

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего
образования «Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, начальник отдела учета и
отчетности администрации Троицкого
муниципального района Челябинской
области

_____ Е.Ю. Андреева
«11» декабря 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

НАПРАВЛЕНИЯ ГАРМОНИЗАЦИИ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СТРАН-
УЧАСТНИЦ ЕАЭС

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.04.01.2018.229.ВКР

Руководитель ВКР, доцент, к.т.н.

_____ Л.Л.Зайончик
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-378

_____ А.Д. Гладких
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

_____ М.И. Лаврова
_____ 2017 г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Магистерская программа «Бухгалтерский учет, внутренний контроль и
налогообложение»

“УТВЕРЖДАЮ”
Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор
_____ И.И. Просвирина
«29» сентября 2017 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
студента
Гладких Анны Дмитриевны
группа ЭУ–378

1 Тема работы: «Направления гармонизации систем налогообложения стран-участниц ЕАЭС»
утверждена приказом по университету от _____ № _____

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 января 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования:

разработка рекомендации по совершенствованию налогообложения в странах-участницах ЕАЭС.

Теоретическая основа исследования:

труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные различным аспектам проблемы гармонизации систем налогообложения стран-участниц ЕАЭС.

Нормативно-правовая основа исследования:

Конституция Российской Федерации, Таможенный кодекс Таможенного союза, Налоговый кодекс Российской Федерации, Налоговый Кодекс Республики Беларусь, О налогах и других обязательных платежах в бюджет Республики Казахстан, Налоговый Кодекс Кыргызской Республики, О налогах: закон Республики Армения №ЗР-107.

Информационная основа исследования:

нормативно-правовые акты Российской Федерации, ЕАЭС и стран-участниц ЕАЭС, статьи в периодической отечественной и зарубежной литературе, монографии, материалы международных научно-практических конференций, информация официального сайта Евразийского экономического союза, информация статистических служб Российской Федерации и стран-участниц ЕАЭС.

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- раскрыть историю и предпосылки создания ЕАЭС;
- выявить оценку значения создания единого экономического пространства для стран-участниц ЕАЭС;
- исследовать налоговые системы стран-участниц ЕАЭС;
- провести анализ характеристик налоговых систем стран-участниц ЕАЭС;
- сформулировать рекомендации по совершенствованию гармонизации налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС.

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – 10 слайдов.

6 Дата выдачи задания – 26.05.2017 г.

Руководитель _____ Л.Л. Зайончик

Задание принял к исполнению _____ А.Д. Гладких

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение задания	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Первая глава	09.10.2017	Выполнено
Вторая глава	23.10.2017	Выполнено
Третья глава	13.11.2017	Выполнено
Введение, заключение реферат	20.11.2017	Выполнено
Оформление приложений	20.11.2017	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	04.12.2017	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	11.12.2017	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.12.2017-25.12.2017	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ Л.Л. Зайончик

Студент _____ А.Д. Гладких

РЕФЕРАТ

Гладких, А.Д. Направления гармонизации систем налогообложения стран-участниц ЕАЭС. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–378, 2017. – 96 с., 21 табл., библиогр. список – 73 наим., 6 прил.

Объект исследования – системы налогообложения в странах-участницах ЕАЭС.

Предмет исследования – влияние гармонизации налоговой политики ЕАЭС на экономику стран-участниц.

Цель исследования – на основе анализа процессов налоговой гармонизации в ЕАЭС разработать рекомендации по совершенствованию налогообложения в странах-участницах.

Работа состоит из трех разделов. В первом разделе приведена история создания ЕАЭС. Во втором разделе рассмотрена характеристика налоговых систем стран-участниц ЕАЭС. В третьем – рассмотрена гармонизация налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС.

Результаты работы. Теоретическая и практическая значимость состоит в том, что содержащиеся в работе теоретические положения, полученные выводы и результаты могут быть использованы в странах-участницах ЕАЭС при формировании национальных налоговых политик, проведении реформ налоговых систем.

Содержащиеся в настоящей работе выводы, систематизированная информация, обобщения, рекомендации и материалы могут быть использованы в плане оказания помощи специалистам, занимающимся разработкой международно-правовой проблематики международных организаций, а также в научно-исследовательской деятельности и учебном процессе в учебных заведениях, осуществляющих подготовку экономистов.

Научная новизна работы заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию налогообложения в рамках ЕАЭС с целью дальнейшей его гармонизации.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА ЕАЭС.....	11
1.1 История и предпосылки создания ЕАЭС.....	11
1.2 Оценка значения создания единого экономического пространства для стран-участниц ЕАЭС.....	21
2 ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН-УЧАСТНИЦ ЕАЭС..	29
2.1 Налоговые системы стран-участниц ЕАЭС.....	29
2.2 НДС как основной бюджетобразующий налог.....	51
3 ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА СТРАН- УЧАСТНИЦ ЕАЭС.....	59
3.1 Налоговая гармонизация как неотъемлемая часть общеэкономических интеграционных процессов в странах-участницах ЕАЭС.....	59
3.2 Направления гармонизации налогообложения прибыли и доходов в ЕАЭС.....	71
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	80
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	83
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Основные социально-экономические показатели.....	91
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Основные экономические показатели ЕАЭС.....	92
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «Индекс глобальной конкурентоспособности 2016–2017 гг.».....	93
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «Ведение Бизнеса 2017».....	94
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «Индекс процветания 2016».....	95
ПРИЛОЖЕНИЕ Е. Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «Индекс экономической свободы 2016».....	96

ВВЕДЕНИЕ

Существуют исторические и культурные различия, но всё равно на постсоветском пространстве сохраняется немало общего. Это и есть основа для формирования различных межгосударственных объединений. К таким и относится Евразийский Экономический Союз. Но хоть и существует объективная необходимость, конкретная практика объединения сталкивается с многими трудностями, и поэтому их решение возможно только при предварительном научном анализе проблем и перспектив развития.

Перед всеми этими странами встал вопрос выживания и эффективного развития в кардинально новых условиях. Эта новизна заключается в резком снижении ресурсов и как следствие веса и влияния каждой страны, и ещё в прямом и тесном включении в глобальные процессы и усилении зависимости от внешних факторов.

В то время, когда независимые страны вошли на мировые рынки финансов, труда и инвестиций, они тут же столкнулись с жесткой конкуренцией, которые подминают под себя все национальные государства, существует непрерывный рост требований не только к качеству продукции и экологическим условиям ее производства, а еще и со все углубляющейся дифференциацией членов экономического сообщества в экономическом, политическом и социальном отношениях.

Для всех посткоммунистических стран , нужно решить следующие задачи: первая группа относится к направленным на совершенствование общественного устройства, активное формирование региональных объединений, а вторая к повышению человеческого потенциала общества и качества составляющих его индивидов.

Образование Евразийского экономического союза – важнейший шаг в этом направлении.

Актуальность темы диссертации заключается в том, что один из основных принципов успешного функционирования разного государства – это налоговая политика, которая проводится и как следствие – особенности взаимодействия в отношении налогов стран-участниц ЕАЭС. Поэтому требуется глубокий анализ,

но так как ЕАЭС недавно образовался, то данное взаимодействие стран-участниц исследовано в незначительной мере.

В России и в других странах мира, налоговая система рассматривается как инструмент, который обеспечивает формирование доходной части бюджета и является механизмом макроэкономического регулирования, который в свою очередь позволяет эффективное развитие экономики в данном направлении. Трансформацией налоговой системы называется преобразование, которое необходимо для перехода экономики на принципиально новый технологический уровень. В современном мире экономика России достигает переломной фазы в своем развитии: возникает необходимость для того, чтобы изменить сырьевой сценарий развития на инновационную модель. Трансформировать налоговую систему страны нужно для эффективной реализации инновационной модели и т. д.

Многочисленным исследованиям данной проблемы функционирования налоговой системы посвящены многие работы как российских, так и зарубежных экономистов. Вопросы по теории налоггообложения отражены в трудах классиков А. Смита, Н.Тургенева, В. Петти, М. Фридмена, а также А.З. Дадашева, А.Б. Паскачева.,В.А. Ванукевич, Ю.В. Васильев, М.П. Владимирова, И.В. Ишина, М.В. Карп, В.А. Кашин, Л.Н. Лыкова, Л.П. Павлова и др.

Их разработки дают обоснования концепции формирования современной налоговой системы, которая нацелена на качественный экономический рост. Проблемы трансформационной экономики России рассматриваются в трудах А.В. Бузгалина, В.В. Герасименко, В.И. Кушлина, Ю.И. Любимцева, Ю.В. Яковца.

Вопросы, касающиеся развития налогового потенциала и стимулирования инвестиционной активности, роста экономического потенциала ЕАЭС, развития налоговых отношений, реформирования налоговых систем отражены в работах М.Р. Бобоева, И.В. Караваевой, Н.Т. Мамбеталиева, таких экономистов как М. Алле, М. Девере, Дж. Стиглица, зарубежных специалистов в налоговой тематике Й. Шуа, М. Ланга, П. Пистоне, Э. Айхенхоффера.

Но не стоит забывать о важности и глубине затронутых тем, и данных исследований недостаточно. Их нужно обосновать для направлений реформирования налоговых систем там, где участвует Россия в экономических сообществах.

Существует много исследований в области налогообложения, изучения интеграционных процессов между странами пространства ЕАЭС, но достаточно проблематично найти в научной литературе отработанные вопросы, касающиеся разработки единых подходов по налогообложению, интегрированных государств и для выявления направлений, которые влияют на конкурентоспособность и единой группировки в мире. Так как ЕАЭС создан недавно, остались вопросы без ответов в отношении консолидации налоговых законодательств пространства. Это и обусловило выбор темы выпускной квалификационной работы.

Проблема воздействия налоговой системы на экономику России изучена явно недостаточно. Многие её аспекты, включая базовые, остаются непонятными, дискуссионными, нераскрытыми, спорными и нужны в дальнейшем для углубленного и комплексного исследования.

Процессы реформы и развития налоговой системы нуждаются в комплексном научном анализе, нужно разработать множество теоретических положений, многогранного изучения возникающих вопросов, найти оптимальные решения, которые возникают с переходом на новый путь развития и открывают новые возможности устойчивого роста экономики страны. Особенно это необходимо для Российской Федерации, которая выступает центром евразийских сообществ и является лидером. В связи с этим необходимо разработать и совершенствовать единый подход к формированию налоговой системы России, которая является конкурентоспособной по отношению к налоговым системам других стран, и затрагивающей интересы всех участников налоговых отношений.

Цель исследования состоит в том, чтобы на основе анализа процессов налоговой гармонизации в ЕАЭС разработать рекомендации по совершенствованию налогообложения в странах-участницах.

Эта цель предопределила постановку следующих задач:

- рассмотреть современные объединения стран в экономических целях для выявления преимуществ и недостатков;
- исследовать цель и задачи создания ЕАЭС;
- провести анализ нормативно-правового регулирования деятельности ЕАЭС и выявить черты сходства и различия налоговых систем стран-участниц;
- выяснить влияние гармонизации налоговой политики ЕАЭС на экономику стран-участниц.

Объект исследования – системы налогообложения в странах-участницах ЕАЭС.

Предмет исследования – влияние гармонизации налоговой политики ЕАЭС на экономику стран-участниц.

Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию налогообложения в рамках Евразийского Экономического Союза с целью дальнейшей его гармонизации.

Теоретической и методологической основой исследования являются объективные экономические законы, современные экономические теории и фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по актуальным проблемам налогообложения.

Выполненная работа будет способствовать лучшему пониманию Евразийского экономического союза как международной экономической организации, созданной с целью сотрудничества государств-членов в решении различных социально-экономических и иных проблем.

В качестве информационной основы были использованы в первую очередь нормативные источники, это нормативно-правовые акты и договоры, принятые в рамках ЕАЭС, а также относящиеся к этой проблематике законодательство Российской Федерации.

1 ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА ЕАЭС

1.1 История и предпосылки создания ЕАЭС

Евразийский экономический союз – это международная экономическая организация ряда бывших республик СССР. Данный союз был создан для эффективного продвижения сторонами процесса формирования таможенного союза и единого экономического пространства, а также реализации других целей и задач, связанных с углублением интеграции в экономическую и гуманитарную области [52].

Данная организация создана в полном соответствии с принципами ООН и нормами международного права и обладает международной правосубъектностью.

После распада в декабре 1991 года Советского Союза перед новыми образовавшимися государствами встал вопрос о необходимости по дальнейшему самостоятельному, политическому и экономическому развитию. Но для укрепления собственной экономики и для повышения конкурентоспособности стран на уровне мирового рынка, государства, которые ранее входили в состав СССР, региональную международную организацию Содружество независимых государств (СНГ), которое в свою очередь не является надгосударственным образованием и существует на добровольной основе. Для улучшения делового климата и повышения качества взаимовыгодного сотрудничества в 1995 году руководители Казахстана, России, Белоруссии, а немного позднее присоединились Киргизия, Узбекистан и Таджикистан, подписали первый договор в отношении создания Таможенного союза, который в последствии превратился в ЕврАзЭС и явился предпосылкой создания ЕАЭС, который существует на данный момент [8].

ЕврАзЭС – международная экономическая организация, созданная в 2001 году для эффективного продвижения её участниками процесса формирования Таможенного союза и Единого экономического пространства, а также реализации дру-

гих целей и задач, связанных с углублением интеграции в экономической и гуманитарной областях и существовавшая в 2001–2014 годах.

Изначально в её состав входили:

- Россия;
- Беларусь;
- Казахстан;
- Кыргызстан;
- Таджикистан.

В 2006 году Узбекистан вступил в ЕврАзЭС, однако спустя два года приостановил сотрудничество. С вступлением в силу договора от 1 января 2015 года, когда ЕврАзЭС была преобразована в ЕАЭС, возрос авторитет интеграционной организации, чем объясняется желание многих государств материка вступить в её ряды для улучшения интеграции между странами-участницами ЕАЭС [73, с. 806–809].

В приложении А представлены основные социально-экономические показатели стран-участниц ЕАЭС.

Возможными кандидатами зоны свободной торговли являются: КНР, Египет, Индия, Иран, Пакистан. Также выражалось желание создания зоны свободной торговли с Израилем, Албанией, Монголией, Иорданией, Сирией, Тунисом и Европейским союзом.

Вступления Таджикистана в ЕАЭС ждёт большая часть населения Республики Таджикистан. Но вряд ли Таджикистан вступит в ЕАЭС в ближайшее время по ряду причин. Первая причина – это то, что это экономический союз, а как раз в экономике Таджикистана существует постоянно кризис. Вся промышленность почти развалена, сельское хозяйство также в глубоком упадке, и Республике Таджикистан даже нечего предложить России. Второй причиной являются чиновники из правительства Таджикистана, которые совсем не заинтересованы во вступлении их страны в ЕАЭС. Кажется, что членство в ЕАЭС даст Таджикистану сплошные выгоды. Например, могут снизиться или даже отмениться таможенные

пошлины на ввоз и вывоз товаров, трудовые мигранты смогут работать в России (а также других странах ЕАЭС) без патентов и каких-либо разрешений на работу. Но в свою очередь, если всё-таки эти пошлины отменят (или они значительно снизятся), то чиновники лишатся существенного личного коррупционного дохода. Ведь официально деньги от таможенных пошлин должны идти в казну Таджикистана, но всем известно, что это не так, и большая часть денег просто разворовывается. Именно по этим причинам вступление Таджикистана в ЕАЭС откладывается, причем на неопределённый срок [28, с. 45–46].

ЕАЭС является открытой организацией, в неё вступить может любое государство, но оно должно принять на себя обязательства Договора об учреждении ЕАЭС [56].

Экономическая ситуация, ставящая с каждым годом всё больше проблем для авторов мировой арены, призывает создавать в отдельных регионах интеграционные модели взаимодействия. Одной из таких интеграционных организаций является ЕАЭС, которая создана на постсоветском пространстве.

Главными целями данной организации являются:

- создание интеграционного пространства, в котором будет обеспечиваться свобода движения товаров и услуг, рабочей силы и капитала государств, входящих в объединение;
- обеспечение проведения согласованной и единой политики в различных областях экономики;
- обеспечение всесторонней модернизации и укрепление конкурентоспособности национальных экономик;
- создание благоприятных условий для повышения уровня жизни населения.

По мнению Президента РФ В.В. Путина, одной из главных целей создания ЕАЭС, является «связка» между Европой и динамичным Азиатско-Тихоокеанским регионам, которая призвана стать «одним из полюсов современного мира» и при этом «играть роль» значимого звена в процессе мировой конкуренции государств, с которым стоит считаться [19, с. 127–132].

ЕАЭС создан с целью развития экономического взаимодействия торговли, эффективного продвижения процесса формирования таможенного союза и единого экономического пространства [36].

В приложении Б представлены основные экономические показатели ЕАЭС.

Основными задачами союза являются завершение оформления в полном объеме режима свободной торговли, формирование общего таможенного тарифа и единой системы мер не тарифного регулирования.

Кроме этого, основными задачами ЕАЭС является обеспечение свободы движения капитала, формирование общего финансового рынка, согласование принципов и условий перехода на единую валюту в рамках ЕАЭС, формирование общего энергетического рынка, создание равных условий для производственной и предпринимательской деятельности [43, с. 45–48].

Исходя из экономических положений договора о создании ЕАЭС, разделение общего макроэкономического эффекта от интеграции подразделяется на несколько пунктов [56]:

- снижение ценовой категории товаров путем уменьшения издержек на услуги перевозов сырья или же, наоборот, на экспорт своего готового товара;
- стимулирование «здоровой» конкуренции на взаимном рынке организации и путем удерживания равного экономического уровня развития;
- с помощью игроков международного сообщества, увеличивается конкуренция на общем рынке стран-членов Таможенного Союза;
- повышение производительности и снижение уровня издержек с дальнейшим увеличением заработной платы сотрудников;
- увеличение спроса на товары и услуги путем наращивания производства;
- увеличение благосостояния граждан стран-участниц ЕАЭС путем увеличения занятого населения в производстве и снижения цен на продовольствие;
- повышение окупаемости новых товаров и услуг путем увеличения объема рынка;
- увеличение объема ВВП стран-участниц ЕАЭС на 25 %.

Важно сделать оговорку, что данные статьи договора, которые подписаны между странами, носят компромиссный характер, а это может объяснить тот факт, что многие задачи не выполнены до сих пор. Поэтому из последних новостей на официальном сайте ЕЭАС, решение данных вопросов отложено до 2025 года или вообще на неопределенный срок [30, с. 24–29]:

- создание общего финансового регулятора;
- вопросы всеобщей политики по вопросам торговли энергоносителями;
- проблемы ограничения торговых операций между странами-членами объединения.

В приложениях В, Г, Д, Е представлены позиции государств-членов ЕАЭС в различных рейтингах.

Поскольку формирование ЕАЭС оказывает существенное влияние на экономику отдельных его участников, в этой связи мы попытались выявить наиболее важные положительные и отрицательные эффекты [18, с. 544–547].

Основные положительные эффекты, которые, на наш взгляд, обеспечивает создание и функционирование ЕАЭС, представлены на рисунке 1.

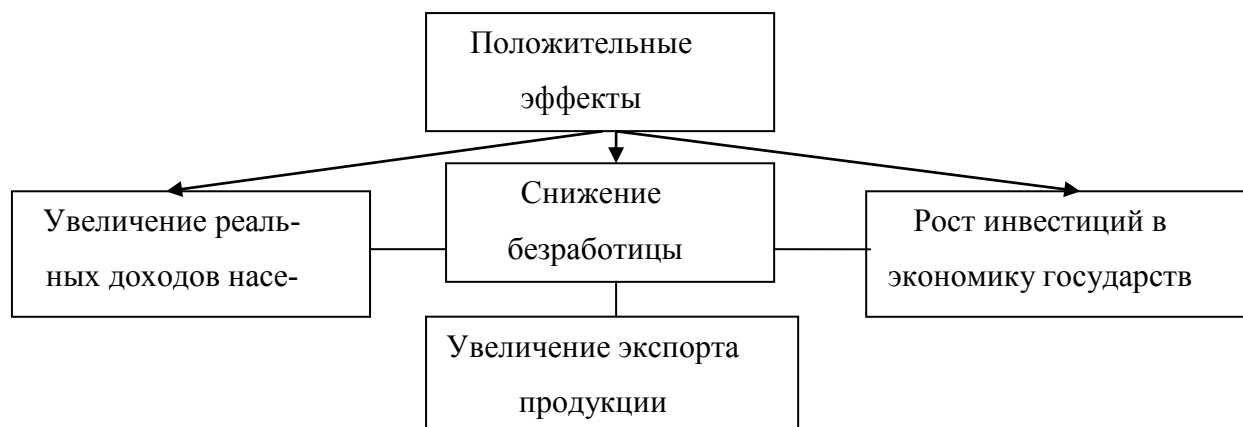


Рисунок 1 – Положительные эффекты, обусловленные созданием ЕАЭС

Остановимся на увеличении доходов населения стран-участниц ЕАЭС. При исследовании данного вопроса нами были проанализированы статистические

данные, отражающие динамику денежных доходов населения за 2013–2016 годы (таблица 1).

