданную тенденцию к заимствованию «передового» западного опыта. Так, в налоговом законодательстве большинства стран СНГ лицензионные сборы не образуют самостоятельного элемента системы налогообложения (лишь Налоговый кодекс Беларуси относит к республиканским налогам «Регистрационные и лицензионные сборы», и в Казахстане перечень налогов включает «Лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности»). Тем не менее во всех странах существуют платежи, обусловленные предоставлением права (разрешения) на осуществление определенных видов деятельности. Так, например, в Киргизии действуют «Налог на право использования местной символики», «Сбор за право проведения местных аукционов...», «Налог на право охоты и рыболовства»; в Казахстане — «Сбор за выдачу разрешения на использование...». В России гл. 25.1 НК РФ «Сборы за пользование объектами животного мира и...» и во многом гл. 25.2 «Водный налог» носят «лицензионный» характер, ибо предусматривают обязательное получение пользователем лицензии (разрешения). Подобные формулировки присутствуют в законодательстве Узбекистана и Украины.

Следует отметить, что общей тенденцией развития налогового законодательства в СНГ становится движение от лицензионных сборов к платежам пошлинного характера,

---

<sup>3</sup> *Hussey W. M., Lubick D. C. Basic world tax code and commentary / Tax Analysts in Arlington. — Va., 1996.*

т. е. от разрешительного к уведомительному, регистрационному порядку регулирования отдельных видов деятельности. То, что движение это во многом носит «косметический» характер, можно видеть на следующих примерах. Скажем, в Налоговом кодексе Молдовы нет таких понятий, как «лицензия», «разрешение», «сбор за право...», но это вовсе не означает отсутствия в стране регламентируемых, в т. ч. и налогами, сфер. Второй пример: в России отказались от группы разрешительных налогов, и теперь вместо лицензионных сборов взимается государственная пошлина «за совершение действий, связанных с выдачей разрешений...», «за предоставление лицензий на...» и т. д. Смысл подобной «реформы» неясен.

Проблема в том, что абсолютно нормальный для рыночной экономики, но имеющий свои пределы процесс дерегулирования бизнеса сопровождается затуханием финансовой (доходной) стороны дела. Поскольку всегда будут существовать специфические виды деятельности, находящиеся под особым контролем (учетом) общества и требующие специального разрешения на их осуществление, нет никакого смысла скрывать доходную составляющую финансовых взаимоотношений между тем, кто разрешает, и тем, кому разрешают. Соответственно, есть все основания для «разрешительных» налогов.

Другими примерами малоумного следования модным теориям могут служить налог с наследств, который истребили в СНГ (нет его и в МНК), или плоская ставка индивидуального подоходного налога, не используемая ни в одной развитой стране.

Надо сказать, что на момент принятия действующей редакции Общей части МНК не вполне ясно осознавалась «субординация» модельных законов с системами национального права. Модельный кодекс — рекомендательный акт. Между тем принятая Общая часть МНК содержит положения, не укладывающиеся в национальное налоговое законодательство. Так, ни один налоговый кодекс государств СНГ не включает МНК в налоговое законодательство страны, как того требует п. 1 ст. 2 Общей части МНК. Там же в ст. 1 указывается на то, что МНК должен приниматься во внимание конституциями стран при установлении основ налоговой системы, чего опять-таки нет ни в одной стране. И таких «разночтений» немало.

Учитывая, что налоговое законодательство тесно увязывается с другими отраслями права, необходимо также более строгое соотнесение МНК с иными модельными законами СНГ (кодекс модельный гражданский, земельный, о недрах и др.). Все это свидетельствует о необходимости совершенствования МНК и прежде всего его Общей части. Не случайно ее обновление включено в план работы Постоянной комиссии<sup>4</sup>.

Главное предназначение модельного закона — унификация законодательств разных государств, согласование законодательной деятельности. Но унификация законодательств не может быть самоцелью, она служит средством для достижения целей более высокого порядка — развития связей и общего подъема экономики и культуры. Это особенно важно в области налогового законодательства в силу обязательного характера его норм.

Если говорить об оценке сегодняшнего состояния правового регулирования налоговых отношений в странах СНГ, то следует признать их значительное разнообразие. Разумеется, для всех стран СНГ создание современных налоговых систем — дело новое и сложное, а их движение на этом пути отличалось особенностями, касающимися как некоторых формальных показателей, так и принципиальных положений.

К примеру, количество установленных налогов в странах СНГ различается в три раза, а наибольшее их число — в Казахстане. И это при том, что Казахстан имеет один

<sup>4</sup> См.: Сайт Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ (<http://www.iacis.ru/html/>).

из самых «продвинутых» налоговых кодексов: он включает около 700 статей и детально прописывает многие процедуры, не упоминаемые в кодексах других стран. Скажем, в НК РФ вопросам обжалования посвящено шесть статей, тогда как в Налоговом кодексе Казахстана (на 01.01.2011) – 22 статьи.

