

Сравнительный анализ механизмов сближения права в рамках интеграционных объединений (на примере гармонизации налога на добавленную стоимость в ЕС и ЕАЭС)

Ю. А. Крохина

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин
РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: jkrokhina@mail.ru

A Comparative Analysis of the Mechanisms of Legal Convergence Within the Framework of Integration Associations (Using the Example of the Harmonization of Value Added Tax in the EU and the EAEC)

Yu. A. Krokhina

Doctor of Law, Professor, Professor of the Department of Civil Legal Disciplines of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.
E-mail: jkrokhina@mail.ru

Аннотация

Развитие современной мировой экономики диктует государствам вступать между собой в различные интеграционные союзы. Создание общего экономического пространства сопровождается сближением правовых систем стран-участниц. Одной из важнейших целей межгосударственной интеграции выступает создание сопоставимых налоговых условий ведения бизнеса с целью сохранить налогоплательщиков под своей юрисдикцией, не дать капиталу уйти в офшорные зоны. Одновременно именно сближение налогового законодательства является наиболее проблемным в рамках интеграционных объединений. В статье проведен сравнительный анализ механизмов сближения права в рамках ЕС и ЕАЭС на примере гармонизации налога на добавленную стоимость, показаны достоинства и недостатки гармонизации и унификации норм налогового права.

Ключевые слова: интеграционные объединения, Европейский союз, Евразийский экономический союз, налог на добавленную стоимость, фискальный интерес.

Abstract

The development of the modern world economy dictates to states to join each other in various integration unions. The creation of a common economic space is accompanied by the convergence of the legal systems of the participating countries. One of the most important goals of interstate integration is the creation of comparable tax conditions for doing business in order to keep taxpayers under their jurisdictions, to curb the outflow of capital to offshore zones. At the same time, the most problematic is the convergence of tax laws in the framework of integration associations. The article gives a comparative analysis of the mechanisms of convergence of law within the EU and EAEC on the example of the harmonization of value added tax, shows the advantages and disadvantages of harmonization and unification of tax law.

Keywords: integration associations, European Union, Eurasian Economic Union, value added tax, fiscal interest.

Современные интеграционные объединения являются закономерным результатом развития мировой экономики, основанной на глобализации и непрерывной интеграции. Целью создания современных интеграционных объединений является формирование общего экономического пространства – единого рынка, имеющего в своей основе свобо-

ду передвижения товаров, лиц, услуг и капиталов¹. Стремление создать единый регио-

¹ См.: Консультативное заключение Суда Евразийского экономического союза от 30 октября 2017 г. № СЕ-2-2/2-17-БК (По заявлению Евразийской экономической комиссии о разъяснении положений Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.).

нальный рынок также лежит в основе создания таких интеграционных объединений, как Европейский союз (ЕС) и Евразийский экономический союз (ЕАЭС).

В силу расширяющегося интернационального взаимодействия субъектов хозяйственной деятельности компетентные государственные органы стремятся все в большей мере сблизить национальные правовые системы через единство формы и результата взаимодействия [6].

Объединение экономического пространства осуществляется посредством устранения барьеров, затрагивающих основные свободы внутреннего рынка. Одним из таких препятствий выступает различие национальных правовых систем, что, в частности, влечет и дифференциацию налогового законодательства в государствах – участниках союзов.

Как справедливо отмечает Ю. А. Тихомиров, усиление сотрудничества государств и масштабность интеграционных процессов приводят к вопросу о передаче ряду суверенных прав на надгосударственный уровень [7. – С. 5]. Несмотря на то, что государства осознают необходимость сближения в сфере налогового бремени, они не стремятся делегировать часть своего фискального суверенитета наднациональным органам, что существенно осложняет интеграционный процесс.

Прямое влияние на экономический суверенитет делает интеграцию в сфере налогообложения уникальным механизмом, непохожим на сближение правопорядков в других сферах общественной жизни. В данной связи особый интерес представляет изучение сложившегося в ЕС и формирующегося в ЕАЭС механизма консолидации в налоговой сфере через их сравнительно-правовой анализ.

