

ПРАВО

УДК 34

Д.Г. Бачурин

КОНВЕНЦИОНАЛЬНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ ГОСУДАРСТВАМИ-УЧАСТНИКАМИ СОВЕТА СОТРУДНИЧЕСТВА СТРАН ПЕРСИДСКОГО ЗАЛИВА

Рассматриваются правовые аспекты наднационального юридического регулирования налогообложения добавленной стоимости в странах Персидского залива. Исследованию подвергнуты вопросы Единого соглашения по НДС для стран Совета сотрудничества стран Персидского залива, а также акты национального законодательства по данному налогу. Сделан вывод о создании второй после европейской региональной системы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, которая начинает свое развитие на базе наднационального законодательства.

Ключевые слова: НДС; правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости; наднациональное законодательство; обратное начисление НДС; входной налог; вычитаемый налог; чистый налог; порог обязательной регистрации; порог добровольной регистрации; налоговая группа; закят.

При ориентации на те или иные модели правового регулирования социально-экономическим развитием важно исключить трафаретность их применения. Прежде всего речь должна идти о стройной и взаимосвязанной системе мероприятий, обеспечивающей проведение гибкой экономической политики.

В том случае, если логика национального развития взаимосвязанных между собой государств, обуславливает необходимость более тесной интеграции и координации, то основные вопросы совместного юридического регулирования требуют тщательной проработки с учетом их общих интересов.

В сфере налогообложения добавленной стоимости образцом такого правового регулирования до последнего времени, безусловно, является законодательство Европейского Союза, активно развивающееся с момента принятия Первой директивы Совета ЕС от 11 апреля 1967 г. № 67/227/ЕЕС «О гармонизации законодательства государств-членов относительно налогов с оборота» [1]. Данная директива устанавливает общие принципы исчисления НДС и порядок ее имплементации участвующими странами. В целом идея европейского НДС состоит в комплексном (когда налоговое изъятие применяется совместно с бюджетным и кредитно-финансовым перераспределением) экономико-правовом воздействии на сложную систему общественных отношений с целью умножения общего блага на основе гармонизации интересов различных социальных групп. При этом в экономически развитых странах ЕС фискальная функция НДС не является доминирующей, а выступает лишь в качестве обеспечительной составляющей функции налогового регулирования.

Примером современного развития подобной конвенциональной практики в западном мире становится совместная деятельность Объединенных Арабских Эмиратов (ОАЭ), Королевства Бахрейн, Королевства Саудовская Аравия, Султаната Оман, Государства Катар и Государства Кувейт, которые 25 мая 1981 г. учреждают Совет сотрудничества стран Персидского залива (СССПЗ) и принимают Хартию сотрудничества, которую ратифицируют в течение 1982 г. По условиям соглашения, в частности, объявлено о сво-

боде открытия производств и осуществления контрактов в любом государстве-участнике их гражданами на равных правах, а также о ликвидации межгосударственных тарифных барьеров.

Решение о создании данного объединения далеко не случайно. Государства-участники отличаются общими характеристиками и общими проблемами развития: (1) все государства-члены являются монархиями; (2) их экономика слабо диверсифицирована и в основном зависит от добычи углеводородов, поставляемых на экспорт; (3) около 90% бюджетных доходов этих стран приносят нефтегазовые предприятия, а государство выполняет свои функции при минимальном налогообложении, предоставляя большие субсидии на внутреннее потребление энергоносителей; (4) рынок труда характеризуется большим числом экспатриантов, работающих в основном в частном секторе, а также чрезмерной представленностью граждан, находящихся на государственной службе и в государственном секторе экономики; (5) в связи с сокращением запасов углеводородов и упрочением долгосрочного тренда сравнительно низкой цены на нефть дальнейшее поступательное социально-экономическое развитие стран требует проведения структурных реформ, включающих отмену энергетических субсидий, принятие новых фискальных инструментов и сокращение государственных расходов.

Следует отметить, что налоговые системы стран Персидского залива до сих пор имеют весьма ограниченный характер. Упрощенная структура экономики с высокой рентной составляющей длительное время позволяет иметь минимальное налогообложение, обслуживая расходы государства за счет продажи сырья. Однако затяжной экономический кризис, вызвавший снижение рентных доходов, ставит на повестку дня вопросы усложнения экономики и применения универсального механизма налогообложения оборота (НДС).

К числу важнейших достижений в сфере совместной фискальной политики следует отнести введение с января 2003 г. унифицированных таможенных пошлин на основе общего внешнего тарифа в размере

5% на все поставки из стран, не входящих в Хартию сотрудничества, за исключением льготных товаров.

