ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

УДК 336.22:341.21:339.9
JEL: E62, F02, F38, H2, H87

DOI: http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.13.2019.4.1507-1521

А. В. ТИХОНОВА[1, 2]

[1] *Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия*
[2] *Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К. А. Тимирязева, г. Москва, Россия*

ПОЛИТИКА ГАРМОНИЗАЦИИ АКЦИЗОВ В ЕС И ЕАЭС

Тихонова Анна Витальевна, кандидат экономических наук, доцент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации; доцент кафедры статистики и эконометрики, РГАУ – МСХА им. К. А. Тимирязева
Адрес: 125993 (ГСП-3), г. Москва, Ленинградский просп., 49, тел.: +7 (499) 277-39-51
E-mail: AVTihonova@fa.ru; nick382@yandex.ru
ORCID: http://orcid.org/0000-0001-8295-8113
Web of Science Researcher ID: http://www.researcherid.com/rid/Q-5268-2017

Цель: разработка рекомендаций по совершенствованию политики ЕАЭС в области гармонизации акцизов на основании сравнительной характеристики типов политики гармонизации, применяемых в ЕС и ЕАЭС.
Методы: использовались общие методы познания (дедукция и индукция, анализ и синтез, описание и обобщение) и частно-научные методы познания (метод сравнения, табличный и графический метод представления данных).
Результаты: активно развивающиеся процессы глобализации, международной интеграции и цифровизации вызывают необходимость обновления и адаптации национальных налоговых систем. При этом практика и теория налогообложения в мировой практике демонстрируют отсутствие единого подхода к гармонизации налогообложения, и в первую очередь в отношении косвенного налогообложения. В работе с целью оценки механизмов гармонизации налогообложения рассмотрены специфические черты политики гармонизации акцизов, применяемые в ЕС и ЕАЭС, к которым, в частности, относятся вопросы гармонизации объектов обложения (подакцизных товаров), налоговой базы, налоговых ставок и механизма проведения налоговых процедур. Проанализированы эффекты и риски неограничительной политики Европейского союза и ограничительной акцизной политики ЕАЭС. Оценка фактических результатов гармонизации в рассматриваемых интеграционных объединениях позволила определить приоритетные направления гармонизации в евразийском пространстве на основании использования политики смешанного типа.
Научная новизна: состоит в разработке теоретических и методологических основ формирования согласованной акцизной политики в рамках Евразийского экономического союза, базирующихся на преимуществах и недостатках двух типов политик гармонизации (ограничительной и неограничительной) и учитывающих имеющийся практический опыт их реализации.
Практическая значимость: основные положения и выводы статьи могут быть использованы в научной и педагогической деятельности при рассмотрении вопросов о налогообложении акцизами, а также при определении приоритетных направлений развития налоговой системы Российской Федерации.

Ключевые слова: экономика и управление народным хозяйством; гармонизация; акцизы; табачная продукция; ЕС; ЕАЭС; ограничительная политика; неограничительная политика; минимальные ставки; структура акциза; максимальные ставки

Благодарность: статья подготовлена при поддержке Российского фонда фундаментальных исследований (РФФИ), проект № 18-010-00527 (2019 г.).

Конфликт интересов: автором не заявлен.

Как цитировать статью: Тихонова А. В. Политика гармонизации акцизов в ЕС и ЕАЭС // Актуальные проблемы экономики и права. 2019. Т. 13, № 4. С. 1507–1521. DOI: http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.13.2019.4.1507-1521

Актуальные проблемы экономики и права. 2019. Т. 13, № 4
Actual Problems of Economics and Law, 2019, vol. 13, No. 4

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

A. V. TIKHONOVA[1, 2]

[1] *Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*
[2] *Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Moscow, Russia*

POLICY OF EXCISES HARMONIZATION IN THE EU AND EEU

Anna V. Tikhonova, PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Taxation Policy and Customs-tariff regulation, Finance University under the Government of the Russian Federation; Associate Professor of the Department of Statistics and Econometrics, Russian State Agrarian University - Moscow Timiryazev Agricultural Academy
Address: 49 Leningradskiy prospekt, 125993 (GSP-3), Moscow, tel.: +7 (499) 277-39-51
E-mail: AVTihonova@fa.ru; nick382@yandex.ru
ORCID: http://orcid.org/0000-0001-8295-8113
Web of Science Researcher ID: http://www.researcherid.com/rid/Q-5268-2017

Objective: to develop recommendations for improving the EAEU policy in the field of excise duties harmonization based on comparative characteristics of the types of harmonization policies applied in the EU and the EAEU.
Methods: general methods of cognition (deduction and induction, analysis and synthesis, description and generalization) and specific scientific methods of cognition (comparison method, tabular and graphical method of data representation) were used.
Results: the actively developing processes of globalization, international integration and digitalization cause the need to update and adapt national tax systems. At the same time, the global practice and theory of taxation demonstrate the absence of a unified approach to the harmonization of taxation, especially with regard to indirect taxation. In order to assess the mechanisms of tax harmonization, specific features of the policy of harmonization of excise taxes applied in the EU and the EAEU are considered, which, in particular, include the issues of harmonization of objects of taxation (excisable goods), tax base, tax rates and the mechanism of tax procedures. The effects and risks of the non-restrictive policy of the European Union and the restrictive excise policy of the EAEU are analyzed. The assessment of the actual results of harmonization in the integration associations under consideration allowed determining the priority areas of harmonization in the Eurasian space by using mixed-type policies.
Scientific novelty: it consists in the development of theoretical and methodological foundations for the formation of a coherent excise policy within the Eurasian Economic Union, based on the advantages and disadvantages of two types of harmonization policies (restrictive and non-restrictive) and taking into account the existing practical experience of their implementation.
Practical significance: the main provisions and conclusions of the article can be used in scientific and pedagogical activities when considering issues of excise taxation, as well as in determining the priority directions of the tax system development of the Russian Federation.

Keywords: Economics and national economy management; Harmonization; Excise taxes; Tobacco products; EU; EAEU; Restrictive policy; Non-restrictive policy; Minimal rates; Excise structure; Maximal rates

Acknowledgement: the article is prepared with the support of the Russian fund of Basic Research (RFBR), project No. 18-010-00527 (2019).

Conflict of Interest: No conflict of interest is declared by the author.

For citation: Tikhonova A. V. Policy of excises harmonization in the EU and EEU, *Actual Problems of Economics and Law*, 2019, Vol. 13, No. 4, pp. 1507–1521 (in Russ.). DOI: http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.13.2019.4.1507-1521

Введение

Национальные налоговые системы сталкиваются с сильной конкуренцией в результате глобализации экономики. Особенное давление налоговая политика государства ощущает в условиях полицентризма, характеризующегося одновременным членством в нескольких интеграционных объединениях (например, участие России в Всемирной торговой организации (далее – ВТО) и Евразийском экономическом союзе (далее – ЕАЭС) [1]. К негативным последствиям международной налоговой конкуренции относят и то, что в ряде случаев она способствует развитию одних

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

государств в ущерб другим, когда они конкурируют в области налогообложения для привлечения экономической деятельности или налоговых поступлений в бюджеты.

Активно развивающиеся процессы глобализации, международной интеграции и цифровизации вызывают необходимость обновления и адаптации национальных налоговых систем, что значительно увеличивает географическую мобильность налогов. Соответственно, сложилась серьезная конкуренция между налоговыми системами, вызывающая озабоченность по поводу равных условий игры и справедливости в глобальной налоговой политике [2].

С целью обеспечения интересов всех участников интеграционных объединений одну из первоочередных задач наднационального регулирования представляет гармонизация системы косвенного налогообложения. С одной стороны, косвенные налоги по-прежнему тесно связаны с суверенитетом государств-членов, требованием единогласия и специальной законодательной процедурой, которая надежно удерживает налоговые вопросы под государственным контролем [3–5]. В то же время необходимость гармонизации внутренних положений о косвенном налогообложении в рамках интеграции чрезвычайно важна из-за потенциального искажающего воздействия налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизов на единый рынок.