Именно высокий уровень интеграции за счет гармонизации и унификации законодательства стран – участниц таких международных объединений позволяет обеспечить свободное перемещение товаров, работ, услуг и рабочей силы, а также осуществить согласованную политику в ключевых отраслях экономики – промышленности, сельском хозяйстве и др. Бесспорно, сближение права государств-участников является неотъемлемым условием в рамках международно-правового регулирования [2].

Наиболее эффективной является интеграция права в форме гармонизации в рамках региональных объединений, стремящихся добиться максимального экономического сближения стран-участниц, в частности ЕС и ЕАЭС.

Несмотря на обоснованную необходимость совершать добровольные действия, направленные на создание единого экономического пространства [9. – Р. 4], национальные финансовые органы не стремятся отказываться от своих суверенных полномочий в финансовой, а главное в налоговой сфере. Устранение барьеров в торговле и потенциальный прирост капитала в будущем на настоящий момент не всегда воспринимается как достаточный аргумент, чтобы ослабить исключительное право на взимание налогов, что делает позицию государств по налоговым вопросам препятствием к достижению конечной цели построения «подлинного внутреннего рынка» [8. – С. 20].

К настоящему времени в ЕС в сфере прямого налогообложения существенного прогресса не достигнуто, тогда как в установлении единообразного порядка реализации косвенного налогообложения ЕС и ЕАЭС добились определенного прогресса. Прямое налогообложение продолжает оставаться сферой регулирования государств-членов, хотя косвенное объективно требует большей интеграции [5]. Впервые обсуждение прямого налогообложения имело место в 1962 г. в Комитете Комиссии ЕС по фискальным и финансовым вопросам, но с этого момента глобальная ситуация осталась прежней, и любые директивы, направленные на сближение ставок прямых налогов, отклоняются. В данном вопросе, на наш взгляд, представляется целесообразным гармонизировать правовое регулирование, нежели его унифицировать.

Во-первых, это объясняется тем фактом, что гармонизация изначально предполагает диспозитивный подход для участников – возможность сохранения определенных положений в правовом регулировании, в частности преференций, от которых государству невыгодно отказываться в силу экономических и иных причин.

Во-вторых, возможность сохранения преимуществ в разы повышает вероятность сохранения наднационального регулирования:

государства стремятся достичь единообразной цели собственными методами. Такой подход можно назвать компромиссным.

Тем не менее, несмотря на то, что гармонизационный подход однозначно выигрывает на стадии принятия норм, он не в полной мере разрешает вопросы, для которых и создавалось наднациональное регулирование.

Наиболее ярким примером являются ставки НДС в ЕС. Для государств – членов ЕС был установлен минимальный порог ставки НДС 15%. Наименьшая ставка на данный момент составляет 17%, а наибольшая – 24%. Наднациональное законодательство гармонизировало ставки, установив уровень, которого должны достичь все страны. Однако такой подход повлек негативные последствия, в частности осуществление налогоплательщиком деятельности в офшорных юрисдикциях, т. е. уклонение от уплаты налога, а также вызвал проблемы в принятии налога к вычету, поскольку ставки НДС при операциях между резидентами различных государств – членов ЕС разнятся.

Таким образом, унификация устраняет коллизии правового регулирования, не создавая при этом спорных ситуаций, вызванных отсутствием единообразного, хоть и схожего, регулирования.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что гармонизация является наиболее приемлемым для государств способом сближения в сфере налогообложения, поскольку в меньшей степени ущемлен фискальный суверенитет. В то же время гармонизация значительно проигрывает в контексте разрешения спорных ситуаций – менее детализированное регулирование зачастую не позволяют полностью устранить имеющиеся коллизии.

Как отмечает И. И. Кучеров, существо гармонизации налогообложения составляют согласованные действия по осуществлению налоговой политики и реформированию национального законодательства [3]. Такое взаимодействие реализуется за счет деятельности наднациональных институтов, в которые входят представители всех государств – участников объединений, в результате чего создается единая наднациональная система источников права, которые в последующем имплементируются государствами.