Таблица 1 – Динамика изменения доходов населения

Год	Страны	Реальные денежные доходы, в процентах к предыдущему году	Среднедушевые денежные доходы в месяц, руб.
2013	Армения	98,4	20 600
	Беларусь	116,3	13 060
	Казахстан	103	10 596
	Киргизия	–	9 315
	Россия	104,0	25 928
2014	Армения	105,1	22 294
	Беларусь	100,9	15 526
	Казахстан	103,3	11 684
	Киргизия	110,5	9 932
	Россия	99,3	27 767
2015	Армения	103,9	25 959
	Беларусь	94,1	16 580
	Казахстан	101,5	12 646
	Киргизия	105,2	10 049
	Россия	98,1	30 473
2016	Армения	101,1	16 980
	Беларусь	92,5	16 331
	Казахстан	112,5	14 078
	Киргизия	104,3	10 200
	Россия	93,5	30 757 руб.

Для анализа мы использовали данные за 2013–2016 годы (поскольку именно за этот период предоставлены официальные данные) [65; 63; 64; 60; 71]. Помимо этого, в таблице приведены размеры среднедушевых доходов населения стран-участниц ЕАЭС в российских рублях с целью упрощения анализа.

Положительная динамика реальных доходов населения прослеживается в таких странах как Республика Армения, Киргизская Республика и Республика Казахстан.

Анализируя данные, можно установить, что несколько другая ситуация складывалась в Российской Федерации и Республике Беларусь. Так, в данных государствах в 2015 году произошло снижение реальных доходов населения в связи с экономическим кризисом.

Вопросы безработицы в странах ЕАЭС широко обсуждаемы на сегодняшний день. Существует множество предпосылок дальнейшего развития взаимодействия государств в данной сфере, например, создание новых рабочих мест за счет формирования совместных предприятий.

Рост инвестиций в экономику государств, по нашему мнению, является эффектом в долгосрочной перспективе. Поскольку развитие взаимодействия стран в рамках ЕАЭС будет стимулировать развитие отдельных отраслей экономики участников союза, то можно прогнозировать улучшение инвестиционного климата в наиболее значимых сферах. К примеру, в Республике Казахстан произошло увеличение объема инвестиций в инфраструктурные проекты [69].

Рассматривая преимущества и недостатки ЕАЭС, нельзя не остановиться на отрицательных эффектах, своего рода проблемах, возникающих в рамках союза.

Возникло много проблем, которые на данном этапе развития сообщества, в условиях «периода санкций» не разрешают далее взаимодействовать странам-участницам ЕАЭС. Этих проблем очень много, но нужно исходить из проблем, порождающих мировой экономический кризис и введение санкций со стороны мирового сообщества в отношении России, а так же её ответные меры. Выше говорилось, что в рамках ЕАЭС проводится единая экономическая политика со стороны всех стран-участниц. Но в 2014 году, когда Россия ввела санкции по отношению к многим странам мира, Белоруссии и Казахстана не сделали та же. А это нарушает базовый принцип для существования данной организации. Из-за этого возникла проблема, заключающаяся в появлении возможности импорта сырья и товаров через данные страны из государств, в отношении которых были введены санкции. Естественно, что существуют такие условия, которые ограничивают передвижение товаров через границы стран-участниц ЕАЭС, регулируемые так называемыми «правилами происхождения» (rules of origin), но данные правила вступают в конфликт с правилами, предусматривающими беспрепятственный трансфер товаров и сырья в рамках стран-членов ЕАЭС.

Нельзя не заметить, что одним из важных недостатков является постоянное увеличение количества совершенных уголовных преступлений, связанных с контрабандой. Стоит отметить, что проанализированные нами данные позволили сделать вывод о существенном увеличении числа правонарушений, связанных с провозом контрабанды, а также производством и сбытом фальсифицированных и контрафактных товаров. Нельзя не заметить, что данный факт оказывает негативное воздействие на экономическое развитие государств-членов ЕАЭС, угрожают жизни и здоровью потребителей этой продукции [67, с. 345–350].

Статистические данные Федеральной Таможенной службы иллюстрируют следующее: в 2009 г. 5704 факта контрабанды, в 2012 г. количество случаев снизилось до 1179 (73 % от общего числа уголовных дел за 2012 г.), в 2014 г. количество случаев составило 1183 (62 % от общего числа уголовных дел за 2014 г.); в 2015 г. – 1056 случаев (54 % от общего числа уголовных дел за 2015 г.); за 9 месяцев 2016 г. снова возросло число случаев (по сравнению за 9 месяцев 2015 г. на 7 %) – 948 случаев (62,5 % от общего числа уголовных дел за 9 месяцев 2016 г.) [69].

Хотя ЕАЭС начал функционировать с 1 января 2015 г., данная экономическая система будет создаваться длительное время, и главной целью является то, что она стала точно интегрированной, прогрессивной и конкурентоспособной. Так же важно, что, когда создавался ЕАЭС, нормы были оптимизированы и направлены на соответствие с правилами ВТО. Главную роль в интеграционных процессах играют разные политические институты: главы государств, парламенты стран, правительства, институты гражданского общества. Органы управления ЕАЭС – это Высший евразийский экономический совет и Евразийская экономическая комиссия (ЕЭК). Так же были определены места дислокации основных наднациональных структур: ЕЭК – в Москве, Евразийский суд – в Минске, финансовый центр – в Алматы. Для более эффективного административного управления ЕАЭС нужны результаты в виде существующего макроэкономического эффекта от интеграции стран в рамках ЕАЭС, который создается:

- за счет понижения цен на товары, из-за уменьшения издержек перевозки сырья или экспорта готовой продукции;
- благодаря стимулированию конкуренции на общем рынке ЕАЭС за счет равного уровня экономического развития;
- увеличение средней заработной платы из-за уменьшения издержек и повышению производительности труда;
- благодаря увеличению благосостояния народов стран ЕАЭС из-за снижения цен на продукты и увеличения занятости населения;
- путем повышения окупаемости новых технологий и товаров из-за увеличенного объема рынка и т. д. [23, с. 74].

Опыт работы предшественников ЕАЭС – Таможенного союза (ТС) и Единого экономического пространства (ЕЭП) создает двойственное впечатление. За всё время своего существования Таможенного союза создались некоторые положительные и отрицательные тенденции, которые приведены в таблице 2 [47, с. 53].

Таблица 2 – Позитивные и отрицательные тенденции в ходе реализации евразийского интеграционного проекта

Положительные тенденции	Отрицательные тенденции
1. Снижение доли сырьевой торговли между странами-участницами с 39 до 33 %.	1. Снижение в 2013 г. объемов взаимной торговли стран-членов ТС до 930 млрд долл. США. Нисходящий тренд продолжился в 2014 г.
2. Активный рост торговли стран ТС с внешним миром в 2011 г. (суммарный объем ее составил 913 млрд долл. США) и в 2012 г.	2. Замедление темпов роста экономик стран ТС и ослабление их валют по отношению к доллару США.
3. Развитие АПК: увеличение в 1,5 раза физических объемов поставок казахстанской пшеницы на рынке ЕЭП, рост поставок продовольственных товаров и сельскохозяйственного сырья из Белоруссии.	3. Повышенная конкуренция в некоторых сферах (мясомолочном животноводстве).
4. Гармонизация уровня субсидий в сельском хозяйстве, которые не должны превышать 10 % от объемов производства.	4. Сохранение барьеров во взаимной торговле и проблемы импортозамещения товаров не-союзного происхождения.

Заметим, что для сокращения взаимной торговли в 2014 г. поспособствовало наличие трех факторов: первое – это изменение форматов торговли нефтью и

нефтепродуктами с Казахстаном; второе – снижение спроса на инвестиционные товары из-за непростой экономической ситуации в странах ЕАЭС; третий фактор заключается в усилении конкуренции со стороны импортных товаров в условиях ВТО. В нескольких отраслях за всё время реализации этого интеграционного проекта была замечена особая позитивная динамика. Проведен анализ такого сегмента взаимной торговли, как поставка машиностроительной продукции. С момента образования ТС происходил рост доли взаимной торговли товарными группами: машины, оборудование и транспортные средства, продукция химической промышленности. При всё при этом в это время снижается удельный вес топливно-энергетических товаров. Например, в 2011 г. удельный вес этих товаров был равен 34,9 % объема взаимной торговли, а уже в 2012 г. – 33,4 %, в январе–ноябре 2013 г. – 28,9 %. Это значительно существенное изменение структуры за три года. Также, следует отметить, что изменения идут в правильном направлении [40, с. 54].

Общий интерес стран-участниц ЕАЭС сходится в дальнейшем развитии и углублении сотрудничества стран-участниц в области налогообложения. Следует принять во внимание, что страны смогут достичь общего развития налоговых реформ и согласованности экономической политики в рамках взаимного товарооборота. Важнейшим считается создание условий, при которых развитие налогового законодательства стран сможет обойти такие проблемы, как двойное налогообложение или же уменьшение объемов налоговых обязательств.

В 2015 году в рамках дискуссии на Гайдаровском форуме, который был посвящен дальнейшим перспективам развития ЕАЭС, были оглашены суммы роста экономик стран-участниц ЕАЭС. Для Казахстана перспектива ещё более процветающая, потому что предполагается, что прирост ВВП страны к 2030 году составит не менее 25 %. Из того расчета, что снижение уровня ВВП в России продлится не более двух лет и в условиях, что застой экономики сменится устойчивым ростом, то к 2020 году будем ожидать, что взаимодействие в рамках ЕАЭС даст около 15 % прироста ВВП, если сравнивать с 2014 годом.

Но несмотря на это, следует обратить внимание, что участие в ЕАЭС даст и другие преимущества РФ [40, с. 23–35]:

1) если обратить внимание на введение Западом санкций, и долгожданного снижения ВВП, то процесс интеграции между странами ЕАЭС будет продолжаться. Именно поэтому Российская Федерация сохраняет свои позиции, и считается надежным и привлекательным партнером в области экономики;

2) участие в ЕАЭС позволит увеличить уровень привлекательности ведения предпринимательской деятельности и привлечении новых инвесторов в различные сферы экономики России;

3) дальнейшее развитие ЕАЭС на постсоветском пространстве даст упрочнение позиций России в рамках БРИКС. Бытует мнение, что Евразийский Союз для России имеет большее значение, чем интеграционная организация МЕРКОСУР для Бразилии.

1.2 Оценка значения создания единого экономического пространства для стран-участниц ЕАЭС

Интеграционный процесс как процесс углубления сотрудничества между государствами на данный момент является объективной закономерностью общественного развития. Внедряясь в интеграционные процессы, каждый хозяйствующий субъект объединяет усилия в борьбе за рынок, а так же ресурсы, устраняя при этом конкуренцию на промежуточных стадиях производства и потребления товаров. Создание интеграционных структур в результате объединения интересов участников дает право оптимизировать производственную, сбытовую, инновационную и другие виды деятельности. На уровне внешней политики интеграция - это залог стабильности и прочности в развитии межгосударственных отношений. Это и является гарантом снижения налогового бремени, при этом гарантируя всем участникам процесса таможенные преференции [21, с. 750–753].

Естественно, что в связи с этим возникает необходимость решения как методологических, так и практических проблем развития интеграционных процессов,

что актуализирует рассмотрение концептуальных основ формирования интеграционных структур и особенностей их функционирования в условиях глобализации экономики.

В современном мире под влиянием различных экономических и политических условий в процессе конкурентной борьбы начинают свое существование, преобразуются или прекращают свое существование различные интеграционные формы. По общепринятому мнению, интеграция способствует повышению устойчивости национальных экономик.

Актуальными вопросами в функционировании ЕАЭС являются создание единого финансового регулятора, торговля энергоносителями, а также существующие ограничения в торговле между участниками союза. Данные вопросы не были решены в полной мере и их решение было отложено до 2025 года.

Перспективы развития ЕАЭС непосредственно вытекают из целей из задач создания данного союза, а также экономического и политического кризиса, с которым столкнулось все мировое сообщество в целом.

Общие принципы создания и функционирования Европейского Союза как международного интеграционного объединения закреплены в ст.3 Договора о Европейском Союзе. Приведем ключевые [54]:

- 1) Союз содействует миру, своим ценностям и благосостоянию своих народов;
- 2) Союз предоставляет своим гражданам пространство свободы, безопасности и правосудия без внутренних границ, в рамках которого обеспечивается свободное передвижение лиц во взаимосвязи с соответствующими мерами по вопросам контроля внешних границ, предоставления убежища, иммиграции, а также предотвращения преступности и борьбы с этим явлением;
- 3) Союз создает внутренний рынок;
- 4) Союз создает экономический и валютный союз, денежной единицей которого является евро.

Все вышеперечисленные цели являются едиными для всего Союза, то есть охватывают все сферы его деятельности.

Для того, чтобы вступить в Европейский союз страна-кандидат должна соответствовать Копенгагенским критериям, который принят в июне 1993 года на заседании Европейского совета в Копенгагене и утверждён в декабре 1995 года на заседании Европейского совета в Мадриде. Данные критерии говорят о том, что в государстве должны соблюдаться демократические принципы, принципы свободы, уважения прав человека, а также принцип правового государства. Также в стране должна быть конкурентоспособная рыночная экономика, и должны признаваться общие правила и стандарты ЕС, включая приверженность целям политического, экономического и валютного союза [46]. В настоящий момент шесть стран имеют статус кандидата на вступление в Союз, а ряд стран ведут активное экономическое взаимодействие со странами ЕС и следуют некоторым директивам.

Экономическое развитие каждой из стран-членов ЕС носит сильно дифференцированный характер. События последних лет (экономические кризисы 2008–2009 гг. и сегодняшний затяжной кризис 2015г.) как нельзя лучше подтверждают это. Интересно наблюдать за судьбой стран, которые вступили в Союз сравнительно недавно. Преобладающее число новых участников – это государства Восточной Европы. Жесткие нормы-стандарты Союза порой очень больно бьют по внутренней экономике этих стран. Это касается и ограничения производства в сельском хозяйстве, и развития промышленности.

При интеграции государств ЕАЭС необходимо учитывать негативный опыт Европейского Союза. Опираясь на опыт единой зоны Европейского Союза, ЕАЭС при интеграции должен принять на вооружение [16, С. 18–19]:

- уровень экономического развития каждой из стран ЕАЭС – различен;
- необходимо уважать национальные экономические интересы каждого государства – члена ЕАЭС;
- при создании специальных стандартов производства необходимо учитывать, какие отрасли производства для каждой из стран-членов ЕАЭС являются

лидирующими, чтобы данные стандарты не явились «шоковой терапией» для внутренней экономики участников единой зоны и не посулили ее крах;

- необходимо проводить политику стабилизации внешнего долга для каждой из страны-члена ЕАЭС;

- поскольку страны ЕАЭС – страны с переходной экономикой, в которых понятие «конкуренция» на протяжении длительного промежутка времени в принципе отсутствовало, подход к субсидированию и поддержке бизнеса должен носить равный и оптимальный характер;

- необходимо разработать специальные критерии, по которым страны, желающие вступить в ЕАЭС, будут приниматься в данную единую экономическую зону [46, с.12–21].

Говоря об экономических пространствах и интеграции, вполне логично вспомнить о введении единой валюты экономико-географической зоны. Поддержка устойчивого валютного курса – дело нелегкое. Но в мире накоплен богатый арсенал моделей валютного курса, в том числе и макроэкономических. С помощью одной из них – теории открытой экономики – доказывалось, что эффективность бюджетно-налоговой и денежно-кредитной политики зависит от действующего режима валютного курса. Создание этой модели привело к появлению монетаристских моделей валютного курса, а также теории оптимальных валютных зон. Теоретические основы создания и функционирования региональных валютных зон начали формироваться в 60-х годах XX-го столетия. Основателем теории оптимальных валютных зон является Роберт Манделл, опубликовавший в 1961 г. статью «Теория оптимальных валютных зон». Валютная зона – это географическая область с единой валютой или рядом валют, чьи курсы неизменно зафиксированы друг к другу и изменяются синхронно по отношению к валютам остального мира. Оптимальность зоны рассматривается с позиции макроэкономики в целях поддержания в открытой экономике внутреннего и внешнего равновесия [11].

Существуют определённые проблемы функционирования ЕАЭС в условиях санкций и дальнейшего интеграционного развития ЕАЭС со странами ближнего и дальнего зарубежья.

Во-первых, в августе 2014 года Российской Федерацией были применены ответные санкции к производителям продовольствия США, ЕС, Австралии и Канады, что не поддержали Белоруссия и Казахстан, данное решение РФ нарушает основной принцип ЕАЭС и торговая политика всех членов становится не согласованной.

Во-вторых, таможенный союз Армении, Белоруссии, Казахстана и России не идеален – существует много определённых нетарифных барьеров. Пошлины на экспорт определяются каждой страной самостоятельно. Что касается эмбарго на импорт, то в современных условиях, безусловно, возникает риск реэкспорта товаров через Белоруссию, российское эмбарго в целом создаёт риски роста цен на продовольственные товары внутри союза.

Подобные внутренние разногласия в ЕАЭС, несомненно, вызванные санкциями отражаются и на внешнем взаимодействии ЕАЭС и на его перспективах развития и сотрудничества с другими государствами и объединениями.

В условиях экономического кризиса, с которым столкнулась Российская Федерация, наличии значительных геополитических амбиций, стремительного падения цен на нефть и как следствие падения курса рубля, очень трудно говорить о развитии ЕАЭС в ближайшее время. В данном случае Россия является локомотивом экономической и политической интеграции стран ЕАЭС, но, к сожалению, возможностей и ресурсов для развития данного союза у России на нынешний момент времени – нет. Правительству РФ необходимо разработать программу развития экономики России, а Евразийской экономической комиссии – ЕАЭС. Целью программы должно стать достижение экономической самодостаточности в стратегических отраслях [20, с. 12–21].

На данный момент времени, можно чётко сформулировать основные перспективы направления интеграционного сотрудничества стран-членов ЕАЭС:

- законодательное обеспечение миграционных потоков рабочей силы,
- валютно-финансового и инвестиционного сотрудничества стран евразийского пространства;
- формирование общей энергетической, транспортной и аграрной стратегии;
- либерализация торговли услугами.

Таким образом, можно выделить основные преимущества и недостатки интеграции, которые приведены в таблице 3.

Таблица 3 – Основные преимущества и недостатки интеграции стран-участниц ЕАЭС

Преимущества	Недостатки
1. Увеличение экспорта продукции;	1. В условиях высокой инфляции, девальвации национальных валют в государствах — членах ЕАЭС количество банкротств хозяйствующих субъектов возрастает, что подрывает основы функционирования внутреннего рынка ЕАЭС и требует единого правового регулирования.
2. Снижение тарифных ставок на импорт продукции для членов союза;	–
3. Новые перспективы ведения бизнеса.	–

Конечно же, создание ЕАЭС благоприятно сказывается на развитии внешне-торговых отношений стран-участниц ЕАЭС. Но важным аспектом является микроэкономическая составляющая страны. Потому что интеграционное объединение непосредственно влияет на ситуацию внутри государства. Поэтому возникает много вопросов, которые касаются преимуществ и недостатков вступления стран-участниц ЕАЭС. В связи с этим, каждая из них обладает разным экономическим потенциалом, разным уровнем государственных доходов и расходов, разным объемом экспорта и импорта и разной политической ситуацией внутри страны и на мировой арене.