В рамках настоящего исследования более подробно будет рассмотрен вопрос о возможных вариантах гармонизации акцизного налогообложения (на примере Европейского союза (далее – ЕС) и Евразийского экономического союза).

Исследование основано на методологии научного познания, системном анализе, теории налогообложения. Для реализации поставленной цели исследования использовались следующие методы: дедукция и индукция, анализ и синтез, описание и обобщение, метод сравнения, табличный и графический метод представления данных.

Обзор литературы

Вопросы гармонизации косвенного налогообложения поставлены во главу угла одновременно с расширением интеграционных и глобализационных процессов в экономике. Вместе с тем ни в научном сообществе, ни на практике в настоящий момент не выработано единого подхода, что объясняется, с одной стороны, спецификой национальных налоговых систем, с другой – спецификой построения экономических отношений в различных интеграционных объединениях. Как отмечает А. И. Погорлецкий, налоговая конкуренция оказывается не самым лучшим вариантом конвергенции национальных налоговых систем на общем пространстве экономических интересов, соответственно, процесс налоговой гармонизации является необходимым и экономически обоснованным [6].

По мнению И. И. Кучерова, гармонизация налогового законодательства представляет собой систематизацию и унификацию налогов, координацию налоговых систем и налоговой политики стран, входящих в международные объединения [7]. Схожую трактовку гармонизации дает В. А. Арсеньева, которая понимает ее как процесс согласования общих подходов и концепций к стратегии развития налогообложения, совместную работу по разработке принципов и методов налогового администрирования [8]. С. Ю. Глазьев находит гармонизацию в таможенных союзах, главным образом, в использовании единых правил взимания косвенных налогов при экспорте (включая унификацию порядка и сроков возврата НДС) и гармонизации порядка предоставления преференций [9]. Соглашаясь в целом с рассмотренными выше трактовками авторов, считаем целесообразным в качестве обязательных элементов гармонизации выделить такие важные составляющие, как единая терминология и понятийный аппарат.

Одним из наиболее дискуссионных вопросов в данном аспекте является гармонизация ставок косвенных налогов. И, если в области гармонизации налога на добавленную стоимость большинство ученых придерживаются позиции, что различия в ставках НДС не являются существенным препятствием для расширения взаимной торговли стран-участниц [10], то в отношении акцизов это первоочередная проблема, требующая незамедлительного решения [11]. Как отмечает Д. В. Винницкий, сохраняются существенные различия в техниках исчисления и взимания НДС в различных юрисдикциях, однако общие принципы и методы косвенного налогообложения добавленной стоимости в целом находят всеобщее признание, а потому не требуют кардинальных изменений [12]. Справедливости ради отметим, что ряд авторов (Ж. Г. Голодова, Ю. С. Ранчинская, Е. В. Касьянова и другие исследователи) и в отношении налога на до-

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

бавленную стоимость считают различия в налоговых ставках барьером для свободной торговли [13–14]. Однако мы не поддерживаем данную точку зрения, обосновывая это тем, что исчисление НДС при трансграничной торговле осуществляется в условиях реализации зачетного механизма. К примеру, в исследовании Marko J. van Leeuwen и Paul J. G. Tang показано, что при различиях в формируемых ценах из-за разниц ставок НДС в ЕС замещение национальных товаров иностранными ограничено, по крайней мере, в краткосрочной перспективе. Однако различия в ставках акцизов на алкоголь, бензин и сигареты оказывают явно негативное влияние на экономику страны [15]. Позиция о том, что установление минимальных налоговых ставок по акцизам является надежным способом смягчения давления в рамках налоговой конкуренции, достаточно широко распространена [16]. Вместе с тем гармонизация ставок акцизов не всегда представляется главным фактором, оказывающим влияние на внешнюю торговлю подакцизными товарами.

В качестве обоснования данной позиции приведем результаты исследования американских ученых [17]. В частности, они выявили что эффект изменчивости объемов нелегальной торговли подакцизными товарами зависит от конкретного вида реализуемой продукции. В отношении табачной продукции установление более низких ставок акцизов в соседних государствах имеет значительный эффект, проявляющийся в росте нелегального оборота. Однако, например, для бензина различие в ставках не играет существенной роли, так как в данном случае имеет место вертикальная налоговая конкуренция (между штатами). В этой связи мы абсолютно согласны с позицией В. В. Понкратова, что для повышения эффективности налоговой системы большую значимость в области гармонизации налогов на современном этапе начинают приобретать не изменение ставок, а вопросы улучшения их качественных характеристик, включая налоговое администрирование и систему взаимоотношений с плательщиками, обеспечение стабильности и предсказуемости налогового законодательства [18]. Во многом это может быть реализовано в сфере автоматизации налогового контроля на рынке подакцизной продукции во всех странах ЕАЭС, проведении дальнейшей маркировки товаров и ряда других процедур. А область научных изысканий в сфере гармонизации косвенного налогообложения может быть расширена до формирования принципов и механизмов качественного администрирования и установления партнерских отношений «государство – бизнес – население» в рамках интеграционных объединений.

Результаты исследования

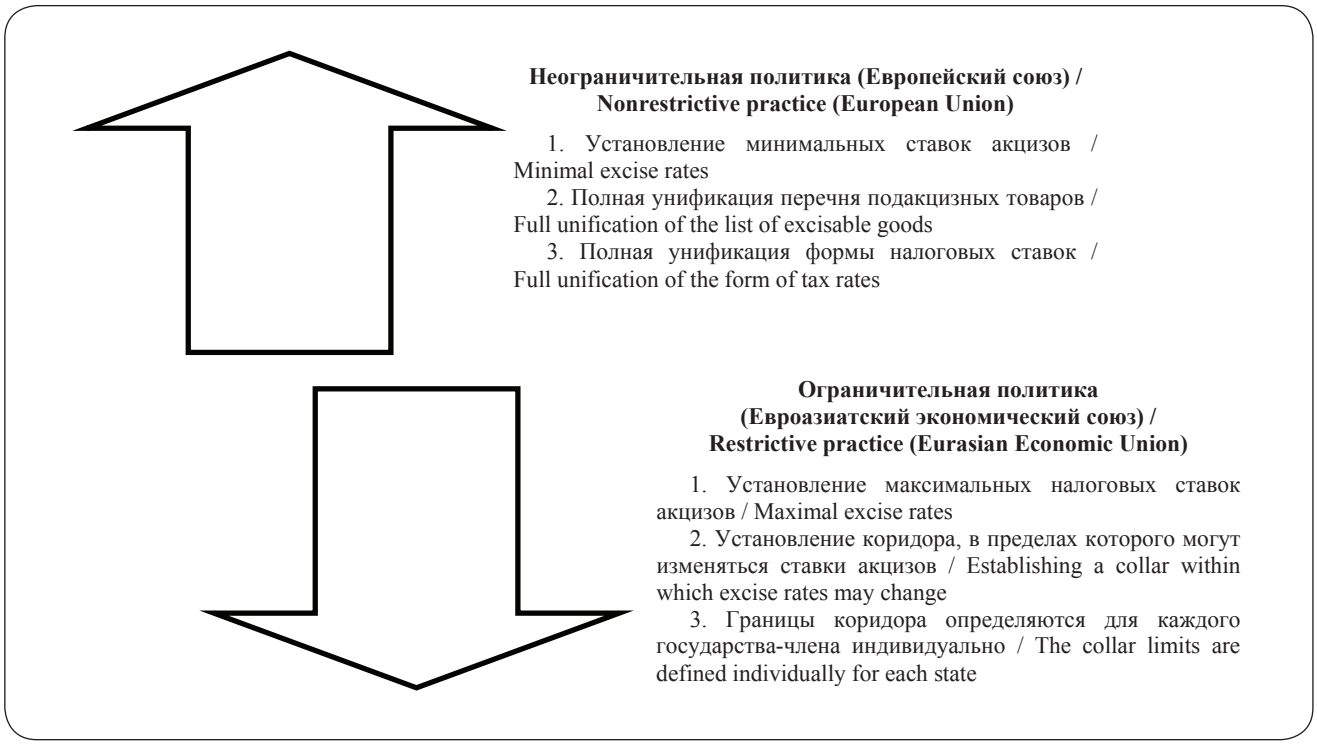
Типы политик гармонизации

Анализ используемых в настоящий момент типов гармонизации косвенного налогообложения позволил выявить, что на практике имеют место два типа политик гармонизации – ограничительная и неограничительная. Причем наиболее ярко характерные черты указанных типов гармонизации проявляются на примере акцизов, так как данный налог имеет существенную специфику и оказывает влияние не только на фискальные интересы государства, но и на социальную политику. Главное отличие ограничительной и неограничительной политик состоит в принципах установления ставок на акцизную продукцию (см. рис.).