В данном контексте под источниками права понимают формы закрепления уполномоченными на то органами разработанных правил поведения.

Система источников права ЕС включает три группы актов: акты первичного права, акты вторичного права и прецедентное право [1].

Акты первичного права включают все учредительные договоры ЕС, и по своей правовой природе они являются международными договорами. Нормы таких актов обладают высшей юридической силой по отношению к другим нормам ЕС, т. е. в случае противоречия будут применяться положения договоров.

Акты вторичного права представлены актами институтов ЕС и иными актами, принятыми в соответствии с учредительными договорами. Вторичное право включает не только нормативные акты, но и индивидуальные, рекомендательные и иные.

В отношении прецедентного права отсутствует однозначная квалификация его сущности и места в иерархии источников права. Представители романо-германской правовой семьи, отрицающие нормотворческую роль суда, считают, что суд как таковой не создает норму, а лишь истолковывает действительную волю законодателя и принимает акт правоприменительного, т. е. индивидуального характера. Следовательно, решения Суда ЕС относятся к актам вторичного права. Тогда как представители главным образом английской школы права, для которой характерно восприятие судебных органов в качестве полноценных правовых регуляторов, убеждены, что акты, развивающие и конкретизирующие положения учредительного договора, по своей природе являются первичными. Подтверждением тому выступают фундаментальные решения, обеспечивающие верховенство и прямое действие права ЕС. Так, в деле Коста против Энел Суд ЕС постановил, что «договором о ЕЭС создана особая система права, положения которой являются неотъемлемой частью национальных правовых порядков государств-членов и обязательны для их применения судами»¹. А в деле Ван Генд опреде-

¹ Costa versus Enel case of 15 July 1964: "Integral part of the legal systems of the Member States and which their courts are bound to apply". – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61964CJ0006&from=EN>

лил, что «ЕЭС представляет собой новый правопорядок в международном праве, в пользу которого государства ограничили свои суверенные права, хотя и в отдельных областях, и субъектами которого являются не только государства-члены, но и их граждане»¹.

Аналогичная структура применима и к структуре актов ЕАЭС. К первичным актам можно отнести международные договоры: Договор о ЕАЭС и принятые в соответствии с ним протоколы, Таможенный кодекс ЕАЭС и др. Вторичные акты включают решения, распоряжения, протоколы заседания институтов ЕАЭС. Кроме того, Суд ЕАЭС осуществляет толкование положений международных договоров, принятых в рамках союза для их единообразного поведения.

Особенностью таких интеграционных объединений, как ЕС и ЕАЭС, является то, что в их основе лежат международные договоры учредительного (конституционного) характера. В ЕС такими актами является Римский договор, или Договор о функционировании ЕС² (ДФЕС), Маастрихтский договор о ЕС³ (ДЕС), Хартия ЕС об основных правах⁴ и Договор об учреждении Евроатома⁵. Поскольку Договор об учреждении Евроатома принимался на 50 лет и в последующем не продлялся, то на настоящий момент действующими актами являются Хартия, ДЕС и ДФЕС. Для налоговых целей особый интерес представляют ДЕС и ДФЕС, положения которых будут рассмотрены через призму налоговых принципов.

В ЕАЭС центральное значение имеет Договор о ЕАЭС⁶. Договор устанавливает прин-

ципы взаимодействия государств в сфере налогообложения (статья 71), принципы взимания косвенных налогов (статья 72), налогообложение доходов физических лиц (статья 73). Кроме того, Договором предусмотрены также отдельные положения, в частности закрепление административного сотрудничества в налоговой сфере, запрет введения дополнительных налогов и сборов для обеспечения внутреннего рынка (статья 28).

