Министерство образования и науки Российской Федерации
(Минобрнауки)

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«Государственный университет управления»

На правах рукописи

Казакова Анастасия Геннадьевна

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ СОЗДАНИЯ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА ПРИ ИНТЕГРАЦИИ СТРАН-УЧАСТНИЦ

Специальность: 08.00.10 – финансы денежное обращение и кредит

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор Карп Марина Викторовна

Москва - 2016г.

Оглавление

Введение. 3

Глава 1. Налоговая политика стран при интеграции в экономические пространства. 13

1.1. Налоговая политика стран-участниц ЕАЭС (Армения, Белоруссия, Казахстан, Россия, Киргизия). 13

1.2. Значение экономических пространств в рамках глобализации экономики в современных политических и экономических условиях. 34

Глава 2. Особенности создания и функционирования единых экономических пространств. 54

2.1. Анализ особенностей налогообложения в рамках участия стран в единых мировых экономических сообществах. 54

2.2. Анализ действующего налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС. 71

2.3. Влияние налоговой политики на повышение конкурентоспособности ЕАЭС на мировой арене. 98

Глава 3. Разработка подходов к налогообложению в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза. 121

3.1. Гармонизация налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС: выявление единых подходов при построении внутренней экономической политики. 121

3.2. Разработка подходов к налогообложению в рамках единого экономического пространства с целью повышения инвестиционной привлекательности бизнеса стран ЕАЭС 138

Заключение. 155

Библиографический список 166

Приложения 179

Введение.

В современной мировой экономике одной из важнейших форм развития межгосударственного сотрудничества являются интеграционные процессы. На сегодняшний день развитию норм международного права можно дать высокую оценку, однако, соблюдение данных положений оставляет желать лучшего.

Исторически сложилось так, что отношения между государствами всегда определялись соотношением военно-экономического потенциала, балансом сил. Вот и сейчас, хотя государства имеют право использовать вооруженную силу только для самообороны, баланс сил имеет по-прежнему первостепенное значение. В современных условиях неправомерное использование вооруженной силы мощными державами вызывает осуждение, противодействие со стороны других стран, мировой общественности, опирающейся на международное право [33].

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что одним из основополагающих принципов успешного функционирования любого государства является проводимая страной налоговая политика, соответственно особенности налогового взаимодействия стран – участниц при интеграции в Евразийский экономический союз требуют глубокого анализа, а ввиду недавнего образования данной интеграционной группировки исследованы незначительно. Одной из базовых задач созданного объединения стран - наведение порядка в действующих и ратифицированных сторонами международных соглашениях, а также систематизация правовой базы по принципу ее кодификации.

Начиная с 1950-х гг. - периода, когда процесс научного осмысления проблем экономической интеграции только зарождался, - и вплоть до настоящего момента учеными всего мира было разработано значительное количество моделей экономической интеграции. Данные модели приписывают приоритетную роль в развитии интеграционных процессов

разным игрокам и инструментам интеграции, а также рекомендуют различную очередность применения последних.

В то же время подавляющее большинство данных моделей, так или иначе, можно отнести либо к моделям "интеграции сверху", в которых ведущую роль играют государственные органы, либо к моделям "интеграции снизу", согласно которым основной движущей силой интеграции являются негосударственные субъекты [85].

По мнению экономистов Винокурова Е. и Либмана А., «интеграционный процесс на территории Единого экономического пространства России, Казахстана и Белоруссии (ЕЭП) и - в более широком формате - СНГ осуществляется в большей степени за счет развития трудовой миграции и инвестиционного партнерства предприятий, нежели на основе межправительственного взаимодействия» [21]. В то же время именно межправительственное взаимодействие задает направление и позволяет интеграционным процессам продвигаться вперед, несмотря на экономические препятствия. Системное углубление сотрудничества исключительно на основе "интеграции снизу" невозможно.

После распада в декабре 1991 года Советского Союза перед вновь образовавшимися государствами встали вопросы по дальнейшему, уже самостоятельному, политическому и экономическому развитию. Однако в целях укрепления собственных экономик и повышения конкурентоспособности стран на мировом рынке, государства, ранее входившие в состав СССР, региональную международную организацию Содружество независимых государств (СНГ), которое не является надгосударственным образованием и функционирует на добровольной основе. В целях улучшения делового климата и повышения качества взаимовыгодного сотрудничества в 1995 году руководители Казахстана, России, Белоруссии, а чуть позже Киргизии, Узбекистана и Таджикистана, подписали первый

договор о создании Таможенного союза, который впоследствии трансформировался в ЕврАзЭС.

ЕврАзЭС - международная экономическая организация, существовавшая в 2001—2014 годах, созданная для эффективного продвижения её участниками процесса формирования Таможенного союза и Единого экономического пространства, а также реализации других целей и задач, связанных с углублением интеграции в экономической и гуманитарной областях.

29 мая 2014 года на базе Таможенного союза подписан договор о создании Евразийского экономического союза (ЕАЭС), вступивший в действие с 1 января 2015 года. Цель создания этого международного интеграционного экономического объединения – укрепление экономик стран-участниц для модернизации и повышения конкурентоспособности каждого участника пространства на мировой арене. Первоначально в состав союза вошли Россия, Казахстан, Белоруссия и Армения. По мнению доктора юридических наук Дорониной Н.Г., «накопленный опыт создания регионального интеграционного объединения на постсоветском пространстве дает возможность составить дорожную карту, позволяющую продвигаться по пути формирования Евразийского экономического союза» [31].

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

Степень разработанности темы исследования. Среди ученых, освещающих вопросы налоговой политики, налогов и налогообложения государств необходимо выделить И.А. Майбурова, Д.Г. Черника, Ю.Д. Шмелева, Н.Т. Мамбеталиева, А.В. Аронова, В.А. Кашина, А.М.

Гоголева, Е.П. Зобова. Большой вклад в изучение интеграционных процессов, валютно-кредитных отношений, инвестиционной привлекательности стран внесли такие ученые, как Н.П. Гусаков, И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская, Н.А. Дубинский, Д.К. Кадрия, П.А. Калиниченко, А.А. Каширкина А.А., А.Н. Морозов. В работах таких ученых, как Н.И. Малис, Н.А. Горохова, И.Г. Кивико И., отражена проблематика по взаимодействию бюджетной и налоговой политики. Спецификой расчета налоговой нагрузки на экономику страны занимались такие ученые, как С. Н. Нугербеков, Ю. В.Тычинская, Г. Ж. Карашулакова.

Однако при многочисленных исследованиях в области налогообложения, изучения интеграционных процессов между странами пространства ЕАЭС (и других государств) достаточно трудно в научной литературе найти в должной мере проработанные вопросы по разработке единых подходов к налогообложению в рамках объединенного экономического пространства государств и выявлению параметров, влияющих на конкурентоспособность интеграционной группировки в мире. Недавнее создание ЕАЭС, нерешенные вопросы по консолидации налоговых законодательств пространства обусловили выбор темы настоящего диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является разработка налоговых аспектов создания Евразийского экономического союза для повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности стран-участниц пространства. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи:**

1. На основании сложившегося налогового климата каждого из государств Евразийского экономического союза, определить тип налоговой политики каждой страны ЕАЭС и дать рекомендации по выбору типа и модели налоговой политики для единого налогового пространства Евразийского экономического союза.

2. Исследовать интеграционные процессы в области налогообложения, валютного и экономического взаимодействия в действующих мировых экономических сообществах. Определить положительные и отрицательные стороны интеграции государств. Дать рекомендации для экономической интеграции ЕАЭС с учетом негативного опыта других мировых сообществ.

3. Проанализировать действующие налоговые законодательства в странах ЕАЭС. Привести структуру налоговых поступлений во внутренние бюджеты стран ЕАЭС, определив, таким образом, основные налоговые источники доходной части бюджетов государств. Рассмотреть уровни налоговых нагрузок на внутреннюю экономику стран, рассчитав среднюю налоговую нагрузку пространства ЕАЭС.

4. Разработать теоретические положения Налоговых аспектов создания Евразийского экономического союза, в которых отобразить единые подходы к налогообложению в рамках пространства ЕАЭС. Раскрыть и обосновать каждый из Налоговых аспектов создания ЕАЭС с целью применения этих положений на практике.

5. Разработать экономические и налоговые рекомендации по улучшению инвестиционного климата пространства ЕАЭС с целью повышения конкурентоспособности пространства на мировой арене.

Объектом исследования выступают налоговые и экономические взаимодействия стран пространства ЕАЭС в процессе интеграции.

Предметом исследования являются государства Евразийского экономического союза при анализе их текущего экономического состояния.

В процессе работы применялись **общенаучные методы и приемы:** анализа, синтеза, сравнения, метод научной абстракции, моделирования, системные и ситуационные подходы к предмету исследования.

Область диссертационного исследования соответствует требованиям паспорта Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и

науки Российской Федерации в рамках специальности 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит по следующим направлениям:

- п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики»;

- п.2.6. «Теория построения бюджетной и налоговой системы»;

- п.2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы»;

- п.2.17 «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике».

Теоретико-методологическая основа исследования состоит из научных разработок, содержащихся в работах отечественных и иностранных ученых-экономистов, посвященных особенностям налогообложения, налоговой политики, анализу налоговых нагрузок и бюджетных процессов, выявлению специфики интеграционных процессов в целях повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности стран. **Информационную базу исследования** при написании диссертации составили: нормативно-правовые акты в области налогообложения каждой из государств пространства ЕАЭС, официальные сайты Министерств финансов государств ЕАЭС, статистические данные в области экономики Евразийской экономической комиссии, изучались теоретические и прикладные научные публикации ведущих ученых-экономистов.

Научная новизна основывается на проработке механизма в области налогового взаимодействия государств-участниц пространства ЕАЭС для повышения конкурентоспособности Союза в мире и улучшения инвестиционного климата для внешних и внутренних инвесторов, поскольку договор о создании Союза был заключен 29 мая 2014 года, в действие вступил с 1 января 2015г., то есть совсем недавно.

Основные результаты, характеризующие научную новизну диссертационной работы следующие:

1. На основе анализа налоговой политики каждого из государств Евразийского экономического союза, рекомендован тип и модель налоговой политики для единого пространства Евразийского экономического союза. Обосновано, что оптимальным типом налоговой политики для Единого пространства ЕАЭС является тип налоговой политики фискально-регулирующий, когда преобладает средний уровень налоговой нагрузки и стимулируются приоритетные отрасли экономики по видам деятельности; модель политики с высоким уровнем налогообложения, но при значительной государственной социальной защите.

2. Сформулированы положительные и отрицательные стороны экономической интеграции государств. С учетом выявленного негативного опыта действующих мировых интеграционных группировок, дан ряд рекомендаций, которые необходимо учитывать при экономической интеграции государств ЕАЭС.

3. На основе анализа налогового климата государств ЕАЭС, сопоставления действующих налогов в каждом государстве, анализе структур налоговых поступлений в бюджет ЕАЭС, даны рекомендации по приведению налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС к единым стандартам налогообложения. С этой целью предложены рекомендации по внесению изменений в некоторых странах ЕАЭС (РФ, Киргизия) во внутренние законодательные нормативно-правовые акты, регулирующие косвенные налоги.

4. Разработаны Налоговые аспекты создания ЕАЭС («Определение общих принципов налогообложения в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза», «Утверждение «Стандартов налогообложения пространства ЕАЭС», «Налоговый федерализм в пространстве ЕАЭС», «Обеспечение объективного налогового контроля во внутренней экономической политике каждой страны-участницы пространства за деятельностью субъектов налогообложения и проверка правомерности

действий со стороны контролирующих органов», «Аудит внутренних бюджетных процессов каждого государства-члена ЕАЭС и аудит консолидированного бюджетного процесса пространства ЕАЭС», «Утверждение единой валюты расчетов пространства ЕАЭС», «Ориентация на развитие внутренней экономики каждой страны-участника ЕАЭС», «Разработка специальных экономических и налоговых требований-стандартов для новых стран-претендентов на вступление в единое экономическое пространство ЕАЭС»). В рамках разработанных налоговых аспектов создания ЕАЭС сформулированы основные положения документа «Стандарты налогообложения пространства ЕАЭС», отображающего единые подходы в сфере налогообложения пространства. Предложена структура налоговых поступлений для образования единого бюджета Евразийского экономического союза. Приведены основные положения «Регламента бюджетного процесса Евразийского экономического союза» - документа, которым будет руководствоваться в своей работе Бюджетный комитет ЕАЭС, который также предлагается создать в структуре управления ЕАЭС для контроля бюджетных средств пространства. Рекомендована единая валюта пространства для внутренних расчетов. Также предлагаются ужесточить ответственность налоговых агентов и сотрудников налоговых органов в случае нарушения законодательства в сфере налогообложения или ненадлежащем проведении налогового контроля.

5. Предложены экономические и налоговые рекомендации по повышению инвестиционного климата пространства ЕАЭС, причем, как для внутренних, так и для зарубежных инвесторов с целью повышения конкурентоспособности пространства на мировой арене и улучшения инвестиционного климата внутри пространства.

6. Уточнены определения таких терминов, как «конкурентоспособность экономического пространства», «налоговая политика при интеграции стран-участниц в единое пространство» с точки

зрения процессов интеграции, а также разработан новый термин «регистрационный налоговый кредит».

Теоретическая и практическая значимость работы состоит в расширении исследований в области налогообложения в ракурсе интеграционных процессов. Содержащиеся в диссертации теоретические и практические положения доводятся до практических рекомендаций, которые могут быть использованы странами Евразийского экономического союза в целях повышения конкурентоспособности своих экономик. Также отдельные результаты диссертационного исследования могут быть внедрены в учебный процесс по дисциплине «Налоги и налогообложение», и послужить основой для дальнейших научных разработок.

Достоверность научных результатов основана на использовании качественной методологической основы, статистических данных и актуальной информационной базе исследования. Также в работе использовалась законодательная база в сфере налогов всех государств пространства ЕАЭС, официальных сайтов Министерств Финансов и Евразийской экономической комиссии. Была использована информация, публикуемая в открытых СМИ.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования докладывались и обсуждались на заседаниях кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, на конференциях и семинарах в рамках прохождения обязательной педагогической практики аспирантов в Государственном университете управления.

Результаты работы докладывались автором на 30-й Всероссийской научной конференции молодых ученых «Реформы в России и проблемы управления» в 2015г., а также на Всероссийской научно-практической конференции «Вызовы и возможности финансового обеспечения стабильного экономического роста» в 2015г.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования изложены автором в 3-х опубликованных работах общим объемом 1,09 п.л.

Все опубликованные статьи в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки РФ. Отдельные положения диссертационного исследования были включены в монографию Института экономики и финансов «Проблемы формирования и реализации налоговой политики Российской Федерации на современном этапе» ФГБОУ ВО Государственного университета управления в 2016г.

Структура работы обуславливается целью исследования и поставленными задачами, отражая логику и порядок изучения. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Глава 1. Налоговая политика стран при интеграции в экономические пространства.

1.1. Налоговая политика стран-участниц ЕАЭС (Армения, Белоруссия, Казахстан, Россия, Киргизия).

При установлении основополагающих факторов развития налоговой политики в государстве необходимо определять уровень налоговой нагрузки на экономику, проводить сравнительный анализ с зарубежными партнерами. Налоговая политика — «это система мероприятий государства в области налогообложения, которая строится с учетом компромисса интересов государства и налогоплательщиков» [104], «правовые нормы осуществления налоговой техники при регулировании, планировании и контроле государственных доходов». Налоговая политика является частью финансовой политики. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества и социальными группами, стоящими у власти. Экономическая обоснованная налоговая политика «преследует цель оптимизировать централизацию средств через налоговую систему» [43].