В частности, ограничительная политика предполагает, что в рамках гармонизации в странах-участницах устанавливаются предельные (максимальные) ставки акцизов, которые могут варьироваться в определенных диапазонах. Ее иначе называют политикой максимальных налогов. Данной политики придерживаются государства – члены ЕАЭС. Характерной особенностью гармонизации акцизного налогообложения в рамках ограничительной политики является то, что ставки акцизов устанавливаются на уровне того государства-члена, которое на настоящий момент имеет максимальные значения налоговых ставок. Стоит отметить, что при существенных различиях в ставках на начальном этапе формирования интеграционного объединения такая политика несет много рисков, которые будут рассмотрены в следующей части исследования.

Вторая политика (неограничительная) характеризуется тем, что экономическое объединение устанавливает минимальные ставки на подакцизную продукцию, а государства-члены, исходя из своих национальных особенностей и уровня экономического развития, самостоятельно устанавливают ставки акцизов, но не ниже минимального значения. Данный вид политики менее рисковый, но все же имеет негативные последствия в виде незаконного ввоза подакцизной продукции в страны с высокими ставками акцизов (будут рассмотрены в итоговой части

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)



Типы гармонизации акцизного налогообложения

Источник: составлено автором.

Types of the excise taxation harmonization

Source: compiled by the author.

исследования). На настоящий момент гармонизация акцизного налогообложения по неограничительному принципу осуществляется в Европейском союзе.

Важно отметить, что в таможенных союзах мира не практикуется широкое применение ограничительной акцизной политики, при унификации законодательства страны предпочитают устанавливать минимальные ставки на различные виды подакцизной продукции [1, с. 19–22]. Это позволяет проводить политику гармонизации по минимальному уровню налога, не препятствуя росту налогов в странах с более высокими ставками. Такой подход поддержан Всемирной организацией здравоохранения [23].

Гармонизация акцизов в Европейском союзе

Вопросы гармонизации косвенного налогообложения были одними из основополагающих с момента создания ЕС. В частности, процессы гармонизации основных элементов налога на добавленную стоимость в ЕС начались еще в 1967 г., а гармонизация акцизов – в начале 1970-х гг.[1] Нынешняя система налогообложения в ЕС позволяет государствам-членам свободно выстраивать свои налоговые системы, если они соответствуют правилам Европейского союза.

Положения ст. 110–113 Договора о функционировании Европейского союза [24], в частности, предусматривают гармонизацию законодательства о налогах с оборота, акцизах и других формах косвенного налогообложения в той степени, в которой такое согласование является необходимым, чтобы обеспечить создание и функционирование внутреннего рынка и избежать искажения конкуренции. Налоговая гармонизация в ЕС может быть реализована только посредством принятия директив в соответствии со статьей 115 Договора.

[1] Оборотные налоги были охвачены положениями ЕС еще в 1967 г. (многоэтапный, но не кумулятивный налог с оборота, Директива Совета 67/557/ЕС), а общий налог на добавленную стоимость была создана 6-й директивой (Директива Совета 77 / 388/ЕЕС), переработан в 2006 г. (Директива 2006/112/ЕС).

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

Европейский союз провозглашает следующие общие принципы налогообложения, которые впоследствии находят отражение в Директивах ЕС и национальных законодательных актах: недискриминация, пропорциональность, правовая определенность и отсутствие необоснованного обогащения.

Основополагающий принцип международного налогообложения, действующий также и в рамках Европейского союза, состоит в том, что косвенные налоги на потребление взимаются в стране, в которой потребляются товары и услуги (принцип страны назначения). Проанализируем более подробно политику гармонизации акцизного налогообложения в рамках ЕС.

Основной целью гармонизации акцизов было установление минимальных ставок налогов для избежания искажения цен в рамках Европейского союза.

Гармонизация акцизов в ЕС основана на следующих инструментах:

– гармонизация объектов обложения (подакцизных товаров),

– гармонизация налоговой базы,

– координация налоговых ставок,

– гармонизация налоговых процедур.

В табл. 1 показаны уровень гармонизации акцизов и основные результаты, достигнутые Европейским союзом.

Акцизное налогообложение во всех странах ЕС применяется в обязательном порядке к табачной и алкогольной продукции. При этом налог установлен таким образом, что его сумма в цене товара зависит главным образом от количества потребляемой продукции.

Таблица 1

Политика гармонизации акцизного налогообложения

Table 1. Policy of the excise taxation harmonization

Уровень гармонизации / Level of harmonization	Пояснения / Comments	Результаты / Results
Объект налогообложения / Object of taxation	Определение облагаемой продукции: алкогольных напитков, табачных изделий и энергетических продуктов (моторные масла и топливо, такое как бензин и газолин, электричество, природный газ, уголь и кокс) / Definition of taxed goods: alcohol drinks, tobacco goods and energy goods (engine oil and fuel, such as benzene and gasoline, electricity, natural gas, coal, and coke)	Государства – члены ЕС имеют право облагать акцизами и другие товары, но только в том случае, если эти акцизы не взимаются в рамках таможенных процедур. Однако установление дополнительных акцизов не рекомендуется, потому что поступления в бюджет от них, как правило, очень низкие / EU states have the right to excise other goods too, but only if these excises are not collected during customs procedures. However, it is not recommended to impose additional excises, as budget earnings of them are usually very low
Налоговая база / Taxation base	Определение базы налогообложения и установление льгот / Definition of taxation base and privileges	Налоговая база была установлена как максимальная розничная цена продажи сигарет и их количество в тысячах штук, градус Плато для пива, гектолитры для алкоголя. Исключения упоминаются для отдельных категорий подакцизных товаров, например, для энергетических продуктов, используемых в качестве сырья / Taxation base was established as a maximal retail price for cigarettes and their number in thousand units, Plato degree for beer, hectoliters for alcohol. Exceptions were made for certain categories of excisable goods, for example, energy products used as raw material
Налоговые ставки / Tax rates	Установление минимальных налоговых ставок, при этом возможны существенные различия (например, для сигарет коэффициент вариации составляет от 1 до 4 между странами с минимальными и максимальными ставками акцизов [25]) / Establishing minimal tax rates, probably with significant differences (for example, for cigarettes variation coefficient is between 1 and 4 for countries with minimal and maximal excise rates [25])	Для некоторых стран был установлен график повышения налоговых ставок, например, для Румынии [26]. Максимальная ставка налога на сигареты установлена в Ирландии – 260 евро за 1 000 сигарет, а минимальная в Польше – всего 64 евро за 1 000 сигарет / For some countries, a schedule of tax rates increase was established, for example, Romania [26]. Maximal tax rate for cigarettes was established in Ireland – 260 euro for 1 000 cigarettes, and minimal in Poland – only 64 euro for 1 000 cigarettes
Налоговые процедуры / Taxation procedures	Налогооблагаемым событием, как правило, является производство и импорт в ЕС подакцизных товаров. Исполнение обязанности плательщика приостановлено до момента потребления (реализации потребителю) / Taxable event is, as a rule, production and import of excisable goods into the EU. Execution of the payer's duty is suspended until consumption (selling to a consumer)	Таким образом, был установлен фискальный складской режим при государственных фискальных органах [27] / Thus, fiscal store regime under state fiscal bodies was established [27]

Источник: составлено автором.