Подходящее налогообложение в общепринятой его трактовке применяется в отношении лиц, работающих в них по найму, не являющихся гражданами стран – членов СССПЗ. Гражданами этих стран выплачивается «закят», который выступает одним из пяти столпов ислама и представляет собой платеж, исчисляемый в размере 2,5% от чистой стоимости движимого и недвижимого имущества. По сути, это целевой налог, вносимый в соответствии с канонам мусульманского права всеми самостоятельными, свободными, дееспособными и взрослыми мусульманами в пользу нуждающихся единоверцев.

Закят является исторически обязательным платежом в Саудовской Аравии, добровольным в Бахрейне, Кувейте и ОАЭ. В Омане и Катаре он уплачивается вне рамок государственного налогового администрирования с учетом требований классических школ исламского права [2. Р. 195–203].

ОАЭ, Бахрейн и Оман взимают муниципальные налоги в размере от 3 до 10% на аренду недвижимости, услуги гостиниц и развлечения. В сфере энергопотребления Оман вводит налог на электроэнергию (2% с оборота), Бахрейн – налог с продаж бензина по ставке 12%.

В Бахрейне и ОАЭ отсутствует корпоративный налог. Остальные государства предпринимают шаги по сближению ставок данного налога: в период с 1999 по 2010 г. снижаются ставки в Саудовской Аравии с 45 до 20%, в Катаре – с 35 до 10%, в Кувейте – с 55 до 15%. Оман увеличивает корпоративный налог с 12 до 15% в 2017 г.¹

Исследование, проведенное австралийскими экспертами на основе данных внутреннего производства, сведений о доходах и расходах, взимаемых налогах, субсидиях и уровнях цен, позволяет рассчитать поступление бюджетных доходов через систему налогообложения и их обратный возврат в экономику. Оно показывает, что хотя введение новых налогов улучшает бюджетные поступления, рынки искажаются, снижая экономическую эффективность и производство из-за дополнительного фискального давления. В долгосрочной перспективе это вызывает падение реального ВВП, инвестиций и капитальных вложений. В итоге авторы делают вывод о том, что разработка оптимальной налоговой системы стран Персидского залива должна принимать во внимание те потери, которые наносятся экономической эффективности и производству из-за налогов [3. Р. 1–29].

Следует заметить, что в самой Австралии налог на товары и услуги (НТУ) [4], который приходит на смену разрозненным налогам с оборота, становится главным и достаточно эффективным инструментом налогообложения добавленной стоимости. Он выгодно отличается от европейской модели НДС достижением нового уровня нейтральности налога через расширение круга облагаемых операций и установлением единой налоговой ставки в размере 10%, которая принимается всеми категориями плательщиков НТУ.

Обобщение современного опыта налогообложения в Евросоюзе (НДС), Австралии (НТУ) и Новой Зеландии (НТУ) позволяет рассматривать в качестве центрального мероприятия структурных преобразований в сфере национального перераспределения реформу правового регулирования налогообложения добавленной стоимости государств – участников СССПЗ, которая должна обеспечить сокращение и постепенную ликвидацию нарастающего бюджетного дефицита.

Эта фискальная мера является частью серии экономических реформ, которые арабские государства Персидского залива вводят после снижения цен на нефть, начавшегося в 2014 г., стремясь диверсифицировать государственные бюджеты и увеличить доходы с помощью новых налогов и сборов. Международный валютный фонд также настоятельно рекомендовал арабским государствам Персидского залива ввести НДС, а также увеличить стандартную налоговую ставку выше 5%. Однако в самих эмиратах крайне осторожно относятся к идее высокого НДС. Существует понимание, что даже самая низкая в мире ставка НДС (5%) угнетающе воздействует на местное производство с низким уровнем добавленной стоимости.

Проводимая в Эр-Рияде 9–10 декабря 2015 г. тридцать шестая сессия Верховного Совета сотрудничества арабских государств Персидского залива принимает решение о введении государствами-членами Совета консолидированного общего налога на потребление (НДС), который, как ожидается, может генерировать дополнительные ежегодные доходы в размере 25 миллиардов долларов.

Комитет финансово-экономического сотрудничества СССПЗ разрабатывает Конвенцию о налоге на добавленную стоимость по основной ставке в размере 5%, который устанавливается для операций поставки товаров и услуг на каждом этапе производства и распределения после подписания всеми главами арабских государств Персидского залива 24 июля 2016 г. Единое соглашение по НДС для стран Совета сотрудничества стран Персидского залива публикует газета «Умм Аль-Кура». Целью настоящей Конвенции [5] является создание правовой основы для разработки скоординированного правового регулирования НДС в каждом из шести арабских государств Персидского залива.