Как часть общей экономической политики государства налоговая политика определяется целями общества. Эти цели формулируют требования к налоговой базе, тяжести налогообложения и способам изъятия доходов.

Государство, призванное обеспечить наилучшие условия для эффективного экономического роста, нуждается в ресурсах для выполнения этой миссии. Такие ресурсы не могут сформироваться исключительно за счет собственных источников государства, доходов от государственных предприятий. И государство для формирования своих денежных доходов вынуждено изымать часть доходов частного сектора.

Налоги представляют собой базовую основу экономического развития современного государства. В развитых странах до 90% расходов государственного бюджета финансируется за счет налогов. В зависимости от своего общественно-политического устройства государство распределяет

налоговое бремя таким образом, чтобы сбалансировать бюджет и экономику страны. Размер налогового бремени зависит от избранной доктрины финансово-экономической политики. По мнению доктора экономических наук Аронова А.В., в настоящее время выделяют две основные доктрины такой политики:

1. Либеральная – в соответствии с которой государство проводит сдержанную налоговую политику и предельно ограничивает свое вмешательство в социально-экономические процессы;
2. Социально-нагруженная, при которой взимаются высокие налоги и осуществляет широкомасштабное воздействие на распределение социальных благ и экономического богатства в обществе [15].

По мнению экономиста Худякова А.И., налоговые отношения имеют в себе ряд противоречий экономическим базисом и политической надстройкой. Государство как высший законодательный орган вправе устанавливать любые виды налогов и любой механизм их взимания. Главный рычаг проводимой налоговой политики – изменение налоговых ставок в соответствии с целями государства. Законодательные органы государства контролируют налогообложение с расходование средств при рассмотрении и утверждении государственного бюджета. Главная цель фискальной политики - минимизация безработицы и инфляции. При регрессе в экономике государство прибегает к стимулирующей фискальной политике. Она включает:

1. государственные налоги увеличиваются;
2. доля налогов снижается;
3. комплексный подход, сочетающий вышеперечисленное.

Если в экономике превалирует вызванная избыточным спросом инфляция, страна проводит сдерживающую фискальную политику, включающую:

1. уменьшение правительственных расходов;
2. увеличение налогов;

3. комплексный подход, сочетающий вышеперечисленное.

Налоговая политика призвана решать задачи по оптимальному обложению доходов юридических и физических лиц для сбалансирования их с общегосударственными расходами. Также целью фискальной политики является обеспечение воспроизводственных процессов в различных сферах экономики. Это подразумевает установление четких рамок налогообложения, определение общей доли налогов в объеме национального дохода с расчетом на будущее – это можно назвать налоговой стратегией, а вот расчеты на текущий момент называются налоговой тактикой.

Доктор экономических наук Майбуров И.А. выделяет пять типов налоговой политики и три модели налоговой политики. По Майбурову, тип налоговой политики – «это определенный образ или образец налоговой политики, имеющий присущие только ему характерные черты (признаки), по объективному проявлению которых возможно отличить один образец политики от другого» [54]. А под моделью налоговой политики понимается апробированный на практике ряда стран и доказавший свою результативность образец, тип налоговый политики, который может использоваться другими странами в качестве аналога. Тип налоговой политики – это теоретическая основа, а модель – тип налоговой политики, воспроизведенной на практике. Выделяют следующие типы налоговой политики:

1. Фискальный – усиление фискальной функции, как следствие получаем максимальную налоговую нагрузку на субъекты налогообложения.

2. Фискально-перераспределительный: усиление фискальной (налоговая нагрузка максимальна) и распределительной функций (перераспределение значительной части ВВП посредством налогов).

3. Регулирующий: усиление регулирующей функции (стимулирование экономического развития).

4. Фискально-конкурирующий: усиление налоговой конкуренции (привлечение экономических агентов под свою налоговую юрисдикцию).

5. Фискально-регулирующий: балансирование фискальной (средняя налоговая нагрузка) и регулирующей функций (стимулирование приоритетных отраслей и видов деятельности).

Вышеуказанным типам налоговой политики соответствуют три модели. Фискальному и фискально-перераспределительному типу соответствует модель максимальных налогов. Для регулирующего и фискально-конкурирующего типа на практике сложилась модель оптимальных (минимальных) налогов. А фискально-регулирующему типу соответствует модель разумных налогов, которую также называют «модель политики с высоким уровнем налогообложения, но при значительной социальной защите».

Охарактеризуем каждую модель налоговой политики:

1.Политика максимальных налогов - установление налогов на высоком уровне, однако существует вероятность того, что повышение налогов в долгосрочной перспективе приведет к снижению мотивации деятельности хозяйствующих субъектов и не даст ожидаемого прироста государственных доходов;

2.Политика оптимальных налогов - способствует развитию предпринимательства и малого бизнеса, обеспечивая им благоприятный налоговый климат, но, к сожалению, ведет к ограничению социальных программ, поскольку государственные доходы сокращаются;

3.Политика с высоким уровнем налогообложения, но при значительной государственной социальной защите (носит название «шведская модель»).

На практике перечисленные типы и модели налоговой политики используются не в чистом виде, а в различном сочетании, при этом одна из моделей является доминирующей. Это зависит от целей и выбранных приоритетов каждого отдельно взятого государства. Цель любого государства – это сбалансированный бюджет, оптимальное соотношение между поступающими доходами и производимыми расходами. Страны ЕАЭС – это

государства с переходной экономикой, в которых на протяжении семидесяти лет существовал плановый принцип построения экономики. 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 оказывали существенного воздействия на внутреннюю политику государств-участниц ЕАЭС, и сами страны могли оказывать существенное влияние 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. Налоговая система – это закрепленная законодательно совокупность налогов и платежей, принципов их построения и способов взимания.

Первые принципы построения налоговой системы государства сформированы в XVIII веке английским ученым – экономистом Адамом Смитом. Именно эти принципы служат «аксиомами» налоговой политики [83].

Для целей международного налогового регулирования обычно используется описательное определение: налоги на прибыли и доходы; налоги на прирост капитала, налоги на фонд заработной платы, а также другие идентичные и аналогичные им по существу налоги.

По мнению экономиста Купцова М.М., на современном этапе можно выделить пять основных принципов налогообложения:

1. Уровень налоговой ставки устанавливается с учетом возможностей налогоплательщика (уровня доходов). Предпочтительны прогрессивные ставки налогообложения, хотя данный принцип соблюдается не всегда.

2. Однократный характер налогообложения или капитала. Многократное обложение недопустимо.

3. Обязательность уплаты налогов для всех. Налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика о неизбежности платежа.

4. Налоговая система должна быть:

- Простой и ясной, а процедура выплаты удобной для налогоплательщиков и экономичной для их сборщиков.
- Гибкой и легко адаптируемой к меняющимся общественно-политическим потребностям.

5. Налоговая система должна эффективно обеспечивать перераспределение ВВП, являясь мощным инструментов государственной экономической политики. [49]

Правильно выстроенная система налогообложения позволяет государству активно поддерживать рынок, регулировать развитие производства, способствуя ускоренному росту одних отраслей или форм собственности и замедляя развитие других.

Для государств, входящих в экономическое пространство ЕАЭС, превалирующим принципом налогообложения станет однократный характер налогообложения. Необходимо учитывать интересы, прежде всего, субъектов налогообложения, дабы избежать излишнего налогового бремени, повысить тем самым инвестиционную привлекательность для бизнеса и свести к минимуму вывод капитала в офшорные зоны.

В современном мире страны применяют сложную систему налогов для мобилизации средств в бюджет, которые включают от 40 до 50 различных видов. Данная множественность объясняется различием источников и объектов налогообложения.

В зависимости от степени разделения власти в стране налоговая система может быть:

1) трехзвенной – в государствах с федеративным устройством (например, РФ) налоговая политика существует на трех уровнях – федеральном, региональном и местном.

2) Двухзвенной – в странах с унитарным устройством (республика Беларусь, Казахстан, Армения) – на двух уровнях – общегосударственном и местном.

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.

Налоговое законодательство в Российской Федерации регулируется Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ), состоящем из двух частей (первая часть введена в действие 01.1.1999, вторая часть – 01.01.2001). НК РФ установил перечень налогов и сборов, круг налогоплательщиков, их права и обязанности, а также права и обязанности налоговых органов.

Основные принципы налогообложения в России можно сформулировать следующим образом [49]:

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.

6. 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 2018 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 цели налоговой политики:

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.

При анализе сбалансированности бюджета необходимо принимать во внимание, налогообложение какого сектора экономики является основным источником поступления доходов в бюджет, а грамотная налоговая политика должна быть призвана уравновешивать соотношение источников поступления доходов. В противном случае государство будет уязвимо на мировой арене при негативном влиянии на основной источник дохода в бюджет страны. Для Российской Федерации основными источниками дохода в бюджет являются налоги на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины (на нефть, газ и нефтепродукты). Приведем данные по доходам бюджета от налогообложения нефтегазового сектора в РФ за период с 2008 – 2014гг. (табл.1.1.1):

Таблица 1.1.1. – Доходы бюджета расширенного правительства от налогообложения добычи нефти и экспорта нефти и нефтепродуктов в 2008– 2014гг. (% к ВВП) в структуре консолидированного бюджета РФ

	2008г.	**2009г.**	**2010г.**	**2011г.**	**2012г.**	**2013г.**	**2014г.**
Налоговые доходы и платежи	36, 04	30,88	31,12	34,54	34,99	33,31	34,42
Доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	11,17	8,19	8,64	10,81	11,22	10,58	11,11
из них							
НДПИ на нефть	3,81	2,41	2,74	3,32	3,45	3,28	3,45
НДПИ на газ	0,24	0,21	0,2	0,26	0,43	0,49	0,52
Акцизы на нефтепродукты	0,34	0,38	0,37	0,51	0,59	0,63	0,54
Вывозные таможенные пошлины на нефть	4,32	3,1	3,61	4,19	4,03	3,5	3,67

Вывозные таможенные пошлины на газ	1,19	1,12	0,42	0,69	0,7	0,72	0,68
Вывозные таможенные пошлины на нефтепродукты	1,27	0,98	1,3	1,68	1,83	1,81	2,09
Таможенная пошлина (при вывозе из РБ за пределы ТС нефти сырой и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти)	0,00	0,00	0,00	0,16	0,19	0,16	0,15
Доходы от налогов и прочих платежей, с связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	24,87	22,69	22,48	23,73	23,76	22,73	23,31

Из Таблицы 1.1.1 видно, что доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов, составляют фактически 33% от общей величины доходной части бюджета в ВВП. От года к году сохраняется тенденция роста доходов бюджетной системы РФ, получаемых от налогообложения полезных ископаемых, - экспортной пошлины и НДПИ. В 2009 г. в налоговое законодательство РФ были внесены изменения, в части стимулирования разработки новых месторождения, а также повышения эффективности добычи нефти на действующих месторождениях с высокой степенью выработанности. Принятые меры привели к тому, что обеспечили рост доходов бюджета РФ вновь за счет роста объемов добычи черного золота. Поскольку основной источник дохода бюджета от нефтегазового сектора,

любые влияния на эту отрасль извне (мировые цены на нефть и т.д.) делают уязвимым российский бюджет.

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).

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 Схеме 1.1.1:

Схема 1.1.1. Классификация фискальных доходов в Республике Беларусь

Формирование доходной части бюджета в Республике Беларусь достаточно сильно зависит от системы налогообложения [20].

Интересно, что налоги, сборы и пошлины являются не единственными источниками доходов бюджетной системы государства. Иные, неналоговые источники доходов дополняют бюджет и составляют примерно 10 - 20% всех доходов Белоруссии. [19]

В Республике Беларусь, имеющей свои особенности налогообложения, не допускается [116]:

• установление налогов, нарушающих 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, организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов, гражданства физического лица.

Для построения эффективной налоговой системы важным принципом является целесообразность и правильность налогообложения. Для реализации этого принципа в Белоруссии выполняются требования:

• 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 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.

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 реалиях) 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. Налоговые отношения в Армении регламентируются:

а) налоговым законодательством;

б) постановлениями Правительства Республики Армения - в случаях и пределах, определяемых налоговым законодательством;

в) актами, принятыми Налоговой инспекцией Республики Армения [19]/

Налоги в Армении поступают в государственный и муниципальные бюджеты.

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 единожды.

Законодательством Армении предусмотрены следующие виды основных налогов:

1. налог на прибыль;
2. акцизный налог;
3. подоходный налог;
4. налог на добавленную стоимость;
5. налог на имущество;
6. земельный налог.

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 НДК), НДС и налог с оборота. Патенты на добровольной основе предоставляются отдельным налогоплательщикам с оборотом ниже порогового уровня НДС и заменяют НДК и налог с оборота.
- Упрощенный режим на основе единого налога заменяет НДК 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 (НДК, 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 НДК, 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.

Отобразим сложившиеся типы и моделей налоговых политик стран-участниц ЕАЭС в Таблице 1.1.2:

Таблица 1.1.2. - 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.
Кыргызстан	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.

Подводя итоги настоящего параграфа, можно сделать выводы о том, что страны, входящие в Евразийский экономический союз:

1. Различны по форме территориального государственного устройства (федеративные, унитарные), поэтому проводимая налоговая политика осуществляется на разных уровнях;
2. Основной источник дохода в бюджет в каждом государстве отличен;
3. Разные подходы к понятию «налоговый учет».
4. Государства 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 бизнеса с целью повышения его

конкурентоспособности как внутри единого экономического пространства, так и на мировой арене.

5. Принципы налогообложения в каждом государстве закреплены законодательно и в целом схожи. Однако в рамках единого экономического пространства Союза, превалирующим принципом налогообложения станет однократный характер налогообложения. Необходимо учитывать интересы, прежде всего, субъектов налогообложения, дабы 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, поскольку взимание пошлин должно быть оптимальным.

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

Итак, налоговая политика стран при интеграции в единое экономическое пространство – это последовательные действия стран-участниц пространства по выработке концепции налоговой системы, учитывающей индивидуальные особенности и национальные интересы каждого государства, входящего в единое экономическое пространство, при использовании налоговых механизмов, применяя практическое внедрение налоговых систем и контролируя 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. 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.

1.2. Значение экономических пространств в рамках глобализации экономики в современных политических и экономических условиях.

Интеграция как процесс углубления сотрудничества между государствами на сегодняшний день является объективной закономерностью общественного развития. Вовлекаясь в интеграционные процессы, каждый хозяйствующий субъект объединяет усилия в борьбе за рынок, ресурсы, устраняя конкуренцию на промежуточных стадиях производства и потребления товаров. Создание интеграционных структур в результате объединения интересов участников позволяет оптимизировать производственную, сбытовую, инновационную и другие виды деятельности. На уровне внешней политики интеграция является залогом стабильности и прочности в развитии межгосударственных отношений. Она является гарантов снижения налогового бремени, гарантируя всем участникам процесса таможенные преференции.

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.

Современные исследования интеграционных процессов имеют глубокие исторические корни, однако, активные исследования в этой области также ведутся и в новейшей истории. По мнению экономиста Мичуриной О.Ю., предметом исследования современных российских ученых [62] в области интеграции стали вопросы функционирования интегрированных структур на российских товарных рынках, стимулы создания и источники конкурентоспособности российских бизнес-групп, особенности функционирования сетей в строительстве, вертикальная интеграция и вертикальные ограничения в промышленности, глобализация мировой экономики, функционирование региональных корпоративных структур.