Source: compiled by the author.

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

Законодательство ЕС в области акцизных сборов на эти продукты было принято 1 января 1993 г., главным образом, в контексте создания единого внутреннего рынка, который предусматривал отмену мер финансового контроля на внутренних границах между государствами-членами [28]. Элементы гармонизации акцизного налогообложения в Европейском союзе можно разделить на три основные категории.

1. Структура налога, которая будет применяться к определенной группе подакцизных товаров, а точнее характер устанавливаемых элементов налогообложения. В частности, под этим понимается определение категорий товаров, способ расчета акциза (например, на гектолитр; на градус алкоголя; на 1000 единиц и т. д.), объем возможных исключений или освобождений от налогообложения и т. д.

2. Минимальные ставки, устанавливаемые на уровне ЕС, обязанность соблюдения которых по каждому виду подакцизной продукции установлена и на законодательном уровне. Применение ставок выше минимальных является свободной прерогативой любой страны – участницы ЕС.

3. Общие положения, которые применяются ко всем категориям продуктов. Эти положения касаются, в частности, производства, хранения и перемещения между государствами-членами подакцизных товаров.

Первоначальная идея гармонизации заключалась в согласовании как структуры, так и системы налоговых ставок акцизов. Усилия по гармонизации были перенесены скорее в структурную область и фактически сконцентрированы на минимальных налоговых ставках. С 1 января 1993 г. гармонизация налоговой базы обеспечивается единым таможенным тарифом, и с той же даты установлены минимальные налоговые ставки. В настоящий момент гармонизация акцизов в ЕС основана на трех группах директив:

1) горизонтальная директива – директива № 92/12/ЕЕС, которая служит общим регламентом для производства, хранения и транспортировки продукции, облагаемой акцизным сбором;

2) структурная директива – связана с согласованием структуры акцизных сборов, в частности, на топливо, спирты, алкогольные напитки и табак;

3) четыре директивы о приближении налоговых ставок вышеуказанных акцизов [29].

Гармонизация акцизов в Евразийском экономическом союзе

Планы интеграции независимых государств возникли в 2010 г., когда начал функционировать Таможенный союз Беларуси, Казахстана и России, а в 2012 г. вступила в силу Декларация о евразийской экономической интеграции. Различия между национальными системами налогообложения табачных изделий государств – членов ЕАЭС послужили толчком для процесса гармонизации акцизов [30–31].

Аналогично общемировой практике и опыту Европейского союза в ЕАЭС исчисление акциза при экспорте/импорте осуществляется по принципу страны назначения.

Как было отмечено ранее, основной упор в рамках гармонизации акцизного налогообложения делается на установлении сопоставимого по странам-участницам размера налоговых ставок [32]. При этом стоит отметить, что, помимо выбранной неограничительной политики установления ставок акцизов, в ЕАЭС отсутствует на настоящий момент принципиальная гармонизация прочих аспектов акцизного налогообложения [33].

В п. 3 ст. 71 Договора о Евразийском экономическом союзе в качестве направлений гармонизации законодательства в отношении косвенных налогов отмечены только два:

1) гармонизация (сближение) ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам;

2) дальнейшее совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость во взаимной торговле (в том числе с применением информационных технологий) [34].

В п. 5 этой же статьи отмечается, что ставки косвенных налогов во взаимной торговле при импорте товаров на территорию государства-члена не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этого государства-члена [34].

Фактически это все элементы гармонизации, официально узаконенные на наднациональном уровне в настоящий момент. В соответствии с проектом соглашения о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на табачную продукцию устанавливается единая индикативная ставка акциза на табачную продукцию к 2024 г. в размере 35 евро за 1 000 штук, а также единый для всех стран-участниц

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

диапазон отклонений фактических ставок акцизов на указанную продукцию, действующих в государствах – членах ЕАЭС в 2024 г., от индикативной ставки не более чем на 20 % в меньшую сторону и не более чем на 20 % в большую сторону [35].

Однако данные диапазоны отклонений ставки акциза на табачную продукцию от индикативной пока остаются проектными, так как не пройдены процедуры внутригосударственного согласования.

При этом в ЕАЭС отсутствует единый структурный подход к исчислению акцизов, в странах-участницах установлены различные перечни подакцизных товаров, формы налоговых ставок, на разном уровне находится система налогового контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты акцизов в бюджет [36–38]. Как правило, такая позиция объясняется тем, что именно налоговые ставки (а не прочие элементы акцизов) оказывают существенное влияние на трансформацию трансграничной торговли, объемы нелегального оборота и ценовую политику на рынке подакцизной продукции.

Да и в отношении налоговых ставок не достигнуто полной согласованности, для этого более подробно проанализируем различия в ставках на табачную и алкогольную продукцию (табл. 2).

В целом акцизы на табачную продукцию в государствах – членах ЕАЭС носят специфический характер и зависят исключительно от конкретного количества сигарет. Исключением являются Россия и Армения, в которых действует комбинированная ставка акциза, зависящая не только от количества, но и от максимальной розничной цены. Наиболее сложной структурой налогообложения табачной продукции обладает Беларусь, в которой действуют три ставки акцизов, соответствующие разным ценовым категориям сигарет (большая часть потребления в Беларуси сосредоточена в экономном классе сигарет). При этом правительство Беларуси изо всех сил старается сохранить низкие цены и акцизы на дешевые сигареты – это одно из важнейших препятствий на пути гармонизации акцизов в рамках ЕАЭС. В итоге разница между ставками акцизов в государствах – чле-

Таблица 2

Сравнительная характеристика ставок акцизов в странах ЕАЭС (по курсу на 25.06.2019)

Table 2. Comparative characteristics of excise rates in EEU countries (as of 25.06.2019)

Подакцизный товар / Excisable goods	Ставки акциза / Excise rates				
	Россия / Russia	Беларусь / Belarus	Армения / Armenia	Казахстан / Kazakhstan	Киргизия / Kyrgyzstan
Алкогольная продукция / Alcohol	Крепостью свыше 9 %: 523 руб. за литр БЭС* / ADV over 9%: 523 rubles per liter AEA**	Крепостью свыше 7 %: 432,79 руб. за литр БЭС / ADV over 7%: 432.79 rubles per liter AEA	Водка: 55 % от стоимости без НДС, но не менее 74,15 руб. за литр / Vodka: 55 % of cost excl. VAT, but not less than 74.15 rubles per liter	Алкогольная продукция (кроме коньяка, бренди, вин): 440,57 руб. за литр БЭС / Alcohol drinks (except cognac, brandy, and wines): 440.57 rubles per liter AEA	Водка: 281,66 руб. за 1 литр / Vodka: 281.66 rubles per liter
Сигареты с фильтром / Filter cigarrettes	1 890 руб. за 1 000 штук + 14,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2 568 руб. за 1 000 шт. / 1 890 rubles per 1 000 cigarettes + 14.5 % of the estimated cost calculated from the maximal retail price, but not less than 2 568 rubles per 1 000 cigarettes	от 638,39 до 1 929,05 руб. за 1 000 штук (в зависимости от розничной цены пачки и марки сигарет) / From 638.39 to 1 929.05 rubles per 1 000 cigarettes (depending on the retail price of a pack and the brand of cigarettes)	15 % от максимальной розничной цены табачной продукции, но не менее 1 128,39 руб. за 1 000 штук / 15 % of the maximal retail price of tobacco goods, but not less than 1 128.39 rubles per 1 000 cigarettes	2 125,09 руб. за 1 000 штук / 2 125.09 rubles per 1 000 cigarettes	1 408,29 руб. за 1 000 штук / 1 408.29 rubles per 1 000 cigarettes

Примечание: * БЭС – безводный этиловый спирт.