Анализ положений Конвенции позволяет сделать вывод о том, что предлагаемый ею инструмент налогообложения можно отнести к типу нейтрального правового регулирования налогообложения добавленной стоимости. Его особенность состоит в том, что страна по тем или иным причинам вводит в состав национальной налоговой системы налогообложение добавленной стоимости в виде НДС с минимальными налоговыми ставками и продолжает удерживать его на низком уровне, не оказывающем сдерживающего влияния на развитие собственной промышленности. Именно такой ориентир предусматривает Единое соглашение по НДС для стран Совета сотрудничества стран Персидского залива.

Сходство с системой модернизированного налога с оборота Евросоюза (НДС) заключается главным обра-

зом в движении товаров (и некоторых услуг) внутри стран Конвенции между предприятиями (B2B), а также между частными потребителями. В частности, положения о дистанционной продаже применяются таким образом, что лицо, поставляющее товары в другую страну, должно зарегистрироваться там как плательщик НДС [6].

Принципиально важно, что Единое соглашение по НДС носит не общий декларативный характер, а достаточно подробно регламентирует наиболее важные узловые моменты правового регулирования НДС. Его текст отличается логической завершенностью взаимосвязей предлагаемых юридических конструкций. Среди них необходимо выделить определения базовых понятий и режимов налогообложения добавленной стоимости.

В числе предложенных в первой статье Соглашения дефиниций интерес для развития теории и практики правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, на наш взгляд, представляют следующие.

1. *Обратный учет (начисление)* – механизм, с помощью которого облагаемый налогом клиент обязан уплатить налог, причитающийся от имени поставщика, и несет ответственность за все обязательства, предусмотренные договором и местным законодательством.

2. *Связанные лица* – два или более лиц, одно из которых имеет надзорный или директивный контроль над другими, обладая административной властью, позволяющей влиять на бизнес других лиц с финансовой, экономической или регулятивной точек зрения. Сюда относятся лица, которые подчиняются полномочиям третьего лица, что позволяет ему контролировать их бизнес с финансовой, экономической или регулятивной точек зрения.

3. *Входной налог* – налог, взимаемый облагаемым налогом лицом в отношении товаров или услуг, поставляемых ему или импортируемых с целью осуществления экономической деятельности.

4. *Вычитаемый налог* – входной налог, который может быть вычтен из налога, причитающегося с поставок за каждый налоговый период в соответствии с соглашением и местным законодательством.

5. *Чистый налог* – налог, полученный в результате вычета вычитаемого налога в государстве-члене из налога, подлежащего уплате в этом государстве в течение того же налогового периода. Чистый налог может подлежать уплате или возврату.

6. *Порог обязательной регистрации* – нижний предел стоимости фактических поставок, при котором облагаемое лицо становится обязанным регистрироваться для целей налогообложения.

7. *Порог добровольной регистрации* – нижний предел стоимости фактических поставок, при котором облагаемое лицо может подать заявление на регистрацию для целей налогообложения.

Сравнительно-правовое исследование юридического регулирования НДС, складывающихся в различных правовых системах, позволяет выделить ключевые режимы и процедуры налогообложения добавленной стоимости в странах Персидского залива.

Статья 4 «Налоговая группа» Конвенции закладывает базовую характеристику режима налоговой консолидации для его последующего введения в национальное законодательство и определяет, что «каждое государство-член может рассматривать налоговую группу как единое налогооблагаемое лицо в соответствии с правилами и условиями, установленными для этой цели. Налоговая группа – это два или более юридических лица, являющихся резидентами одного и того же государства-члена».

Данный налоговый режим впервые широко предложен законодательством Евросоюза в ст. 11 Директивы Совета ЕС от 28 ноября 2006 г. № 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость» [7]. Он с успехом применяется в большинстве европейских государств, которые формулируют индивидуальные критерии для групп налогоплательщиков и процедур внесения ими НДС-платежей в бюджет.

Разработчики Конвенции явно пренебрегают достаточно ощутимым каскадным эффектом, который возникает при наличии множественности налоговых льгот в правовом механизме налогообложения добавленной стоимости. Наиболее значимое изъятие из круга объектов налогообложения содержит ст. 36 Конвенции. В соответствии с ней финансовые услуги, осуществляемые банками и финансовыми учреждениями, имеющими лицензию согласно действующему законодательству каждого государства-члена, освобождаются от уплаты налогов. Более того, п. 2 ст. 36 предусматривает право банков и финансовых учреждений требовать возврата входного налога на основе ставок возврата, определенных каждым государством.