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.

Интеграция необходима для нормализации экономических отношений между странами, поиску единых путей к построению экономической политики. В теории выделяют следующие этапы развития интеграционных группировок [51]:

1) Создание зоны свободной торговли. Характерно снижение внутренних таможенных пошлин между странами участницами; отказ от защиты национальных рынков в отношении с государствами-партнерами. Примером данного типа группировки служит Североамериканское соглашение о свободной торговле (НАФТА) - соглашение о свободной торговле между Канадой, США и Мексикой.

2) Таможенный союз [51]: унифицируются внешние тарифы, проводится единая внешнеторговая политика, теряется часть внешнеэкономического суверенитета стран-участниц, отменяются национальные таможенные тарифы, образуется единая таможенная территория, страны договариваются о создании межгосударственных органов, координирующих проведение однонаправленной внешнеторговой политики. К данной группе интеграции можно отнести Таможенный союз между Российской Федерацией, Казахстаном и Белоруссией, а также Ассоциацию Европейского Союза с Турцией, созданную в 1963г.

3) Торгово-экономический союз. Создается единый рынок, минимизируются внутренние пошлины, отменяются ограничения на перемещения из страны в страну различных производственных ресурсов, рабочей силы, сырья и т.д. В качестве примера можно привести Центральноамериканский общий рынок - торгово-экономический союз, объединяющий с 1961 г. Гватемалу, Гондурас, Коста-Рику, Никарагуа и Сальвадор. Соглашение об общем рынке было подписано

шестью странами Европы в Риме в 1957г. (Германия, Франция, Италия, Бельгия, Нидерланды и Люксембург).

4) Экономический союз: в государствах-участниках устанавливается единый уровень налогов, к единым началам приводится хозяйственное законодательство, координируются национальные финансово-кредитные структуры и социальные системы, усиливается значение надгосударственных управленческих структур. Например, Европарламент в Европейском Союзе, который имеет полномочия координировать не только экономические действия правительств, но и принимать решения от имени всего интеграционного блока. Подобными экономическими союзами являются:

- Бенилюкс (Бельгия, Нидерланды, Люксембург) существует с 1948 года.
- Союз Арабского Магриба (Алжир, Ливия, Мавританией, Марокко, Тунисом) образован в 1989 году.
- Европейский Союз (ЕС) (с 1957 г. – Европейское экономическое сообщество) – наиболее развитый экономический блок мира. У истоков создания союза стояли Франция, ФРГ, Италия, Бельгия, Нидерланды, Люксембург. В настоящий момент в Европейском союзе состоит 27 государств.

5) Политический союз. Это высшая ступень региональной интеграции. Соблюдаются интересы всех участников при изъявлении единой политической воли. На сегодняшний день ни один региональный интеграционный блок не достиг столь высокого уровня развития, который предполагает политический союз, однако, на пути к данному этапу развития интеграционных группировок Европейский союз, который иногда называют «Соединенными Штатами Европы» [23].

Азиатско-Тихоокеанское экономическое сотрудничество (АТЭС), основанное в 1989 г. и включающее в себя 21 государство, в состав которого входит, в том числе и Россия, представляет собой новую форму интеграции, объединяющую страны, которые находятся на разном уровне экономического

развития (развитые и развивающиеся), не имеют общих границ, а также не связаны общими стратегическими целями.

По оценке мировых экспертов, [42] АТЭС обеспечивает около половины мирового производства, в них проживает примерно 40% населения мира, на эту группу приходится 45–46% объема мировой торговли. Однако пестрый состав АТЭС служит причиной того, что за общими суммарными показателями скрываются большие различия между его участниками.

Шанхайская организация сотрудничества (ШОС) — региональная международная организация, основанная в 2001 году лидерами Китая, России, Казахстана, Таджикистана, Киргизии и Узбекистана. Согласно ст. 1 Хартии от 7 июня 2002 года (основополагающий документ ШОС) главными задачами ШОС являются [46]:

- укрепление между участниками взаимного доверия, дружбы и добрососедства;
- развитие многопрофильного сотрудничества в целях поддержания и укрепления мира, безопасности и стабильности в регионе;
- поощрение эффективного регионального сотрудничества в политической, торгово-экономической, оборонной, правоохранительной, природоохранной, культурной, научно-технической, образовательной, энергетической, транспортной, кредитно-финансовой и других областях, представляющих общий интерес;
- содействие всестороннему и сбалансированному экономическому росту, социальному и культурному развитию в регионе посредством совместных действий на основе равноправного партнерства в целях неуклонного повышения уровня и улучшения условий жизни народов государств-членов;
- координация подходов при интеграции в мировую экономику.

Исторически сложилось так, что Россия поддерживала политические и экономические связи в основном со странами Европейского Союза – крупнейшей

интеграционной группировки Старого Света, поэтому рассмотрим особенности взаимодействия стран-участниц ЕС – ближайших соседей РФ более подробно.

На сегодняшний день ЕС насчитывает 28 стран-участниц. Законодательно Союз был закреплен Маастрихтским договором в 1992 года (вступил в силу 01.11.1993). Европейский Союз — объединение государств на основе международного права. Это прямо вытекает из § 1 ст. 1 Договора Европейского Союза, где устанавливается, что государства члены учреждают ЕС и передают ему компетенцию для достижения своих общих целей. Вместе с тем § 2 данной статьи дополняет эти положения, определяя ЕС как «союз народов Европы», что находит выражение в институте европейского гражданства и прямых выборах в Европейский парламент. По мнению доктора юридических наук Калиниченко П.А., Союз основывается на главных принципах современного международного права, его деятельность всегда была направлена на расширение сотрудничества и сплочения между миролюбивыми суверенными государствами [40].

Общие принципы создания и функционирования Европейского Союза как международного интеграционного объединения закреплены в ст.3 Договора о Европейском Союзе. Приведем ключевые [10]:

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.

Данные цели являются едиными для всего Союза, т. е. охватывают все сферы его деятельности.

Для вступления в Европейский союз страна-кандидат должна соответствовать Копенгагенским критериям, принятым в июне 1993 года на заседании Европейского совета в Копенгагене и утверждённым в декабре 1995 года на заседании Европейского совета в Мадриде. Критерии гласят о том, что в государстве должны соблюдаться демократические принципы, принципы свободы, уважения прав человека, а также принцип правового государства. Также в стране должна присутствовать конкурентоспособная рыночная экономика, и должны признаваться общие правила и стандарты ЕС, включая приверженность целям политического, экономического и валютного союза. [10] 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 г.г. 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.

Для действующих участников ЕС, новые члены – это, прежде всего, рынок сбыта своей продукции и услуг, а также дешевый источник рабочей силы. Взамен новые участники получают дешевые кредиты на потребление, инвестиции в некоторые отрасли, которые руководство ЕС считает достойными для этих стран, вливания в инфраструктуру (которые обычно осваиваются западноевропейскими компаниями) и неограниченную миграцию рабочей силы, чтобы оставшиеся без работы жители Восточной Европы могли устроиться на низкооплачиваемые должности в развитых странах и перечислять часть заработка себе на родину. На

текущий момент эта система сбоит. ЕС уже не может содержать обширные рынки сбыта на востоке и юге, поэтому регион находится в глубоком кризисе [103].

По стандартам ЕС, каждый участник Союза не имеет права поддерживать отдельно взятого производителя внутри государства в своих внутренних национальных интересах с целью реорганизации и модифицированию производства. Государство – участник ЕС, может оказать поддержку производству при следующих обстоятельствах:

1) в рамках программ защиты природы;
2) в инновационных программах;
3) для закрытия предприятий.

Таким образом, для государств, вступивших в ЕС относительно недавно, данный шаг привел к тому, что часть внутреннего производства оказалось закрытой. В сельском хозяйстве, при несоответствии европейским стандартам качества, часть животноводства и растениеводства была в принципе уничтожена.

Например, в Греции в конце 1990-х производство хлопка – было одной из основных отраслей экономики. После вступления в ЕС, по новым стандартам, Афинам пришлось сократить данную отрасль в два раза. Это привело к массовому увольнению и безработице. В данной ситуации жители Греции начали бастовать и наперекор ЕС, продолжали засевать поля хлопком. В Брюсселе в подобных ситуациях предусмотрен специальный штраф, которым правительство Греции было вынуждено облагать своих граждан-нарушителей. Таким образом, вырученные за реализацию средства не покрыли затраты, что привело к быстрому банкротству мелких предпринимателей.

До момента вхождения в ЕС Греция имела положительный баланс внешней торговли по сельхозпродуктам, однако, после вступления в Союз, жители этой страны получили новые экономические европейские стандарты, по которым должно отсутствовать перепроизводство товаров. Таким образом, было сокращено винное и оливковое производство. Также пострадало судостроение, многие предприятия оказались закрытыми, поскольку в ЕС намного выгоднее создавать

суда в ФРГ. По словам греческого журналиста Грамматикопулоса, «Греции действительно очень тяжело заниматься судостроением, которое было национально определяющей отраслью страны, как и туризм, — два конька, которые могли бы сегодня вытащить Грецию из кризиса. Но для ЕС это было невыгодно: если бы мы сохранили свое судостроение, мы бы имели больше политической самостоятельности, чем сейчас».

Вступление в ЕС Латвии посулило ей лишение сахарной индустрии страны, сокращение бумажной и стекольной промышленности. При всем при этом, если в 1991 году государственный долг этой страны был равен нулю, то на конец 2014 года он составляет 9 миллиардов евро, или 37% от ВВП [113].

Латвия и Эстония после вступления в Европейский Союз в четыре раза сократили производство молочной продукции. При этом выделенные квоты ЕС на перепрофилирование производства оказались слишком малы, что привело к упадку экономик этих стран и очередному увеличению государственного долга.

Польша на 90% лишилась угольной промышленности, ее внешний государственный долг с момента вступления в ЕС вырос почти в три раза.

Подобная участь постигла Венгрию, которая сократила производство автобусов – одной из лидирующих отраслей промышленности для этой страны. Проводимая ЕС политика стабилизации цен на мед и снятие ограничения на его закупку в государствах, которые не являются членами ЕС, достигла того, что закупочные цены на этот товар снизились в два раза, а объем венгерского экспорта меда в ЕС сократился на 50%.

Таким образом, можно сделать вывод, что интеграция с ЕС для новых стран-участников далеко не является гарантом защиты интересов их внутренних национальных экономик. Одним из таких ярких примеров сегодня служит Украина - братское государство Российской Федерации, активно стремящееся к европейской интеграции. Данное стремление привело к внутреннему расколу государства, обесценению национальной валюты, к беспрецедентному снижению уровня жизни и углублению политико-экономического кризиса. По словам

руководителя института экономических исследований и политических консультаций Украины Игоря Бураковского, «предприятия в странах - новых членах ЕС закрылись в связи с вступлением в Евросоюз или из-за экономической неэффективности. Будем мы в ЕС [Украина] или нет, но у нас — рыночная экономика, которая строится на условиях конкуренции, и здесь всегда есть победители и проигравшие. Можно, конечно, к государственной плановой экономике и тогда погибающих будем спасать за государственный счет. А рынок — это очень жесткая система, которая определяет лидеров и аутсайдеров. Надо понимать, что вопрос европейской интеграции — это вопрос возможности вхождения в более развитую экономическую систему, но это вхождение не является бесплатным». Бураковский не говорит о размере цены, которую должен будет заплатить и уже платит каждый житель Украины. Также он не вспоминает того факта, что назвать экономику этого государства «рыночной» довольно сложно, поскольку на протяжении длительного периода времени она была плановой с жестким административным центром, в котором конкуренция производств была в принципе невозможна.

Положительными сторонами интеграции и создания единой экономической зоны являются:

- объединяются усилия стран-участниц единого экономического пространства в борьбе за рынок, ресурсы;
- устраняется конкуренция на промежуточных стадиях производства и потребления товаров;
- оптимизируются производственные, сбытовые, инновационные и другие виды деятельности;
- устанавливаются прочные и стабильные межгосударственные отношения;
- гарантируется снижение налогового бремени, поскольку все участники процесса приобретают таможенные преференции.

Однако, несмотря на явные преимущества единых экономических пространств, существует ряд отрицательных моментов. На примере интеграции стран-участниц Европейского Союза можно выявить следующее:

1. не учитываются уровень экономического развития и интересы внутренних национальных экономик новых государств, вступающих в Союз;

2. навязывание жестких стандартов промышленного и сельскохозяйственного производства ведет к их сокращению или полному уничтожению. Как следствие, увеличивается безработица и растет социальное напряжение внутри страны – нового участника ЕС;

3. новые страны-участницы ЕС – источник дешевой рабочей силы для действующих членов, что свидетельствует о неравномерности экономического развития всей интеграционной группировки;

4. неравномерно в ЕС происходит распределение субсидий и поддержки на ведение определенных видов бизнеса. Например, для лидеров ЕС – Германии и Франции – эта поддержка существенно выше, чем для других стран-участниц;

5. новые страны - участники ЕС теряют политическую независимость при формировании внутренней национальной политики страны;

6. существенно вырос государственный долг новых стран-участниц ЕС, поскольку, сокращая внутреннее производство, они вынуждены привлекать внешние кредиты, но при этом эта поддержка не покрывает издержек, которые им необходимо понести для переориентации производства. В итоге гасить полученные кредиты страны не могут. В конечном итоге данный процесс придет к тому, что эти государства объявят себя банкротами. А сможет ли ЕС существовать в таких условиях, покажет время.

При интеграции государств ЕАЭС необходимо учитывать негативный опыт 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.

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 – доказывается, 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. Основоположником 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. [63]

Р. Манделл уже в начале 60-х гг. XX в. утверждал, что для стран со сходными экономическими условиями гораздо эффективнее иметь единую валюту [27]. По его мнению, регион с единой валютой должен как минимум отвечать одному из двух обязательных условий:

1) страны, входящие в валютную зону, должны быть стабильными и близкими по уровню экономического развития;

2) в этих странах должна быть высокая мобильность рынка труда.

Исследования Р. Манделла и его последователей, выполненные несколько десятилетий назад, оказались особенно актуальными в условиях глобализации мирохозяйственных связей. Благодаря возросшей мобильности капитала в мировой экономике режим периодически фиксированных валютных курсов становится весьма ненадежным инструментом. Однако переход к плавающим курсам показал, в том числе и на примере России, что и эта система не способна обеспечить нормальные условия для внешнеэкономической деятельности стран ввиду высокой изменчивости валютных курсов. Альтернативой этому, по Р. Манделлу, является создание валютных зон. Практическое воплощение этого привело к введению евро – единой валюты Европы. Интересно отметить, что ряд стран ЕС не присоединился к региональной валютной системе и сохранил свои национальные валюты.

Потенциальной причиной этого служат различия в проводимой бюджетно-налоговой политике [79]. Страны имеют разный уровень государственных расходов и систему налогообложения. Налоговая политика имеет прямое отношение к тому, когда государство должно сохранять национальную валюту. Естественно, что правительства разных государств имеют доход от эмиссии денег (рыночная цена которых превышает расходы на эмиссию), облагаемый налогом. В то время, как в одних странах этот налог составляет лишь небольшую часть

поступлений налогов, для некоторых государств он является важной статьей доходов бюджета. Другой причиной того, что европейцы предпочитают сохранить национальные валюты, является наличие конкуренции валют, связанной с получением прибыли. Предположение о доходе от конкуренции валют принадлежит экономическому философу Ф. А. Хайеку. Он утверждал, что центральный банк может не стремиться к расширению денежной массы, чтобы не вызвать инфляцию и падение курса национальной валюты по отношению к валютам других стран. Падение курса национальной валюты приведет к тому, что граждане будут стремиться к избавлению от нее.