Выводы по разделу один

Подводя итоги первого раздела, можно сделать следующие выводы:

1) различны тип и модель налоговой политики каждой из стран-участниц ЕАЭС. В большинстве своём, преобладает тип налоговой политики – фискально-перераспределительный, так называемая модель политики максимальных налогов. На территории ЕАЭС рекомендуется тип налоговой политики – фискально-регулирующий, это тип, когда преобладает средний уровень налоговой нагрузки и стимулируются приоритетные отрасли экономики по видам деятельности. Роль государства по социальной защите остается в приоритете;

2) дано определение налоговой политики при интеграции стран-участниц в единое пространство – это последовательные действия стран-участниц пространства по выработке концепции налоговой системы, которая учитывает индивидуальные особенности и национальные интересы каждого государства, которые входят в ЕАЭС, при использовании налоговых механизмов, которые применяют практическое внедрение налоговых систем и контролируют их эффективность. При этом основным принципом налогообложения при интеграции в единое экономическое пространство является принцип однократного налогообложения. При выборе типа проводимой налоговой политики в интеграционном пространстве необходимо учитывать исторические особенности взаимодействия стран между собой при построении экономических взаимосвязей.

Дан ряд рекомендаций, который необходимо учитывать при интеграции государств ЕАЭС, основываясь на негативном опыте Европейского Союза. Опираясь на опыт единой зоны Европейского Союза, ЕАЭС при интеграции должен принять на вооружение:

- уровень экономического развития каждой из стран ЕАЭС – различен;
- необходимо уважать национальные экономические интересы каждого государства – члена ЕАЭС;

– при создании специальных стандартов производства необходимо учитывать, какие отрасли производства для каждой из стран – членов ЕАЭС являются лидирующими, чтобы данные стандарты не явились «шоковой терапией» для внутренней экономики участников единой зоны и не посулили ее крах;

– необходимо проводить политику стабилизации внешнего долга для каждой из страны-члена ЕАЭС;

– поскольку страны ЕАЭС – страны с переходной экономикой, в которых понятие «конкуренция» на протяжении длительного промежутка времени в принципе отсутствовало, подход к субсидированию и поддержке бизнеса должен носить равный и оптимальный характер;

– необходимо разработать специальные критерии, по которым страны, желающие вступить в ЕАЭС, будут приниматься в данную единую экономическую зону;

3) в качестве валюты расчетов пространства ЕАЭС рекомендовано использовать валюту, имеющую золотое обеспечение. Это может быть одна из национальных валют стран-участниц ЕАЭС (например, рубль – валюта самой экономически развитой страны ЕАЭС), либо может быть создана новая валюта пространства ЕАЭС, обеспеченная золотом. При этом курсы национальных валют по отношению к валюте пространства должны быть жестко фиксированы, чтобы избежать валютных спекуляций. Курс национальных валют по отношению к валюте пространства рекомендуются определять один раз в год по состоянию на 1 января отчетного года.

2 ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН-УЧАСТНИЦ ЕАЭС

2.1 Налоговые системы стран-участниц ЕАЭС

Одним из важнейших рычагов, которые регулируют финансовые взаимоотношения предприятий и граждан с государством в условиях перехода к рыночной экономике, является налоговая система, призванная обеспечивать государство финансовыми ресурсами, которые необходимы для решения важнейших экономических и социальных задач. Через налоги, льготы и финансовые санкции, которые являются неотъемлемой частью системы налогообложения, государство воздействует на экономическое поведение предприятий, создавая при этом равные условия для всех участников общественного производства. Налоговые методы регулирования финансово-экономических отношений в народном хозяйстве в сочетании с другими экономическими рычагами создают необходимые предпосылки для формирования и функционирования единого целостного рынка [14].

Налоговая система является совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, которая взимается в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц на территории страны [6].

В соответствии с налоговым законодательством в России все налоги делятся на три вида в зависимости от уровня их установления и изъятия (таблица 4). Подобная трёхуровневая система присуща практически всем государствам, имеющим федеральное устройство.

Таблица 4 – Виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации

Федеральные (на уровне страны) – статья 13 НК РФ	Региональные (на уровне субъекта РФ) – статья 14 НК РФ	Местные (на уровне местного самоуправления) – статья 15 НК РФ
1)налог на добавленную стоимость (НДС); 2)акцизы; 3)налог на доходы физических лиц;	1)налог на имущество организаций; 2)налог на игорный бизнес; 3)транспортный налог	1)земельный налог; 2)налог на имущество физических лиц; 3)торговый сбор

Федеральные (на уровне страны) – статья 13 НК РФ	Региональные (на уровне субъекта РФ) – статья 14 НК РФ	Местные (на уровне местного самоуправления) – статья 15 НК РФ
4)налог на прибыль организаций; 5)налог на добычу полезных ископаемых; 6)водный налог; 7)сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов; государственная пошлина	-	-

Налоговая система Российской Федерации регулируется:

- 1) Конституцией.
- 2) Налоговым кодексом Российской Федерации.
- 3) Нормативно-правовыми актами органов муниципальных образований местных налогов.

Для полного понимания роли налогов в бюджете государства, необходимо проанализировать структуру доходной части бюджета. На основе данных Министерства Финансов Российской Федерации за 2012–2016 года, приведенных в таблице 5, мы видим, что основную часть доходной части бюджета приходится на налоговые поступления.

Таблица 5 – Доходы консолидированного бюджета Российской Федерации за 2013–2016гг.,млрд руб.

№ п/п	Показатель	Период			
		2013	2014	2015	2016
1	Нефтегазовые доходы	6 453,2	6 534,0	7 433,8	5 862,7
2	Ненефтегазовые доходы, в т. ч.	16 981,9	17 908,6	19 332,3	21 059,4
2.1	НДС	3 545,8	3 539,0	3 931,7	4 234,0
2.2	Акцизы	837,0	1 015,8	1 072,2	1 068,4
2.3	Налог на прибыль	2 355,7	2 071,9	2 375,3	2 599,0
2.4	НДФЛ	2 261,5	2 499,1	2 702,6	2 807,8
2.5	Ввозные пошлины	732,8	683,8	652,5	565,2
2.6	Страховые взносы на обязательное социальное страхование	4 103,7	4 694,2	5 035,7	5 636,3

№ п/п	Показатель	Период			
		2013	2014	2015	2016
2.7	Прочее	3 145,4	3 049,9	3 562,2	4 148,8
	Доходы всего	23 435,1	24 442,7	26 766,1	26 922,0

На основании таблицы 5 можно увидеть, какие виды налогов имеют самую большую часть в бюджете страны. На рисунке 2 видно, что самый высокий процент поступлений в бюджет připадает на: НДС – 16 %. Налог на прибыль – 10 %. Налог на доходы физических лиц – 10 %. Страховые взносы на обязательное медицинское страхование – 21 %.

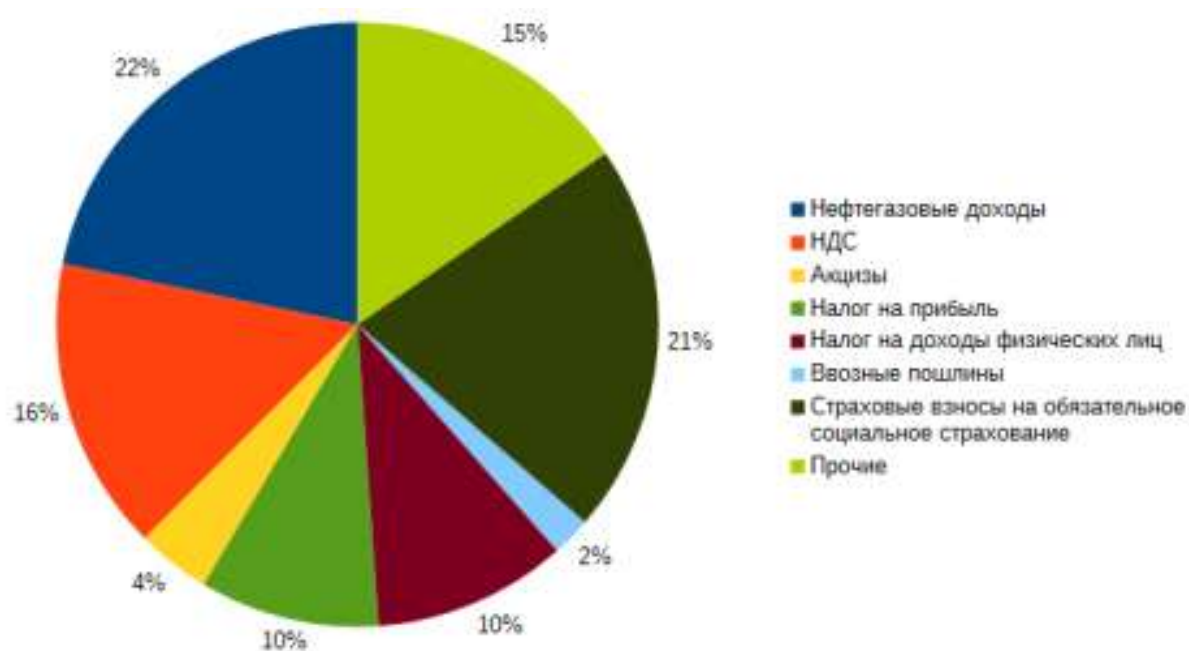


Рисунок 2 – Структура дохода консолидированного бюджета Российской Федерации за 2016 год

Республика Беларусь является унитарным государством, её налоговая система состоит из двух основных групп налогов – республиканских (национальных) и местных (таблица 6) [3].

Таблица 6 – Виды налогов и сборов, взимаемых в Республике Беларусь

Республиканские	Местные
1)налог на добавленную стоимость; 2)акцизы; 3)налог на прибыль; 4)налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; 5)подоходный налог с физических лиц; 6)налог на недвижимость; 7)зачемельный налог; 8)экологический налог; 9)налог на добычу (изъятие) природных ресурсов; 10)сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь; 11)оффшорный сбор; 12)гербовый сбор; 13)консульский сбор; 14)государственная пошлина; 15)патентные пошлины; 16)таможенные пошлины и таможенные сборы; 17)утилизационный сбор; 18)сбор на финансирование государственных расходов	1)налог за владение собаками; 2)курортный сбор; 3)сбор с заготовителей

Основным нормативным документом, который регулирует налоговые взаимоотношения является налоговый кодекс. Налоговый кодекс Республики Беларусь состоит из общей и особенной частей. Общая часть устанавливает общую систему налогов, а так же вводит, изменяет и прекращает на территории страны их действие, дает определения основных терминов и понятий и регламентирует все общие вопросы налогообложения.

Особенная часть содержит детальное описание всех налогов, различных налоговых режимов, действующих в стране.

В Налоговом кодексе Республики Беларусь закреплены основы налоговой системы. Порядок исчисления и уплаты конкретных видов налогов регламентируется отдельными законами. Закон «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь» трактует исчисление налогов и сборов в местные бюджеты. При утверждении бюджета на очередной год, устанавливаются процент отчислений в местные бюджеты от общегосударственных налогов. Объекты обложения,

порядок уплаты, ставки, льготы по каждому виду налога и сбора предусматриваются специальными актами налогового законодательства.

Также имеются другие сборы и пошлины, которые относятся к налоговым платежам и регламентируются они иными нормативными актами. В таблице 7 представлены доходы бюджета Республики Беларусь.

Таблица 7– Доходы бюджета Республики Беларусь за 2013–2016 года, млрд руб.

Показатель	Период			
	2013	2014	2015	2016
Налоговые доходы	88 593,9	114 553,5	142 832,7	157 303,5
Неналоговые доходы	12 793,6	19 347,0	25 316,1	35 894,6
Доходы всего	101 387,5	133 900,5	168 148,8	193 198,1

Из таблицы 7 видно, что налоговые поступления в несколько раз превышают неналоговые поступления. Налоговые поступления в разрезе по видам налогов отражены на рисунке 3.

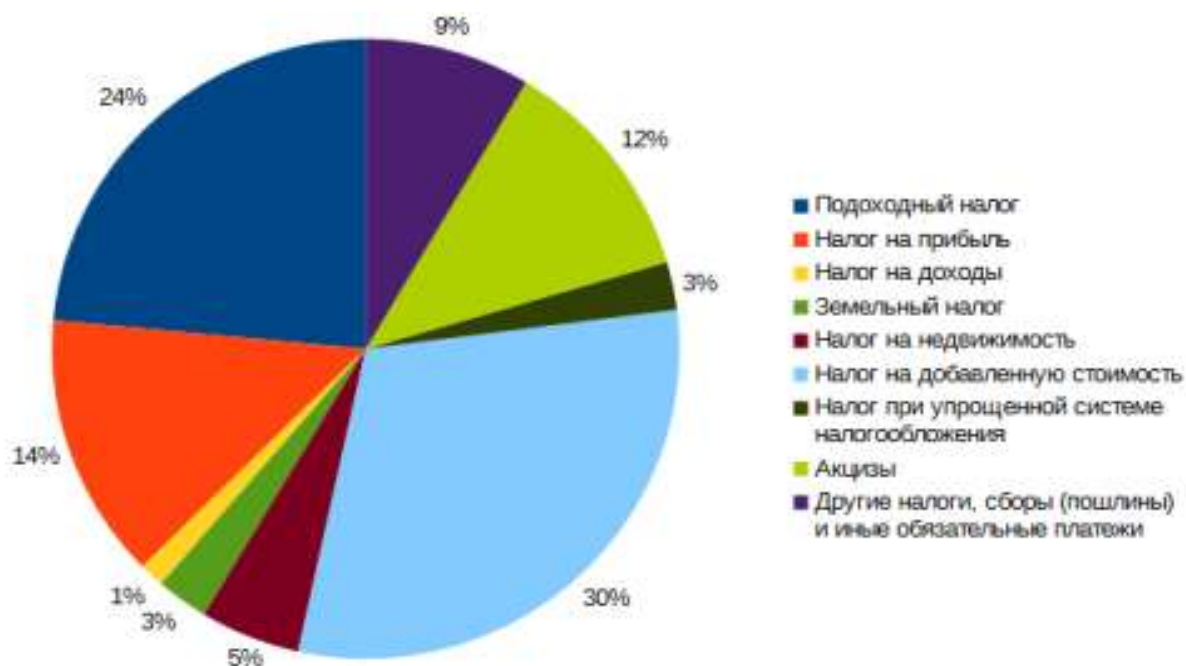


Рисунок 3 – Структура налоговых поступлений Республики Беларусь за 2016 г.

На рисунке 3 мы видим, что самый высокий процент поступлений в бюджет приходится на:

- НДС – 30 %;
- налог на прибыль – 14 %;
- подоходный налог – 24 %;
- акцизы – 12 %.

Налоговая система Республики Казахстан начала формироваться почти одновременно с современной российской налоговой системой. В 1992 году была принята серия документов, регулировавших вопросы налогообложения в стране.

Существенные изменения в налоговую систему страны были внесены в 1998 году с принятием и введением в действие Налогового Кодекса Республики Казахстан. Сегодня именно этот документ является основным нормативно-правовым актом, регулирующим процессы исчисления и уплаты налогов, а также вопросы налогового контроля.

Республика Казахстан – унитарное государство, и, соответственно, его налоговая система имеет два уровня – национальный (государственный) и местный. Порядок зачисления тех или иных налогов и платежей в различные звенья бюджетной системы устанавливаются Бюджетным кодексом Республики Казахстан и Законом о республиканском бюджете.

Согласно налоговому законодательству в Казахстане действует система налогов, представленная в таблице 8 [5].

Таблица 8 – Виды налогов и сборов, взимаемых в Республике Казахстан

Налоги	Другие обязательные платежи
1) корпоративный подоходный налог; 2) индивидуальный подоходный налог; 3) НДС; 4) акцизы; 5) рентный налог на экспорт; 6) специальные платежи и налоги недропользователей; 7) социальный налог;	1) государственная пошлина; 2) сборы: – регистрационные сборы; – сбор за проезд автомобильных транспортных средств по территории Республики Казахстан; – сбор с аукционов; – лицензионный сбор за право занятия

Налоги	Другие обязательные платежи
8)налог на транспортные средства; 9)земельный налог; 10)налог на имущество; 11)налог на игорный бизнес; 12)фиксированный налог; 13)единый земельный налог	–отдельными видами деятельности; – сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям; – сбор за сертификацию в сфере гражданской авиации; 3)плата: – за пользование земельными участками; – за пользование водными ресурсами поверхностных источников; – за эмиссии в окружающую среду; – за пользование животным миром; – за лесные пользования; – за использование особо охраняемых природных территорий; – за использование радиочастотного спектра; – за предоставление междугородней и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи; – за пользование судоходными водными путями; за размещение наружной (визуальной) рекламы.

Согласно статистическим данным Республики Казахстан, отраженным на рисунке 4, можно заметить, что основную доходную часть бюджета республики составляют налоговые поступления, так же как в Российской Федерации и Республики Беларусь.

Один из основных налогов Казахстана – налог на добавленную стоимость (НДС). Объекты налогообложения, а также налоговая база НДС исчисляются идентично с Российским законодательством. Плательщиками НДС являются все юридические лица, в том числе нерезиденты Республики Казахстан, которые осуществляют деятельность на территории Казахстана через постоянное представительство; физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность. Все платежи во внебюджетные фонды объединены в единый социальный налог. Порядок взимания и уплаты социального налога Казахстана схож с порядком

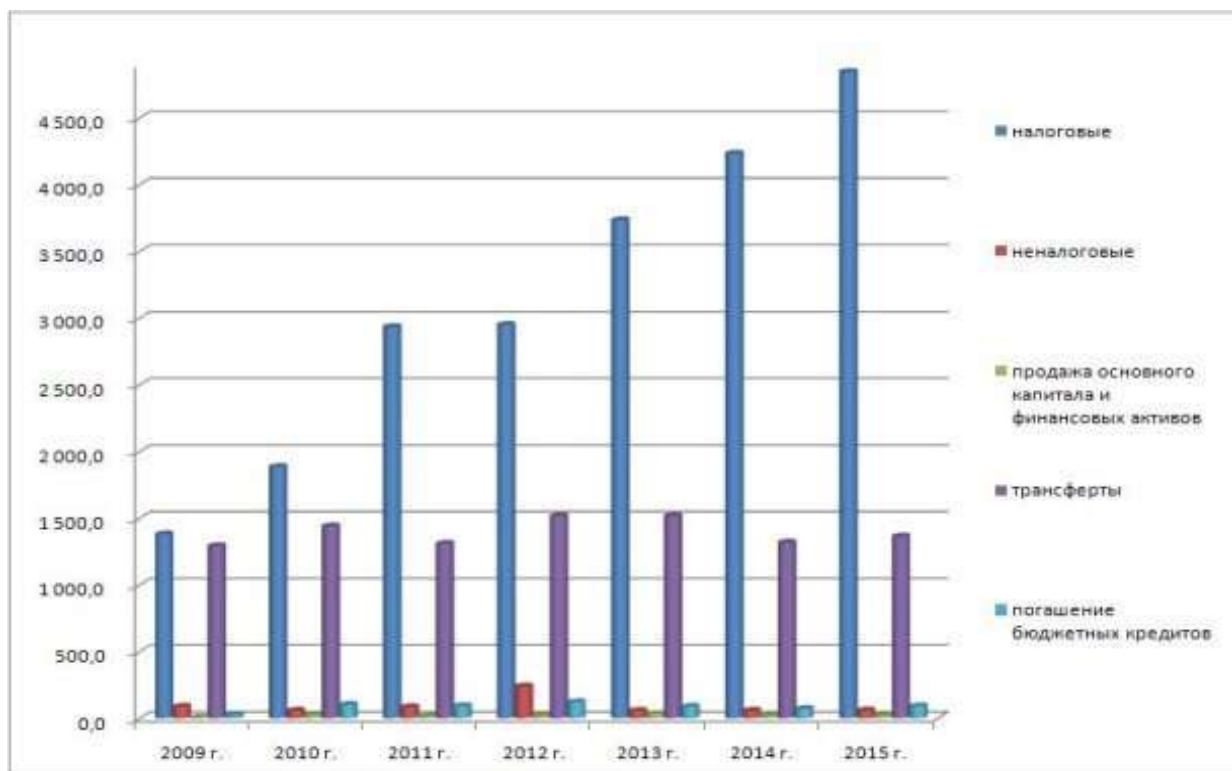


Рисунок 4 – Динамика поступления в республиканский бюджет за 2009–2015 гг.

исчисления и уплаты единого социального налога в России. Акцизами облагаются импортируемые товары и товары, произведенные на территории Республики Казахстан. Игровой бизнес также попадает под обложение акцизным налогом. В сравнении с Россией, перечень подакцизных товаров Республики Казахстан шире. Ставки налогов утверждаются Кабинетом министров Казахстана.

Фундамент новой налоговой системы Киргизии был заложен в результате реформы, которая была начата в конце 1991 года. В течении долгого времени законодательные акты, которые регулируют налоговые правоотношения, изменялись и дополнялись в соответствии с требованиями времени. В настоящее время в Киргизской Республике действует Налоговый Кодекс, введенный в действие с 1 января 2009 года.