Совершенно очевидно, что каскадный эффект НДС, возникающий вследствие налоговых льгот и изъятий, может быть не столь существенным при применении нейтральной модели правового регулирования НДС. Однако следует учитывать, что если впоследствии базовая ставка налога, устанавливаемая ст. 25 Конвенции в размере 5% от стоимости поставки, будет увеличена, то и значение каскадного эффекта для снижения результативности налогообложения также существенно возрастет.

Конвенция предусматривает механизм обратного начисления налога (ст. 41), который учитывает резидентский статус субъекта налога, устанавливая правило: «если место поставки товаров или услуг находится в государстве-члене, где поставщик не является резидентом, то облагаемый налогом клиент, проживающий в этом государстве-члене, обязан уплатить причитающийся налог». Положения ст. 41 дополняются правилом вычета уплачиваемого в таком режиме налога. Оно представлено в п. 3 ст. 44: «Клиент, который обязан уплатить налог в соответствии с механизмом обратного начисления, может вычесть связанный с ним вычитаемый входной налог при условии, что он задекларировал налог, подлежащий уплате».

Текст документа не содержит подробной регламентации процедур «обратного платежа», оставляя их на усмотрение национального законодателя, который может использовать уже имеющийся опыт в данной области. В частности, речь может идти о механизмах

обратных платежей, применяемых в Евросоюзе и Республике Индия.

Так, например, правило «обратного платежа» в виде налогового обязательства об уплате НТУ получателя товара или услуги вместо их поставщика устанавливается в п. 98 ст. 2 Акта о налоге на товары и услуги Республики Индия [8]. По сути, оно представляет собой механизм обратной оплаты (RCM) в налогообложении товаров и услуг, который основан на принципе уплаты налога получателем от имени незарегистрированных, мелких поставщиков материалов и услуг.

Важным контрапунктом Конвенции, на наш взгляд, является статья 43 «Солидарная ответственность», в которой законодатель переводит формирующееся доктринальное положение международного налогового права о солидарной ответственности лиц, участвующих в налоговом правонарушении в фактический принцип налогового законодательства. Пункт 1 ст. 43 Конвенции излагает данный принцип следующим образом: «Лицо, умышленно участвующее в нарушении любого из обязательств, предусмотренных настоящим Договором и местным законодательством, несет солидарную ответственность с лицом, обязанным уплатить налог и любые другие, причитающиеся в результате нарушения суммы».

Столь расширенное толкование идеи солидарной ответственности в налоговом праве не может не вызывать осторожные опасения. Сама конструкция указанной нормы содержит элементы, которые теория права относит к категории норм-фикций, выделяя их при рассмотрении правовых презумпций, основанных на индуктивных обобщениях. Национальному законодательству следует обратить внимание на данное положение. При подготовке конкретного нормативного акта о НДС, на наш взгляд, нельзя не учесть то обстоятельство, что даже незначительные неясности налогового закона могут создавать серьезные проблемы правоприменения. Вместе с тем, сама идея привлечения к солидарной юридической ответственности лиц, участие которых в налоговом правонарушении имеет умысел на его совершение, не лишена смысла. Поэтому ее принятию должно предшествовать тщательное прогнозирование всех вероятностей возможного применения в условиях императивного метода правового регулирования рассматриваемой сферы общественных отношений.

К числу наиболее удачных законодательных решений можно отнести ст. 44 Конвенции, предлагающую правовую регламентацию налоговых вычетов. Принципиально важным здесь является определение момента возникновения права на такой вычет. Пункт 2 ст. 44 трактует его в корреспонденции с возникновением НДС-обязательства по уплате вычитаемого налога следующим образом: «Право на вычет возникает, когда в соответствии с настоящим Соглашением подлежит уплате вычитаемый налог».

Значение этого положения обнаруживается в сопоставлении с налоговым законодательством других стран. В частности, в Российской Федерации с 1 января 2007 г. установлен особый порядок применения налоговых вычетов НДС, который заключается в

проведении обязательной камеральной проверки в случае превышения налоговых вычетов сумм налога, исчисленных для уплаты в бюджет (п. 1 ст. 176 НК РФ). Процедура осуществления данной камеральной проверки регулируется общей нормой ст. 88 НК РФ, которая предусматривает двухмесячный срок проведения камеральной проверки с правом налогового органа на продление срока ее проведения до трех месяцев (п. 2 ст. 88 НК РФ). Обыденной становится ситуация, когда проверка по декларации за предыдущий период с заявленным налоговым вычетом не завершена, а по следующему налоговому периоду налогоплательщик сдает декларацию с НДС к уплате в бюджет. В основном в подобных обстоятельствах налоговые администрации занимают позицию взыскания налога, невзирая на то что объективно требование уплаты НДС при наличии у налогоплательщика права на налоговый вычет порождает чрезмерность публично-правовых обременений и может существенно затруднить ведение, а в отдельных случаях привести к прекращению его финансово-хозяйственной деятельности.