Ключевыми критериями по теории оптимальных валютных зон являются:

1) Корреляция (взаимосвязь) возмущений со стороны спроса на продукцию различных отраслей производств;

2) уровень мобильности рабочей силы;

3) открытость экономики данного региона, его связь с внешним миром;

4) диверсификация производства данного региона.

Отрицательным моментом участия в валютной зоне является потеря денежно-кредитного суверенитета, а основным преимуществом – увеличение полезности денег. Соотнести преимущества и недостатки валютных зон можно, используя критерии оптимальности (табл. 1.2.1):

Таблица 1.2.1. - Критерии оптимальности валютной зоны и их разработчики

Критерий оптимальности	**Автор и год предложения**	**Экономическое содержание критерия**
Гибкость цен и заработной платы	М. Фридмен, 1953	При возникновении макроэкономического дисбаланса ценовые структуры в национальной экономике должны обладать достаточной гибкостью, чтобы их изменение приводило к восстановлению равновесия.

Мобильность факторов производства	Р. Манделл, 1961	Если товарные цены недостаточно гибки, то устранение макроэкономического дисбаланса может произойти через изменения на рынке факторов производства, прежде всего перетока трудовых ресурсов из депрессивных отраслей (стран) экономики в отрасли (страны), испытывающие подъем.
Интеграция финансовых рынков	Дж. Инграм, 1962	Отчасти макроэкономическое равновесие в краткосрочном периоде времени может быть восстановлено, если участник валютной зоны, находящийся в рецессии, получит доступ к дешевым финансовым ресурсам более успешного члена зоны.
Степень торговой открытости экономики	Р. МакКиннон, 1963	Небольшой экспортно-ориентированной экономике гораздо выгоднее, чем крупной закрытой экономике, зафиксировать курс национальной валюты к обменному курсу валюты торгового партнера.
Диверсификация производства и потребления	П. Кенен, 1969	Диверсификация внутреннего производства и потребления снижает уязвимость экономики к внешним шокам товарного рынка.
Инфляционная конвергенция	Дж. Флеминг, 1971	Низкие темпы прироста цен и их корреляция среди членов зоны свидетельствуют об их структурной гомогенности, иными словами, шоки одного из участников не будут передаваться остальным членам зоны.
Фискальный федерализм	П. Кенен, 1969	Издержки растущей безработицы в случае макроэкономического дисбаланса могут быть покрыты за счет бюджетных трансфертов от других членов валютной зоны.
Политическая интеграция	Н. Минц и Г. Хаберлер, 1970	Политическая поддержка позволит осуществить быстрые институциональные изменения, направленные на создание однородного экономического пространства членов валютной зоны.

Критерии взаимозависимы. Например, рост внешней открытости экономики приводит к большей гибкости внутренних цен по отношению к валютному курсу.

Теория оптимальных валютных зон обладает следующими фундаментальными недостатками:

1) Теория гласит, какой в идеале должна быть валютная зона, не давая при этом никаких инструментов для оценки ее параметров.

2) Теория содержит противоречивые выводы. С одной стороны, участники валютной зоны должны представлять собой небольшие открытые экономики, которым выгодно фиксировать курсы своих валют. С другой стороны – для выживания при внешних шоках им необходимо диверсифицировать производство и потребление, что могут сделать только крупные закрытые экономики.

Валюты нового времени отличаются от сильных валют прошлого тем, что те всегда были золотыми или серебряными, либо конвертируемыми в один, а может быть, и в оба эти металла. Данные валюты сохраняли свою первоначальную ценность даже в случае краха государства. До доллара (и впоследствии евро) в истории еще не случалось такого, чтобы какие-то бумажные деньги становились мировой валютой. До XX в. все мировые валюты были металлическими; предшественник доллара — фунт стерлингов — в пору своего могущества, также был металлическим, а когда он перестал быть конвертируемым в золото, начал постепенно уходить с мировой арены, причем в какой-то момент потерял способность конвертации в своего преемника — в доллар. Доллар возвысился до уровня мировой валюты, также будучи конвертируемым в золото. В условиях века потребления и затянувшего мирового экономического кризиса бумажные евро и доллар, не обеспеченные золотом, пока еще держатся на плаву и сохраняют мировое лидерство. Но для выхода из кризиса постоянно «включать печатный станок» и выпускать в обращение новые денежные средства, которые ничем не обеспечены, конечно, нельзя. Это неизменно привет к краху этих валют и утрате ими мирового лидерства.

На сегодняшний день многие аналитики говорят о новой мировой валюте – юани – национальной денежной единицы КНР. Юань, который обеспечен золотом, в обозримом будущем может стать главной резервной валютой мира.

При создании единого валютного пространства ЕАЭС можно использовать несколько подходов:

1) Воспользоваться «Теорией оптимальных валютных зон» Р. Манделла и на примере евро и создать новую единую валюту ЕАЭС;

Однако на сегодняшний день евро сильно обесценилось и его будущее в условиях кризиса можно оценить с позиции негативного дальнейшего развития;

2) При внутренних расчетах между странами-участницами ЕАЭС перейти на одну валюту, которая одновременно является национальной денежной единицей наиболее развитого государства – члена ЕАЭС. Это подход может привести к тому, что другим странам – участницам единой экономической зоны придется отказаться от собственной экономической политики и принять вариант того государства, чья валюта будет выбрана, поскольку они не будут иметь реальных экономических рычагов воздействия на эту страну в отстаивании своих макроэкономических интересов. Также весьма вероятен глубокий экономический кризис для этих государств.

3) Сохранить внутренние национальные валюты и при расчете внутри экономической зоны использовать жестко фиксированный обменный валютный курс, привязанный валюте, которая обеспечена золотом. Создать единую валюту пространства, имеющую золотое обеспечение.

В современных политических и экономических условиях в следствие обострения режима экономических санкций, введенных правительством США и Евросоюза в отношении России в связи с событиями на Украине российские инвесторы обращаются на альтернативный китайский рынок, повышая роль валютного тандема юань-рубль. Возможно, в скором времени такой тандем приведет к повышению конкурентоспособности рубля на мировом рынке. Необходимо, чтобы рубль, также, как и юань, был обеспечен золотом. Только в

этом случае гарантируется, что он станет крепкой денежной единицей, и РФ станет более привлекательной для внешних инвесторов. Только в случае, если рубль будет обеспечен золотом, можно выбрать его в качестве единой валюты для пространства ЕАЭС, но другие страны-участницы ЕАЭС должны будут ввести жесткий фиксированный обменный валютный курс, дабы сохранить целостность и независимость своих внутренних национальных экономик.

Подводя итоги первой главы настоящей диссертационной работы, можно сделать следующие выводы:

1. Тип и модель налоговой политики каждой из стран-участниц пространства ЕАЭС различны. Преобладает тип налоговой политики фискально-перераспределительный, модель политики максимальных налогов. В рамках единого интеграционного пространства ЕАЭС рекомендован тип налоговой политики фискально-регулирующий, когда преобладает средний уровень налоговой нагрузки и стимулируются приоритетные отрасли экономики по видам деятельности. Роль государства по социальной защите остается главенствующей.

2. Дано определение налоговой политики при интеграции стран-участниц в единое пространство – это последовательные действия стран-участниц пространства по выработке концепции налоговой системы, учитывающей индивидуальные особенности и национальные интересы каждого государства, входящего в единое экономическое пространство, при использовании налоговых механизмов, применяя практическое внедрение налоговых систем и контролируя 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.

3. Определены положительные и отрицательные стороны интеграции.

Положительными сторонами интеграции и создания единой экономической зоны являются:

- объединяются усилия стран-участниц единого экономического пространства в борьбе за рынок, ресурсы;
- устраняется конкуренция на промежуточных стадиях производства и потребления товаров;
- оптимизируются производственные, сбытовые, инновационные и другие виды деятельности;
- устанавливаются прочные и стабильные межгосударственные отношения;
- гарантируется снижение налогового бремени, поскольку все участники процесса приобретают таможенные преференции.

Отрицательными сторонами интеграции на примере Европейского союза являются:

- не учитываются уровень экономического развития и интересы внутренних национальных экономик новых государств, вступающих в Союз;
- навязывание жестких стандартов промышленного и сельскохозяйственного производства ведет к их сокращению или полному уничтожению. Как следствие, увеличивается безработица и растет социальное напряжение внутри страны – нового участника ЕС;
- новые страны-участницы ЕС – источник дешевой рабочей силы для действующих членов, что свидетельствует о неравномерности экономического развития всей интеграционной группировки;
- неравномерно в ЕС происходит распределение субсидий и поддержки на ведение определенных видов бизнеса. Например, для лидеров ЕС – Германии и Франции – эта поддержка существенно выше, чем для других стран-участниц;
- новые страны - участники ЕС теряют политическую независимость при формировании внутренней национальной политики страны;
- существенно вырос государственный долг новых стран-участниц ЕС, поскольку, сокращая внутреннее производство, они вынуждены

привлекать внешние кредиты, но при этом эта поддержка не покрывает издержек, которые им необходимо понести для переориентации производства. В итоге гасить полученные кредиты страны не могут. В конечном итоге данный процесс придет к тому, что эти государства объявят себя банкротами. А сможет ли ЕС существовать в таких условиях, покажет время.

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.

4. 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 ЕЭАС, 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.

Глава 2. Особенности создания и функционирования единых экономических пространств.

2.1. Анализ особенностей налогообложения в рамках участия стран в единых мировых экономических сообществах.

Реформа базовой конструкции международного налогообложения активно обсуждается во всем мире. Новые подходы к распределению налоговых полномочий между различными юрисдикциями обсуждаются представителями научных, деловых и политических кругов. Более того, конкуренция полномочий становится основным двигателем международной и европейской налоговой политики: национальные правительства пытаются модифицировать свои налоговые режимы для привлечения бизнеса либо посредством общих мер (например, общее понижение ставки корпоративного налога), либо путем предоставления преференций конкретным предприятиям или сферам бизнеса. Чаще всего предметом дискуссии, который явно не ведет к сближению систем налогообложения, является выбор между международным и территориальным налогообложением. Так, страны, ратующие за концепцию вычетов, например, Германия, активно применяют кредитный метод для борьбы с низкими или нулевыми ставками в странах источников доходов; англо-саксонские же страны придерживаются позиции территориального налогообложения [75].

Понятие системы налогов в нормативных актах ЕС не определяется. На основании ст. 200 Договора о Европейском Сообществе, изначально Сообщество финансировалось за счет взносов государств-членов. Изменения в системе финансирования ЕС начались после принятия институтами ЕС ряда правовых актов. Одним из ключевых изменений стал отказ от взносов государств-членов в бюджет ЕС. Данное нововведение должно было разрешить ряд экономических проблем в отношениях между государствами, считающими, что их финансовые выгоды от участия в ЕС неизмеримо меньше (в сравнении с другими участниками), нежели их денежные взносы в бюджет Сообществ. Но решение об отказе от взносов государств-членов не позволяло финансировать в необходимом объеме

функционирование ЕС. В 1985 году был установлен новый источник собственных ресурсов – фиксированный процент от валового национального продукта (далее ВНП) государств-членов, перечисляемый в бюджет ЕС. Это измененная форма ранее существовавших взносов государств-членов. Также данные взносы на практике называют прямым налогом на доходы государств, но такое наименование не совсем корректно, поскольку вносимый платеж не имеет налоговой природы.

Основные виды налогов, действующие на территории Европейского Союза следующие [99]:

- сельскохозяйственные налоги;
- таможенные пошлины;
- НДС (процентные отчисления);
- Подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС.

Группа сельскохозяйственных налогов преимущественно устанавливается на импортируемую и экспортируемую сельскохозяйственную продукцию. Данная группа налогов рассматривается как средство проведения единой сельскохозяйственной политики и собственный источник бюджета ЕС. Например, налог на импортируемое зерно взимается в том случае, если мировые цены ниже цен, предлагаемых производителями зерновых культур государств – членов ЕС. Налог представляет собой разницу суммы между ценой производителя в ЕС и ценой экспортируемого зерна. Сельскохозяйственные налоги в ЕС также используются для введения ограничений на производство определенных видов продукции.

Таможенные пошлины устанавливаются на внешних границах Европейского союза в отношении экспортируемых и импортируемых товаров и определяются с учетом:

1) Тарификации товаров;
2) Происхождения товаров;
3) Их количества;
4) Таможенной стоимости;

5) Тарифной ставки.

Таможенные пошлины – разновидность косвенных налогов, взимаемых в полном объеме в бюджет Союза согласно Таможенному кодексу ЕС. Государства, входящие в состав Европейского союза и осуществляющие таможенную деятельность, получают на покрытие расходов фиксированный процент от общей суммы таможенных доходов.

Налог на добавленную стоимость является наиболее перспективным с точки зрения финансирования деятельности Европейского союза. Наличие НДС в системе налогов государства – обязательное условие его присоединения к ЕС, поскольку финансовые поступления от этого налога составляют один из основных источников формирования бюджета ЕС. НДС учреждается в государствах-членах, которые и определяют размер налоговой ставки в пределах, предписанных законодательством ЕС. Доходы, поступающие от НДС в бюджет ЕС, представляют собой установленную решением Совета единую процентную надбавку к ставке НДС в государствах-членах. Элементы налога на добавленную стоимость и порядок его функционирования подробно регулируются Директивой Совета 2006/112 от 28.11.2006г., которая заменила Шестую директиву о НДС и установила общую систему налога на добавленную стоимость на территории ЕС [99].

Подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС, является четвертым налоговым источником бюджета ЕС. Порядок взимания данного налога установлен регламентом Совета №260/68 от 29.02.1968 г. В соответствии со статьей 13 Протокола о привилегиях и иммунитетах должностные лица и служащие ЕС освобождаются от уплаты национальных налогов с вознаграждений и иных выплат, осуществляемых ЕС. Если налоговые органы государств-членов, определяя налоговую ставку, исчисляемую по прогрессивной шкале, включают в общий доход средства, полученные должностным лицом ЕС в форме зарплаты или иного вознаграждения, то подобные решения национальных государств органов являются нарушением права ЕС и должны быть отменены.

По мере развития процессов интеграции и увеличения объема задач,

решаемых Европейским союзом, в систему источников формирования бюджета пространства могут вносится изменения, обусловленные потребностью в дополнительном финансировании социально-экономических и политических программ. Данные изменения могут:

- Носить структурный характер и выражаться в перераспределении финансового бремени между существующими статьями бюджета доходов ЕС (за счет регулирования ставок налоговых платежей и процентного отчисления от ВНП государств-членов)
- Осуществляться путем введения новых источников финансирования за счет изменений соотношения налоговой юрисдикции государств и ЕС.