В Киргизской Республике сформирована двухуровневая налоговая система. Налоговым Кодексом установлены общегосударственные налоги, обязательные к уплате на всей территории Киргизии, и местные налоги, вводимые в действие

нормативными правовыми актами местных законодательных органов, обязательные к уплате на территориях соответствующих административно-территориальных единиц. Перечень налогов и сборов представлен в таблице 9 [1].

Таблица 9 – Виды налогов и сборов, взимаемых в Киргизской Республике

Общегосударственные налоги	Местные налоги
1) подоходный налог; 2) налог на прибыль; 3) НДС; 4) акцизный налог; 5) налоги за пользование недрами; 6) налог с продаж	1) земельный налог; 2) налог на имущество

Структура доходной части Киргизии представлена на рисунке 5.

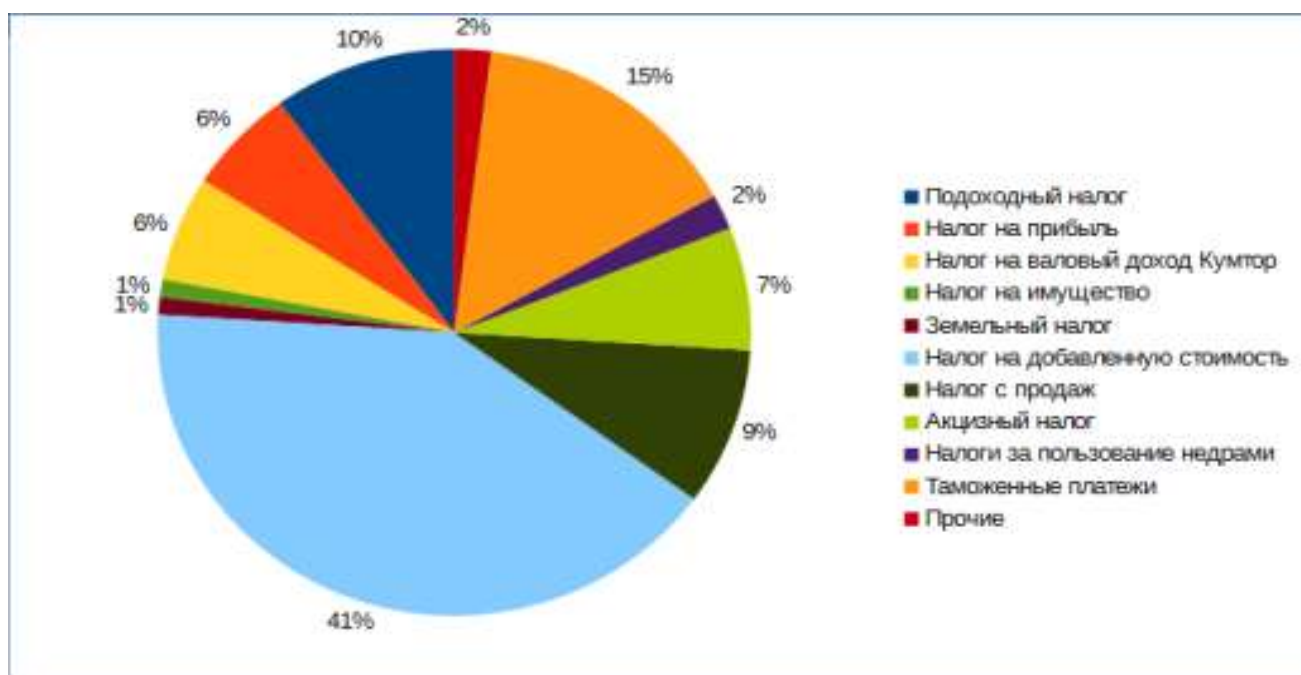


Рисунок 5 – Структура консолидированного бюджета Киргизии за 2015 г.

Основная доля доходной части бюджета Киргизии приходится на НДС (41 %), таможенные платежи (15 %), подоходный налог (10 %), а также налог с продаж (9 %). Только у Киргизии на сегодняшний день действует налог с продаж.

В Республике Армения налоговая система находится в стадии становления, как и её рыночное хозяйство и политическая система, которая направлена на развитие свободы предпринимательской деятельности.

Действующая налоговая система Армении в своём развитии прошла несколько этапов:

- 1) создания налоговой системы (1992–1995 гг.);
- 2) принятие отдельных законов о налогах (1995–2000 гг.);
- 3) продолжение налоговых реформ (до 2010 г.).

Налоговые отношения в Армении регулируются законом Республики Армения «О налогах» от 14.04.1997 № ЗР-107.

Армения является унитарным государством, соответственно, ей свойственна двухуровневая система налогообложения – государственные и местные налоги. В соответствии с налоговым законодательством в Армении установлены следующие налоги, приведенные в таблице 10 [2].

Таблица 10 – Виды налогов и сборов, взимаемых в Республике Армения

Общегосударственные налоги	Местные налоги
1) Налог на прибыль; 2) Подоходный налог; 3) Акцизный налог; 4) Налог на добавленную стоимость (НДС).	1) Налог на имущество; 2) Земельный налог.

В Армении налоговые поступления составляют 85 % всех поступлений в бюджет. На рисунке 6 отражена доля каждого налога.

Из рисунка 6 мы видим, что самую большую долю в структуре налоговых поступлений занимает налог на добавленную стоимость и составляет 29,5 %; налог на прибыль – 23,7 %; подоходный налог – 16,7 %; акцизы – 15,1 % от общей доли налоговых поступлений.

Проанализировав налоговое законодательство России, Беларуси, Казахстана Армении и Киргизии, видим отличия и сходства налоговых систем.

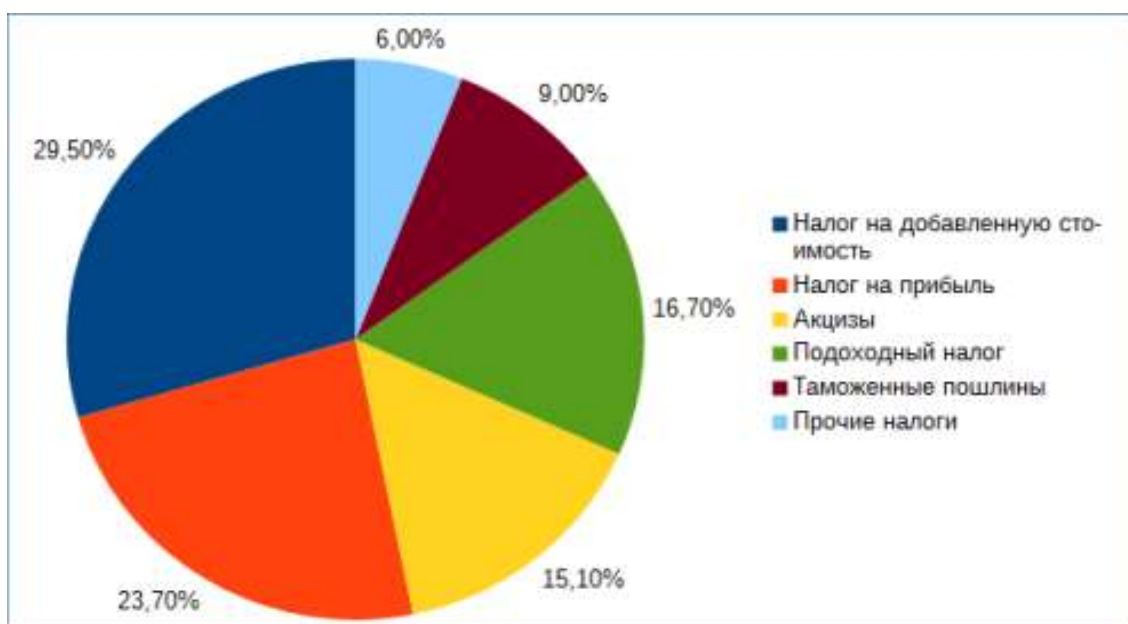


Рисунок 6 – Структура консолидированного бюджета Армении за 2014 г.

Рассмотрим проводимую налоговую политику каждой из стран, входящих в единое пространство Евразийского экономического союза, характеризуя сложившийся налоговый климат, приводя примеры по основным налоговым источникам поступления доходной части бюджетов каждой из стран-участниц пространства.

Основные принципы налогообложения в России можно сформулировать следующим образом [10]:

- 1) налоги устанавливаются законом. Согласно статьям 13–15 НК РФ налог должен быть закреплен в НК РФ, должны быть определены налогоплательщики и элементы налога;
- 2) принцип всеобщности налогообложения;
- 3) принцип справедливости. Каждый налогоплательщик платит налоги соразмерно своим доходам и возможностям;
- 4) принцип равного налогообложения;
- 5) принцип соразмерности. Налоговое бремя должно быть экономически сбалансировано с интересами плательщика и интересами государства, экономика не должна испытывать налогового гнета;

б) принцип экономической обоснованности. Должны быть учтены экономические последствия для:

- государственного бюджета;
- развития экономики;
- налогоплательщика;

7) сохранение за гражданами возможностей для реализации своих конституционных прав, поскольку налогообложение всегда связано с ограничением прав;

8) единое экономическое пространство, гарантированное ст.8 Конституции РФ, не должно быть нарушено налогами и сборами;

9) исключение обязанности уплачивать налоги, сборы и прочие платежи в случае, если таковые не обладают признаками налогов и сборов, установленных НК РФ.

Правительство Российской Федерации своим приоритетом в области налоговой политики считает дальнейшее повышение эффективности в области налогообложения. Вплоть до 2019 года не планируется повышение налоговой нагрузки на экономику путем повышения ставок основных налогов. Цель выстраивания налоговой политики заключается в том, чтобы она была готова к глобальным вызовам, связанным с возможностями изменения структуры бизнеса с целью размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

По мнению Правительства РФ, основными целями налоговой политики являются:

- 1) сохранение бюджетной устойчивости при получении требуемого объема бюджетных доходов;
- 2) поддержка предпринимательской и инвестиционной активности, обеспечивающей налоговую конкурентоспособность страны на мировой арене.

Необходимо анализировать уровень и динамику налоговых доходов бюджетной системы РФ, поскольку они являются важным источником общей конструкции налоговой системы. Этот источник показывает, что с его помощью следует сглаживать колебания доходов в зависимости от внешнеторговой конъюнктуры,

требующей настройки налоговой системы и подходов к налогообложению в различных секторах экономики [27, с. 34–41].

Правительство Российской Федерации своим приоритетом в области налоговой политики считает дальнейшее повышение эффективности в области налогообложения. Вплоть до 2019 года не планируется повышение налоговой нагрузки на экономику путем повышения ставок основных налогов. Цель выстраивания налоговой политики заключается в том, чтобы она была готова к глобальным вызовам, связанным с возможностями изменения структуры бизнеса с целью размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

По мнению Правительства РФ, основными целями налоговой политики являются:

- 1) сохранение бюджетной устойчивости при получении требуемого объема бюджетных доходов;
- 2) поддержка предпринимательской и инвестиционной активности, обеспечивающей налоговую конкурентоспособность страны на мировой арене.

Необходимо анализировать уровень и динамику налоговых доходов бюджетной системы РФ, поскольку они являются важным источником общей конструкции налоговой системы. Этот источник показывает, что с его помощью следует сглаживать колебания доходов в зависимости от внешнеторговой конъюнктуры, требующей настройки налоговой системы и подходов к налогообложению в различных секторах экономики [27, с. 34–41].

Правительство РФ стремится нормализовать фискально-регулирующий тип налоговой политики, однако, в настоящее время в условиях кризиса и экономического спада превалирует фискально-перераспределительный тип налоговой политики. Органы государственной власти РФ в своем управлении стараются применить черты регулирующего типа налоговой политики, но в условиях экономического спада реализовывать это достаточно трудно. При этом цели налоговой политики, сформулированные Правительством РФ, соответствуют фискально-

регулирующему типу (модель политики с высоким уровнем налогообложения, но при значительной государственной социальной защите) [9, с. 120].

Белоруссия в период перехода страны от плановой экономики к новой экономической системе хозяйствования показала, что налоговое обеспечение доходами бюджетов, внебюджетных государственных фондов и других целевых денежных фондов государства являет собой ограниченность мобилизации денежных средств за счет так называемых платежей государственных предприятий и организаций, которые по факту являются налоговыми поступлениями.

Соответственно ученые и эксперты ведут активные поиски путей создания наиболее успешной модели налоговой системы, особенное внимание уделяя странам с переходной экономикой. В этой связи во всех юридических и экономических научных исследованиях особое место занимает налог как основной источник обеспечения государства собственными денежными средствами. Заслуженный юрист Республики Беларусь, кандидат юридических наук Воробей Г.А., анализируя действующее белорусское налоговое и бюджетное законодательство, рассматривает классификацию фискальных доходов в бюджетную систему государства. Приведём данную классификацию на рисунке 7 [17, с. 38–40].

Формирование доходной части бюджета в Республике Беларусь достаточно сильно зависит от системы налогообложения [62].

В Республике Беларусь, имеющей свои особенности налогообложения, не допускается:

- установление налогов, которые нарушают единое экономическое пространство и единую налоговую систему государства;
- установление налогов, которые прямо или косвенно ограничивают свободное перемещение в пределах республики капитала, товаров, денежных средств или ограничивают законную деятельность налогоплательщиков;
- установление дополнительных налогов или использование повышенных либо дифференцированных ставок налогов в зависимости от форм собственности,



Рисунок 7 – Классификация фискальных доходов в Республике Беларусь

организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов, гражданства физического лица.

Для построения эффективной налоговой системы важнейшим из принципов является целесообразность и правильность налогообложения. Для реализации этого принципа в Беларуси выполняются требования [44, с. 90–92]:

- налоги должны занимать важную нишу в принимаемых экономических решениях;
- налоговая структура не должна идти вразрез с проводимой политикой стабилизации и экономического развития внутри страны;
- недопустимо, чтобы принятая в стране налоговая система толковалась произвольно, должно быть закрепление на законодательном уровне, которое должно быть понятно всем субъектам налогообложения;
- административные издержки по налоговому управлению и контролю должны быть минимальными.

При соблюдении всех вышеназванных требований налоговая система может стать хорошим стимулом для экономического развития государства. В экономически развитых странах можно выделить следующие принципы налогообложения:

- привлечение сбережений домашних хозяйств и юридических лиц для развития новых производств с целью создания новых рабочих мест и сокращения уровня безработицы;
- обеспечение конкурентоспособности продукции путем стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, новейших технологий и фундаментальных исследований;
- проведение протекционистской политики и способствование отраслевому и территориальному переливу капитала;
- стимулирование накопления капитала и сбережений, сдерживание личного потребления капитала;
- «социализация» жизни всех слоев населения.

Признаком устойчивости национальных систем налогообложения является совпадение провозглашенных в законе и реально действующих налоговых форм. Сложившийся тип налоговой политики в Белоруссии фискальный с элементами регулирующего типа. Модель налоговой политики – политика максимальных налогов.

Республика Казахстан – унитарное государство, с президентской формой правления. Характеризуя налоговую политику Казахстана, можно сказать, что она сочетает в себе принцип «взять все, что можно», однако, при этом повышение налогов на субъекты налогообложения не влечет за собой прироста государственных доходов. При высоком уровне обложения, гражданам обеспечена значительная социальная защита [45, с. 191].

Интересно отметить, что доходная часть бюджета Казахстана тесно связана с микроэкономическими показателями (рост сферы услуг, изменения стратегий крупных государственных предприятий в связи с ростом частного бизнеса, ухудшение налоговой дисциплины в новых быстроменяющихся экономических реали-

ях) и макроэкономическими факторы (уровень инфляции, кризис взаимной задолженности предприятий, рост задолженности предприятий в бюджет). Порой отсутствие взаимосвязи между налоговой базой, эффективной ставкой налога и инфляцией приводит к неготовности некоторых налогов к реакциям на различным инфляционным процессам. Но на практике выявить воздействие инфляции на реальные поступления налогов очень трудно.

Степень открытости экономики Казахстана характеризуется как невысокая, поэтому необходимо при подсчете налоговых поступлений в бюджет брать во внимание внешнеэкономическую деятельность страны. Макроэкономические факторы оказывают воздействие на налоговые поступления в бюджет – экспортные и импортные пошлины. При этом зачастую воздействие нормативных изменений порядка налогообложения доходов оказывает существенное противоречивое влияние на отдельные виды налогов, тесно связанных с внешнеэкономической сферой.

Сложившийся тип налоговой политики Казахстана можно охарактеризовать как фискально-перераспределительный с элементами фискально-регулирующего типа. Модель налоговой политики – политика максимальных налогов с элементами социальной защиты государства.

Республика Армения – аграрно-индустриальная страна с развивающейся экономикой.

По налоговому законодательству Армении, любые изменения по ставкам налогов, по введению или отмене новых налогов применяется только с наступлением нового финансового года. Объекты налогообложения за отчетный период подвергаются обложению одним и тем же видом налога единовременно.

По налоговому законодательству, устанавливаются фиксированные налоговые платежи или упрощенные налоги, заменяющие основные налоги. Налоговые льготы, предусмотренные налоговым законодательством Армении, следующие:

- уменьшение налоговой базы;
- сокращение ставки налога;

- отсрочка срока исчисления или срока уплаты налога;
- освобождение, сокращение, отсрочка срока уплаты установленных налоговым законодательством пени и штрафов, начисленных за нарушение налогового законодательства и других правовых актов, регулирующих налоговые, устанавливается порядок ее применения в отношении налогоплательщиков, пользующихся данной льготой.

В Армении применяется фискально-перераспределительный тип налоговой политики с элементами регулирующего типа. Модель политики максимальных налогов в сочетании с элементами политики оптимальных налогов.

Киргизия – аграрное государство, после распада СССР как самостоятельное государство экономически было сильно ослаблено.

Основным источником дохода бюджета Киргизии является налог на добавленную стоимость. В НК Кыргызстана предусмотрены 6 видов специальных налоговых режимов для определенных видов деятельности, с выплатой фиксированного налога:

- режим с обязательным патентом заменяет налог на доходы корпораций (далее НДС), НДС и налог с оборота. Патенты на добровольной основе предоставляются отдельным налогоплательщикам с оборотом ниже порогового уровня НДС и заменяют НДС и налог с оборота;
- упрощенный режим на основе единого налога заменяет НДС и налог с оборота и предназначен налогоплательщикам, не являющихся плательщиками НДС. Этот режим приносит незначительные поступления в бюджет страны (0,1 % от общей суммы налоговых доходов);
- в рамках налогового режима на основе контрактов налогоплательщики заключают контракт на платеж фиксированного налога, который рассчитывается как максимальное налоговое обязательство (НДС, НДС и налог с продаж) за предыдущие три года плюс 25 %;
- свободные экономические зоны (далее СЭЗ) – четыре территории без налогов. Поставки товаров и услуг в страну облагаются налогами согласно общему

налоговому режиму, тогда как с поставок товаров и услуг в СЭЗ из других частей страны взимается НДС.

– в режиме парка высоких технологий резиденты разрабатывают продукцию информационных технологий и освобождаются от НДС, НДС и налога с продаж. ПНФЛ уплачивается по ставке 5 %.

В Киргизии используется множество налоговых стимулов для поддержания бизнеса. Так многочисленные освобождения от НДС являются основным недостатком системы НДС Киргизии, ведь данный налог – основной источник бюджета. Стремления повысить доход бюджета страны могут быть сведены на нет по причине действующих и предполагаемых к введению налоговых льгот.

Уровень налоговых поступлений в Киргизии достаточно высок по сравнению со странами с подобным уровнем доходов, нужно принимать меры по налоговому стимулированию и повышению доходов бюджета страны. В перспективе принимаемые меры и продолжение реформ по налоговому администрированию может привести к повышению эффективности налоговой системы. Однако проводимых мер может быть недостаточно при функционирующих налоговых льготах. В Киргизии необходимо разумно подходить к вопросу принятия мер налогового стимулирования.

Сложившийся тип налоговой политики Кыргызстана – регулирующий. Модель налоговой политики – политика оптимальных налогов.

Несмотря на определенную унификацию таможенной политики, в странах ЕАЭС сохраняются разногласия относительно порядка определения налоговой базы и других технических вопросов налогообложения. В любой форме межгосударственных объединений система налогообложения и подчиненная ей система учета налогов являются специфическими в каждой стране. Необходимо учитывать национальные особенности налогового и финансового законодательства.