Источник: составлено автором на основании налоговых кодексов стран – участниц ЕАЭС.

Note: ** AEA – absolute ethyl alcohol.

Source: compiled by the author based on Taxation Codes.

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

нах ЕАЭС высока: от 0,67 евро за упаковку в России до 0,22–0,26 евро в Беларуси и Армении.

Существенно различается база исчисления акцизов по алкогольной продукции. В России, Беларуси и Казахстане ставки установлены на 1 литр безводного этилового спирта, в Армении и Киргизии – на литр соответствующего вида алкогольной продукции. При этом существенно (более чем на 20 %) отличаются ставки за литр БЭС в трех перечисленных выше государствах.

На данном этапе интеграции отмечается расхождение в перечне подакцизных товаров. Общими видами подакцизных товаров являются:

1) спирт;

2) алкогольные напитки (в том числе пиво и вино);

3) табачная продукция (в том числе промышленные заменители табака, сигары, сигариллы);

4) бензин.

Однако в Российской Федерации и в Республике Казахстан в качестве подакцизного товара выделяются транспортные средства, которые не представлены у прочих участниц ЕАЭС. Также в Казахстане не облагаются акцизом автомобильный бензин и дизельное топливо. По общему же перечню перечисленных выше подакцизных товаров существенно отличаются налоговые ставки, их размеры, формы, единицы установления.

Эффекты и риски политики гармонизации в ЕС и ЕАЭС

Результаты проведенного анализа гармонизации акцизного налогообложения в странах ЕС и ЕАЭС позволили прийти к однозначному выводу, что более эффективной налоговой политикой является неограничительная практика, применяемая ЕС в форме установления минимальных ставок акцизов. Следует отметить, что, по нашему мнению, ее преимущества состоят не только в том, что она уже достаточно долго апробируется и совершенствуется в рамках Европейского союза (с 1957 г.). Неограничительная политика потенциально несет гораздо менее существенные риски для государства и бизнеса за счет предоставления «большей свободы» для национального законодательства государств-членов. Вместе с тем и при данной политике возникают риски роста нелегального импорта подакцизной продукции в страны с высокими ставками, которые на настоящий момент успешно нивелируются через эффективную систему налогового контроля [39]. Проблема уклонения от уплаты акцизов в результате близости к странам с более низкими ценами на сигареты и алкоголь в ЕС невелика. В среднем по странам – участницам ЕС только около 1,5 % облагаемых акцизами продаж осуществляется в рамках трансграничных закупок в соседних странах с более низкими ценами на сигареты. Кроме того, как показало недавно проведенное исследование, негативное влияние существенных различий в ценах на табачную продукцию проявляется только при торговле через морские границы и через границы со странами, не входящими в ЕС [40]. В России же при достижении определенных положительных результатов объемы нелегального оборота подакцизной алкогольной продукции (АП) остаются существенными, о чем свидетельствуют официальные данные Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка (табл. 3).

Представленные в табл. 3 данные свидетельствуют, с одной стороны, о существенных объемах теневого оборота на алкогольном рынке, с другой – о повышении качества государственного контроля, проявляющегося в увеличении количества результативных проверок в 8,76 раза. Однако важно отметить, что представленные данные не характеризуют теневой рынок в целом, оценить его масштабы по официальным статистическим данным не представляется возможным. По оценкам Минпромторга, нелегальный оборот сигарет повлиял на российский бюджет, который недополучает примерно 50 млрд рублей по акцизам и около 10 млрд по НДС[2].

Второй риск, возникающий при неограничительной акцизной политике, состоит в возникновении существенной диспропорции в уровне налогов, что имеет место в настоящий момент [41]. Важно отметить, что указанный риск подчас самостоятельно провоцируется национальными правительствами при осуществлении неграмотной налоговой политики. В данном аспекте целесообразно рассмотреть опыт резкого увеличения

[2] Денис Мантуров провел итоговое заседание Госкомиссии по противодействию незаконному обороту промышленной продукции. URL: http://minpromtorg.gov.ru/press-centre/news/#!denis_manturov_provel_itogovoe_zasedanie_goskomissii_po_protivodeystviyu_nezakonnomu_oborotu_promyshlennoy_produkcii (дата обращения: 26.09.2019).

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

Таблица 3

Результаты контрольных процедур Росалкогольрегулирования (в части нелегального оборота)

Table 3. Results of controlling procedures by the Russian Agency for alcohol regulation (Rosalkogolregulirovaniye) (as regards illegal turnover)

Год / Year	Выявлено продукции, производство и оборот которой производились незаконно, декалитров / Detected illegally produced and sold goods, decalitres			Выявлено подпольных цехов по производству АП, ед. / Detected illegal workshops producing alcohol, units	Общее количество проверок, по которым выявлены нарушения, ед. / Total number of checks which revealed law breaches, units	Общее количество проверок, ед. / Total number of checks, units	Доля проверок, по которым выявлены нарушения, % / Share of checks which revealed law breaches, %
	Этиловый спирт / Ethyl alcohol	Алкогольная продукция / Alcohol drinks	В том числе водка / Including vodka				
2018	157 394,5	367 018,4	36 311,1	45	1 095	2 857	38,3
2017	6 537,0	363 824,0	97 008,1	36	703	2 448	28,7
2016	197 540,0	442 457,9	228 131,4	0	0	0	–
2015	226 327,1	550 367,8	241 416,8	2	0	0	–
2014	374 606,0	846 149,0	311 665,0	1	219	325	67,4
2013	386 189,5	535 981,1	212 716,4	0	922	959	96,1
2012	802 267,5	1 336 220,6	195 736,4	0	453	608	74,5
2011	295 665,5	1 277 941,7	380 047,9	0	329	376	87,5
2010	934 898,7	545 665,5	356 212,6	0	125	171	73,1
Темп роста, 2018/10, раз / Growth rate, 2018/10, times	0,17	0,67	0,10	45,00	8,76	16,71	–

Источник: составлено автором на основе официальных данных Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка. URL: http://fsrar.ru/activities/rezultaty-proverok (дата обращения: 26.09.2019).

Source: compiled by the author based on official data of the Federal Agency on alcohol market regulation, available at: http://fsrar.ru/activities/rezultaty-proverok (access date: 26.09.2019).

акцизов на табачную продукцию в группе новых государств – членов ЕС (ЕС-12), присоединившихся к Союзу в 2004 и 2007 гг., в их состав входят государства с высоким, средним и низким уровнем доходов. Гармонизация акцизов в ЕС, как было отмечено ранее, была разработана с учетом существующих систем налогообложения в государствах-членах и представляла собой компромисс между южными странами, производящими необработанный табак и предпочитающими адвалорное налогообложение, и северными странами, которые традиционно полагались на специфические акцизы [42]. Гармонизация по принципу установления минимальной ставки акциза создала разные ограничения и возможности для государств-членов: в то время как страны ЕС-15 с высоким уровнем дохода должны были сосредоточиться на условии минимального бремени, новые государства-члены из группы ЕС-12 изо всех сил пытались установить максимальные ставки акцизного налога. Например, в Греции, где теневой рынок алкоголя составляет 40 %, ставки акцизов с 2008 по 2014 гг. выросли на 125 %. При этом, по подсчетам специалистов, нелегальный алкоголь обходится государству в 140 млн евро годового убытка [43]. Вместе с тем более высокая налоговая нагрузка необязательно ведет к росту розничных цен. Например, Болгария имеет относительно высокое налоговое бремя, но, поскольку табачная отрасль работает с более низкой прибылью, чем в других странах, это приводит к тому, что здесь самые низкие розничные цены на сигареты в ЕС [44].