При перераспределении финансового бремени между существующими статьями бюджета доходов пространства повлечет за собой увеличение налогового бремени в государствах-членах пространства. Введение новых источников финансирования предполагает сокращение доходов национальных бюджетов и сужение финансовой юрисдикции государств. С точки зрения отдельных государств – участников пространства выбор в пользу перераспределения финансового бремени более предпочтителен, поскольку позволяет, сохранив прежние юридические полномочия, использовать внутригосударственные возможности для перераспределения налогового бремени с учетом национальных налоговых систем и социально-экономического положения разных категорий налогоплательщиков. Интересно отметить, что в внутригосударственных налоговых системах пространства ЕС значительную долю обязательных отчислений в бюджет составляют платежи, не имеющие прямого отношения к функционированию единого европейского рынка. Именно за счет этой части доходов национальных бюджетов можно наиболее эффективно решать проблему перераспределения налогового бремени. Однако Лиссабонский договор предусматривает возможность иного подхода к решению вопроса об увеличении бюджетных поступлений ЕС, закрепляя положение о том, что бюджет Союза полностью финансируется за счет собственных ресурсов. Но в тексте договора не

содержится перечисления видов доходов системы «собственных ресурсов», но закрепляется право Совета ЕС вводить новые и упразднять существующие источники финансовых доходов бюджета экономического пространства. Право Совета ЕС вводить новые источники системы «собственных ресурсов» может стать ключевым фактором в вопросе перераспределения налоговой компетенции ЕС и государств-членов.

Правовой механизм регулирования налогов в ЕС - совокупность правовых средств, выбор которых определяется целями налоговой политики и соотношением налоговых полномочий институтов ЕС и государств-членов. В основе налоговой политики лежит принцип гармонизации, а в основе соотношения полномочий институтов ЕС и государств –членов пространства – принцип субсидиарности. Принцип гармонизации проявляется на основании двух основных методов: позитивной и негативной интеграции. Определение данных методов не приведено в актах первичного и вторичного права ЕС. Позитивная интеграция означает принятие институтами ЕС нормативных правовых актов, направленных на гармонизацию национального налогового законодательства. Негативная интеграция означает установление запретов на определенные виды действий, противоречащих политике ЕС, выражающаяся в запретительных решениях Суда ЕС.

Метод позитивной интеграции наиболее ярко проявляется в принятии директив, гармонизирующих законодательство в области косвенных налогов. Эти директивы представляются в виде двух групп: директивы в отношении акцизов и директивы в отношении НДС.

Например, одна из директив в отношении акцизов установила общие правила регулирования режима налоговых складов на территории ЕС:

1. Подакцизные товары могут свободно перемещаться между налоговыми складами на территории государств – членов ЕС. При этом налоговой обязанности не возникает. Также действует режим отсрочки уплаты налога.

2. Владельцы складов не несут налоговой обязанности в отношении

подакцизной продукции. Обязанность возникает после передачи продукции в сферу потребления.

Директива в области акцизов установила два принципа возникновения налогового обязательства: принцип налогообложения в стране происхождения (приобретения товара); принцип налогообложения в стране назначения (поставки) товара.

Принцип налогообложения в стране происхождения товара применяется при приобретении подакцизных товаров гражданами государств – членов ЕС для личного потребления. С тем, чтобы избежать путаницы в отношении товаров, предназначенных для личного потребления и для коммерческих целей, Директива устанавливает качественные и количественные критерии. Принцип налогообложения в стране назначения (поставки) товара применяется при коммерческой деятельности с подакцизными товарами. Также Директивой предусматриваются налоговые льготы в форме освобождения от акцизов товаров, предназначенных для дипломатических и консульских учреждений, международных организаций и вооруженных сил НАТО. Государства-члены экономического пространства могут заключать соглашения об освобождения от акцизов с третьими странами или международными организациями, но для этого необходимо получить согласие Совета, единогласно утверждаемое по предложению Европейской комиссии.

Директивы в отношении НДС также были приняты на территории единого экономического пространства Европейского союза. Первая директива учредила НДС в Сообществе и закрепила принципы его функционирования. Основные положения Директивы можно представить тремя пунктами:

- Требование к государствам-членам заменить действующие налоги с оборота единой формой НДС.
- Закрепление принципа исчисления НДС, который отличается от действующей схемы исчисления налога с оборота;
- Определение порядка имплементации положений данной Директивы.

Вторая директива по НДС дополняла положения первой директивы, конкретизируя порядок их реализации.

Данные директивы положили начало единой системы НДС. Однако ряд вопросов остался вне конкретного регулирования директив. В частности, определение сферы применения данного налога (номенклатуры товаров и услуг, в отношении которого действует НДС). В соответствии с директивами вопрос остался в компетенции государств-членов, которые самостоятельно и, естественно, без согласования с другими членами ЕС определяли перечень товаров и услуг, облагаемых НДС и исключаемых из сферы его действия.

Принятая в 1977г. Шестая директива, просуществовавшая без малого тридцать лет, стала общим законом НДС для государств-членов, который содержал подробное описание элементов налога на добавленную стоимость и регулировал механизм его взимания, ориентированный на единый рынок товаров и услуг государств-членов.

В 2006 году была принята Директива Совета 2006/112 от 28.11.2006 о единой системе налога на добавленную стоимость, заменившая собой фактически все предыдущее законодательство о НДС. Это обширный нормативный правовой акт, включающий в себя 15 глав, 414 статей и 9 приложений. В ней определены:

1) Предмет и сферы применения;
2) Территория применения;
3) Субъекты налогообложения;
4) Налогооблагаемые сделки и место их осуществления;
5) Наступление налоговой обязанности и основание для взимания НДС;
6) Налогооблагаемая сумма;
7) Ставки;
8) Освобождения и вычеты;
9) Обязанности налогооблагаемых лиц и определенных категорий не облагаемых налогом лиц.
10) Специальных схемы налогообложения;

11) Исключения (предоставление права некоторым государствам не применять некоторые положения Директивы и меры по предотвращению уклонения от налога).

Содержание данной Директивы сравнимо с налоговым законом. Директива содержит все элементы закона о налоге и отличается только тем, что ее положения должны имплементироваться в национальном правопорядке в соответствии с особой процедурой.

Законодательство государств-членов о прямых налогах также является объектом гармонизации. Однако это касается лишь отдельных аспектов прямого налогообложения. Договор о ЕС не содержал положений о политике институтов в этой области. Поэтому все решения ЕС по прямым налогам принимались, основываясь на принципе субсидиарности. Сегодня институты ЕС приняли только четыре базовые директивы, направленные на сближение законодательства государств-участников в области прямого налогообложения. Поэтому основная нагрузка по регулированию прямых налогов ложится на национальное законодательство государств-членов.

Метод негативной интеграции применяется преимущественно путем принятия Судом ЕС решений, запрещающих дискриминацию в налогообложении нерезидентов и доходов, полученных за пределами единого экономического пространства.

В едином экономическом пространстве Европейского Союза в налоговой сфере многое регулируется национальными законодательствами государств-членов, имеет свои особенности в отдельно взятых странах и в целях создания единых правовых условий общего рынка требуют негативной интеграции.

Налоговые системы стран ЕС несмотря на тесные интеграционные связи по-прежнему заметно отличаются друг от друга. В Европе достаточно сложно встретить единые стандарты налогообложения тех или иных видов доходов, налоговые ставки и режимы существенно отличаются друг от друга. Встречаются даже уникальные по своей природе налоговые режимы и правила.

Рассмотрим основные виды налогов ЕС на примере одного из лидеров пространства – Федеративной Республики Германия. В ФРГ:

- Налог на прибыль: различают субъекты налогообложения с неограниченной (налогообложение доходов по всему миру) и ограниченной (с доходов от источников в Германии) налоговой обязанностью по уплате налога. Иностранные компании, не имеющие постоянного представительства в Германии, а также некоммерческие организации-резиденты и государственные учреждения несут ограниченные обязательства по налогу на доходы. Базовая ставка налога на прибыль составляет 15% (до 2008 года ставка составляла 25%). Эффективная ставка составляет в среднем 30%, так как, помимо налога на прибыль, налогоплательщик уплачивает «солидарный взнос» в размере 5,5% от суммы налога и муниципальные налоги, варьирующиеся от 14% до 17% [70]. В Германии, как и в остальных странах ЕС, действуют общеевропейские правила исчисления и уплаты косвенных налогов, установленные нормами Европейского союза. Базовая ставка налога составляет 19%. Возможно применение пониженных ставок в размере 7% (в отношении прибыли от реализации товаров первой необходимости и гостиничных услуг) и 0% (в отношении прибыли от экспорта или внутрисоюзных поставок).
- Налогом на доходы физических лиц облагаются как резиденты (в отношении любого дохода), так и нерезиденты Германии. Помимо налога на доходы, налогоплательщики уплачивают солидарный взнос в размере 5,5% от суммы налога, а лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, – налог на предпринимательство. Ставки налога в Германии составляют 0%, 14%, 23,97%, 42% и 45%, однако пороговые суммы, к которым они относятся, различаются в зависимости от субъекта обложения (одиночный налогоплательщик или супружеская пара). Для одиночных налогоплательщиков и супружеской пары устанавливаются соответственные пороговые суммы в евро.
- Налог на недвижимое имущество взимается в местные бюджеты. Сумма налога рассчитывается как произведение стоимости недвижимости и

федеральной ставки налога (0,35%), а также местных коэффициентов. Таким образом, эффективная ставка налога может колебаться от 0,98% до 2,84% от стоимости недвижимости.

Рассмотрим структуру доходной части бюджета Европейского союза [117]:

Таблица 2.1.1 - Источники доходной части бюджета Европейского союза

Источник	**Процентное соотношение налоговых поступлений**
НДС	12,26%
Отчисления от ВНД	68,73%
Традиционные собственные ресурсы	11,40%
Прочие налоги	6,92%
Доходы прошлых лет	0,70%

К традиционным собственным ресурсам относятся налоги в виде импортных пошлин на товары, ввозимые на территорию Союза. Данные пошлины взимаются государством, в которое прибывает импортируемый товар. Этому государству разрешается забрать для внутренних нужд до 25% от взимаемого налога с целью покрытия расходов на администрацию. Еврокомиссия следит за правильным сбором пошлин, и страны несут ответственность за ошибки в таможенном администрировании. [118]

Процент отчислений от валового национального дохода (ВНД) составляют наибольшую часть бюджета ЕС. Валовой национальный доход — это совокупная рыночная стоимость всего объема конечного производства товаров и услуг в экономике государства за один год. Для определения суммы отчисления используется простое умножение ВНД страны за год на ставку. Ставка одинакова для всех стран. Она определяется количеством дохода, необходимого для покрытия разницы между расходами, заложенными в бюджете ЕС, и доходами, идущими из других ресурсов. Другие доходы включают налоги на зарплаты сотрудников институтов ЕС, ставки по банковским вкладам, взносы от стран, не входящих в ЕС,

возврат неиспользованных средств, штрафы на компании, нарушающие законодательство ЕС, и профицит бюджета за предыдущий год.

Схема 2.1.1. Процентное соотношение по источникам налоговых поступлений в бюджет Европейского союза

Большинство других межгосударственных интеграционных объединений направлены только на создание зон свободной торговли, а не на сближение национальных законодательств в различных сферах регулирования. Например, НАФТА — комплексное региональное соглашение, объединяющее три страны, находящиеся на разных уровнях экономического, социального и политического развития (США, Канада, Мексика); регулирует их отношения в различных аспектах — торговле товарами и услугами, инвестиционном сотрудничестве, охране интеллектуальной собственности, экологии. Соглашение подписано в 1994 г. с целью плавного сокращения торговых барьеров в различных отраслях экономики США, Канады и Мексики для обеспечения и облегчения доступа товаров и услуг на рынки стран-участниц и формально означало единую континентальную систему свободной торговли. НАФТА — зона свободной торговли, все условия которой распространяются только на членов НАФТА, а по отношению к третьим странам каждое государство вырабатывает самостоятельную внешнеэкономическую политику.

Внутри НАФТА главным центром экономической силы является США, чья

экономика в несколько раз превосходит Канаду и Мексику вместе взятые. Этот факт облегчает управление (страна-лидер легко может навязать свои решения более слабым партнерам), но одновременно создает среду потенциальных конфликтов (партнеры США могут оказаться недовольными своим подчиненным положением). Кроме того, интеграция оказывается однобокой: Канада и Мексика тесно интегрированы с США, но не друг с другом. В сфере налогообложения пространства преобладает национальное законодательство каждого государства-участника, никакой интеграции национальных законодательств в этой области не происходит. В США и Канаде исчезают высокооплачиваемые рабочие места по мере увеличения объемов импорта из менее развитых индустриальных стран, одной из которых является Мексика. У Мексики также есть причины для беспокойства: американские и канадские транснациональные корпорации, проникая в страну, уничтожают малые и средние промышленные предприятия. Таким образом в рамках НАФТА было уничтожено 28000 мексиканских малых предприятий, которые не выдержали конкуренции со стороны крупных зарубежных компаний. О создании единого налогового пространства в НАФТА пока говорить не приходится. В сфере налогового взаимодействия основным результатом функционирования НАФТА является снижение таможенных пошлин. В рамках каждого государства-участника уровень поступлений в бюджет от таможенных взносов также значительно снизился. Основные результаты функционирования НАФТА следующие:

1. Увеличение товарооборота между страна-участницами интеграционного объединения в связи со значительным снижением таможенных пошлин;

2. Повышение инвестиционного климата стран-участниц в связи с повышением их рейтинга как государства, являющегося членом крупной интеграционной группировки;

3. Повышение конкурентоспособности отдельных сфер и групп товаров. Однако закрытость пространства не дает проникать на рынки конкурентные товары

из других стран, что ограничивает конкуренцию, снижает качество торгуемой продукции, не снижает цену – замкнутость стран.

4. Перемещение производств из более экономически развитых государств- членов пространства в менее экономические сильные в поисках дешевой рабочей силы, как следствие, сокращение рабочих мест в более развитых странах.

5. В отличие от Европейского Союза, который оказывает значительную финансовую поддержку из европейского общего бюджета ЕС слабым странам, являющимся членами данного интеграционного объединения и находящимся в кризисной ситуации, в НАФТА ни США, ни Канада не оказывают никакой финансовой поддержки Мексике – стране, значительно уступающей в экономическом плане другим странам-участницам НАФТА.

Ассоциация государств Юго-Восточной Азии (далее АСЕАН) образована 8 августа 1967 года. В нее вошли Индонезия, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины, затем Бруней-Даруссалам (в 1984 г.), Вьетнам (в 1995 г.), Лаос и Мьянма (в 1997 г.), Камбоджа (в 1999 г.). Статус специального наблюдателя имеет Папуа-Новая Гвинея. Задача превращения АСЕАН в один из мировых политических и экономических центров многополюсного мира стимулировала эту региональную группировку стран активно решать ряд чрезвычайно важных задач. К ним относятся: формирование зоны свободной торговли и зоны инвестиций; введение единой валюты и создание развернутой экономической инфраструктуры, формирование специальной структуры управления. Создавая зону свободной торговли, члены Ассоциации ставили цель активизировать торговлю внутри пространства товарами и услугами, расширить и диверсифицировать субрегиональный товарооборот и в условиях роста взаимной торговли повысить конкурентоспособность экономик своих стран. АСЕАН призвана также способствовать политической консолидации стран региона, подключению к экономическому сотрудничеству менее развитых стран юго-восточной Азии.

Главный инструмент реализации идеи создания зоны свободной торговли -

Соглашение об общем эффективном преференциальном тарифе (СЕПТ), подписанное странами АСЕАН на саммите в Сингапуре в 1992 г. СЕПТ развивает основные положения Соглашения о преференциальной торговле АСЕАН 1977 г.