**Количество налогов в некоторых странах  
(без специальных налоговых режимов) в 2009–2010 гг.**

Страна	Всего налогов	В том числе	
		государственных	местных
Азербайджан	13	9	4
Беларусь	21	17	4
Грузия	7	5	2
Казахстан	29	29	—
Киргизия	8	6	2
Молдова	20	6	14
Россия	13	8	5
Таджикистан	20	16	4
Туркменистан	11	6	5
Узбекистан	12	6	6
Украина (проект НК)	23	15	8

*Источник: составлено автором.*

Характеризуя в целом налоговые системы стран СНГ, нельзя не упомянуть подготовленный PricewaterhouseCoopers совместно с Всемирным банком «Рейтинг налоговых систем 2011»<sup>5</sup>, в котором проводится сравнение простоты уплаты налогов. Согласно ему из 183 стран Беларусь находится на последнем месте, Украина занимает 181-е, Армения – 159-е, Россия – «почетное» 134-е место. При всей условности расчетов такие показатели не делают чести СНГ.

Один из выводов, который следует из анализа налоговых кодексов, состоит в том, что различия в налоговых системах государств – членов СНГ во многих случаях вызваны субъективными факторами, противоречат современным рекомендациям налоговой теории и влекут за собой неоправданные издержки по уплате и взиманию налогов.

### **НАПРАВЛЕНИЯ РАБОТЫ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ МНК**

Работа по совершенствованию МНК (и в первую очередь его Общей части) призвана не только согласовать, унифицировать наиболее существенные положения национальных налоговых законодательств, но и привести действующую редакцию МНК в соответствие с изменившимися экономическими, политическими, правовыми, информационными и другими условиями.

Но МНК, подчеркнем еще раз, не должен ограничиваться задачей согласования и сближения законодательств стран СНГ. Не менее важна его роль как ориентира для движения национальных налоговых отношений к лучшим мировым моделям налогообложения. Поэтому неотъемлемое требование в работе над МНК – учет современных тенденций развития налоговой сферы, достижений финансовой науки и удачных практических результатов мировой налоговой практики.

<sup>5</sup> См.: Рейтинг налоговых систем 2011 / Социальный портал BuhBiz ([http://buhbiz.com.ua/blog/business\\_in\\_the\\_world/148.html](http://buhbiz.com.ua/blog/business_in_the_world/148.html)).

Основные цели совершенствования МНК заключаются в том, чтобы Налоговый кодекс СНГ:

- стал единым документом, включающим все основные правила налогообложения: принципы организации налоговой системы, права и обязанности участников налоговых отношений, формы и методы налогового контроля, виды правонарушений налогового законодательства и ответственности за их совершение, порядок обжалования и т. д.;

- сохранил принятую структуру кодекса: части, разделы, главы, пункты;

- основывался на анализе национальных налоговых кодексов и обеспечил преемственность положительно зарекомендовавших себя действующих налоговых норм и процедур; дал единую трактовку употребляемым в МНК понятиям; устранил имеющиеся пробелы и противоречия; исключил устаревшие нормы, фактически утратившие силу, и неэффективные положения, которые не имеют механизмов реализации;

- стал программой развития национальных налоговых систем в странах СНГ на принципах эффективности и справедливости налогообложения; привел к расширению возможностей экономического и культурного сотрудничества как между государствами СНГ, так и за его пределами.

Главные направления повышения качества налоговых систем давно известны — упрощение налогов и улучшение их администрирования: широкая база, невысокие ставки, простота исчисления и уплаты. Вопросы количества налогов и их распределения по бюджетам сегодня не имеют решающего значения, поскольку очень сильно связаны на особенностях исторического и национального опыта. Следует сосредоточить внимание на наиболее существенных для всех стран налогах (доходах): уничтожать льготы; истреблять так называемый регулирующий компонент налогов, за которым не стоит ничего, кроме попытки лоббистов «исправить» в свою пользу экономические законы; противостоять либеральным наскокам на государство, подобным тем, какими российский бизнес загнал-таки в тупик пенсионную систему.

Возможными этапами работы с согласованными сроками завершения могли бы стать: подготовка плана актуализации МНК, его обсуждение, доработка по результатам обсуждения, рассмотрение доработанного варианта, его принятие и т. д. Трудность осуществления данных этапов в настоящее время связана также с угрозой нового кризиса, когда некоторые страны могут предпочесть индивидуальные действия. Но и в этом случае Межпарламентская Ассамблея СНГ просто обязана предложить эффективные общие меры противодействия кризису.

И последнее. Экономические и геостратегические интересы России не допускают дальнейшего ослабления ее влияния на постсоветском пространстве, а главным инструментом такого влияния остаются сегодня интеграционные процессы, в т. ч. и в налоговой сфере. Поэтому Совет Федерации Федерального Собрания, курирующий налоговое законодательство СНГ, и другие государственные органы власти России должны активно поддержать работу над Модельным Налоговым кодексом СНГ.

## **Библиография**

1. Рейтинг налоговых систем 2011 [Электронный ресурс] / Социальный портал BuhBiz. — Режим доступа: [http://buhbiz.com.ua/blog/business\\_in\\_the\\_world/148.html](http://buhbiz.com.ua/blog/business_in_the_world/148.html).
2. Энциклопедия юриста [Электронный ресурс] / Сайт словарей и энциклопедий «Академик». — Режим доступа: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_law/1259/модельный](http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_law/1259/модельный).
3. Сайт Всеобщей конфедерации профсоюзов [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://old.vkp.ru/sng.html>.
4. Сайт Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.iacis.ru/html/>.
5. Hussey, W. M., Lubick, D. C. Basic world tax code and commentary / Tax Analysts in Arlington. — Va., 1996.