Отообразим сложившиеся типы и моделей налоговых политик стран-участниц ЕАЭС в таблице 11 [33, с. 22–27].

Таблица 11 – Типы и модели налоговых политик стран-участниц ЕАЭС

Страна	Тип налоговой политики	Модель налоговой политики
Российская Федерация	фискально-перераспределительный с элементами регулирующего типа	политика максимальных налогов
Беларусь	Фискальный с элементами регулирующего типа	политика максимальных налогов
Казахстан	фискально-перераспределительный с элементами фискально-регулирующего типа	политика максимальных налогов с элементами социальной защиты государства
Армения	фискально-перераспределительный тип налоговой политики с элементами регулирующего типа	модель политики максимальных налогов в сочетании с элементами политики оптимальных налогов
Киргизия	регулирующий	политика оптимальных налогов

Как видно из консолидированной таблицы, основной моделью налоговой политики государств ЕАЭС является политика максимальных налогов. По типу налоговой политики превалирует фискально-перераспределительный в сочетании элементами других типов налоговой политики: фискально-регулирующий, регулирующий. Причиной, сложившейся в большинстве стран модели политики максимальных налогов, является то, что на протяжении семидесяти лет государства жили в условиях плановой (административно-командной) экономики, где государство регулировало все сферы экономической жизни страны.

Наиболее благоприятным и приемлемым типом налоговой политики пространства ЕАЭС является фискально-регулирующий тип при средней налоговой нагрузке на субъекты налогообложения и стимулировании приоритетных отраслей экономики стран-участниц пространства. Данному типу налоговой политики соответствует модель политики с высоким уровнем налогообложения, но при значительной государственной социальной защите. Таким образом, роль каждого государства – участника пространства при выбранном типе и модели налоговой политики останется существенной и ключевой.

Также необходимо отметить количественную разницу существующих налогов. В России в настоящее время действует 14 налогов, в Беларуси – 21, в Казахстане – 19, в Армении – 6 и в Киргизии – 8. Следовательно наблюдается существенная

количественная разница действующих налогов между Беларусью – Казахстаном и Арменией – Киргизией. Однако перечни основных установленных налогов в государствах-членах ЕАЭС в целом совпадают.

Все различия, выявленные в ходе сравнительного анализа налогового законодательства государств-членов ЕАЭС, ведут к снижению активности взаимовыгодных торговых отношений [68].

Основными целями согласованной политики в рамках ЕАЭС являются:

- согласование перечней подакцизных товаров в разрезе выделения классификационных признаков товаров, разграничивающих ставки акциза;
- приведение классификации подакцизных товаров по кодам и единицам измерения в соответствие с Единой товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС;
- согласование ставок налогов (в целях исключения межстрановой налоговой конкуренции, а также неорганизованной трансграничной торговли в приграничных регионах);
- унификация системы налоговых льгот, взимаемых при ввозе товаров в государства ЕАЭС.

Выявленные в ходе анализа положения налоговых систем государств-членов ЕАЭС будут способствовать выработке основных направлений совершенствования и гармонизации налоговых систем России, Беларуси, Казахстана, Армении и Киргизии с учетом национально-исторических особенностей.

Межстрановой сравнительный анализ действующих систем налогообложения можно рассматривать в качестве инструмента, способствующего созданию благоприятных условий для ускорения экономического роста, социально-экономического развития в целом, а также для более точного представления, какую роль и место занимает НДС, взимаемые при импорте в государствах-членах ЕАЭС, в налоговой системе каждой страны.

Можно сделать выводы о том, что страны, входящие в Евразийский экономический союз:

1) различны по форме территориального государственного устройства (федеративные, унитарные), именно поэтому проводимая налоговая политика осуществляется на разных уровнях;

2) основной источник дохода в бюджет в каждом государстве отличен;

3) существуют разные подходы к понятию «налоговый учет»;

4) страны-участницы ЕЭАС на протяжении длительного периода времени существовали в условиях плановой экономики с жестким административным центром, поэтому наиболее оптимальный путь при выборе типа налоговой политики является фискально-регулирующий. Ему соответствует модель политики с высоким уровнем налогообложения при значительной государственной социальной защите. При этом необходимо помнить о создании благоприятного инвестиционного климата для повышения его конкурентоспособности внутри единого экономического пространства и на мировой арене;

5) принципы налогообложения в каждом государстве закреплены законодательно и в целом похожи. Но следует обратить внимание, что в рамках единого экономического пространства Союза, преобладающим принципом налогообложения станет однократный характер налогообложения. Важно учитывать интересы субъектов налогообложения, для того, чтобы избежать излишнего налогового бремени, повысить тем самым инвестиционную привлекательность для бизнеса и свести к минимуму вывод капитала в офшорные зоны. Также очень важно принимать во внимание проводимую таможенную политику, потому что взимание пошлин должно быть оптимальным;

6) в интересах каждого участника ЕАЭС вести грамотную фискальную политику при построении налоговой системы страны, которая направлена на сближение и консолидацию в рамках экономического пространства.

Итак, налоговая политика стран при интеграции в единое экономическое пространство представляет собой последовательные действия стран-участниц пространства по выработке концепции налоговой системы, которая учитывает индивидуальные особенности и национальные интересы каждого государства, которые

входят в единое экономическое пространство, при использовании налоговых механизмов, применяя практическое внедрение налоговых систем и контролируя их эффективность. При этом основной принцип налогообложения при интеграции в единое экономическое пространство – принцип однократного налогообложения. При выборе типа проводимой налоговой политики в интеграционном пространстве важно обращать внимание на исторические особенности взаимодействия стран между собой при построении экономических взаимосвязей. Для стран-участниц ЕАЭС может быть выбран тип политики с высоким уровнем налогообложения при значительной государственной социальной защите.

На сегодняшний день очень важно прийти к общему знаменателю при построении основных принципов налоговой политики в странах единого экономического пространства для того, чтобы влияния извне не были способны оказывать существенное воздействие на внутреннюю экономическую политику государств-участниц ЕАЭС, и сами страны могли занимать весомое место и участвовать в дискуссии, проводимой на мировой арене.

В сложившейся мировой обстановке очень важно определить приоритеты при построении направлений в налоговой политике. Для стран, входящих в ЕАЭС, приоритетом в области налоговой политики является повышение эффективности налоговой системы.

2.2 НДС как основной бюджетобразующий налог

НДС в системе косвенного налогообложения появился лишь в конце 60-х годов 20 века. Модель универсального многоступенчатого косвенного налога, разработанная французским экономистом Мишелем Лоре, успешно используется в более сотни стран мира [48, С. 43–45.].

По итогам 2016 года в консолидированном бюджете государств-членов ЕАЭС доходы от НДС составили:

1) в России – 4 233,9 млрд руб. (1 785, 4 млрд руб. – НДС, взимаемый при ввозе товаров). В структуре налоговых поступлений НДС находится на первом месте – 16 % доходов бюджета;

1) в Беларуси – 72 670 млрд руб., в структуре налоговых поступлений НДС находится на первом месте – 27 % доходов бюджета;

2) в Казахстане – 944,4 млрд тенге (364,1 млрд тенге – НДС, взимаемый при ввозе товаров). В структуре налоговых поступлений находится на 2 месте – 18 % доходов бюджета;

3) в Киргизии – 33,2 млрд сомов (19,3 млрд сомов – НДС, взимаемый при ввозе товаров). В структуре налоговых поступлений НДС находится на первом месте – 26 % доходов бюджета.

НДС, взимаемый при импорте товаров, как вид платежа, его ставки и льготы по уплате установлены национальным законодательством государств-членов ЕАЭС. В России, Беларуси, Казахстане и Киргизии НДС законодательно установлен Налоговым кодексом соответствующей страны, а в Армении – Законом «О налоге на добавленную стоимость».

Во всех пяти государствах налогоплательщиками признаются лица, которые ввозят товары на территорию государств-членов ЕАЭС [42, С. 67–75].

Налоговые ставки НДС, взимаемые при ввозе товаров на территорию государств-членов ЕАЭС, представлены в таблице 12. Минимальная ставка НДС установлена в размере 12 % в Казахстане и Киргизии, а максимальная – в размере 20 % в Армении и Беларуси.

Таблица 12 – Ставки НДС в государствах-членах ЕАЭС, взимаемые при импорте

Государство-член ЕАЭС	Ставки НДС, %	
Российская Федерация	10	18
Республика Беларусь	10	20
Республика Казахстан	12	
Республика Кыргызстан	12	
Республика Армения	20	

Необходимо отметить, что только в России и Беларуси существуют две ставки НДС. Как известно, по ставке НДС 10 % облагается не вся номенклатура указанных категорий товаров. В России перечень таких товаров больше, чем в Беларуси (таблица 13).

Таблица 13 – Перечни товаров, облагаемые в России и Беларуси по ставке 10 %

Россия	Беларусь
1. Продовольственные товары	
2. Товары для детей	
3. Периодические печатные издания, за исключением рекламного или эротического характера	–
4. Книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, за исключением рекламного или эротического характера	–
5. Лекарственные средства и препараты	–
6. Медицинские изделия	–

Перечень продовольственных товаров и товаров для детей утверждается президентом Республики Беларусь.

В России перечень продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции устанавливает Правительство РФ. Подводя итог проведенного сравнительного анализа особенностей применения НДС при импорте товаров на территорию государств-членов ЕАЭС, можно сделать следующие выводы [39, с. 61–64]:

1) «ввозной» НДС играет существенную роль в формировании бюджетов государств-членов ЕАЭС, а также выполняет функцию поддержки продукции отечественных производителей на внутреннем рынке с конкурентоспособными иностранными товарами;

2) отмечаются существенные расхождения в применяемых ставках НДС, взимаемого при импорте товаров на территорию государств-членов ЕАЭС;

3) номенклатура льгот, предоставляемых при уплате «ввозного» НДС, во всех государствах ЕАЭС достаточно разнородны;

4) разное налоговое законодательство, применяемое на территории государств-членов ЕАЭС, усложняет деятельность участников ВЭД и создает дополнительные проблемы, среди которых можно выделить следующие:

а) при применении процедуры таможенного транзита для расчета суммы обеспечения таможенных платежей применяется максимальная ставка НДС, действующая на территории ЕАЭС, независимо от страны назначения;

б) если товары выпущены для внутреннего потребления на территории России, Казахстана, Киргизии, а затем перемещаются на территорию Армении или Беларуси, то плательщик обязан доплатить сумму НДС, исчисленную по действующим ставкам в этих государствах.

Проанализировав данные отчетов об исполнении государственных бюджетов за 2014, 2015 и 2016 год, представленные на официальных сайтах министерств финансов Беларуси и Киргизии, Федерального казначейства России и Комитета государственных доходов Министерства финансов Казахстана, можно увидеть динамику поступления косвенных налогов в бюджет страны, а также их удельный вес в структуре налоговых поступлений и государственных доходах [15].

В России в структуре налоговых поступлений консолидированного бюджета на протяжении трёх лет НДС находится на первом месте. Наблюдается положительная динамика (увеличение) поступления сумм НДС в государственный бюджет (таблица 14), однако необходимо отметить, что в 2015 году показатель поступления доходов снизился на 107 млрд рублей по сравнению с установившимся приростом в 2014 году. Удельный вес НДС в налоговых доходах в течение трех лет оставался на уровне 27 %, а в доходах бюджета наблюдается прирост в размере 1 % к каждому последующему году.

Таблица 14 – Динамика поступления НДС в бюджет России за 2014–2016 гг.

Налог	Показатели	2014	2015	2016
НДС	Поступило доходов, млрд руб.	3 539,44	3 940,23	4 233,99
	Прирост (+), снижение (-) поступлений, млрд руб.	–	+400,79	+293,76
	Удельный вес в доходах бюджета, %	14	15	16
	Удельный вес в налоговых поступлениях, %	27	27	27

В Беларуси в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета на протяжении трех лет НДС находится на первом месте, так же как и в России наблюдается увеличение поступления сумм НДС в государственный бюджет (таблица 15), однако необходимо отметить, что в 2016 году показатель поступления доходов снизился на 7 764 млрд белорусских рублей по сравнению с установившимся приростом в 2015 году. Удельный вес НДС в налоговых доходах составлял в 2014 году 34 %, в 2015 году – 37 % и в 2016 году – 33 %. Удельный вес НДС в доходах бюджета с 2014 по 2016 год увеличился на 2 %, а с 2015 по 2016 год уменьшился на 5 %.

Таблица 15 – Динамика поступления НДС в бюджет Беларуси за 2014–2016 гг.

Налог	Показатели	2014	2015	2016
НДС	Поступило доходов, млрд руб.	56 223,30	69 829,26	72 670,80
	Прирост (+), снижение (-) поступлений, млрд руб.	–	+10 605,96	+2 841,54
	Удельный вес в доходах бюджета, %	30	32	27
	Удельный вес в налоговых поступлениях, %	34	37	33

В Казахстане в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета НДС находится на первом месте только в 2015 году (в 2014 и 2016 году – на 2 месте). Важно отметить, что только в Казахстане наблюдается уменьшение поступления сумм НДС в государственный бюджет (таблица 16). Удельный вес в налоговых доходах составлял в 2014 году – 28 %, в 2015 году – 23 % и в 2016 году – 19 %. Удельный вес НДС в доходах бюджета с 2014 по 2016 год составлял 27 %, 22 % и 18 % соответственно.

Таблица 16 – Динамика поступления НДС в бюджет Казахстана за 2014–2016 гг.

Налог	Показатели	2014	2015	2016
НДС	Поступило доходов, млрд руб.	1 327,65	1 198,17	944,44
	Прирост (+), снижение (-) поступлений, млрд руб.	–	-129,48	-253,73
	Удельный вес в доходах бюджета, %	27	22	18
	Удельный вес в налоговых поступлениях, %	28	23	19

В Киргизии в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета на протяжении трёх лет НДС находится на первом месте, точно так же как и в России и Беларуси. Что касается поступления сумм НДС в государственный бюджет, то здесь наблюдается направление в сторону увеличения (таблица 17), однако необходимо отметить, что в 2016 году показатель поступления доходов меньше на 2 млрд сомов, по сравнению с установившимся приростом в 2015 году. Несмотря на увеличение поступающих сумм НДС, его удельный вес в налоговых доходах и доходах бюджета за три года уменьшился на 2 %.

Таблица 17 –Динамика поступления НДС в бюджет Киргизии за 2014–2016 гг.

Налог	Показатели	2014	2015	2016
НДС	Поступило доходов, млрд руб.	30,08	32,66	33,32
	Прирост (+), снижение (-) поступлений, млрд руб.	–	+2,58	+0,56
	Удельный вес в доходах бюджета, %	29,5	27	26
	Удельный вес в налоговых поступлениях, %	41	39,5	39

Таким образом, в результате проведенного анализа можно сделать вывод о том, что НДС оказывает значительное влияние на формирование финансовых ресурсов государств-членов ЕАЭС [70].

Когда система налогообложения выстроена правильно, это позволяет государству активно поддерживать рынок, регулировать развитие производства и способствуя ускоренному росту одних отраслей или форм собственности и замедляя развитие других.

Для государств, которые входят в экономическое пространство ЕАЭС, преобладающим принципом налогообложения станет однократный характер налогообложения. Необходимо учитывать интересы субъектов налогообложения, для того, чтобы избежать излишнего налогового бремени, повысить тем самым инвестиционную привлекательность для бизнеса и свести к минимуму вывод капитала в офшорные зоны.

В наше время страны применяют сложную систему налогов для мобилизации средств в бюджет, включающие от 40 до 50 различных видов. Данная множественность объясняется различием источников и объектов налогообложения.

Несмотря на выполненную работу в рамках Таможенного союза между Россией, Беларусью и Казахстаном, государствам-членам ЕАЭС необходимо далее проводить более глубокую унификацию налоговых законодательств, учитывая национальные особенности каждой страны, положение государств ЕАЭС на мировой арене и события, происходящие в мировом сообществе, в целях эффективной интеграции, а также дальнейшего успешного функционирования ЕАЭС [38, с. 32–35].

Выводы по разделу два

Исходя из вышесказанного, следует, что налоговая система каждого государства имеет свои специфические особенности. Они обусловлены характером ее развития, состоянием экономики, национальными традициями, вследствие чего в каждом государстве-члене ЕАЭС наблюдается достаточно разнообразные перечни налогов.

Проанализировав налоговое законодательство России, Беларуси, Казахстана, Армении и Киргизии, видны отличия и сходства налоговых систем. Так, в Республике Беларусь, Армении, Казахстане и Киргизии действует двухуровневая система налогообложения, которая включает республиканский и местный уровни бюджета. России же присуща трехуровневая система налогообложения, включающая федеральный, региональный и местные уровни бюджета.

Следует выделить налоги, которые присущи всем налоговым системам государств-членам ЕАЭС. К ним относятся: НДС, акциз, подоходный налог (НДФЛ) и земельный налог.

Существуют налоги, которые присутствуют в трёх или четырех странах, среди них: налог на прибыль (отсутствует в Казахстане), на имущество (отсутствует в

Беларуси), налог на добычу полезных ископаемых или за недропользование (отсутствует в Армении), государственная пошлина (отсутствует в Киргизии и Армении).

Во всех государствах-членах ЕАЭС к косвенным налогам относятся НДС и акцизы, а в Киргизии к данному виду налога причисляется также и налог с продаж.

При сравнении положений налоговых законодательств государств-членов ЕАЭС выявлено, что наиболее схожими являются налоговые законодательства России, Беларуси и Киргизии.

Только Российская Федерация имеет трехуровневую налоговую систему, во всех остальных государствах-членах ЕАЭС действует двухуровневая налоговая система.

3 ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА СТРАН-УЧАСТНИЦ ЕАЭС

3.1 Налоговая гармонизация как неотъемлемая часть общеэкономических интеграционных процессов в странах-участницах ЕАЭС

Гармонизация налоговых систем стран-участниц ЕАЭС, является важным и необходимым этапом на пути международной интеграции. Она способствует развитию единого внутреннего рынка ЕАЭС, а также формированию экономического и валютного союза.

Что бы определить направления гармонизации налоговых систем, в предыдущей главе был проведен анализ текущего состояния национальных налоговых систем всех участников союза [37, с. 223].

Гармонизация налоговой системы в рамках ЕАЭС означает создание единой налоговой системы Союза, а также утверждения единых налоговых ставок и единого аппарата управления. Целью гармонизации налоговой системы является ее совершенствование, которое будет способствовать экономическому росту и укреплению конкурентных преимуществ Союза на мировой арене [25, с. 5].

Стратегия ЕАЭС в области налоговой политики включает:

- совершенствование налогового контроля за деятельностью субъектов экономических отношений;
- гармонизацию национальных налоговых законодательств;
- обеспечение налогового нейтралитета и недопущение диспропорций;
- содействие повышению конкурентоспособности на мировых рынках [66, с. 24].

К основным направлениям гармонизации в сфере налогообложения, которые описаны в Договоре о ЕАЭС и по которым уже удалось достичь значительных результатов, относятся:

- 1) совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость (НДС) во взаимной торговле;

2) сближение ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам [55].

Помимо принципов налогообложения, закрепленных в Договоре о Евразийском экономическом союзе, процесс финансово-экономической интеграции нашел отражение и в национальных налоговых законодательствах стран-членов ЕАЭС. Например, в связи с тем, что документооборот между государствами-членами Евразийского экономического союза осуществляется преимущественно в электронном виде, в таких странах, как Армения, Киргизия и Россия, введена новая норма, позволяющая предоставлять декларацию по НДС исключительно в электронном виде. В Республике Казахстан с 1 января 2015 года предусмотрена возможность выписки счета-фактуры в иностранной валюте, если счет-фактура выписана электронным способом [58].