Согласно принятой схеме СЕПТ все товары подразделяются на четыре категории. К первой относятся товары, уровень тарифов на которые подлежит сокращению в соответствии с ускоренным или обычным графиком. Эта группа товаров составляет 88% всей товарной номенклатуры стран АСЕАН и постоянно расширяется. Две другие категории товаров включены в списки изъятий, причем в одну категорию входят товары, представляющие важность для обеспечения интересов национальной безопасности, защиты общественной морали, жизни и здоровья людей, флоры и фауны, а также художественные, исторические и археологические ценности. Другая часть изъятий включает в себя товары, снижение тарифов на которые страны АСЕАН считают по внутриэкономическим соображениям временно невозможным, однако, предусматривается постепенное сокращение числа этих товаров. Четвертую категорию составляет сельскохозяйственное сырье, первоначально полностью исключенное из схемы СЕПТ. Однако в 1995 г. были определены особые условия снижения тарифов на различные группы этих товаров. В АСЕАН существует дифференцированный подход к срокам, в течение которых будут снижены или отменены тарифы для различных стран. СЕПТ первоначально предполагало сокращение к 2003 г. подавляющего числа действующих во внутри региональной торговле национальных импортных тарифов до 0-5%. Главной причиной возникающих у членов АСЕАН трудностей является однотипная структура экономик стран юго-восточной Азии и практически одинаковая и, следовательно, конкурирующая их экспортная товарная номенклатура. Исключение составляет только Сингапур.

Однако, как и в НАФТА, так и в АСЕАН о едином налоговом пространстве и интеграции национальных законодательств в этом аспекте говорить пока не приходится.

Интересно отметить, что современная практика международных отношений

«на словах» строится на принципе невмешательства во внутренние дела третьих стран, друг друга. Исходя из этого принципа получается, все правила жизни и деятельности граждан на территории соответствующего государства устанавливаются исключительно властями этой страны, включая и налоговое право. Любое государство вправе применять разнообразные налоги и облагать этими налогами объекты на своей территории. Однако многие зарубежные страны претендуют на налогообложение объектов, находящихся за пределами их национальной территории.

Для смягчения (в дальнейшем устранения) эффекта двойного налогообложения используются [19]:

1. Метод вычета из налогооблагаемой базы расходов на уплату иностранных налогов;

2. Метод исключения из налогооблагаемой базы доходов, полученных за рубежом (имущества и т.д.)

3. Метод налогового кредита (зачета уплаченных за рубежом налогов в счет уменьшения обязательств налогоплательщика по уплате налога внутри страны).

4. Метод отсрочки обложения иностранных доходов до момента их ввоза на территорию страны – постоянного местонахождения плательщика.

Метод вычета применяется в том случае, если объектом налогообложения является полученное в дар, наследство. Методы исключения и налогового кредита – при расчете обязательств по уплате налогов на доходы и имущество. При возникновении потребности изменить применяемый метод заключается налоговое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом. Данные соглашения не могут использоваться для ухудшения налогового положения налогоплательщика.

Анализируя действующие мировые единые экономические пространства, можно сделать вывод о том, что в сфере налогового регулирования единые подходы действуют на сегодняшний день только в Европейском союзе. Такие

крупные мировые сообщества в западном полушарии, как НАФТА, и Азиатско-Тихоокеанском регионе, как АСЕАН, функционируют в основном в рамках зон свободной торговли, оптимизируя в основном таможенные барьеры и не затрагивая внутренние налоговые законодательства стран-участниц пространств.

Несмотря на действующие в Европейском Союзе Директивы, регулирующие налогообложение пространства, термин «единое налоговое законодательство пространства» к ЕС применить нельзя, потому что:

1) Понятие системы налогов в нормативных актах ЕС не определяется;

2) Налоговые системы стран-участниц по-прежнему заметно отличаются друг от друга.

3) Нет единых стандартов налогообложения тех или иных видов доходов, налоговых ставок и режимов.

Из всех действующих на сегодняшний день мировых объединений Европейский союз, в отличие от АСЕАН и НАФТА, оказывает финансовую поддержку странам-участницам, находящимся в кризисном положении. И только в ЕС действуют подходы по гармонизации налогового законодательства государств-членов, есть единый бюджет пространства. НАФТА и АСЕАН – пространства, цель функционирования которых – зона свободной торговли, поиск новых потенциальных рынков сбыта, снижение таможенных пошлин на границах.

Положительным сторонами единого налогового пространства интеграционной группировки стран можно выделить следующее:

1. Снижение таможенных пошлин, как следствие повышение уровня товарного обмена между странами (характерно для зон свободной торговли).

2. Повышение конкуренции между различными группами товаров, поскольку их доступ на общий рынок единого пространства становится доступнее, как следствие снижаются цены, повышается спрос.

3. Повышение инвестиционной привлекательности для притока иностранных инвестиций отдельных стран-участниц пространства, поскольку вступление в престижно единое пространство влечет повышение репутации страны

на мировой арене.

4. Основными источниками бюджета единого пространства служат косвенные налоги. Функционирование единого бюджета пространства подразумевает финансовую помощь странам, находящимся в кризисном положении и являющимся членами данного пространства.

Негативными сторонами единого налогового пространства являются следующие аспекты:

- Необходимость перечисления средств в единый бюджет пространства влечет за собой увеличение налоговой нагрузки на каждого отдельно взятого члена данного пространства, повышается бремя на национальный бюджет отдельно взятого государства;
- При отсутствии единых подходов в налогообложении велик риск применения «двойного налогообложения».
- При неравномерном экономическом развитии государств-участников пространства и при неоказании финансовой помощи менее развитые страны попадают по еще более кризисное положение: национальное производство и экономика не может конкурировать с крупными игроками, тем самым попадая в прямую зависимость от других участников пространства и теряя фактически свой суверенитет.

В рамках создания единого налогового пространства Евразийского экономического союза необходимо:

- Определить структуру консолидированного бюджета пространства;
- Избежать эффекта «двойного налогообложения» на территории пространства;
- Определить объекты и субъекты налогообложения;
- Разработать Стандарты налогообложения пространства, в которых обязательно должны быть учтены национальные интересы стран ЕАЭС.

2.2. Анализ действующего налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС.

Договор о Евразийской экономическом союзе, подписанный государствами-членами 29 мая 2014г. и вступивший в силу с 01 января 2015г., – документ, состоящий из четырех частей, двадцати восьми разделов и тридцати трех приложений. Сферу налогов и налогообложения регулирует раздел XVII части 3 Договора о Евразийском экономическом союзе (далее Договор ЕАЭС). В данном разделе описаны общие принципы налогообложения, применяемые государствами-членами (статья 71); в статье 72 включены принципы внимания косвенных налогов; а статья 73 регулирует вопросы налогообложения доходов физических лиц.

Согласно статье 71 Договора ЕАЭС общие принципы налогообложения ЕАЭС следующие:

1. Товары, перемещаемые на территории пространства из одного государства в другое, облагаются косвенными налогами.

2. Государства – участники пространства, во взаимной торговле взимают налоги, иные сборы и платежи таким образом, чтобы налогообложение на территории всего пространства было благоприятным и однородным.

3. Участники пространства определяют направления по взаимодействию в сфере косвенных налогов: НДС и акцизов.

Статья 72 Договора ЕАЭС и Приложение №18 к Договору регламентируют порядок взимания косвенных налогов на территории пространства:

1. Взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, где предусматривается 0% ставка НДС и освобождение от уплаты акцизов.

2. Взимание косвенных налогов происходит на территории государства, в котором реализуются товары, работы, услуги.

3. Ставки косвенных налогов во взаимной торговле при импорте товаров на территорию государства не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этого

государства-участника пространства.

Говоря о едином пространстве ЕАЭС, необходимо вспомнить о действующем Таможенном кодексе Таможенного союза. В единое таможенное пространство Таможенного союза, закрепленное в Таможенном кодексе, входят: Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Киргизская Республика и Российская Федерация. Таможенный кодекс регламентирует уплату таможенных пошлин при поступлении товаров на территорию Таможенного союза и косвенных налогов (НДС, акцизы). В рамках Таможенного союза регулирование взимания косвенных осуществляется на основе:

1. Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г.

2. Протокола "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе";

3. Протокола "О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе";

4. Протокола "Об обмене информацией между налоговыми органами сторон, включающем также перечень сведений, необходимых для обеспечения полноты сбора косвенных налогов".

Вышеуказанные документы вступили в силу с 1 июля 2010 г. одновременно с вступлением в силу Таможенного кодекса Таможенного союза (далее ТС).

В рамках ТС перемещение большинства товаров осуществляется без таможенного оформления и, соответственно, таможенные декларации на такие товары не составляются. Контроль за уплатой косвенных налогов осуществляют налоговые органы. При этом документом, свидетельствующим о перемещении товаров с территории одного государства на территорию другого государства и об исполнении налоговых обязательств при ввозе, служит заявление о ввозе товаров.

Например, когда российский налогоплательщик реализует товары на территорию государства-участника ТС, то применяется ставка НДС – 0%.

Налогоплательщик обязан документально подтвердить обоснованность применения нулевой ставки НДС, представив в налоговые органы соответствующие документы (договор; платежные документы; транспортные документы, заявление о ввозе товара на территорию государства-участника ТС и исполнении налоговых обязательств, которые подтверждаются отметками налоговых органов государства ввоза товара). Заявление оформляется в четырех экземплярах. Два экземпляра остаются на территории государства ввоза (один - в налоговом органе, другой - у покупателя), а два оставшихся экземпляра направляются продавцу для возможности подтвердить правомерность применения нулевой ставки НДС.

Одно из заявлений остается у продавца, а другое представляется в налоговый орган в качестве подтверждающих документов одновременно с декларацией.

По Российскому законодательству, указанные документы представляются в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией в течение 180 дней с даты отгрузки товара. Если документы собраны в установленный срок, операции по реализации товаров отражаются в декларации за тот налоговый период, в котором собран пакет документов. Если все документы оформлены правильно, налоговый орган выносит решение о правомерности применения нулевой ставки, и налогоплательщик имеет право на вычет тех сумм налога, которые были предъявлены при приобретении товаров (работ, услуг), использованных для осуществления этой экспортной операции.

Если пакет документов собран не полностью, то возникает ситуация неисполнения обязательств – выплачиваются штрафы. В Российской Федерации такие операции подлежат налогообложению НДС по ставке 10% или 18% в зависимости от категории реализуемых товаров. При этом в налоговый орган подается уточненная декларация.

По мнению заместителя начальника отдела налоговой политики департамента налоговой политики Евразийской экономической комиссии Салтанат Мамбетовой, «основой налоговой политики в ЕАЭС является образование единого

налогового пространства. Оно включает в себя применение единых принципов налогообложения косвенных налогов во взаимной торговле. Сближение норм налогового администрирования и организацию информационного обмена между налоговыми органами стран-участников» [124].

Проведем анализ действующих налогов в государства-членах ЕАЭС, основываясь на внутренних нормативно-правовых актах, регулирующих сферу налогообложения каждого государства (Таблица 2.2.1):

Таблица 2.2.1. – Действующие налоги в национальных законодательствах стран-участниц ЕАЭС.

№п/п	Вид налога	Страны ЕАЭС / ставка налога				
		Российская Федерация	**Республика Беларусь**	**Казахстан**	**Армения**	**Киргизия**
1	НДС	0%, 10%,18%	0%, 10%, 20%; пониженные ставки НДС : 0,5%; 9,09%; 16,67%.	0%, 12%	16,67%	0%, 12%
2	Акцизы	в зависимости от вида подакцизного товара, твердые, адвалорные, комбинированные ставки	в зависимости от вида подакцизного товара, твердые и адвалорные ставки	в зависимости от вида подакцизного товара, твердые, адвалорные ставки	в зависимости от вида подакцизного товара, твердые, адвалорные ставки	в зависимости от вида подакцизного товара, твердые ставки
3	Налог на прибыль	20%	5%, 10%, 24%	корпоративный подоходный налог: 10%, 15%, 30%	5%, 10%	0%, 5%, 10%
4	Налог с продаж	отсутствует	отсутствует	отсутствует	отсутствует	1,5%, 2,5%, 3,5%, 5%
5	НДПИ	твердые и адвалорные ставки в зависимости от вида полезного ископаемого	твердые ставки в зависимости от объекта налогообложения	от 2,5% до 10,6% в зависимости от объекта налогообложения	не используется	бонусы, роялти - твердые ставки

6	НДФЛ	9%, 13%, 15%, 30%, 35%	9%, 12%, 15%	индивидуальный подоходный налог - 5%, 10%	10%, 20%	10%
7	Водный налог	твердые ставки в зависимости от водного объекта	отсутствует	отсутствует	отсутствует	отсутствует
8	Налог на имущество организаций	не превышает 2,2%	1%	0,5%, 1,5%	дифференцированная ставка (от 0,1% до 0,8%)	0,35%, 0,5%, 0,8%, твердые ставки
9	Налог на имущество физических лиц	до 2%	0,10%	твердые ставки и специальные поправочные коэффициенты	дифференцированная ставка	0,35%, 0,5%, 0,8%, твердые ставки
10	Транспортный налог	в зависимости от вида транспортного средства, твердая ставка	твердые ставки	твердые ставки	заменен налогом на имущество	заменен налогом на имущество
11	Налог на игорный бизнес	твердые ставки в зависимости от объекта игорного бизнеса	твердые ставки в зависимости от объекта игорного бизнеса	твердые ставки в зависимости от объекта игорного бизнеса	предусмотрен в рамках специального налогового режима	отсутствует

12	Земельный налог	0,3%; 1,5% от кадастровой стоимости земельного участка	твердые ставки в зависимости от категории сельскохозяйственных земель	твердые ставки от площади участка в зависимости от категории земельного участка	1% в зависимости от категории почвы	твердые ставки
13	Взносы во внебюджетные фонды	2,9% (ФСС), 22% (ПФР), 5,1% (ФОМС)	0,6% (травматизм), 34%	социальный налог: от 7% до 20%	твердые, адвалорные ставки	твердые, адвалорные ставки
14	Прочие налоги и сборы	твердые, адвалорные ставки	твердые, адвалорные ставки	твердые, адвалорные ставки	твердые, адвалорные ставки	твердые, адвалорные ставки

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работ, услуг, которая создаётся на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации. Особенностью налога является то, что при расчете общей суммы своих обязательств перед бюджетом налогоплательщик имеет право вычесть из суммы налога, полученной от покупателя, сумму налога, который он уплатил своему поставщику за облагаемые налогом товары, работы или услуги. Законодательно данный налог закреплен во всех странах-участницах пространства ЕАЭС. В зависимости от категории товаров, работ, услуг ставка по налогу варьируется от 0% до максимальной в Белоруссии на уровне 20%. В таких государствах-участниках ЕАЭС, как Российская Федерация, Белоруссия, Казахстан, Киргизия помимо стандартных ставок, используемых по умолчанию, на некоторые объекты налогообложения НДС распространяются пониженные ставки, закрепленные законодательно (минимальная – 0%, максимальная 16,67%). НДС является одним из основных источников доходов для бюджетов стран-участниц ЕАЭС.

Акциз также является косвенным налогом, устанавливаемым на предметы массового потребления (спиртосодержащие товары, табачные изделия и т.д.). Акциз включается в цену товаров и поэтому фактически выпаливается конченым потребителем. Данный налог служит важным источником доходов государственного бюджета различных стран. На практике ставки акцизов по многим товарам достигает 50% от их цены, а в некоторых случаях и 66%. В всех государствах ЕАЭС акциз закреплен законодательно. В зависимости от вида подакцизного товара используются твердые и адвалорные ставки налога.