Анализ ограничительной акцизной политики в ЕАЭС, наряду с отсутствием гармонизации структуры акциза, показал, что она несет в себе гораздо более серьезные риски. В их числе: рост нелегального оборота подакцизной продукции, сокращение доходов бюджетов стран-участниц, возникновение перекосов в структуре транснациональной торговли и т. д. В качестве обоснования рассмотрим результаты

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

реализации гармонизированной акцизной политики ЕАЭС более подробно.

Из-за большой разницы в ставках акциза, а следовательно, разницы в ценах на табачную продукцию наблюдается проблема с нелегальным оборотом подакцизной продукции, особенно на приграничных территориях:

1) Российская Федерация – Республика Беларусь (в Смоленске доля незаконно ввезенных сигарет составила 12,2 % в 2016 г. против 2,8 % в 2015 г., в Великих Луках – 17 против 9,2 %);

2) Российская Федерация – Республика Казахстан (произошел трехкратный рост нелегального ввоза – с 1,1 % в 2015 г. до 3,5 % в 2016 г.; в Омске – с 1,9 до 10 %, в Алтайском крае – с 6,3 до 30 %) [45].

В результате гармонизация привела к значительному замедлению роста акцизных ставок в России и резкому росту ставок в других странах, не были учтены различия в структуре и абсолютных ставках акциза между государствами-членами. Основными причинами этого являются отсутствие надлежащей дисциплины (национальные правительства не всегда устанавливают ставки акцизов в соответствии с рекомендациями ЕАЭС) и колебания курсов национальных валют государств-членов (индикативная ставка акциза выражена в евро).

Следует отметить, что процесс гармонизации ЕАЭС находится только на начальной стадии, в настоящий момент на законодательном уровне не утвержден ни один нормативно-правовой документ, устанавливающий четкие требования для стран – участниц Евразийского экономического союза в отношении политики акцизного налогообложения. Согласованные же в ноябре 2018 г. правила косвенного налогообложения в настоящий момент проходят обсуждение на национальном уровне, в связи с чем вектор развития согласованной акцизной политики в ЕАЭС остается до конца не определенным.

Выводы

Богатый исторический опыт ЕС показал, что необходимым элементом гармонизации является установление единообразной структуры акциза. Исходя из этого, полагаем необходимым в странах ЕАЭС:

– утвердить единые требования к формам налоговых ставок по идентичным группам подакцизных продуктов;

– установить единую структуру их исчисления (например, для алкогольной продукции на 1 литр безводного этилового спирта и т. д.);

– привести к единообразию перечень объектов налогообложения.

Недостатки неограничительной политики ЕС указывают на то, что в регионах с ярко выраженными экономическими различиями (к которым в том числе относится и ЕАЭС) нельзя полагаться на одну меру, такую как акцизная нагрузка или акцизный минимум, вместо этого требуется ряд взаимосвязанных мер. В связи с чем целесообразно при гармонизации налоговых ставок акцизов использовать не минимальные и максимальные ставки, а средние тарифы по странам-участницам с обязательным установлением возможных отклонений от среднего значения. Гармонизация акцизного налогообложения с учетом представленных направлений позволит нивелировать ряд рисков, возникающих в рамках интеграции в евразийском пространстве.

Список литературы

1. Buettner Th., Madzharova B. WTO membership and the shift to consumption taxes // World Development. 2018. Vol. 108. Pp. 197–218. DOI: 10.1016/j.worlddev.2018.02.020

2. Aujean M. Tax competition and tax planning: what solution for the EU? // EC Tax Review. 2014. Vol. 2. P. 62.

3. Siggelkow B. F. Tax competition and the implications of national tax policy coordination in the presence of fiscal federalism // Regional Science and Urban Economics. 2018. Vol. 73. Pp. 17–29. DOI: 10.1016/j.regsciurbeco.2018.07.004

4. Boadway R., Song Zh. Indirect taxes for redistribution: Should necessity goods be favored? // Research in Economics. 2016. Vol. 70. Is. 1. Pp. 64–88. DOI: 0.1016/j.rie.2015.06.002

5. Mongrain S., Wilson J. D. Tax competition with heterogeneous capital mobility // Journal of Public Economics. 2018. Vol. 167. Pp. 177–189. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2018.08.005

6. Погорлецкий А. И. Налоговые аспекты расширения Европейского союза // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2005. № 1. С. 30–39.

7. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

8. Арсеньева В. А. Проблемы гармонизации косвенного налогообложения в рамках межгосударственного взаимодействия (на примере стран – участниц Евразийского экономического сообщества) // Экономические и гуманитарные науки. 2009. № 6 (212). С. 67–71.

9. Глазьев С. Ю., Клоцвог Ф. Н. Перспективы экономического развития СНГ при интеграционном и инерционном сценариях взаимодействия стран-участниц // Российский экономический журнал. 2008. № 7–8. С. 24–34.

10. Чепко О. Б., Мойсова И. Б. Гармонизация косвенных налогов в Таможенном союзе в рамках Евразийского экономического союза // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. 2015. № 1 (18). С. 29–32.

11. Орлова А. А., Меньшиков А. А. Проблемы и перспективы развития акцизного налогообложения в Евразийском экономическом союзе: Россия, Белоруссия, Казахстан, Армения // Налоги и финансы. 2014. № 4 (24). С. 22–26.

12. Винницкий Д. В. Косвенное налогообложение в Таможенном союзе ЕВРАЗЭС имеет особую значимость // Евразийская интеграция: экономика, право, политика. 2011. № 9. С. 92–97.

13. Голодова Ж. Г., Ранчинская Ю. С. Анализ гармонизации косвенных налогов в странах СНГ и Таможенного союза // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 25 (223). С. 27–36.

14. Касьянова Е. В. Гармонизация косвенного налогообложения в Таможенном союзе на примере налога на добавленную стоимость // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики. 2015. № 1. С. 79–84.

15. van Leeuwen M. J., Tang P. J. G. Consequences of harmonization of indirect taxes for Luxembourg // Journal of Policy Modeling. 1995. Vol. 17, Is. 2, April. Pp. 121–137. DOI: 10.1016/0161-8938(94)00027-d

16. Osterloh S., Heinemann F. The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates? // European Journal of Political Economy. 2013. Vol. 29, March. Pp. 18–37. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2012.09.002

17. Devereux M. P., Lockwood B., Redoano M. Horizontal and vertical indirect tax competition: Theory and some evidence from the USA // Journal of Public Economics. 2007. Vol. 91, Is. 3–4, April. Pp. 451–479. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2006.07.005

18. Понкратов В. В. Формирование устойчивых конкурентных преимуществ в налоговых системах государств – участников ЕАЭС в условиях нарастания интеграционных процессов // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12–1 (77). С. 713–717.

19. Васильчак С. В., Жидяк О. Р., Гринив Ю. О. Косвенное налогообложение в странах ЕС: особенности развития и возможности использования в Украине // Формирование рыночных отношений в Украине. 2017. № 10 (197). С. 3–7.

20. Лапин А. В. Особенности администрирования косвенного налогообложения при трансграничной торговле в государствах – членах ОЭСР // Административное право и практика администрирования. 2017. № 5. С. 51–62.

21. Гончаров А. И., Гончарова М. В. Интеграционные тенденции налогообложения в Европейском союзе // Бизнес. Образование. Право. 2013. № 1 (22). С. 260–268.

22. Кадомцева С. В., Золотарева Ю. О. Налоговая гармонизация в условиях развития международных экономических объединений // Научные исследования экономического факультета. Электронный журнал. 2017. Т. 9, № 3 (25). С. 28–45.

23. Тихонова А. В., Юденко Д. А. Гармонизация акцизного налогообложения в странах ЕАЭС // Актуальные проблемы налоговой политики: X Международная научно-практическая конференция молодых налоговедов (Минск – Москва – Екатеринбург – Иркутск – Владивосток, апрель 2018 г.): сб. статей / Высшая школа экономики и менеджмента, Уральск. федерал. ун-т. 2018. С. 334–338.