После вступления в ЕАЭС Кыргызской Республики в понятийную часть Налогового кодекса страны были внесены существенные дополнения и изменения: в частности, появились термины «Импорт товаров» и «Законодательство Таможенного союза». Кроме того, была добавлена отдельная глава 40–1 «Налогообложение НДС при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе». С 1 января 2015 года в Республике Армения вступил в силу закон «Об особенностях исчисления и уплаты косвенных налогов между Республикой Армения и государствами-членами Евразийского экономического союза». Помимо гармонизации косвенных налогов необходимо стоит задача постепенной корректировки и унификации нормативно-правовых актов пяти стран в области прямого налогообложения. С одной стороны, прямые налоги – на доходы физических лиц и на прибыль организаций – по сравнению с косвенными налогами, не имеют такого существенного влияния на налоговые поступления в бюджеты стран в связи с увеличением объемов взаимной торговли на интеграционном пространстве. С другой стороны, различия в размере ставок по прямым налогам, порядке формирования налоговой базы и перечне применяемых налоговых льгот приводят к расхождению в уровне налоговой нагрузки по странам, что, в свою

очередь, приводит к существенным различиям в инвестиционной привлекательности стран-участниц интеграционного объединения. В целях предотвращения потерь бюджетов следует проводить поэтапную гармонизацию отдельных элементов прямых налогов [29]. На текущий момент на уровне наднациональных правовых документов не предусмотрены нормы по унификации подходов стран-членов ЕАЭС к прямому налогообложению, при этом можно выделить ряд мер, принятых отдельными странами, по сближению ставок по прямым налогам. Так, например, с 1 января 2015 года в Республике Беларусь ставка подоходного налога выросла с 12 до 13 % [4] в Республике Казахстан рассматривается возможность увеличения ставки индивидуального подоходного налога с 10 до 11 % в 2017 году и до 12 % в 2018 году. При том, что в России налоговая ставка по НДФЛ составляет 13 %. Кроме того, в ближайшей перспективе гармонизацию налоговых систем государств-членов ЕАЭС целесообразно проводить в направлении упрощения налоговых процедур [22]. Различия и особенности национальных налоговых систем, обусловленные множеством факторов, включая неодинаковый уровень экономического развития стран, специфику налоговой политики государства, этап реформирования налогового законодательства и т. д., которые замедляют процесс сближения принципов налогообложения, в свою очередь, не выступают существенным препятствием для гармонизации законодательства в части администрирования налогов, которую уже сегодня возможно постепенно проводить на интеграционном пространстве. Административная нагрузка существенно различается по странам Евразийского экономического союза. Данный показатель, в свою очередь, играет немаловажную роль при оценке привлекательности страны с точки зрения условий ведения бизнеса. Согласно исследованию, проведенному международной консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers совместно со Всемирным банком, количество платежей в год по различным видам налогов варьируется от 7 в России, Белоруссии и Казахстане, до 10 в Армении и 51 в Киргизии [50]. Данный разрыв связан с разным количеством налогов, действующих на территории стран, а также с количеством отчетных периодов по каждому из

налогов. Другим показателем, характеризующим уровень административной нагрузки, является время, необходимое налогоплательщику для соблюдения требований налогового законодательства по конкретному налогу. На рисунке 8 изображено исследование компании PricewaterhouseCoopers и Всемирного банка, была проведена оценка времени, необходимого налогоплательщикам из разных стран, для выполнения обязательств по трем основным видам налогов: налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и социальному налогу, в том числе, социальным / страховым взносам. Время подготовки включает время, затраченное налогоплательщиком на сбор информации, необходимой для расчета налога, расчет величины налога, подлежащего уплате, время на заполнение отчетных форм, а также время на проведение уплаты, в том числе, если уплата налога осуществляется электронным способом.

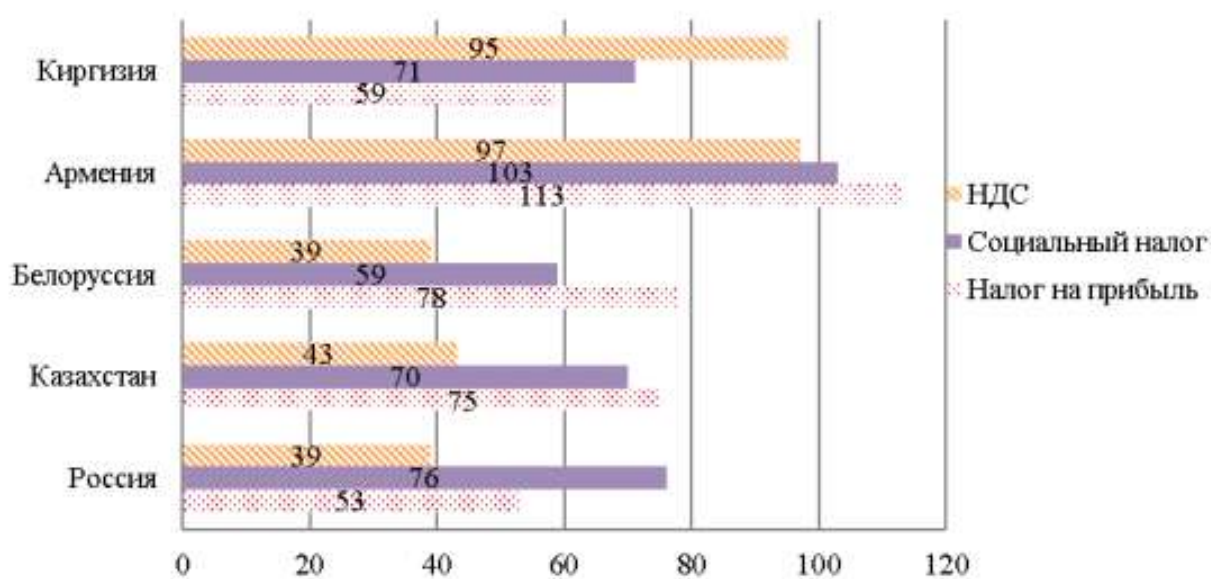


Рисунок 8 – Время на соблюдение налогового законодательства (часов)

Одним из важнейших условий развития интеграционных процессов ЕАЭС является проведение согласованной налоговой политики стран-участниц, предполагающее создание единого рынка товаров, услуг, капитала и рабочей силы. Поскольку в основе налоговой политики ЕАЭС лежит образование единого налого-

вого пространства, приоритетными задачами становятся сближение норм налогового законодательства и механизмов налогового администрирования. Научный подход к решению указанных задач предполагает разработку направлений корректировки и упорядочения нормативно-правовых актов в области налогового законодательства, унификации методов и форм налогового планирования и прогнозирования. В рамках формирования Евразийского экономического союза предполагается унифицировать подходы к налогообложению прибыли и доходов налоговых резидентов государств-членов ЕАЭС.

Прямые налоги – на доходы и прибыль физических лиц и организаций – не имеют непосредственного влияния на налоговые поступления в соседних государствах. Проблема состоит в том, что неравномерный уровень налогового бремени создает препятствия для привлечения инвестиционных средств в экономику стран-участниц экономических интеграционных объединений. Поэтому существенные элементы прямых налогов подлежат гармонизации в целях исключения потерь бюджетов и уклонения от налогообложения отдельных категорий хозяйствующих субъектов при действии договоров по избежанию двойного налогообложения [51, с. 72–77]. Анализ систем налогообложения прибыли организаций в государствах-членах ЕАЭС выявил значительные расхождения в трактовке понятий «объект налогообложения» и «налогоплательщик», существенные различия в уровне применяемых ставок, порядке исчисления и сроках уплаты авансовых платежей и окончательной суммы налога. Так, плательщиками налога на прибыль в Республике Беларусь признаются организации, в Казахстане – юридические лица, являющиеся резидентами Республики Казахстан, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан. Деление налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов используется также при налогообложении прибыли в Республике Армения. Налоговое законодательство Кыргызской Республики к плательщикам налога на прибыль относит отечественные организации, иностранные организации, осуществляющие дея-

тельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике, индивидуальных предпринимателей, а также налоговых агентов, выплачивающих иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не связанный с постоянным учреждением в Кыргызской Республике. Плательщиками налога на прибыль в Республике Таджикистан являются юридические лица, Плательщиками налога на прибыль организаций в Российской Федерации признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ. В целях унификации подходов к определению налогоплательщиков налога на прибыль организаций целесообразно использовать подход Республики Казахстан, подразделяя налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов, тем более что такой подход используется в большинстве рассматриваемых налоговых систем при определении плательщиков подоходного налога. А вот отнесение к налогоплательщикам в Кыргызской Республике налоговых агентов является изначально некорректным, так как налоговые агенты несут обязанность лишь по исчислению, удержанию и перечислению налога в соответствующий бюджет, по своей сути не являясь налогоплательщиками. Объектом налогообложения в Республике Беларусь являются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисляемые организациями Беларуси. В Республике Казахстан налог на прибыль организаций носит название «корпоративный подоходный налог». В качестве объекта налогообложения здесь выступают налогооблагаемый доход, доход, облагаемый у источника выплаты, а также чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение. В качестве объекта налогообложения налогом на прибыль Налоговым кодексом Кыргызской Республики определена экономическая деятельность, в результате которой получен доход. Объектом налогообложения в Республике Армения признается облагаемая прибыль, представляющая собой положительную разницу между валовым доходом налогоплательщика и вычетами. В Таджикистане и Российской Федерации используются схожие подходы

к определению объекта налогообложения по налогу на прибыль – для организаций-резидентов это доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотренных законодательством, а для нерезидентов – это доходы, полученные от источников на территории государства. Такой подход наиболее характерен для общемировой практики, поэтому целесообразен для использования в странах-участницах ЕАЭС в целях гармонизации налоговых систем внутри данного экономического сообщества. Уровень ставок по налогу на прибыль характеризуется значительной степенью дифференциации. Так, в Республике Беларусь основная ставка составляет 18 %, дивиденды облагаются по ставке 12 %, в Казахстане основная ставка 20 %, но действуют пониженные ставки для сельхозтоваропроизводителей в размере 10 %, в Кыргызстане основная ставка составляет 10 %, в России – 20 %, по дивидендам – 9 и 15 %, в Армении – 20 %. В Таджикистане более сложная система ставок, которая зависит от вида деятельности организаций. Для организаций, осуществляющих деятельность по производству товаров, ставка установлена в размере 15 %, но не менее 1 % валового дохода, для других видов деятельности – 25 %, но не менее 1 % валового дохода. Проведенный анализ показал, что в последние годы ставки налога на прибыль организаций имеют тенденцию к снижению. Было бы оправданным принять меры по снижению уровня дифференциации ставок налога на прибыль организации, но такое выравнивание должно иметь поступательный характер, чтобы не нанести ущерба бюджетам рассматриваемых государств. Ставка в 10 % является неоправданно низкой – ниже уровня налогообложения доходов граждан, что допустимо лишь в условиях глобального экономического кризиса. Поэтому предлагается постепенное повышение ставок налога на прибыль в Кыргызстане до уровня не менее 18 %, а впоследствии и 20 % и установление единой (основной) налоговой ставки в размере 20 % во всех государствах-членах ЕАЭС. Достаточно специфические особенности имеются в порядке исчисления авансовых платежей в каждой из рассматриваемых налоговых систем. Гармонизацию налоговых законодательств целесообразно сопровождать процессом упрощения налоговых процедур. В связи с этим предлагается

установление единого порядка исчисления авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Целесообразно также установить единый налоговый период по налогу на прибыль организаций в виде календарного года, а отчетными периодами признать квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Сроки уплаты определить не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а сроки авансовых платежей – не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Данные изменения не потребуют больших затрат, но будут способствовать как унификации систем налогообложения прибыли организаций в рассматриваемых государствах, так и упрощению процедур налогового администрирования при внешнеторговых операциях. Касательно налогообложения доходов физических лиц наибольшие расхождения в рассматриваемых налоговых системах отмечены в определениях статуса налогоплательщиков, объектов налогообложения, шкалы налоговых ставок и перечне вычетов из налогооблагаемой базы по подоходному налогу. Совершенствование системы подоходного налогообложения в странах-участницах ЕАЭС должно отвечать двум целям:

- гармонизации и унификации принципов взимания подоходного налога;
- повышению социальной справедливости налогообложения доходов физических лиц.

В налоговых системах рассматриваемых государств принято деление налогоплательщиков подоходного налога на резидентов и нерезидентов. Различия наблюдаются лишь в определении статуса резидентов. Как правило, для получения статуса налогового резидента физическому лицу необходимо находиться на территории государства не менее 183 календарных дней в течение календарного года (в Республике Беларусь) либо в течение 12 следующих подряд месяцев (в РФ, в Казахстане и Республике Таджикистан). Кроме того, при определении статуса налогоплательщика в Кыргызстане имеет значение, является ли физическое лицо гражданином Кыргызской Республики или нет. А в Республике Казахстан, помимо количества дней проживания в государстве, показателем, влияющим на статус налогоплательщика, является факт нахождения в Казахстане центра жизненных

интересов (при наличии гражданства, семьи или родственников, проживающих в РК, и недвижимого имущества в Казахстане). Аналогичный подход к определению статуса налогового резидента применяется также в Республике Армения. В целях унификации принципов налогообложения доходов физических лиц в странах-участницах ЕАЭС, а также в целях устранения двойного международного налогообложения необходим единый подход к определению статуса резидента в каждом из государств. На основе опыта стран Евросоюза целесообразно применение следующей формулировки, определяющей статус резидента: «налоговым резидентом признается лицо, фактически находящееся на территории государства не менее 183 календарных дней в последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде». Кроме того, налоговое законодательство Кыргызской Республики относит к плательщикам подоходного налога налоговых агентов, осуществляющих выплаты физическим лицам. Целесообразно исключение данной нормы из Налогового кодекса Кыргызстана в связи с противоречиями, возникающими при ее использовании, о которых уже было упомянуто выше, при рассмотрении налога на прибыль организации. Сравнительный анализ выявил серьезные расхождения в формулировке объектов налогообложения по подоходному налогу с граждан в рассматриваемых государствах. Так, в налоговых системах Республики Беларусь, России, Кыргызстана, Армении и Таджикистана объектом налогообложения для резидентов являются доходы, полученные как на территории государства, так и за его пределами, а для нерезидентов – только доходы, полученные от источников в государстве. В налоговой системе Казахстана используется принципиально иной подход – там объекты налогообложения подразделяются на доходы, полученные у источника дохода, и доходы, полученные не у источника дохода. Наиболее рациональным способом унификации налоговых законодательств в этой области является приведение нормы Налогового кодекса Республики Казахстан, регулирующей объекты налогообложения подоходным налогом, в соответствие с подходом, используемым в остальных странах-участницах ЕАЭС. Что касается порядка определения налоговой базы по подо-

ходному налогу, следует отметить достаточное единообразие в подходах, используемых в рассматриваемых налоговых системах. Однако в системе подоходного налогообложения Республики Беларусь отсутствует понятие материальной выгоды, что может создать возможности для уклонения от уплаты налога. В связи с этим целесообразно дополнить гл. 16 Налогового кодекса Республики Беларусь нормой, регламентирующей уплату подоходного налога при возникновении материальной выгоды. Одной из наиболее значимых проблем в области налогообложения доходов физических лиц в странах-участницах ЕАЭС является система налоговых ставок. Все рассматриваемые государства, за исключением Таджикистана и Армении, используют плоскую шкалу налогообложения доходов и отдельные ставки по доходам в виде дивидендов. Данный подход абсолютно противоречит практике налогообложения доходов граждан развитых зарубежных стран и принципу справедливости налогообложения. В связи с этим предлагается внедрение в налоговые системы рассматриваемых государств прогрессивной шкалы налогообложения для доходов от трудовой деятельности, а также установление единой ставки налога для доходов, облагаемых в виде дивидендов. Для разработки прогрессивной системы ставок по подоходному налогу необходимо использование единообразного показателя, характеризующего уровень доходов граждан государства. Представляется возможным применение для определения ступеней налогооблагаемого дохода показателя прожиточного минимума государства. Основным условием при установлении шкалы должно стать привлечение к уплате налога платежеспособных физических лиц, что предполагает освобождение от уплаты налога доходов, не превышающих прожиточного минимума. Поэтому нижней границей налогообложения следует считать уровень дохода, соответствующий бюджету прожиточного минимума семьи, представляющего собой произведение прожиточного минимума на 12 месяцев [57]. В связи с вышесказанным возможно предложить в странах-участницах ЕАЭС рассмотреть шкалу налогообложения доходов физических лиц, связанных с выполнением ими трудовых обязанностей (таблица 17).

Таблица 17 – Предлагаемая шкала ставок НДФЛ по группе доходов от трудовой деятельности

Годовой доход	Ставки подоходного налога, в процентах
До 12 прожиточных минимумов	0
От 12 до 40 прожиточных минимумов	12
От 40 до 120 прожиточных минимумов	15
От 120 до 280 прожиточных минимумов	20
Свыше 280 прожиточных минимумов	30

Следующим этапом в реформировании налога на доходы физических лиц может стать переход к налогообложению совместного дохода при использовании механизма семейного налогообложения. Положительной стороной от использования подобной системы, помимо повышения социальной направленности подоходного налога, является отпадание необходимости унификации системы стандартных вычетов в рассматриваемых налоговых системах. Единую налоговую ставку по доходам в виде дивидендов в странах-участницах ЕАЭС предлагается установить на уровне 10 %. В связи с разделением доходов на доходы от трудовой деятельности и иные доходы целесообразно установление двух видов налоговых периодов соответственно – для налога на доходы от трудовой деятельности в виде календарного месяца, для иных доходов в виде календарного года.

В целях совершенствования налогообложения прибыли организаций предлагается осуществить следующие мероприятия:

- определить в качестве налогоплательщиков юридических лиц, являющихся резидентами государства, а также юридических лиц-нерезидентов, осуществляющих деятельность в государстве через постоянное учреждение или получающих доходы из источников в государстве;
- объектом налогообложения по налогу на прибыль признать для организаций-резидентов доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотренных законодательством, а для нерезидентов – доходы, полученные от источников на территории государства;
- установить единую налоговую ставку по налогу на прибыль организаций в размере 20 % во всех государствах-членах ЕАЭС;

- установить единый порядок исчисления авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли;

- признать налоговым периодом по налогу на прибыль организаций календарный год, а отчетными периодами – квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года;

- сроки уплаты по налогу на прибыль определить не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а сроки авансовых платежей – не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В рамках совершенствования системы подоходного налогообложения физических лиц в Евразийском экономическом союзе предлагается внесение следующих значимых изменений в налоговые законодательства рассматриваемых государств:

- определение статуса налогового резидента государства как лица, фактически находящегося на территории государства не менее 183 календарных дней в последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде;

- признание объектом налогообложения для резидентов доходов, полученных как на территории государства, так и за его пределами, а для нерезидентов – доходов, полученные от источников в данном государстве;

- дополнение гл. 16 Налогового кодекса Республики Беларусь нормой, регламентирующей уплату подоходного налога при возникновении материальной выгоды;

- использование прогрессивной шкалы налогообложения для доходов от трудовой деятельности;

- внедрение механизма семейного налогообложения;

- установление единой ставки налога по доходам, полученным в виде дивидендов, на уровне 10 %;

- установление двух видов налоговых периодов соответственно – для налога на доходы от трудовой деятельности в виде календарного месяца, для иных доходов в виде календарного года.

3.2 Перспективные направления гармонизации налоговых отношений в странах-участницах ЕАЭС

Объединение России, Белоруссии, Армении, Казахстана и Кыргызстана в экономический союз направлено на формирование единого экономического пространства для дальнейшего стабильного экономического и социального развития этих государств, повышение уровня жизни населения, на создание благоприятных условий для предпринимательской деятельности и, как следствие, рост конкурентоспособности национальных экономик. Важным аспектом интеграции стран-участниц Евразийского экономического союза (ЕАЭС) является проведение согласованной налоговой политики, стимулирующей развитие национальных экономик, включая совершенствование налогового законодательства и администрирования, преодоление барьеров для трансграничных инвестиций и предпринимательской деятельности, влияющих на развитие экономических связей между государствами-членами ЕАЭС [31, с. 78–80]. В настоящее время в налоговых законодательствах стран единого экономического пространства (ЕЭП) в значительной степени идентично определены налогоплательщики и элементы налогообложения. При этом в каждом из государств имеются особенности, обусловленные всевозможными факторами. Разные ставки прямых налогов в ЕЭП объясняются неодинаковым уровнем экономического развития, спецификой налоговой политики каждого из государств и ходом реформ в данной сфере. В договоре о создании ЕАЭС предусмотрена необходимость гармонизации налогового законодательства, чтобы не нарушить условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне ЕАЭС. Однако в реальной практике страны исходят из своих интересов и конкретных условий развития (о чем свидетельствуют размеры ставок основных налогов в странах ЕАЭС – таблица 18), что снижает вероятность гармонизации налоговой политики.

Таблица 18 – Ставки налогов в странах-участницах ЕАЭС в 2017 году,
в процентах

Страна	Налог на прибыль	НДС	НДФЛ	Страховые взносы
Российская Федерация	20	18, 10, 0	13	30
Республика Беларусь	18–25	20	13	29
Республика Казахстан	15–20	15	10	7–20
Республика Армения	20	20	24–26	15–20
Кыргызская Республика	10	12	10	–

В современных условиях интеграции появилось такое явление как конкуренция юрисдикций. Наиболее серьезной предпосылкой для этой конкуренции являются условия ведения бизнеса, в том числе налогообложение. Особенно остро стоит вопрос о различной налоговой нагрузке на бизнес в странах-участницах ЕАЭС (таблица 19) [53].