Налог на прибыль – прямой налог, взимаемым с финансового результата деятельности субъекта налогообложения (юридические лица и т.д.). Прибыль для исчисления данного налога, как правило, определяется как доход от деятельности налогоплательщика, уменьшенный на величину произведенных

расходов за отчетный период. В структуре доходов бюджетов различных стран данный налог не занимает лидирующих позиций, однако, остается важным источником доходной части бюджетов различных государств.

Налог с продаж – косвенный налог, взимаемый с покупателей в момент приобретения товаров либо услуг. Как правило, налог с продаж рассчитывается как определённая в процентах доля от стоимости реализованного товара (услуги). На сегодняшний день только Киргизии данный налог действует и закреплен законодательно (максимальная ставка 5%). В остальных странах ЕАЭС этот налог не уплачивается. Интересно отметить, что в Российской Федерации налог с продаж вводился и отменялся дважды в истории современной России. С 1 января 2004 г. налог с продаж был отменен, однако, периодически законодатели РФ выдвигают инициативы о его возвращении в налоговую систему РФ.

Налог на добычу полезных ископаемых – прямой налог, взимаемый с недропользователей. В Армении НДПИ не предусмотрен законодательно. В Казахстане в зависимости от объекта налогообложения адвалорные ставки в диапазоне от 2,5% до 10,6%. В Киргизии предусмотрены в качестве налога твердые ставки: бонусы и роялти. В Белоруссии и РФ в зависимости от объекта налогообложения (вида полезного ископаемого) используются твердые и адвалорные ставки. В РФ поступления с бюджет от НДПИ являются одним из ключевых источников дохода.

Налог на доходы физических лиц – это прямой налог, который исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов, в соответствии с действующим законодательством. НДФЛ действует во всех государствах ЕАЭС, его ставка варьируется от 5% (минимальная в Казахстане) до 35% (максимальная в РФ). Ставка зависит от следующих составляющих:

- Облагаемый объект налогообложения;
- Субъект налогообложения, производящий оплату налога.

Из всех государств ЕАЭС водный налог законодательно закреплен только в России.

Налог на имущество организаций действует во всех странах ЕАЭС, минимальная ставка 0,1% в Армении, максимальная 2,2% в России.

Налог на имущество физических лиц - максимальная ставка предусмотрена также в России (2%). В Армении данный налог заменяет транспортный.

Налог на игорный бизнес взимается в зависимости от объекта налогообложения и действует во всех странах ЕАЭС, кроме Киргизии, в которой игорный бизнес законодательно запрещен.

Остальные налоги (госпошлины, земельный, взносы во внебюджетные фонды, прочие) законодательно закреплены во всех странах ЕАЭС. Ставки по названным налогам различаются, но диапазон их колебания минимален.

В государствах ЕАЭС действующие налоги в целом схожи. Самые высокие ставки по отдельным видам налогов законодательно закреплены на территории Российской Федерации. В остальных государствах ЕАЭС значение налоговых ставок различаются, но незначительно. В некоторых странах ЕАЭС часть налогов в принципе отсутствует (например, налог на игорный бизнес в Киргизии), в то же самое время налог с продаж законодательно действует только в Киргизии. Транспортный налог в Армении заменен налогом на имущество, тогда как в других государствах ЕАЭС наравне действует и налог на имущество, и транспортный.

Рассмотрим структуры доходной части бюджетов стран-участниц ЕАЭС.

В Российской Федерации 89,5% доходной части бюджета в 2015г. составили налоговые поступления, оставшиеся 10,5% - различные безвозмездные поступления [125].

Рассмотрим структуру налоговых поступлений в доходную часть консолидированного бюджета РФ в Таблице 2.2.2 [126] и на Схеме 2.2.1 :

Таблица 2.2.2. - Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 г.

Вид налогового поступления в консолидированный бюджет РФ в 2015 г.	**Значение**
Налог на прибыль организаций	3%
НДФЛ	10%
Взносы по внебюджетные фонды	19%
НДС	18%
Акцизы	5%
Налоги на совокупный доход (ЕСХН, УСН, ЕНВД)	1%
Налоги на имущество	2%
Налог на добычу полезных ископаемых	14%
Таможенные пошлины	18%
Прочие	10%

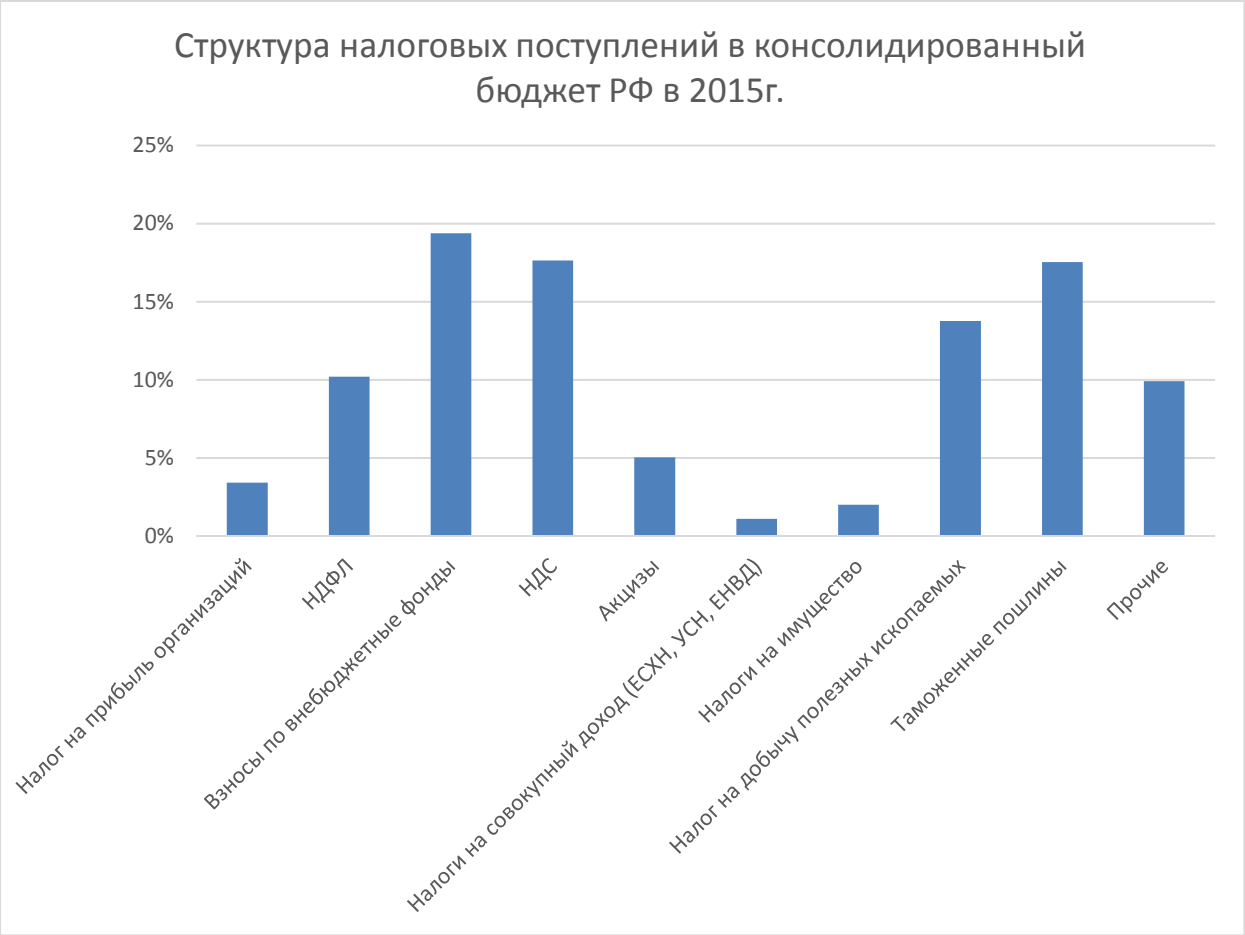

Схема 2.2.1. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ в 2015г.

В структуре консолидированного бюджета РФ основными доходами являются: взносы во внебюджетные фонды (19% в структуре бюджета), НДС и таможенные пошлины (по 18%) и налог на добычу полезных ископаемых (14%).

Структура федерального бюджета выглядит следующим образом (Таблица 2.2.3):

Таблица 2.2.3 – Структура налоговых поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации в 2015 г.

Вид налогового поступления в федеральный бюджет РФ в 2015г.	**Значение**
Таможенные пошлины	26%
НДПИ	20%
НДС	26%

Акцизы	5%
Налог на прибыль организаций	1%
НДФЛ	0%
Налоги на совокупный доход (ЕСХН, УСН, ЕНВД)	0%
Страховые взносы	0%
Налог на имущество	0%
Прочие доходы, включая безвозмездные поступления	21%

Структура доходной части федерального бюджета РФ выглядит иначе. Основной налоговый доход – таможенные пошлины и НДС (по 26%) и налог на добычу полезных ископаемых (20%).

В абсолютном выражении структура консолидированного бюджета (доходной части) РФ в 2015г. по основным налогам (не включая взносы во внебюджетные фонды и таможенные пошлины) выглядит следующим образом [127]:

Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь-октябрь 2014-2015 гг.

виды налогов	январь-октябрь, млрд. руб.		
	2014	2015	темп, %
НДПИ	2 436,8	**2 736,8**	112,3 ▲
Налог на прибыль	2 035,7	**2 332,2**	114,6 ▲
НДФЛ	2 072,2	**2 177,2**	105,1 ▲
НДС	1 816,3	**2 138,7**	117,8 ▲
Имущественные налоги	854,4	**923,8**	108,1 ▲
Акцизы	819,3	**841,8**	102,7 ▲

Рис 2.2.1. Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь 2014г. – октябрь 2015г.

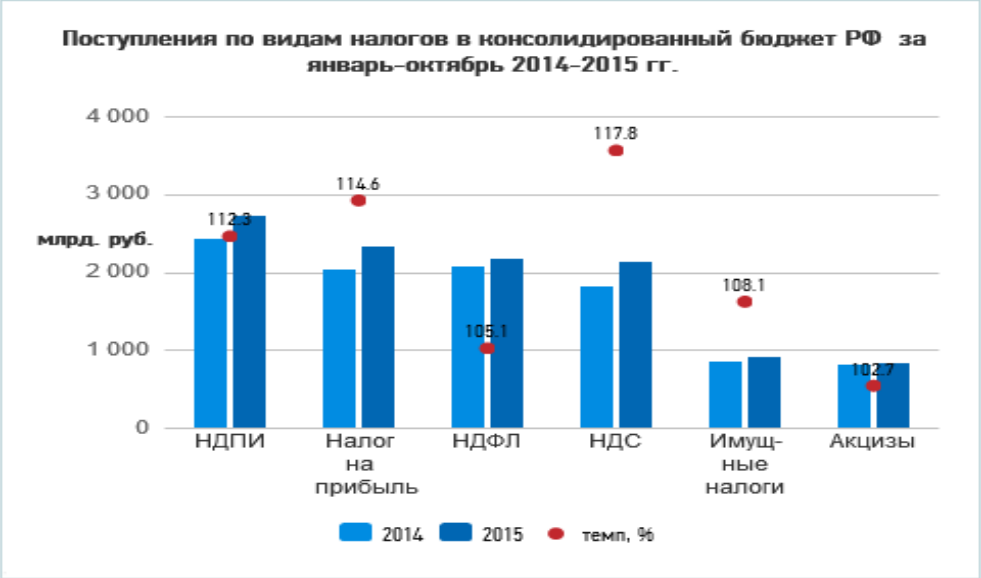

Схема 2.2.2. Поступления по видам налогов в консолидированном бюджете РФ за январь 2014г. – октябрь 2015г., млрд. руб.

Для снижения зависимости экономики страны от использования невозобновляемых природных ресурсов требуется принятие особых политических мер, чтобы уменьшить макроэкономические риски. Одним из решений этой задачи может стать метод равномерного распределения доходов от использования невозобновляемых природных ресурсов на протяжении периода их эксплуатации. Такое управление сырьевыми доходами предполагает их полное или частичное сбережение в периоды интенсивной эксплуатации недр и высоких цен на сырье и использование сбережений в периоды сокращения добычи или падения цен, т. е. перераспределение бюджетных ресурсов во времени. Это позволяет поддерживать стабильный уровень государственных, приводя к макроэкономической устойчивости [119].

На сегодняшний день зависимость бюджета РФ от мировых цен на нефть стоит очень остро и дает возможность оппонентам РФ на мировой арене манипулировать этим и искусственно создавать предпосылки снижения цен на нефть, последующего ослабления курса рубля и ухудшения общей экономической ситуации в стране, что приводит к общему снижению уровня жизни населения страны.

В Республике Беларусь 89,1% доходной части бюджета приходится на налоговые поступления, оставшиеся 10,9% - прочие неналоговые доходы.

Рассмотрим доходную часть бюджета Республики Беларусь в Таблице 6 и на схемах 7 и 8:

Таблица 2.2.4 – Структура поступлений в консолидированный бюджет Республики Беларусь в 2014г.

Вид налогового поступления в консолидированный бюджет Республики Беларусь в 2014г.	**Значение**
НДС	38,70%
Налог на прибыль	8,30%
Акцизы	11,20%
НДФЛ	17,60%
Имущественный налог	5,90%
Налоги от ВЭД (таможенные пошлины и т.д.)	10,30%
Прочие налоги	8,00%

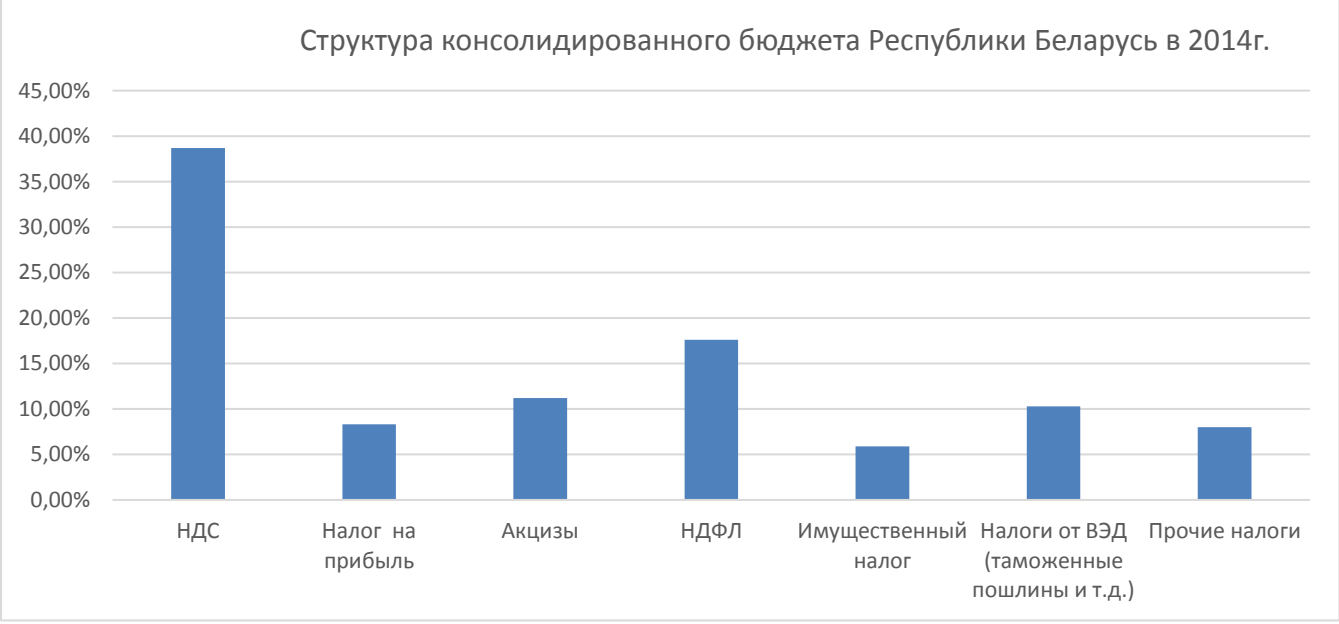

Схема 2.2.3. Структура доходной части консолидированного бюджета Республики Беларусь в 2014г.