24. Договор о функционировании Европейского союза [рус., англ.] (подписан в г. Риме 25.03.1957) (с изм. и доп. от 13.12.2007) // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство: Версия Проф. URL: http://base.consultant.ru (дата обращения: 30.06.2019).

25. Schafferer C., Yeh C.-Y., Chen S.-H., Lee J.-M., Hsieh C.-J. A simulation impact evaluation of a cigarette excise tax increase on licit and illicit cigarette consumption and tax revenue in 36 European countries // Public Health. 2018. Vol. 162. Pp. 48–57. DOI: 10.1016/j.puhe.2018.05.017

26. Eugenia M., Iosif R., Chirculescu F. Excises harmonization in the context of economic crisis in Romania // Annals of the University of Oradea. Economic Science. 2010. Vol. 1.

27. Griffith R., O'Connell M., Smith K. Tax design in the alcohol market // Journal of Public Economics. 2019. Vol. 172. Pp. 20–35. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2018.12.005

28. Thygesen J. Is the EU harmonization of excise taxes on tobacco products a barrier to health promotion? // European tax review. 2013. Vol. 41, Is. 3. Pp. 164–167.

29. Troyer I. Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU // EC Tax Review. 2014. Vol. 3. P. 135.

30. Голубцова Е. В., Зверева А. О. Роль гармонизации акцизного налогообложения в развитии взаимовыгодных торговых отношений внутри Евразийского экономического союза // European Social Science Journal. 2017. № 7. С. 57–62.

31. Шередеко Е. В. Экономические и правовые предпосылки формирования системы специальных правил налогообложения косвенными налогами в ЕАЭС // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. № 6 (16). С. 182–188.

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

32. Тютюрюков Н. Н., Тютюрюков В. Н. Налог на добавленную стоимость в странах ЕАЭС: гармонизация, дивергенция или конкуренция? // Научные труды Вольного экономического общества России. 2016. Т. 202, № 5. С. 189–201.

33. Ишханов А. В., Линкевич Е. Ф. Гармонизация налоговых систем стран ЕАЭС в условиях углубления экономической интеграции // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология. 2017. Т. 19, № 4 (41). С. 119–126.

34. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 15.03.2018) // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство: Версия Проф. URL: http://base.consultant.ru (дата обращения: 30.06.2019).

35. Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 28.11.2018 № 184 «О проектах соглашений о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на алкогольную и табачную продукцию государств – членов Евразийского экономического союза» // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство: Версия Проф. URL: http://base.consultant.ru (дата обращения: 30.06.2019).

36. Данилькевич Л. И., Манасян А. А. Современные направления сотрудничества стран ЕАЭС в рамках налогообложения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019. № 1. С. 43–48.

37. Алисенов А. С. Перспективы налоговой интеграции государств – членов Евразийского экономического союза // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2017. № 5 (39). С. 112–120.

38. Чернобровкина Е. Б. Гармонизация налогового законодательства в рамках ЕАЭС // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2017. № 8 (36). С. 202–209.

39. Bafunno D., Catino A., Lamorgese V., Pizzutilo P., Galetta D. Tobacco control in Europe: A review of campaign strategies for teenagers and adults // Critical Reviews in Oncology. Hematology. 2019. Vol. 138. Pp. 139–147.

40. Differences in cigarette prices across EU Member States affect cross-border cigarette purchases. URL: https://tobaccoatlas.org/2018/12/14/prices-and-corss-border-cigarette-purchasing-in-the-eu/ (дата обращения: 30.06.2019).

41. Журавлев П. Д. Европейский опыт гармонизации акцизов на табачную продукцию // Вестник РЭА им. Г. В. Плеханова. 2014. № 2 (68). С. 107–114.

42. Van Driessche F. Taxation of the tobacco products in the European Union. Luxembourg: Director General, Taxation and Customs Union. 2006. URL: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/cerceve_anlasmalari/Tanitici_Tarama/INDIRECT_TAXATION_EXCISE_DUTY_TOBACCO_PRODUCTS.pdf. (дата обращения: 05.07.2019).

43. Акцизная политика в странах Евросоюза. URL: https://profibeer.ru/analytics/3650/ (дата обращения: 04.07.2019).

44. World Bank. 2018. High-level knowledge exchange conference on regional tobacco tax harmonization in the Caribbean: summary report (English). Washington, DC: World Bank Group. URL: http://documents.worldbank.org/curated/en/632551532979145278/High-levelknowledge-exchange-conference-on-regional-tobacco-tax-harmonization-in-the-Caribbeansummary-report (дата обращения: 04.07.2019).

45. Доля нелегальных сигарет в России достигла рекордного уровня. URL: https://www.rbc.ru/business/11/10/2016/57fce3cf9a7947c50aacf648 (дата обращения: 02.07.2019).

References

1. Buettner Th., Madzharova B. WTO membership and the shift to consumption taxes, *World Development*, 2018, Vol. 108, pp. 197–218. DOI: 10.1016/j.worlddev.2018.02.020

2. Aujean M. Tax competition and tax planning: what solution for the EU?, *EC Tax Review*, 2014, Vol. 2, p. 62.

3. Siggelkow B. F. Tax competition and the implications of national tax policy coordination in the presence of fiscal federalism, *Regional Science and Urban Economics*, 2018, Vol. 73, pp. 17–29. DOI: 10.1016/j.regsciurbeco.2018.07.004

4. Boadway R., Song Zh. Indirect taxes for redistribution: Should necessity goods be favored?, *Research in Economics*, 2016, Vol. 70, Is. 1, pp. 64–88. DOI: 0.1016/j.rie.2015.06.002

5. Mongrain S., Wilson J. D. Tax competition with heterogeneous capital mobility, *Journal of Public Economics*, 2018, Vol. 167, pp. 177–189. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2018.08.005

6. Pogorletskii A. I. Tax aspects of expanding the European Union, *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika*, 2005, No. 1, pp. 30–39 (in Russ.).

7. Kucherov I. I. Theory of taxes and duties (legal aspects), monograph, Moscow, YurInfoR, 2009, 473 p. (in Russ.).

8. Arsen'eva V. A. Issues of harmonization indirect taxation under intergovernmental interaction (by the example of Eurasian Economic Union members), *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki*, 2009, No. 6 (212), pp. 67–71 (in Russ.).

9. Glaz'ev S. Yu., Klotsvog F. N. Prospects of CIS economic development under integration and inertial scenarios of interaction between the member countries, *Rossiiskii ekonomicheskii zhurnal*, 2008, No. 7–8, pp. 24–34 (in Russ.).

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

10. Chepko O. B., Moisova I. B. Harmonizing indirect taxes in the Customs Union within the Eurasian Economic Union, *Akademicheskii vestnik Rostovskogo filiala Rossiiskoi tamozhennoi akademii*, 2015, No. 1 (18), pp. 29–32 (in Russ.).

11. Orlova A. A., Men'shikov A. A. Problems and prospects of excise taxation development in the Eurasian Economic Union: Russia, Belarus, Kazakhstan, Armenia, *Nalogi i finansy*, 2014, No. 4 (24), pp. 22–26 (in Russ.).

12. Vinnitskii D. V. Indirect taxation in the Customs Union of EEU is especially important, *Evraziiskaya integratsiya: ekonomika, pravo, politika*, 2011, No. 9, pp. 92–97 (in Russ.).

13. Golodova Zh. G., Ranchinskaya Yu. S. Analysis of harmonization of indirect taxes in the CIS and Customs Union countries, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2012, No. 25 (223), pp. 27–36 (in Russ.).

14. Kas'yanova E. V. Harmonization of indirect taxation in the Customs Union by the example of value added tax, *Finansovye aspekty strukturnykh preobrazovanii ekonomiki*, 2015, No. 1, pp. 79–84 (in Russ.).