Таблица 19 – Налоговая нагрузка в странах ЕАЭС, в процентах

Страна	2014 г.	2015 г.	9 мес. 2016 г
Республика Армения	23,9	22,5	23,0
Республика Беларусь	25,4	24,3	25,3
Республика Казахстан	22,0	21,1	15,7
Кыргызская Республика	20,5	20,8	20,1
Российская Федерация	19,7	20,2	21,8

В настоящее время регулирование налоговых процессов в ЕАЭС осуществляется на основе уже созданной нормативно-правовой базы, которая имеет приоритет над нормами национальных законодательств о налогах стран-участниц союза. Речь идет о Договоре об Евразийском экономическом союзе, Протоколе о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг и других документах, принятых в ЕАЭС. В разделе XVII «Налоги и налогообложение» Договора о ЕАЭС (статьи 71–73) определены принципы взаимодействия государств-членов союза в сфере налогообложения, направления и формы сближения законодательства в отношении налогов, которые оказывают влияние на взаимную торговлю, а также условия налогообложения доходов граждан при работе по найму в любой из

стран-участниц Евразийского экономического союза [35]. Кроме того, Договором предусмотрены направления дальнейшего развития интеграционных процессов, в том числе завершение формирования единого рынка товаров, услуг, капиталов и рабочей силы, включая полную ликвидацию оставшихся барьеров на пути их свободного перемещения. Наиболее важным для функционирования Единого экономического пространства является унификация и гармонизация процесса взимания косвенных налогов (налога на добавленную стоимость и акцизов). Взимание налога на добавленную стоимость в ЕАЭС осуществляется по принципу страны назначения, что подразумевает нулевую ставку экспортного налога на добавленную стоимость и взимание налога на добавленную стоимость налоговыми органами государства-импортера. Установлено, что ставки косвенных налогов на импортируемые товары не должны превышать ставки косвенных налогов на аналогичные товары внутреннего производства. Косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства-члена союза товаров, которые, в соответствии с законодательством этого государства, освобождаются от налогообложения при ввозе на его территорию, товаров, которые ввозятся физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности, а также товаров, импорт которых осуществляется в связи с их передачей в пределах одного юридического лица. [35, с. 26–27]. Уровень налоговых ставок по налогу на добавленную стоимость в странах-участницах ЕАЭС различается (см. таблицу 17) и, следует отметить, не в пользу нашей страны. Так, более привлекательные условия налогообложения созданы в Казахстане (ставка НДС – 15 %) и Кыргызстане (ставка НДС – 12 %). В условиях экономического кризиса и международных санкций в отношении России изменилась динамика косвенных налогов на товары, ввозимые на территорию стран-участниц ЕАЭС. В Российской Федерации наблюдается превышение НДС на товары, работы и услуги, реализуемые на внутреннем рынке, над поступлением налога при импорте товаров. В других государствах-членах ЕАЭС, наоборот, в последние годы значительно возросли поступления налога на добавленную стоимость по товарам, ввозимым на территорию этих стран (рисунок 9).

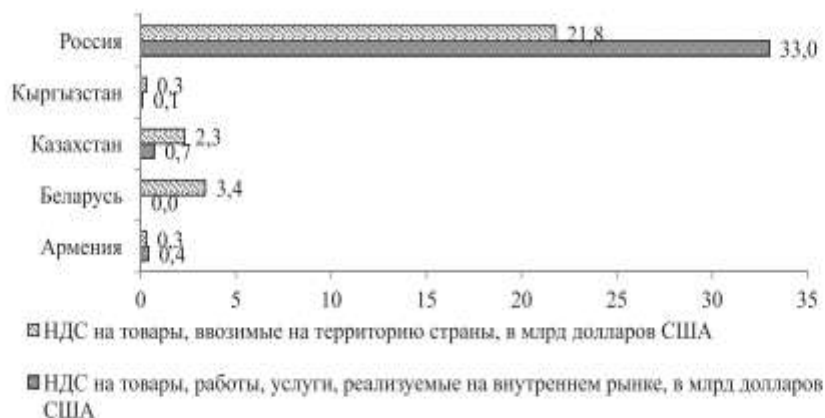


Рисунок 9 – Структура поступления налога на добавленную стоимость в консолидированный бюджет

Анализ структуры доходов консолидированных бюджетов государств, входящих в ЕАЭС, показал, что наиболее высокая доля акцизов на спиртосодержащую, алкогольную и пивную продукцию в доходах бюджета Республики Беларусь (таблица 20). Следует отметить, что в этой стране не только производство алкоголя, но и его продажа находятся под жестким контролем Управления делами президента. Для создания единого экономического пространства необходима дальнейшая работа по формированию единых целей и принципов регулирования и условий реализации для алкогольной продукции, услуг и инвестиций в сфере алкогольного рынка, а также общие меры регулирования, контроля и надзора в этой сфере. В перспективе является важным заключение соглашения о регулировании алкогольного рынка в рамках ЕАЭС, которое позволит создать цивилизованный рынок, минимизировав объемы нелегальной и неконтролируемой приграничной торговли и устранив барьеры для взаимной легальной торговли алкоголем.

Таблица 20 – Доля акцизов на спиртосодержащую, алкогольную и пивную продукцию в доходах консолидированного бюджета стран-участниц ЕАЭС, в процентах

Страна	2014 г.	2015 г.	9 мес. 2016 г
Республика Армения	1,2	1,4	1
Республика Беларусь	4,6	3,9	3,6
Республика Казахстан	0,3	1,3	0,5

Кыргызская Республика	1,1	1,2	0,9
Российская Федерация	1,2	1,3	1,1

Дальнейшее развитие законодательства ЕАЭС в сфере налогообложения должно быть направлено на определение размера и снижение ставок налога на добавленную стоимость, а также сведение к минимуму льгот по его уплате. Актуальным является совершенствование процедуры подтверждения факта экспорта и организации информационного обмена налоговых и таможенных органов, установление перечня экспортируемых и импортируемых работ, услуг, а также унификация порядка их налогообложения. Задачи обеспечения формирования и функционирования единого рынка рабочей силы предопределили необходимость гармонизации норм налоговых законодательств и положений международных налоговых договоров, влияющих на формирование единого рынка труда в ЕАЭС. Налогообложение доходов физических лиц в государствах-членах Евразийского экономического союза регулируется ст. 73 Раздела XVII «Налоги и налогообложение» Договора о ЕАЭС. Нормами указанной статьи признается право граждан наших стран на недискриминационное налогообложение доходов при работе по найму (трудовым контрактам) в любой стране-участнице союза. В Договоре о ЕАЭС закреплены единые условия налогообложения (включая ставку налога) вознаграждений физических лиц одного государства-члена от трудовой деятельности в другом государстве-члене на условиях и в порядке не менее благоприятном, чем доходов от трудовой деятельности физических лиц – резидентов этого другого государства-члена (таблица 21).

Таблица 21 – Ставки НДФЛ в странах-участницах ЕАЭС

Страна	Нормативное регулирование	Ставка НДФЛ, %
Российская Федерация	- Налоговый кодекс РФ; - Письмо ФНС России от 03.02.2015, от 10.02.2015 № БС-4- 11/1561@;	13
	- Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ от 27.01.2015 № 03-04-07/2703.	

Республика Беларусь	Налоговый кодекс Республики Беларусь	13
Республика Казахстан	Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)	10
Республика Армения	Закон Республики Армения «О подоходном налоге»	24–26
Кыргызская Республика	Налоговый кодекс Кыргызской Республики	10

Налогообложение доходов физических лиц в Армении от работы по найму идентично как для граждан Республики Армения, так и для иностранных граждан и лиц без гражданства (резиденты Республики Армения учитывают доходы независимо от источников их возникновения, а нерезиденты – только в части доходов, полученных из источников на территории Республики Армения). Налогообложение доходов физических лиц, полученных в виде вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей (работа по найму) от источников в Республике Беларусь, независимо от их гражданства и времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь (налогового резидентства) осуществляется по единой ставке 12 % с применением в установленных случаях единых налоговых льгот и вычетов. Доходы, полученные от работы по найму физического лица-резидента и физического лица-нерезидента, в действующей редакции Налогового кодекса Республики Казахстан облагаются налогом по ставке 10 % без осуществления налоговых вычетов. В Российской Федерации доходы в связи с работой по найму, полученные гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Армения и Республики Кыргызстан, начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации, с 1 января 2015 года облагаются по налоговой ставке 13 %. Любые вычеты по налогу на доходы физических лиц (стандартные, профессиональные и другие) предоставляются только после того, как граждане государств, входящих в Евразийский экономический союз, получают статус резидента. Страховые взносы за граждан государств, входящих в ЕАЭС, начисляются по тем же правилам, как и с доходов российских граждан [34, с. 86–90.]. Статус сотрудника (постоянно проживающий, временно проживающий или

временно пребывающий) значения не имеет. В соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики ко всем налогоплательщикам подоходного налога применяется ставка 10 %, без учета статуса резиденства. В налоговых кодексах всех стран-участниц ЕАЭС установлен приоритет правил и норм международных договоров, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов, над нормами кодексов и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами о налогах и сборах. Одностороннее осуществление налоговых полномочий одним государством может привести к неудовлетворительным результатам, если осуществление таких полномочий не координируется с целями и задачами всего интеграционного объединения. Поэтому и наблюдается глубокая интеграция, заключающаяся в приспособлении норм национального права к межгосударственным правилам и подходам [41, с. 19–22.]. Поступательное развитие экономической интеграции между странами единого экономического пространства, функционирование единой таможенной зоны, унификация и гармонизация национальных законодательств о налогах и сборах невозможны без информационного взаимодействия и сотрудничества налоговых и таможенных органов стран-участниц ЕЭП. Государствами-членами единого экономического пространства подписаны и ратифицированы отдельные международные договоры, соглашения, регулирующие основные принципы взаимодействия налоговых органов государств-участников, а также отдельные аспекты такого взаимодействия, например:

- обмен информацией, включая информацию о суммах уплаченных налогов и о налоговых льготах (об освобождении от налогообложения);
- предоставление информации по запросу или в инициативном порядке;
- обмен информацией между налоговыми и таможенными органами;
- выработка совместных подходов по вопросам методологии налогообложения, разрешение проблем применения налогового законодательства, разработка предложений по его унификации;
- обучение кадров и обмен специалистами [72, с. 75–82].

В настоящее время в целях обеспечения информационного взаимодействия ФНС России с налоговыми органами государств-членов ЕАЭС при взимании косвенных налогов при экспорте и импорте товаров в рамках Договора о ЕАЭС формируется и ведется информационный ресурс «ЕАЭС-обмен» [7]. Данный информационный ресурс позволяет исключить возможность многократного использования одних и тех же заявлений для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 %. Это происходит посредством реализации автоматической связи между информацией о заявлениях, включенных экспортером в представленный им перечень заявлений, и информацией, содержащейся в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость по идентификационному номеру налогоплательщика, налоговому периоду и классификатору налоговой документации. Дальнейшее развитие правовой базы по взаимодействию и сотрудничеству налоговых органов целесообразно развивать по следующим направлениям:

- разработка и организация совместных мероприятий налоговых органов, направленных на выявление и пресечение налоговых правонарушений;
- совершенствование и развитие норм процессуального характера (порядок обмена информацией в отношении конкретных видов доходов (сделок), порядок и сроки хранения такой информации и т. п.);
- совершенствование технической базы информационного обмена.

Таким образом, унификация налоговой политики в государствах-участниках Евразийского экономического союза является важным условием гармонизации условий ведения бизнеса в этих странах, развития взаимной торговли, а также устранения налоговых барьеров для трудящихся-мигрантов.

Выводы по разделу три

Таким образом, был проведен анализ налога на прибыль организаций и подоходного налога с физических лиц в государствах-членах ЕАЭС, который выявил значительные отличия качественных и количественных характеристик существенных элементов налогообложения. В результате проведенного анализа был выработан комплекс рекомендаций по унификации порядка налогообложения при-

были и доходов юридических и физических лиц в Евразийском экономическом союзе.

Так же были рассмотрены принципы взимания косвенных налогов при взаимной торговле в государствах- членах Евразийского экономического союза и условия налогообложения доходов трудящихся-мигрантов. Проведен сравнительный анализ налоговых систем стран-участниц ЕАЭС по таким критериям как состав налогов, размеры ставок и условия взимания основных налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и страховые взносы). В данном разделе представлена динамика поступлений косвенных налогов в консолидированные бюджеты стран-участниц ЕАЭС и величина налоговой нагрузки, что наглядно демонстрирует специфику налоговой политики каждого из государств и направление реформ в данной сфере. Были обозначены актуальные проблемы гармонизации налоговых отношений в условиях евразийской интеграции, которые в наибольшей степени оказывают влияние на проведение согласованной налоговой политики на территории единого экономического пространства; предложены наиболее перспективные, в условиях евразийской интеграции, направления совершенствования налоговой политики, методологии налогообложения и информационного взаимодействия налоговых органов стран-участниц ЕАЭС.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной выпускной квалификационной работе были рассмотрены современные объединения стран в экономических целях для выявления преимуществ и недостатков; исследованы цели и задачи создания ЕАЭС; проанализировано нормативно-правовое регулирование деятельности ЕАЭС; выявлены черты сходства и различия налоговых систем стран-участниц; выяснено влияние гармонизации налоговой политики ЕАЭС на экономику стран-участниц.

В интересах каждой страны-участницы союза необходимо проводить эффективную налоговую политику с целью оптимизации налоговой системы государства, направленную на объединение и консолидацию Евразийского союза. Налоговая политика государств, при интеграции в общеэкономическое пространство – это последовательность действий стран-участниц содружества по выработке стратегии налоговой системы, которая учитывает национальные особенности и интересы. Основным принцип налогообложения при объединении в единое экономическое пространство – однократное налогообложение. Выбор типа налоговой политики ЕАЭС должен основываться на исторических особенностях сотрудничества между странами в экономической сфере.

Налоговое законодательство государств ЕАЭС претерпевает воздействие как внешних, так и внутренних факторов. Основное направление внешнего воздействия – это гармонизация и унификация налогового законодательства, осуществляемые посредством принятия международных договоров в рамках СНГ и ЕАЭС. Внутри государства происходит процесс систематизации налогового законодательства, которая приобретает непрерывный характер вследствие динамизма правового регулирования налоговых отношений. Кодификация представляет собой основную форму систематизации налогового законодательства в государствах ЕАЭС.

В связи с этим в работе даны следующие рекомендации по совершенствованию налогообложения в странах-участницах ЕАЭС:

1) унификация налоговой политики в государствах-участницах Евразийского экономического союза является важным условием гармонизации условий ведения бизнеса в этих странах;

2) развитие взаимной торговли;

3) устранение налоговых барьеров для трудящихся мигрантов;

4) для ЕАЭС должен быть тип налоговой политики с высокой налогооблагаемой базой при высокой социальной государственной защите;

5) разработка и организация совместных мероприятий налоговых органов, направленных на выявление и пресечение налоговых правонарушений;

6) совершенствование и развитие норм процессуального характера (порядок обмена информацией в отношении конкретных видов доходов (сделок), порядок и сроки хранения такой информации и т. п.);

7) совершенствование технической базы информационного обмена;

8) предложен ряд мероприятий в целях совершенствования налогообложения прибыли организаций;

9) предложен ряд изменений, внесенных в рамках совершенствования системы подоходного налогообложения физических лиц в ЕАЭС.

На сегодняшний день очень важно прийти к общему знаменателю при построении основных принципов налоговой политики в странах единого экономического пространства для того, чтобы влияния извне не были способны оказывать существенное воздействие на внутреннюю экономическую политику государств-участниц ЕАЭС, и сами страны могли занимать весомое место и участвовать в дискуссии, проводимой на мировой арене.

Налоговая интеграция находится в ее активной фазе, о чем свидетельствуют принятые в последнее время многочисленные нормативные акты, предусматривающие поэтапное сближение по основным направлениям налоговой политики и системы налогообложения в целом. Она необходима для более тесного экономического сотрудничества членов ЕАЭС. Налоговая интеграция затрагивает вопросы экономической безопасности для всех сторон Соглашения, и поэтому требуют

более тщательного и глубокого анализа и исследования, нежели это происходит на данный момент. Для успешного завершения налоговой интеграции необходимо самое активное участие всех государств-членов ЕАЭС.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Кыргызская Республика. Законы. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики № 230 от 17.10.2008. – (Дата обращения 20.07.2017).

2 Республика Армения. Законы. О налогах: закон Республики Армения №3Р-107 от 12.05.1997. – (Дата обращения 20.07.2017).

3 Республика Беларусь. Законы. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (общая часть): закон Республики Беларусь №166-З от 19.12.2002. – (Дата обращения 20.07.2017).

4 Республика Беларусь. Законы. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная Часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З. – (Дата обращения 20.07.2017).

5 Республика Казахстан. Законы. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый Кодекс): кодекс Республики Казахстан № 99-IV от 10.12.2008. – (Дата обращения 22.07.2017).

6 Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения 20.07.2017).

7 Приказ ФНС России от 08.04.2015 №ММВ-7-15/140@ «Об утверждении Методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «ЕАЭС – обмен». // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения 01.08.2016).

8 Алиева, Б.Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие / Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаева.– М: Юнити-Дана, 2014. –306 с.

9 Алисенов, А. С. Налоговые аспекты интеграции Евразийского экономического союза / А.С. Алисенов // Всероссийский экономический журнал (ЭКО). – 2017. – № 2. – С. 82–91.

10 Бобоев, М. Р. Государства-участники Евроазиатского союза: анализ систем налогообложения / М.Р. Бобоев, Д.В. Наумчев // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 3. – С. 72–77.

11 Брайан, П. Модернизация статистики и международное сотрудничество / П. Брайн // Вопросы статистики. – 2012. – №1. – С. 80–83.

12Буторина, О. Особенности евразийской модели экономической интеграции / О. Буторина // Аналитическая записка. – 2015. – № 17. – С. 18–19.

13Воробей, Г.А. Фискальное право Республики Беларусь / Г.А. Воробей // Налоги. – 2011. – №42. – С. 38–40.

14Гладких, А.Д. Евразийский экономический союз: проблемы и перспективы развития / А.Д. Гладких, Е.В. Федина // Научные достижения и открытия современной молодёжи. Сборник статей победителей международной научно-практической конференции: в 2 частях. – 2017. – С. 544–547.

15Головин, Ар.А. Теоретическое обоснование формирования экономической самодостаточности России / Ар.А. Головин // Фундаментальные исследования.– 2015. – №11 (часть 1). – С. 127–132.

16Голодова, Ж.Г. Гармонизация косвенных налогов в странах СНГ и Таможенного союза/ Ж.Г. Голодова // Финансы и кредит. – 2012. – № 4. – С. 12–21.

17Захарова, О.О. Налоговая гармонизация как неотъемлемая часть общеэкономических интеграционных процессов в государствах-членах Евразийского экономического союза / О.О. Захарова // Молодой ученый. – 2016. – № 11. – С. 750–753.

18Зеленкевич, М. Л. Проблемы унификации налоговых систем в рамках таможенного союза / М.Л. Зеленкевич // Вестник. Международная экономика. – № 4 (217). – 2012. – С. 7–9.

19Зиядуллаев, Н. Евразийский экономический союз: проблемы и перспективы / Н. Зиядуллаев // Экономист. – 2014. – № 10. – С. 70–78.

20Зорина, Р.С. Перспективы гармонизации налогового законодательства стран- участниц ЕАЭС / Р.С. Зорина // Законодательство. – 2015. – № 7. – С. 75–82.

21Ишханов, А. В. Налоговая гармонизация как элемент управления мировой налоговой конкуренцией / А.В. Ишханов // Экономика: теория и практика, Краснодар: КубГУ. – 2002. –№ 2–3. – С. 4–9.

22Кембаев, Ж.М. Евразийское экономическое сообщество: правовые основы деятельности, проблемы и перспективы развития/ Ж.М. Кембаев // Государство и право. – 2016. – № 10. – С. 53.

23Козырин, А.Н. Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза / А.Н. Козырин // Реформы и право. – 2015. – № 4. – С. 34–41.