При этом к тексту договора были приняты многочисленные приложения, являющиеся его составной частью. Отдельные приложения посвящены косвенному налогообложению. Так, Приложение № 18⁷ предусматривает понятийный аппарат, закрепляет право на налоговые вычеты при экспорте, порядок предоставления документов в компетентные органы, а также порядок налогообложения отдельных видов объектов. А Приложение № 5⁸ определяет порядок зачисления и распределения сумм между государствами-членами, а также порядок взыскания сумм пеней, начисленных на такие суммы.

В отличие от ЕС, где учредительные договоры являются в большей степени конституционными актами, закрепляющими основные принципы – базовые начала, в ЕАЭС учредительный договор с приложениями напоминает в большей мере «классическое» многостороннее соглашение по сотрудничеству в определенной сфере.

Не менее важным источником первичного права выступает Таможенный кодекс ЕАЭС⁹. Именно он регулирует косвенное налогообложение при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

¹ См.: Van Gend en Loos case of 5 February. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61962CJ0026&from=EN>

² См.: Договор о функционировании Европейского союза (подписан в Риме 25.03.1957, с изм. и доп. от 13.12.2007).

³ См.: Договор о Европейском союзе (подписан в Маастрихте 07.02.1992, с изм. и доп. от 13.12.2007).

⁴ См.: Хартия Европейского союза об основных правах (2007/С 303/01) (вместе с «Разъяснениями...» (2007/С 303/02)) (принята в Страсбурге 12.12.2007).

⁵ См.: Договор об учреждении Европейского сообщества по атомной энергии (подписан в Риме 25.03.1957, с изм. и доп. на февраль 1986 г.).

⁶ См.: Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в Астане 29.05.2014, ред. от 08.05.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.08.2017). – URL: https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0043610/itia_05062014

⁷ См.: Приложение № 18 к Договору о ЕАЭС. Протокол «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг». – URL: https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/0043610/itia_05062014

⁸ См.: Приложение № 5 к Договору о ЕАЭС. Протокол «О порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/56ab281a64f661b03af7ab32bd3731336b9b0b9b/

⁹ См.: Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). – URL: https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413569/itia_12042017

Все вопросы, касающиеся деятельности хозяйствующих субъектов, вынесены на уровень вторичного права. Вторичное право ЕС – акты, принимаемые институтами и органами ЕС на основании и во исполнение актов первичного права.

Основными актами являются регламенты, директивы и решения (статья 288 ДФЕС). *Решение* является актом индивидуального характера и имеет обязательную силу для лиц, в отношении которых оно было принято.

Наивысшей юридической силой обладает *регламент*. Он содержит нормы права обязательного характера и имеет прямое действие. Иными словами, регламент – инструмент унификации правовых систем. Регламент является актом прямого действия: его нормы заменяют национальные акты, регулирующие аналогичные отношения.

В настоящее время регламентов в сфере косвенного налогообложения единицы. Наиболее значимым является Регламент № 904/2010 Совета Европейского союза «Об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость»¹, остальные имплементируют директивы².

Механизмом гармонизации является *директива*. Ее целью является сближение законодательных, регламентарных и административных положений государств-членов (статья 115 ДФЕС). Она, как и регламент, носит обязательный характер, тем не менее ее содержанием является «модельная» норма. Государство самостоятельно определяет, в какой форме она будет реализована на его территории. Для государств установлен срок имплементации в национальное законодательство, и в случае его нарушения директива приобретает частично прямое действие³.

¹ См.: Регламент № 904/2010 Совета Европейского союза «Об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость (в новой редакции)» (принят в Люксембурге 07.10.2010).

² См.: Регламент № 282/2011 Совета Европейского союза «Устанавливающий меры для имплементации Директивы 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость (в новой редакции)» (принят в Брюсселе 15.03.2011).

³ См.: Case 152/84, Marshall, 1986, ECR 732. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61984CJ0152&from=CS>

Как и регламенты, директивы принимают-ся единогласно. Комиссия ЕС выразила в отношении налогового права мнение, что такой порядок принятия актов не способствует координации налоговых политик государств-членов, и предложила заменить его на метод квалифицированного большинства⁴. В свою очередь государства отклонили предложение.