Узловым пунктом Конвенции является ст. 40, которая устанавливает общие принципы определения субъекта налога. В условиях традиционного прямого платежа НДС «налогооблагаемое лицо обязано уплатить налог, причитающийся с налогооблагаемых поставок товаров и услуг, соответствующему налоговому органу в государстве-члене, где находится место поставки» (п. 1 ст. 40).

При применении правила «обратного» платежа «любое лицо, указывающее сумму налога на любые выставленные им счета-фактуры, становится обязанным уплатить эту сумму налога соответствующему налоговому органу в государстве-члене, где находится место поставки» (п. 2 ст. 40).

Определенный интерес представляет собой установление критериев обязательной регистрации (ст. 50 Конвенции) и добровольной регистрации (ст. 51 Конвенции) плательщиков НДС, которые выражены в виде денежных порогов выручки от реализации товаров и услуг в сумме 375 000 SAR и 50% от порога обязательной регистрации соответственно.

Достаточно четко ст. 54 Конвенции описывает условия подачи обязательного и добровольного заявлений о снятии с учета плательщиков НДС: (1) «Налоговое лицо, зарегистрированное для целей налогообложения, должно подать заявление о снятии с учета в любом из следующих случаев: а – прекращение осуществления хозяйственной деятельности; б – прекращение облагаемых поставок; в – если стоимость поставок облагаемого лица падает ниже порога добровольной регистрации»; (2) «Облагаемое налогом лицо может подать заявление о снятии с учета, если общий годовой доход его бизнеса падает ниже порога обязательной регистрации, но превышает порог добровольной регистрации».

Дифференцированно законодатель подходит к определению сроков хранения налоговых накладных, счетов-фактур, записей и бухгалтерских документов, устанавливая общий срок хранения – не менее пяти лет с конца года, к которому они относятся, а для документов, отно-

сящихся к недвижимому имуществу, – специальный 15-летний срок хранения (ст. 59 Конвенции).

Обобщение результатов сравнительно-правового исследования свидетельствует о достаточно высоком качестве базового акта наднационального законодательства стран Персидского залива, посвященного основам правового регулирования налогообложения добавленной стоимости. Авторы Конвенции постарались не только обобщить накопленный мировой опыт налогообложения добавленной стоимости, но и привнести собственные идеи, позволяющие продолжить продуктивное совершенствование юридического механизма налогообложения.

Опыт правового регулирования НДС зарубежных стран также показывает, что введение данного налога порождает многочисленные налоговые нарушения и злоупотребления. По этой причине проектируемое национальное законодательство заранее предусматривает меры уголовно-правовой ответственности.

Так, например, ст. 63 Декрета-закона № 48 2018 г. [9] выделяет в качестве отдельного уголовного преступления уклонение от уплаты НДС, под которым подразумевается совершение следующих деяний: (1) отсутствие регистрации по истечении 60 дней после установленного в законодательстве срока регистрации; (2) непредставление налоговой декларации и неуплата налога по истечении 60 дней после установленного срока; (3) умышленное занижение суммы налога; (4) представление ложных сведений, влекущих неуплату или неполную уплату налога; (5) начисление НДС на необлагаемые товары; (6) неправомерное взыскание входящего НДС; (7) непредставление счёта-фактуры; (8) нарушение правил ведения учёта и отчётности. Статья предусматривает санкцию в виде лишения свободы на срок от трёх до пяти лет и штрафа в размере подлежащего уплате налога. При повторном совершении преступления в течение трёх лет со дня вынесения приговора наказание удваивается. За уклонение от уплаты налога для организации установлена ответственность в двойном размере, если такое преступление совершалось от её имени за её счёт или в её пользу.

Указанный подход позволяет национальному законодателю в сжатые сроки приступить к созданию высоко интегрированных механизмов юридического регулирования НДС [8, 10].

Объединенные Арабские Эмираты [11] и Королевство Саудовская Аравия [12] вводят НДС с 1 января 2018 г. Через год, с 1 января 2019 г. начинает взимание НДС Королевство Бахрейн [13]. Завершают подготовку к принятию законодательства о налогообло-

жении добавленной стоимости и планируют введение НДС в Султанате Оман в начале 2021 г. [14], в Кувейте [15] и Катаре [16] – в начале 2022 г. В публикациях отмечается, что медлительная политическая бюрократия Кувейта, сложная экономическая обстановка в Омане и бойкот Катара затягивают процесс введения налога, а несогласованное развитие национальных налоговых систем затрудняет региональную интеграцию, необходимую для бесперебойного функционирования торговли товарами и услугами внутри стран залива [17].