24Кофнер, Ю. Евразийский экономический союз в глобальной экономике и перспективы его развития. / Ю. Кофнер. – Москва. – 2016. –359 с.

25Красавина, Л.Н. Анализ актуальных и прогнозных проблем развития Евразийского экономического союза / Л.Н. Красавина // Деньги и кредит. Научная жизнь. – 2015. – № 10. – С. 45–46.

26Купцов, М.М. Денежное обращение, финансы, кредит и налоговая система: Учеб. пособие / М.М. Купцов. – М.: РИОР, 2007. –120 с.

27Курцер, К. М. Проблемы унификации налогового права в условиях евразийской интеграции / К. М. Курцер // Евразийский юридический журнал. – № 2. – 2012. – С. 35–36.

28Лавров, С.В. Евразийский интеграционный проект: устремленность в будущее / Евразийская интеграция в XXI веке / Ред. группа: А.А. Климов, В.Н. Лексин, А.Н. Швецов. – М.: ЛЕНАНД, 2012. – 29 с.

29Мамбеталиев, Н. Договор о Евразийском экономическом союзе / Н. Мамбеталиев // Налоговый вестник. – 2015. – № 1. – С. 24–29.

30Мамбеталиев, Н. Налоги и налогообложение в Евразийском экономическом союзе / Н. Мамбеталиев // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 1. – С. 78–80.

31Мамбеталиев, Н. Налогообложение доходов физических лиц в ЕАЭС / Н. Мамбеталиев // Налоговый вестник. – 2015. – № 5. – С. 86–90.

32Мамбеталиев, Н. Т. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств-участников Евразийского экономического

сообщества / Н.Т. Мамбеталиев, Ж.Н. Мамбеталиева // Налоговый вестник. – 2016. – № 6. – С. 22–27.

33 Мамбеталиева, А.Н. Налоговые аспекты формирования рынка труда (рабочей силы) в Евразийском экономическом союзе / А.Н. Мамбеталиева, Т.М. Сулейменов // Финансовое право. – 2015. – № 7. – С. 19–22.

34 Набирушкина, И.С. К вопросу об унификации ставок косвенных налогов в условиях функционирования ЕАЭС / И.С. Набирушкина // Налоги. – 2015. – № 2. – С. 26–27.

35 Невский, А. Актуальные вопросы Евразийского экономического союза // А. Невский // СПС «КонсультантПлюс». – 2015.

36 Оформление печатных работ студентов: методические указания / Составители И.И. Просвирина, Л.Л. Зайончик, А.В. Матвеева, Е.А. Шевелева, Т.Н. Мызникова, Л.А. Ширшикова, М.И. Лаврова.– Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2018. – 20 с.

37 Петросян, Е.Г. Пути гармонизации систем налогообложения в странах Евразийского экономического союза / Е.Г. Петросян // Экономическая политика. – 2016. – № 6. – С. 223.

38 Реут, А.В. Компетенция Евразийского экономического союза (ЕАЭС) в сфере налогообложения / А.В. Реут // Финансовое право. – 2015. – № 3. – С. 32–35.

39 Тяпухин, С.В. Порядок уплаты «ввозного» НДС в случае изменения стоимости товаров, импортируемых из стран ЕАЭС / С.В. Тяпухин // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 7. – С. 61–64.

40 Усенкова, Г.В. Перспективы развития налогового планирования в России / Г.В. Усенкова // Налоговое планирование. – 2015. – № 3. – С. 23–35.

41 Фальшина, Н.А. К вопросу о принципах налогового права / Н.А. Фальшина // Налоги. – 2015. – № 5. – С. 5–8.

42 Фирфарова, Н.В. О сотрудничестве в рамках ЕАЭС и механизме взимания НДС / Н.В. Фирфарова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 6. – С. 67–75.

43Фирфарова, Н.В. Подписан Договор о Евразийском экономическом союзе / Н.В. Фирфарова // Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 6. – С. 45–48.

44Фролова, М.В. Налогообложение торговых операций с покупателями из Республики Беларусь/ М.В. Фролова // Бухгалтерский учет. – 2015. –№2. – С. 90–92.

45Черник, Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Черник Д.Г., Князев В.Г. // 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Закон и право. – ЮНИТИ. – 2016. –191 с.

46Холкина, А.А. Преимущества и недостатки вступления стран-участниц в Евразийский экономический союз / А.А. Холкина // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 46 – С.12–21.

47Христенко, В. «Серые зоны» Таможенного союза – результат недоинтеграции / В. Христенко // Эксперт. – 2014. – № 4 (883). – С. 49–55.

48Цидилина, И.А. К вопросу об унификации правового регулирования косвенного налогообложения в условиях интеграции России в мировое сообщество / И.А. Цидилина // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 43–45.

49Анализ актуальных и прогнозных проблем развития Евразийского экономического союза. Деньги и кредит // Научная жизнь.– 2015.–№10. – URL: http://www.cbr.ru/publ/MoneyAndCredit/10_15/krasavina_10_15.pdf (Дата обращения 25.05.2017).

50Аналитический обзор PayingTaxes, подготовленный международной консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers совместно с Всемирным банком. – 2016. – URL: <https://moluch.ru/archive/115/30887/> (Дата обращения 27.05.2017).

51Бобоев, М.Р. Налоговые системы зарубежных стран [Электронный ресурс] // СНГ. – М.: Гелиос АРВ, 2012. – URL: <http://www.sng.allbusiness.ru/> (Дата обращения 06.06.2017).

52 Википедия. – URL: https://wiki2.org/ru/Евразийский_экономический_союз/ (Дата обращения 05.05.2017).

53 Государственные финансы. Статистика Евразийского экономического союза. Статистический бюллетень. – URL: http://eec.eaeunion.org/ru/act/integr_i_makroec/dep_stat/finstat/Documents/finstat2015.pdf (Дата обращения 29.09.2017).

54 Договор о Европейском Союзе (Маастрихт, 7 февраля 1992 г.) (в редакции Лиссабонского договора 2007 г.) URL: http://ec.europa.eu/sitemap/index_en.htm (Дата обращения 30.05.2017).

55 Договор о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29 мая 2014 г.). – URL: <http://www.eaeunion.org> (Дата обращения: 22.06.2017).

56 Евразийский экономический союз. URL: <http://www.eaeunion.org/> (Дата обращения 28.05.2017).

57 Жверанцева, М. С. Развитие социально-трудовых отношений на основе механизма трансформации элементов налога на доходы физических лиц / М.С. Жверанцева // Современные исследования социальных проблем (электронный журнал). Красноярск : Научно-инновационный центр.– 2011.– № 4. – URL: <http://sisp.nkras.ru/issues/2011/4/zhverantseva.pdf> (Дата обращения 27.09.2017).

58 Информационно-аналитический обзор: Налоговое законодательство государств-участников СНГ и его роль в развитии национальной экономики. – М.: Исполнительный комитет СНГ. – 2015. – URL: <http://www.e-cis.info/foto/pages/25145.docx>.

59 Кнобель, А. Евразийский экономический союз: перспективы развития и возможные препятствия / А. Кнобель // Вопросы экономики. –2015. – № 3. – С. 87–108. – URL: http://iep.ru/files/text/nauchnie_jurnali/knobel_vopreco_3-2015.pdf (Дата обращения 03.05.2017).

60 Министерство национальной экономики Республики Казахстан комитет по статистике. URL: <http://www.stat.gov.kz/> (Дата обращения 01.06.2017).

61Мурзагалиев, Е. Ч. Налоговое законодательство стран – членов Евразийского экономического союза: проблемы конкурентоспособности и унификации / Е.Ч. Мурзагалиев // Актуальные проблемы гуманитарных наук. – 2015. – № 2. – URL: <http://publikacia.net/archive/2015/8/2/16> (Дата обращения 17.10.2016).

62Налоговая система республики Беларусь и механизм ее функционирования. – URL: <http://bargu.by/2953-nalogovaya-sistema-respubliki-belarus-i-mehanizm-ee-funkcionirovaniya.html> (Дата обращения 30.07.2017).

63Национальный статистический комитет Кыргызской Республики. – URL: <http://www.stat.kg/ru/> (Дата обращения 01.06.2017).

64Национальная статистическая служба Республики Армения. – URL: <http://www.armstat.am/ru/> (Дата обращения 01.06.2017).

65Национальный статистический комитет Республики Беларусь. – URL: <http://www.belstat.gov.by/> (Дата обращения 01.06.2017).

66О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). – URL: http://www.keden.kz/ru/tax_code.php?print (Дата обращения 03.06.2017).

67Павлова, Н. В. Сравнительный анализ налоговых систем Евразийского Экономического Союза в контексте интеграционных процессов / Н.В. Павлова // Молодой ученый. – 2017. – №13. – С. 345–350. – URL:<https://moluch.ru/archive/147/41363/> (Дата обращения 12.06.2017).

68Петров, К. «Различия в налоговых системах стран ЕС». – URL: http://www.finansy.ru/t/post_1416833576.html (Дата обращения 07.08.2015).

69Правоохранительная деятельность таможенных органов. Сайт ФТС России. – URL: <http://www.customs.ru/> (Дата обращения 03.06.2017).

70Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе) (Астана, 29 мая 2014 г.). – URL: <http://www.eaeunion.org/#about>. (Дата обращения 22.06.2017).

71Сайт федеральной государственной статистики. – URL: <http://www.gks.ru/> (Дата обращения 01.06.2017).

72Соглашение от 25.01.2002 «Об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств-членов Евразийского экономического сообщества. – URL: <http://www.zakonprost.ru/>. (Дата обращения 22.10.2017).

73Столбовская, А. Г. Итоги существования Евразийского экономического сообщества/ А.Г. Столбовская // Молодой ученый. – 2015. – №10. – С. 806–809. – URL: <https://moluch.ru/archive/90/18939/> (Дата обращения 27.05.2017).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Основные социально-экономические показатели

Таблица П.А.1 – Основные социально-экономические показатели

	2012	2013	2014	2015	2016
	Численность постоянного населения на конец года, тыс. человек				
Армения	3 026,9	3 017,1	3 010,6	2 998,6	2 986,5
Беларусь	9 463,8	9 468,2	9 480,9	9 498,4	9 504,7
Казахстан	16 909,8	17 160,8	17 417,7	17 670,5	17 926,5
Кыргызстан	5 663,1	5 776,6	5 895,1	6 019,5	6 140,2
Россия	143 347,1	143 666,9	146 267,3	146 544,7	146 804,4
ЕАЭС	178 410,7	179 089,6	182 071,6	182 731,7	183 362,3
	Численность экономически активного населения, тыс. человек				
Армения	1 418,3	1 388,4	1 375,7	1 316,4	1 227,5
Беларусь	4 640,6	4 601,8	4 572,8	4 537,3	4 450,3
Казахстан	8 981,9	9 041,3	8 962,0	9 074,9	8 964,1
Кыргызстан	2 496,8	2 468,7	2 504,2	2 544,3	...
Россия	75 676,1	75 528,9	75 428,4	76 587,5	76 636,1
ЕАЭС	93 213,7	93 029,1	92 843,1	94 060,4	...
	Уровень безработицы, процентов (в соответствии с критериями МОТ)				
Армения	17,3	16,2	17,6	18,5	18,3
Беларусь	5,8
Казахстан	5,3	5,2	5,0	5,0	5,0
Кыргызстан	8,4	8,3	8,0	7,6	...
Россия	5,5	5,5	5,2	5,6	5,5
ЕАЭС	5,7	5,6	5,4	5,7	5,7
	Индекс потребительских цен, процентов				
Армения	102,6	105,8	103,0	103,7	98,6
Беларусь	159,2	118,3	118,1	113,5	111,8
Казахстан	105,1	105,8	106,7	106,6	114,6
Кыргызстан	102,8	106,6	107,5	106,5	100,4
Россия	105,1	106,8	107,8	115,5	107,1
ЕАЭС	107,9	107,3	108,1	114,1	107,7
	Оборот розничной торговли, млрд. долларов США				
Армения	3,5	3,7	3,7	2,8	2,7
Беларусь	24,2	29,9	31,0	21,4	18,1
Казахстан	30,6	36,0	35,3	29,6	22,4
Кыргызстан	4,1	4,6	4,9	4,6	4,4
Россия	688,6	744,4	694,2	454,0	420,6
ЕАЭС	751,0	818,6	769,1	512,4	468,2

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Основные экономические показатели ЕАЭС (в процентах к предыдущему году)

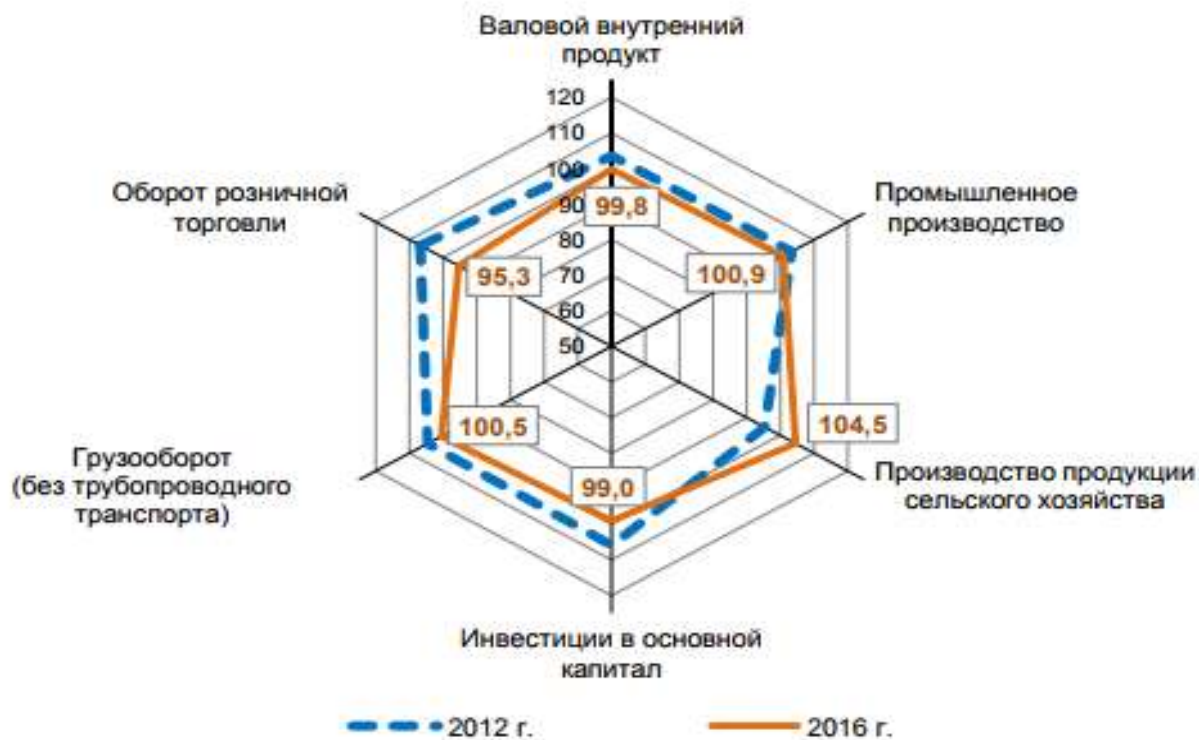


Рисунок П.Б.1 – Основные экономические показатели ЕАЭС

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «Индекс глобальной конкурентоспособности 2016–2017 гг.»



Рисунок П.В.1 – Позиции государств-членов ЕАЭС

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «ВЕДЕНИЕ БИЗНЕСА 2017»

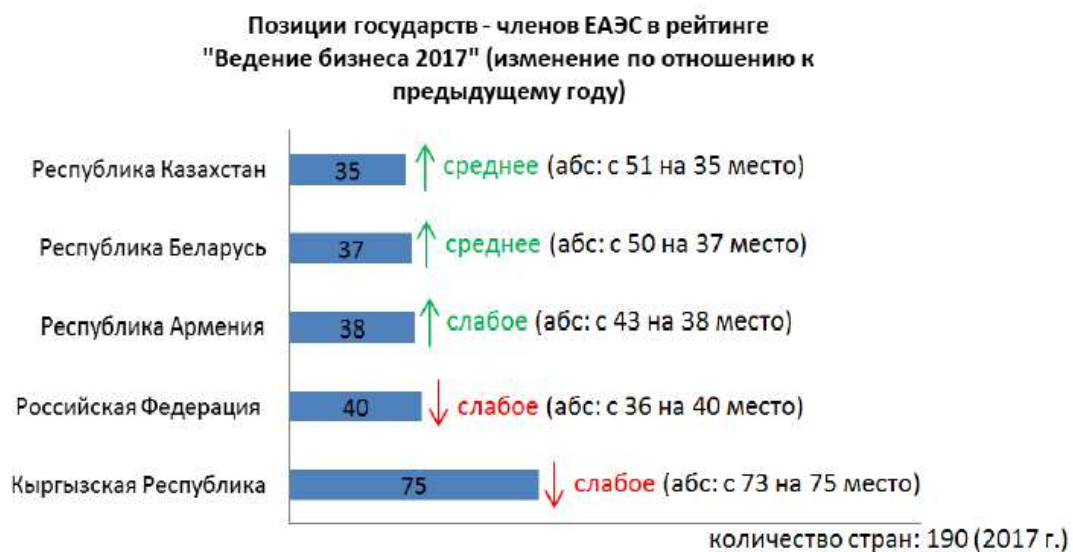


Рисунок П.Г.1 – Позиции государств-членов ЕАЭС

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «ИНДЕКС ПРОЦВЕТЕНИЯ 2016»

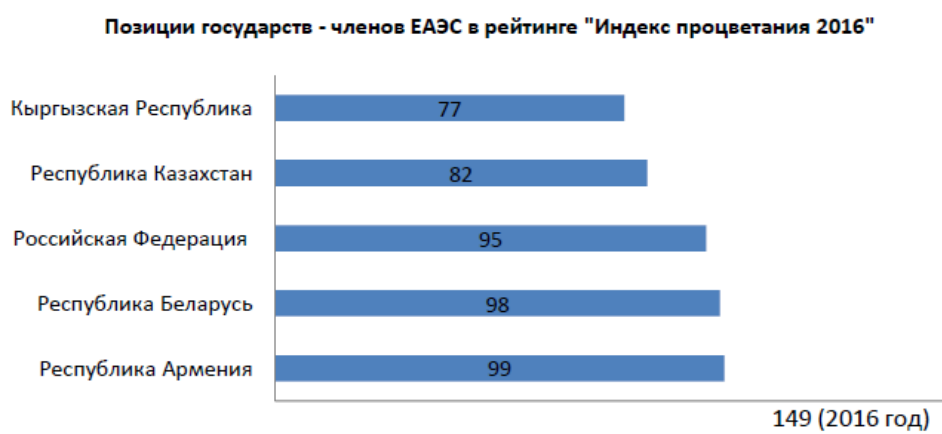


Рисунок П.Д.1 – Позиции государств-членов ЕАЭС

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Позиции государств-членов ЕАЭС в рейтинге «ИНДЕКС экономической свободы 2016»

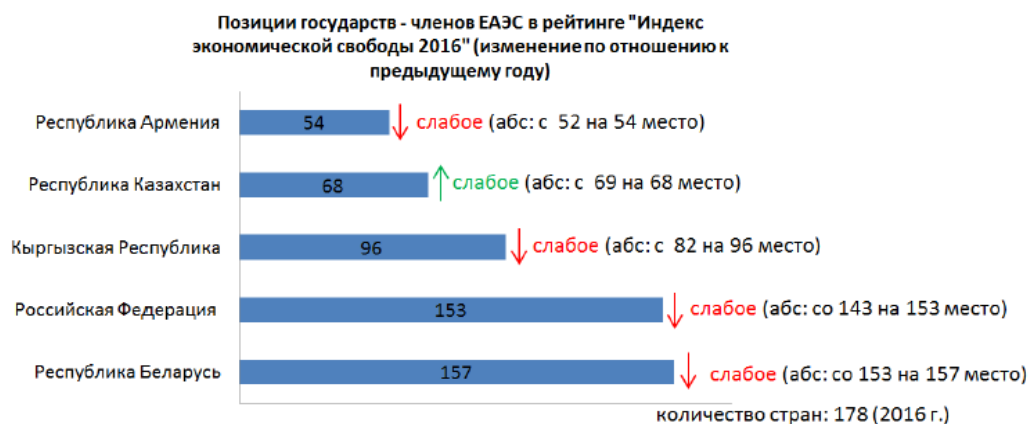


Рисунок П.Е.1 – Позиции государств-членов ЕАЭС