Поскольку директива является более гибким механизмом, то все наиболее значимые положения в отношении НДС были приняты именно в форме директив, в частности Директива № 2006/112/ЕС Совета Европейского союза⁵, Директива № 2008/9/ЕС Совета Европейского союза⁶ и др.

В ЕАЭС акты вторичного права играют меньшую роль, чем принимаемые в рамках союза международные договоры. Однако они имеют большое значение при формировании механизмов реализации положений договоров и в разработке нововведений. Так, в решении Высшего евразийского экономического совета (высший наднациональный орган) отражена необходимость взаимодействия с международными организациями, в том числе с ОЭСР и ее специализированными комитетами по вопросам налогообложения⁷.

Евразийским межправительственным экономическим советом было принято распоряжение, предоставляющее возможность уплаты НДС по облагаемым в стране назначения товарам, импортированным лицом, не имеющим права на льготы (освобождение) по НДС, с территории одного государства-члена на территорию свободной экономической зоны другого государства-члена, с отсрочкой и

⁴ См.: URL: http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DossierId=185410

⁵ См.: Директива № 2006/112/ЕС Совета Европейского союза «Об общей системе налога на добавленную стоимость» (принята в Брюсселе 28.11.2006, с изм. и доп. от 22.07.2013).

⁶ См.: Директива № 2008/9/ЕС Совета Европейского союза «О детальных правилах возмещения налога на добавленную стоимость, предусмотренного Директивой № 2006/112/ЕС, налогоплательщикам, учрежденным не в государстве – члене ЕС, предоставляющим возмещение, а в другом государстве – члене ЕС» (принята в Брюсселе 12.02.2008, с изм. и доп. от 14.10.2010).

⁷ См.: Решение от 26 декабря 2016 г. № 18 «Об основных направлениях международной деятельности Евразийского экономического союза на 2017 г.». – URL: https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413605/scd_11042017_18

возможностью его зачета (вычета) в счет НДС, уплачиваемого импортером этих товаров при их реализации в соответствии с законодательством государства-члена¹.

Наибольшее значение имеют акты Евразийской экономической комиссии как постоянно действующего регулирующего органа. Крайне любопытно, что в отношении актов Евразийской экономической комиссии действует «доктрина прямого действия» [4], т. е. акты Евразийской экономической комиссии по своей природе напоминают регламенты, принимаемые в ЕС.

В Комиссии функционирует Консультативный комитет по налоговой политике и администрированию. Данный комитет занимается разработкой положений, направленных на интеграцию в сфере налогообложения. В последующем предоставляет результаты своей нормотворческой деятельности государствам-членам для принятия соответствующего решения. Сам комитет не принимает никаких нормативных предписаний, но регулярно публикует протоколы заседания, в которых отражены основные положения, выносимые в последующем на рассмотрение в Высшем евразийском экономическом совете².

Анализ актов вторичного права ЕС и ЕАЭС позволяет еще раз убедиться в различии механизма гармонизации в ЕС, где учредительные договоры выполняют в большей степени роль конституционных актов, а основное регулирование осуществляется посредством актов «мягкого» права – директив, и механизма сближения в ЕАЭС, где регулирующий орган является создателем проектов норм, впоследствии принимаемых в форме международных договоров.

Роль судебных решений Суда ЕС носит дискуссионный характер – отсутствует однозначное мнение касательно сущности решений Суда (носят ли они прецедентный характер), а также функционала Суда (реализует ли он правотворческую деятельность).

Суд ЕС обходит данную дискуссию, избегая в своих решениях ссылок на рассмотрен-

ные ранее дела, и основывает свои выводы на норме права через призму ее толкования³. Иначе говоря, Суд интерпретирует положения актов, а не создает новые нормы.

Немаловажная роль судебных решений интеграционных судов состоит в установлении четких рамок компетенции органов Союзов и степени их вмешательства в правовое регулирование государств-участников.