Следует отметить, что уже известны результаты налогового администрирования НДС за 2018 г. Они демонстрируют достаточно высокую фискальную эффективность нового налога, благодаря которому общие показатели сбора доходов в Саудовской Аравии и ОАЭ превысили первоначальные ожидания на 1,55% и 1,79% ВВП соответственно [Ibid.].

Таким образом, можно сделать вывод о создании второй после европейской региональной системы правового регулирования на базовой платформе наднационального законодательства. В ее рамках государства – участники Конвенции организуют административное сотрудничество в сферах: (1) обмена информацией, необходимой для определения налоговой точности; (2) согласования синхронизированных аудиторских процедур и участия в аудиторских проверках; (3) оказания помощи в сборе налога и принятия необходимых процедур, связанных с взиманием НДС.

Определенный потенциал для организации своих региональных систем НДС имеют страны ЕАЭС и КНР, которая обнаруживает активное стремление к вовлечению в орбиту геополитического влияния целого ряда экономик азиатских стран. В частности, в 2018–2020 гг. Госналогслужба Китая осуществляет проекты помощи по налогообложению совместно с организацией «Центрально-Азиатское региональное экономическое сотрудничество» и Народным банком Китая, приглашая страны Центральной и Средней Азии к более тесному фискальному взаимодействию в рамках проекта «Один пояс и один путь».

Технически им значительно сложнее осуществить проекты по созданию интегрированных систем правового регулирования в сфере НДС, так как предполагаемые страны-участники таких соглашений длительное время индивидуально развивают свое налоговое законодательство в отличие от стран Европы и Персидского залива, которые в первую очередь создают наднациональное правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости.

ПРИМЕЧАНИЕ

¹ Trading Economics online data. <https://tradingeconomics.com/country-list/corporatetax-rate?continent=asia> (дата обращения: 01.01.2020).

ЛИТЕРАТУРА

1. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member State concerning turnover taxes // Official Journal of the European Communities. 1967. 14 Apr. P. 1301–1303.
2. Marhaini A., Shamsiah M. Classical Jurists' View on the Allocation of Zakat: Is Zakat Investment Allowed? // Middle-East Journal of Scientific Research. 2012. № 12 (2). P. 195–203.

3. Roos E., Adams P. Fiscal Reform – an Aid or Hindrance to Economic Diversification in Saudi Arabia: A Computable General Equilibrium (CGE) analysis. Victoria University, Melbourne. 2019. 29 p. URL: <https://erf.org.eg/wp-content/uploads/2019/02/11-158-Louise-Roos.pdf> (accessed: 01.01.2020).
4. A New Tax System (Goods and Services Tax) Act. 1999. № 55 // The Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00033> (accessed: 01.01.2020).
5. Unified VAT agreement for the countries of the Gulf cooperation Council // Umm al-Qura. 2016. № 4667 of 24.07.1438 Hijri. URL: <https://gazt.gov.sa/en/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATUnifiedAgreement.aspx> (accessed: 01.01.2020).
6. Whitehouse J. A quick guide to the GCC VAT treaty // ITR. 2017. June 27. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n8614c66zf/a-quick-guide-to-the-gcc-vat-treaty>
7. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. 2006. 11 Dec. № L347. P. 1.
8. The Central Goods and Services Tax Act // The Gazette of India. New Delhi, 2017. 12 April.
9. О введении в действие закона о НДС : декрет-закон № 48 от 2018 г. URL: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4818.pdf> (дата обращения: 01.01.2020).
10. О ратификации Конвенции о налоге на добавленную стоимость для государств – членов Совета сотрудничества стран Персидского залива : декрет-закон № 47 от 2018 г. URL: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4718.pdf> (дата обращения: 01.01.2020).
11. The Federal Decree-Law № 8 of 2017. URL: <https://u.ae/-/media/Information-and-services/Finance-and-Investment/En-VATDecreeLawNo8of2017.ashx?la=en> (accessed: 01.01.2020).
12. Value Added Tax Law. URL: <https://gazt.gov.sa/en/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx> (accessed: 01.01.2020).
13. Об утверждении договоров и рамок финансового сотрудничества по программе «Финансового баланса» Королевства Бахрейн на период 2018–2022 гг. между Саудовской Аравией, Кувейтом, Объединенными Арабскими Эмиратами, Королевством Бахрейн и Арабским валютным фондом, подписанных 4 октября 2018 г. : декрет-закон № 46 на 2018 год. URL: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4618.pdf> (дата обращения: 01.01.2020).
14. Султанат Оман откладывает НДС до 2021 г. Медленный рост и безработица задерживают экономические реформы). URL: <https://www.alarabiya.net/ar/aswaq/economy/2019/07/30/> (дата обращения: 01.01.2020).
15. Кувейт готовится к выборочному налогообложению и пересмотру цен на услуги). URL: [اقتصاد-الكويت-يعد-الخدمات-تسعى-إعادة-الانتقائية-الضريبة-لغرض-تسعيد](https://alkhaleejonline.net/اقتصاد-الكويت-يعد-الخدمات-تسعى-إعادة-الانتقائية-الضريبة-لغرض-تسعيد) (дата обращения: 01.01.2020).
16. Аль-Зааби А. Налог на добавленную стоимость и селективные налоги ждут утверждения парламентом Кувейта. URL: [البرلمان-موافقة-تتظار-الاستهلاك-على-ضرائب-الكويت](https://www.alaraby.co.uk/economy/2019/2/21/البرلمان-موافقة-تتظار-الاستهلاك-على-ضرائب-الكويت) (дата обращения: 1.01.2020).
17. Mogielnicki R. Value-Added Tax in Gulf Arab States: Balancing Domestic, Regional, and International Interests // Arab Gulf States Institute in Washington. 2019. 26 Aug. URL: <https://agsi.org/value-added-tax-in-gulf-arab-states-balancing-domestic-regional-and-international-interests/> (accessed: 01.01.2020)