15. van Leeuwen M. J., Tang P. J. G. Consequences of harmonization of indirect taxes for Luxembourg, *Journal of Policy Modeling*, 1995, Vol. 17, Is. 2, April, pp. 121–137. DOI: 10.1016/0161-8938(94)00027-d

16. Osterloh S., Heinemann F. The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?, *European Journal of Political Economy*, 2013, Vol. 29, March, Pp. 18–37. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2012.09.002

17. Devereux M. P., Lockwood B., Redoano M. Horizontal and vertical indirect tax competition: Theory and some evidence from the USA, *Journal of Public Economics*, 2007, Vol. 91, Is. 3–4, April, pp. 451–479. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2006.07.005

18. Ponkratov V. V. Developing sustainable competitive advantages in taxation systems of EEU countries under increasing integration processes, *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2016, No. 12–1 (77), pp. 713–717 (in Russ.).

19. Vasil'chak S. V., Zhidyak O. R., Griniv Yu. O. Indirect taxation in EU countries: features of development and possibility to use in the Ukraine, *Formirovanie rynochnykh otnoshenii v Ukraine*, 2017, No. 10 (197), pp. 3–7 (in Russ.).

20. Lapin A. V. Features of indirect taxation administration in cross-border trade in OECD countries, *Administrativnoe pravo i praktika administrirovaniya*, 2017, No. 5, pp. 51–62 (in Russ.).

21. Goncharov A. I., Goncharova M. V. Integration trends of taxation in the European Union, *Biznes. Obrazovanie. Pravo*, 2013, No. 1 (22), pp. 260–268 (in Russ.).

22. Kadomtseva S. V., Zolotareva Yu. O. Taxation harmonization under development of international economic associations, *Nauchnye issledovaniya ekonomicheskogo fakul'teta. Elektronnyi zhurnal*, 2017, Vol. 9, No. 3 (25), pp. 28–45 (in Russ.).

23. Tikhonova A. V., Yudenko D. A. Harmonization of excise taxation in EEU countries, *Topical issues of taxation policy: 19th International scientific-practical conference of young specialists in taxation (Minsk – Moscow – Yekaterinburg – Irkutsk – Vladivostok, April 2018): collection of works*, Vysshaya shkola ekonomiki i menedzhmenta, Ural'sk. federal. un-t, 2018, pp. 334–338 (in Russ.).

24. Treaty on the Functioning of the European Union [Rus., Engl.] (signed in Rome on 25.03.1957) (with amendments of 13.12.2007), *SPS "Konsul'tant Plyus": Zakonodatel'stvo: Versiya Prof.*, available at: http://base.consultant.ru (access date: 30.06.2019) (in Russ.).

25. Schafferer C., Yeh C.-Y., Chen S.-H., Lee J.-M., Hsieh C.-J. A simulation impact evaluation of a cigarette excise tax increase on licit and illicit cigarette consumption and tax revenue in 36 European countries, *Public Health*, 2018, Vol. 162, pp. 48–57. DOI: 10.1016/j.puhe.2018.05.017

26. Eugenia M., Iosif R., Chirculescu F. Excises harmonization in the context of economic crisis in Romania, *Annals of the University of Oradea. Economic Science*, 2010, Vol. 1.

27. Griffith R., O'Connell M., Smith K. Tax design in the alcohol market, *Journal of Public Economics*, 2019, Vol. 172, pp. 20–35. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2018.12.005

28. Thygesen J. Is the EU harmonization of excise taxes on tobacco products a barrier to health promotion?, *European tax review*, 2013, Vol. 41, Is. 3, pp. 164–167.

29. Troyer I. Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU, *EC Tax Review*, 2014, Vol. 3, p. 135.

30. Golubtsova E. V., Zvereva A. O. Role of excise taxation harmonization in developing mutually advantageous trade relations within the Eurasian Economic Union, *European Social Science Journal*, 2017, No. 7, pp. 57–62 (in Russ.).

31. Sheredeko E. V. Economic and legal prerequisites for developing a system of special indirect taxation rules in EEU, *Innovatsionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya*, 2016, No. 6 (16), pp. 182–188 (in Russ.).

32. Tyutyuryukov N. N., Tyutyuryukov V. N. Value added tax in EEU countries: harmonization, divergence or competition?, *Nauchnye trudy Vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii*, 2016, Vol. 202, No. 5, pp. 189–201 (in Russ.).

33. Ishkhanov A. V., Linkevich E. F. Harmonization of taxation systems of EEU countries under deepening economic integration, *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta, Ser. 3: Ekonomika. Ekologiya,* 2017, Vol. 19, No. 4 (41), pp. 119–126 (in Russ.).

34. Treaty on Eurasian Economic Union (signed in Astana on 29.05.2014) (edition of 15.03.2018), *SPS "Konsul'tant Plyus": Zakonodatel'stvo: Versiya Prof.*, available at: http://base.consultant.ru (access date: 30.06.2019) (in Russ.).

ISSN 1993-047X (Print) / ISSN 2410-0390 (Online)

35. Order of the Board of Eurasian Economic Commission of 28.11.2018 No. 184 "On drafts of agreements on the principles of taxation policy in the sphere of excises for alcohol and tobacco goods of the Eurasian Economic Union member states", *SPS "Konsul'tant Plyus": Zakonodatel'stvo: Versiya Prof.,* available at: http://base.consultant.ru (access date: 30.06.2019) (in Russ.).

36. Danil'kevich L. I., Manasyan A. A. Modern areas of cooperation of EEU states in the sphere of taxation, *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov)*, 2019, No. 1, pp. 43–48 (in Russ.).

37. Alisenov A. S. Prospects of taxation integration of the Eurasian Economic Union member states, *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal*, 2017, No. 5 (39), pp. 112–120 (in Russ.).

38. Chernobrovkina E. B. Harmonizing the taxation legislation in the EEU, *Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina*, 2017, No. 8 (36), pp. 202–209 (in Russ.).

39. Bafunno D., Catino A., Lamorgese V., Pizzutilo P., Galetta D. Tobacco control in Europe: A review of campaign strategies for teenagers and adults, *Critical Reviews in Oncology. Hematology*, 2019, Vol. 138, pp. 139–147.

40. Differences in cigarette prices across EU Member States affect cross-border cigarette purchases, available at: https://tobaccoatlas.org/2018/12/14/prices-and-corss-border-cigarette-purchasing-in-the-eu/ (access date: 30.06.2019).

41. Zhuravlev P. D. European experience of harmonizing excises for tobacco goods, *Vestnik REA im. G. V. Plekhanova*, 2014, No. 2 (68), pp. 107–114 (in Russ.).

42. Van Driessche F. *Taxation of the tobacco products in the European Union. Luxembourg: Director General, Taxation and Customs Union*, 2006, available at: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/cerceve_anlasmalari/Tanitici_Tarama/INDIRECT_TAXATION_EXCISE_DUTY_TOBACCO_PRODUCTS.pdf (access date: 05.07.2019).

43. *Excise policy of the European Union countries*, available at: https://profibeer.ru/analytics/3650/ (access date: 04.07.2019) (in Russ.).

44. *World Bank. 2018. High-level knowledge exchange conference on regional tobacco tax harmonization in the Caribbean: summary report* (English), Washington, DC, World Bank Group, available at: http://documents.worldbank.org/curated/en/632551532979145278/High-levelknowledge-exchange-conference-on-regional-tobacco-tax-harmonization-in-the-Caribbeansummary-report (access date: 04.07.2019).

45. *Share of illegal cigarettes in Russia has reached all-time high*, available at: https://www.rbc.ru/business/11/10/2016/57fce3cf9a7947c50aacf648 (access date: 02.07.2019).

Дата поступления / Received 08.07.2019
Дата принятия в печать после доработки / Date of acceptance for publication after finalization 15.10.2019
Дата онлайн-размещения / Available online 25.12.2019

© Тихонова А. В., 2019
© Tikhonova A. V., 2019