Ярчайшим примером является решение Суда ЕАЭС по вопросу определения границ контрольных функций Евразийской экономической комиссии. Суд установил, что вопросы уплаты налогов не могут являться объектом контроля со стороны органа Союза. В то же время мониторинг со стороны Комиссии нельзя рассматривать как реализацию контрольных функций. Он направлен главным образом на выявление проблем и гармонизацию, что составляет цель функционирования Комиссии⁴.

Таким образом, судебные решения стоит рассматривать неразрывно с нормами, в отношении которых Суд высказался, и стоит учитывать при применении положений актов Союза, хотя самостоятельными актами они не являются.

В результате анализа механизмов гармонизации НДС в рассматриваемых интеграционных объединениях становится понятно, что механизм, функционирующий в рамках ЕС, направлен в большей мере на гармонизацию: акты первичного права закрепляют лишь базовые начала, акты вторичного права сближают правовые порядки. При этом среди актов вторичного права решающее значение имеют директивы, предоставляющие государствам определенную свободу при достижении целей директивы.

Положительной чертой такого подхода является минимизация негативных последствий для государства – оно само определяет, в какой форме имплементировать заложенные в директивах положения.

¹ См.: Распоряжение от 25 октября 2017 г. № 17 «О плане мероприятий («дорожной карте») по устранению изъятий и ограничений на внутреннем рынке Евразийского экономического союза по 2018–2019 годы». – URL: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=F41700285>

² См.: URL: https://www.nalog.ru/m77/about_fts/inttax/eec/#3

³ См.: Langenbucher K. Argument by Analogy in European Law // Cambridge Law Journal. – 1998. – Vol. 57 (3). – P. 481–521 (цит. по Демин А. В. Проект по переводу актуальных научных статей из европейских и американских журналов Право.Ru. – URL: <http://krasn.pravo.ru/review/analytic/view/31883>

⁴ См.: Решение Апелляционной палаты от 3 марта 2016 г. по делу № CE-1-2/2-15-АП (ИП Тарасик). – URL: <http://courteurasian.org/doc-14893>

Отрицательной – отсутствие единообразного регулирования. Механизм ЕС является механизмом «классической» гармонизации, что априори исключает устранение всех спорных ситуаций. Механизм сближения в ЕАЭС по своей форме является унифицирующим. Посредством международных договоров государства устанавливают общие нормы, единообразно применяемые и трактуемые государствами – членами ЕАЭС.

Такой подход направлен на максимальное устранение спорных вопросов, так как акты международного права в большинстве государств имеют приоритетное значение по отношению к актам национального законода-

тельства, следовательно, общая для стран норма будет действовать на территории всех членов союза.

Однако такой механизм не позволяет урегулировать отдельные вопросы, в частности ставки НДС.

Изученные правовые основы позволяют сделать вывод о том, что в ЕС принципы регулирования в сфере косвенного налогообложения демонстрируют сближение в виде гармонизации в классическом ее понимании. В ЕАЭС прослеживается большая направленность на унификацию, хотя и в меньшем объеме вмешательства со стороны органов союза.

Список литературы

1. Интеграционное право в современном мире: сравнительно-правовое исследование : монография / В. А. Жбанков, П. А. Калинин, С. Ю. Кашкин и др.; отв. ред. С. Ю. Кашкин. – М. : Проспект, 2015.
2. Кашкин С. Ю., Калинин П. А., Четвериков А. О. Введение в право Европейского союза : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2010.
3. Кучеров И. И. Международное налоговое право. – М. : ЮрИнфоР, 2007.
4. Нешатаева Т. Н. О проблемах в действии решений органов ЕАЭС в национальных правовых системах государств-членов // Международное правосудие. – 2016. – № 3. – С. 10–17.
5. Право Европейского союза : учебник / под ред. С. Ю. Кашкина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2011.
6. Рубанов А. А. Теоретические основы международного взаимодействия национальных правовых систем. – М., 1984.
7. Тихомиров Ю. А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. – 2013. – № 3. – С. 5–20.
8. Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. – М., 2001.
9. Smith P. H. The Challenge of Integration: Europe and the Americas. – L. : Transaction Publishers, 1993.