Статья представлена научной редакцией «Право» 28 сентября 2020 г.

Conventional Legal Regulation of Value-Added Taxation by the Member States of the Gulf Cooperation Council

Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Tomsk State University Journal, 2021, 464, 232–238.

DOI: 10.17223/15617793/464/26

Dmitry G. Bachurin, Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences (Moscow, Russian Federation). E-mail: 01ter@mail.ru

Keywords: VAT; legal regulation of value-added tax; supranational legislation; reverse accrual of VAT; input tax; deductible tax; net tax; mandatory registration threshold; voluntary registration threshold; tax group; zakat.

The article discusses the legal aspects of supranational legal regulation of value added taxation in the Persian Gulf countries. The novelty of the research lies in the comparative aspect of the legal study of supranational law on the value-added tax in the Gulf countries, which allows formulating fundamentally new characteristics and interpretations that extend the theoretical and legal views on the legal mechanism of VAT, and analyzing the key provisions of the legal regulation of VAT of the states that are parties to the Common VAT Agreement. The issues of the Agreement for the countries of the Gulf Cooperation Council, as well as acts of national legislation on this tax, were studied. The analysis of the provisions of the Agreement allows concluding that the tax instrument this Agreement regulates can be classified as a type of neutral legal regulation of value-added taxation. Its peculiarity is that the country for one reason or another introduces VAT into the national tax system with minimal tax rates and continues to keep it at a low level that does not have a restraining effect on the development of its own industry. This is the reference point for the Common VAT Agreement for the countries of the Gulf Cooperation Council. The research shows that the supranational legislation of the Persian Gulf countries covers the most complex and fundamentally significant issues of legal regulation of value-added taxation, which developed taking into account the accumulated world experience in the administration of this tax. Conclusions have been obtained that the main direction of the adopted supranational legislation is the creation of a unified legal framework for the development of a coordinated legal regulation of VAT in each of the six Arab states of the Persian Gulf. The definitions of concepts that are crucial for VAT regulation are given, among which the following can be distinguished: reverse VAT accrual, input tax, deductible tax, net tax, mandatory registration threshold, voluntary registration threshold, and tax group. In the final part of the work, it is concluded that the second regional system of legal regulation of value-added taxation after the European one is being created, which begins its development on the basis of supranational legislation. Within its framework, the states that are parties to the Agreement shall organize administrative cooperation in the following areas: (1) exchange of information necessary for determining tax accuracy; (2) coordination of synchronized audit procedures and participation in audits; (3) assistance in tax collection and adoption of necessary procedures related to VAT collection.

REFERENCES

1. *Official Journal of the European Communities*. (1967) First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member State concerning turnover taxes. 14 Apr. pp. 1301–1303.
2. Marhaini, A. & Shamsiah, M. (2012) Classical Jurists' View on the Allocation of Zakat: Is Zakat Investment Allowed? *Middle-East Journal of Scientific Research*. 12 (2). pp. 195–203.

3. Roos, E. & Adams, P. (2019) *Fiscal Reform – an Aid or Hindrance to Economic Diversification in Saudi Arabia: A Computable General Equilibrium (CGE) analysis*. Victoria University, Melbourne. [Online] Available from: <https://erf.org.eg/wpcontent/uploads/2019/02/11-158-Louise-Roos.pdf> (Accessed: 01.01.2020).
4. *The Federal Register of Legislation*. (1999) A New Tax System (Goods and Services Tax) Act. 55 [Online] Available from: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00033> (Accessed: 01.01.2020).
5. *Umm al-Qura*. (2016) Unified VAT agreement for the countries of the Gulf cooperation Council. 4667 of 24.07.1438 Hijri. [Online] Available from: <https://gazit.gov.sa/en/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATUnifiedAgreement.aspx> (Accessed: 01.01.2020).
6. Whitehouse, J. (2017) A quick guide to the GCC VAT treaty. *ITR*. June 27. [Online] Available from: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n8614c66zf/a-quick-guide-to-the-gcc-vat-treaty>.
7. *Official Journal of the European Union*. (2006) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 11 Dec. No. L347. p. 1.
8. *The Gazette of India*. (2017) The Central Goods and Services Tax Act. 12 April.
9. Legalaffairs.gov.bh. (2018a) *Issuing the Value Added Tax Law: Decree-Law No. (48) of 2018*. [Online] Available from: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4818.pdf> (Accessed: 01.01.2020). (In Arabic).
10. Legalaffairs.gov.bh. (2018b) *On the ratification of the Value Added Tax Convention for the member states of the Gulf Cooperation Council: Decree-Law No. 47 of 2018*. [Online] Available from: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4718.pdf> (Accessed: 01.01.2020). (In Arabic).
11. U.ae. (2017) *The Federal Decree-Law No. 8 of 2017*. [Online] Available from: <https://u.ae/-/media/Information-and-services/Finance-and-Investment/En-VATDecreeLawNo8of2017.ashx?la=en> (Accessed: 01.01.2020).
12. Gazt.gov.sa. (n.d.) *Value Added Tax Law*. [Online] Available from: <https://gazit.gov.sa/en/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx> (Accessed: 01.01.2020).
13. Legalaffairs.gov.bh. (2018c) *On approval of agreements and frameworks for financial cooperation under the Financial Balance Program of the Kingdom of Bahrain for the period 2018–2022 between Saudi Arabia, Kuwait, the United Arab Emirates, the Kingdom of Bahrain, and the Arab Monetary Fund, signed on 4 October 2018: Decree-Law No. 46 for 2018*. [Online] Available from: <http://www.legalaffairs.gov.bh/Media/LegalPDF/L4618.pdf> (Accessed: 01.01.2020). (In Arabic).
14. Alarabiya.net. (2019) *The Sultanate of Oman postpones VAT until 2021. Slow growth and unemployment delay economic reforms*. [Online] Available from: <https://www.alarabiya.net/ar/aswaq/economy/2019/07/30/> (Accessed: 01.01.2020). (In Arabic).
15. Alkhaleejonline.net. (2020) *Kuwait prepares for selective taxation and revision of prices for services*. [Online] Available from: <https://alkhaleejonline.net/%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF/%D8%A7%D9%84%D9%83%D9%88%D9%8A%D8%AA-%D8%AA%D8%B3%D8%AA%D8%B9%D8%AF-%D9%84%D9%81%D8%B1%D8%B6-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%A7%D9%86%D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%A6%D9%8A%D8%A9-%D9%88%D8%A5%D8%B9%D8%A7%D8%AF%D8%A9-%D8%AA%D8%B3%D8%B9%D9%8A%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D8%AE%D8%AF%D9%85%D8%A7%D8%AA> (Accessed: 01.01.2020). (In Arabic).
16. Al'-Zaabi, A. (2019) *Value added tax and selective taxes are awaiting approval by the Parliament of Kuwait*. [Online] Available from: <https://www.alaraby.co.uk/%D8%A7%D9%84%D9%83%D9%88%D9%8A%D8%AA-%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8-%D8%B9%D9%84%D9%89-%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D9%87%D9%84%D8%A7%D9%83-%D8%AA%D9%86%D8%AA%D8%B8%D8%B1-%D9%85%D9%88%D8%A7%D9%81%D9%82%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B1%D9%84%D9%85%D8%A7%D9%86> (Accessed: 1.01.2020). (In Arabic).
17. Mogielnicki, R. (2019) *Value-Added Tax in Gulf Arab States: Balancing Domestic, Regional, and International Interests*. Arab Gulf States Institute in Washington. 26 Aug. [Online] Available from: <https://agsiw.org/value-added-tax-in-gulf-arab-states-balancing-domestic-regional-and-international-interests/> (Accessed: 01.01.2020)

Received: 28 September 2020