Значимую долю доходной части консолидированного бюджета Республики Беларусь составляет налог на добавленную стоимость (38,7%), НДФЛ (17,6%), акцизы (11,2%) и таможенные пошлины (10,3%).

В структуре консолидированного бюджета 53,4 % составляют доходы республиканского бюджета и 46,6 % доходы местных бюджетов (без учета безвозмездных поступлений) [100]. Распределение доходов между уровнями бюджетной системы по основным доходным источникам осуществляется следующим образом. По установленным нормативам между республиканским и местными бюджетами распределяются налог на добавленную стоимость, экологический налог. Полностью зачисляются в республиканский бюджет акцизы и налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности, в местные бюджеты – подоходный налог, налоги на собственность. В республиканский бюджет зачисляется налог на прибыль, уплачиваемый организациями, имущество которых находится в собственности Республики Беларусь, и организациями, в уставных фондах которых 50 и более процентов акций (долей) принадлежит Республике Беларусь, а также организациями, являющимися участниками холдингов. Налог на прибыль, уплачиваемый другими организациям зачисляется в доходы местных бюджетов.

В отличие от Российской Федерации, в которой налог на добычу полезных ископаемых является одним из основных источников доходной части бюджета, НДПИ в Белоруссии составляет незначительную долю и не играет особенной роли для пополнения бюджета. Основополагающими являются косвенные налоги: НДС и акцизы, а также прямой налог на доходы физических лиц.

Приведем структуру доходной части бюджета Казахстана в Таблице 2.2.5 и на Схеме 2.2.4 [120]:

Таблица 2.2.5 – Структура поступлений в консолидированный бюджет Казахстана в 2014г.

Структура консолидированного бюджета Казахстана в 2014 г.	**Значение**
НДС	22,00%

Корпоративный подоходный налог	21,00%
Акцизы	3,00%
Индивидуальный подоходный налог	10,00%
Социальный налог	8,00%
Налог на имущество	3,00%
Таможенные пошлины	19,00%
Платежи недропользователей	3,00%
Прочие налоги	11,00%

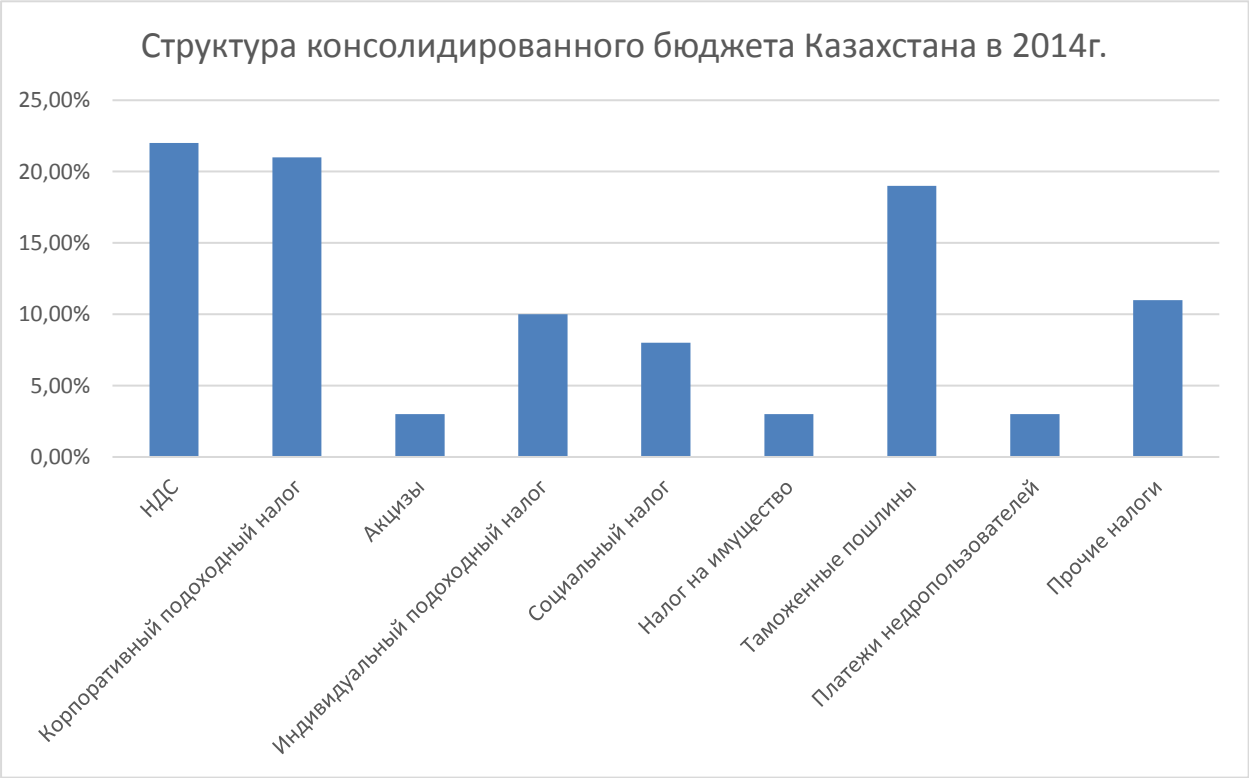

Схема 2.2.4. Структура доходной части консолидированного бюджета Казахстана в 2014г.

Значимую долю доходной части консолидированного бюджета Казахстана составляют: НДС (22%), корпоративный подоходный налог (аналог налога на прибыль) - 21%, таможенные пошлины (19%). Платежи недропользователей вносят незначительный вклад в государственный бюджет Казахстана.

Бюджетная система Республики Казахстан как унитарного государства является двухзвенным: республиканское звено и местное звено. Каждому

звену бюджетной системы соответствуют свои виды самостоятельных бюджетов:

1. республиканский бюджет;
2. областной бюджет, бюджет города республиканского значения, столицы;
3. бюджет района (города областного значения).

Таким образом, в состав бюджетной системы Республики Казахстан входят республиканский бюджет и местные бюджеты, представленные областными бюджетами, бюджетами городов различных уровней и бюджетов районов. Свод республиканского и местных бюджетов (без учета взаимопогашаемых операций между ними) образует государственный бюджет.

Если говорить об уровневой структуре бюджетной системы Республики Казахстан, то в ней выделяют следующие три уровня:

- республиканский бюджет;
- областной бюджет, бюджет города республиканского значения и столицы;
- бюджет района (города областного значения).

Республиканский бюджет представляет собой централизованный денежный фонд, формируемый за счет налоговых и других поступлений, определенных Бюджетным кодексом, и предназначенный для финансового обеспечения задач и функций центральных государственных органов, подведомственных им государственных учреждений и реализации общереспубликанских направлений государственной политики.

Структура доходной части бюджета Киргизии [121] приставлена в Таблице 2.2.6 и на Схеме 2.2.5:

Таблица 2.2.6 – Структура поступлений в консолидированный бюджет Киргизии в 2014г.

Структура консолидированного бюджета Киргизии	Значение
Подоходный налог, уплачиваемый налоговым агентом	10,00%
Налог на прибыль	6,00%
Налог на валовый доход Кумтор	6,00%
Налог на имущество	1,00%
Земельный налог	1,00%
Налог на добавленную стоимость	41,00%
Налог с продаж	9,00%
Акцизный налог	7,00%
Налоги за пользование недрами	2,00%
Таможенные платежи	15,00%

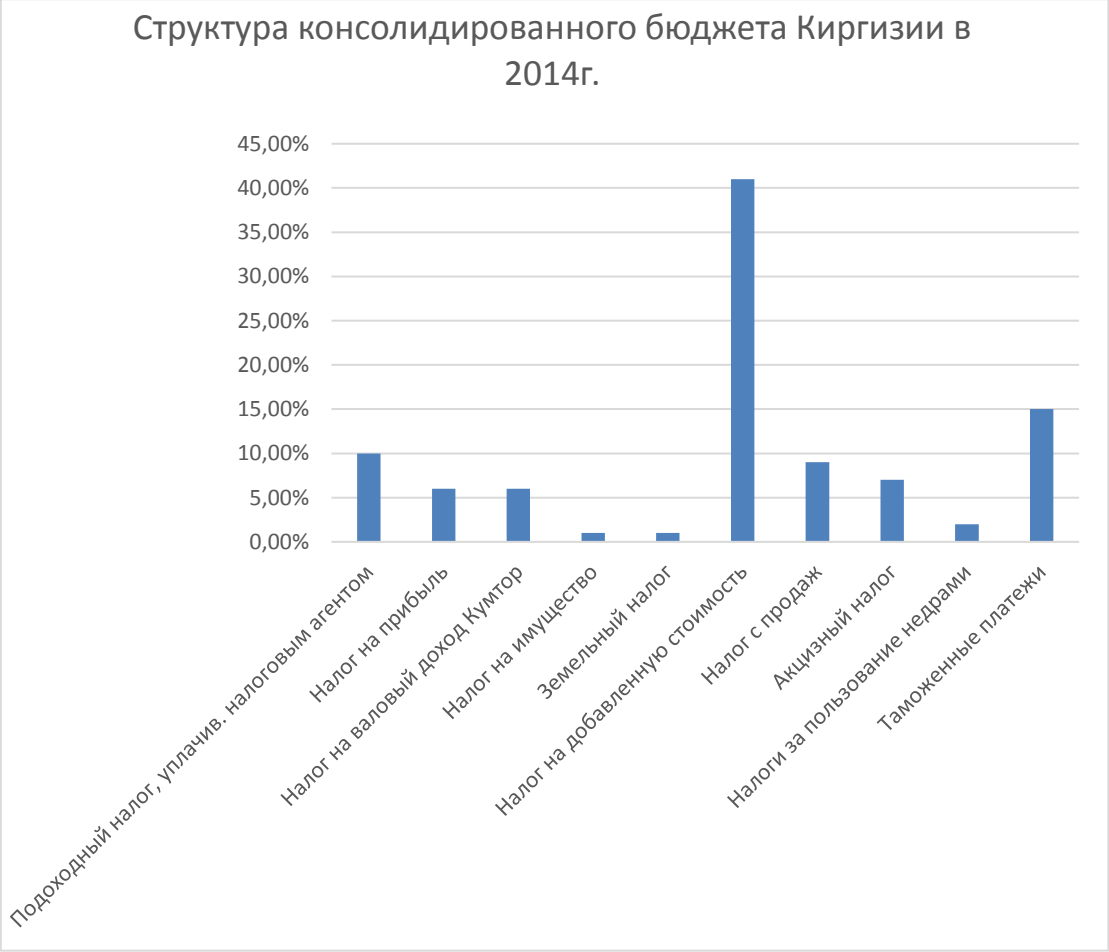

Схема 2.2.5. Структура доходной части консолидированного бюджета Киргизии в 2014г.

Значимую долю доходной части консолидированного бюджета Киргизии составляют НДС (41%), таможенные платежи (15%), подоходный налог, уплачиваемый налоговым агентом (аналог налога на доходы физических лиц) (10%) и налог с продаж (9%). Только к Киргизии на сегодняшний день действует налог с продаж.

Бюджет на 2016 год сформирован с расчетом вступления Кыргызстана в Евразийский экономический союз и повышения акциза на спиртосодержащие изделия и табачную продукцию. В бюджете 2016 года заложены и существенные риски исполнения его доходной части. Одним из самых серьезных называется снижение объема импорта из стран ЕАЭС.

В Армении 85% налоговых поступлений обеспечивают доходную часть бюджета данного государства. Структура доходной части бюджета Армении [128] представим в Таблице 2.2.7. и на Схеме 2.2.6:

Таблица 2.2.7 – Структура поступлений в консолидированный бюджет Армении в 2014г.

Структура консолидированного бюджета Армении	**Значение**
НДС	29,50%
Налог на прибыль	23,70%
Акцизы	15,10%
Подоходный	16,70%
Таможенные пошлины	9,00%
Прочие налоги	6,00%

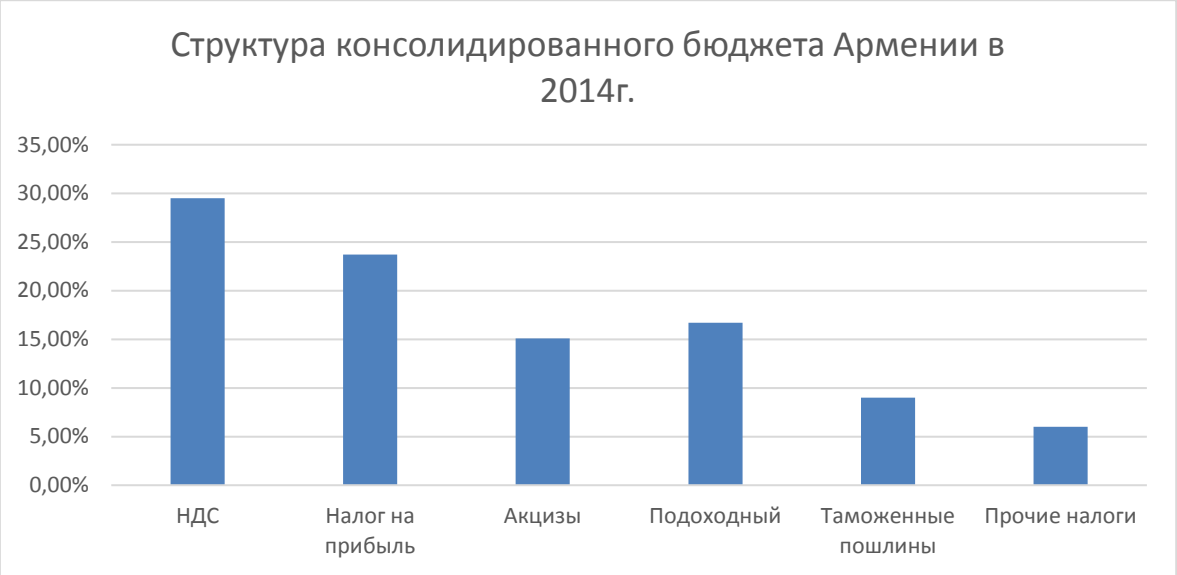

Схема 2.2.6. Структура доходной части консолидированного бюджета Армении в 2014г.

Основополагающими налогами в Армении, формирующими основную часть бюджета являются НДС (29,5%), налог на прибыль (23,7%), подоходный налог (аналог НДФЛ) (16,7%) и акцизы (15,1%).

В Армении преобладают поступления от косвенных налогов, соответственно. Это говорит о том, что и доходы физических лиц, и прибыль предприятий находятся на недостаточно высоком уровне. 2015 год не улучшил экономического положения Армении. Вырос внешний долг, продолжилась эмиграция, остались в силе такие тенденции как сокращение инвестиций и вывоз капитала. В наступившем году объем внешнего долга, который сегодня составляет 5 млрд 122 млн долларов, может превысить 50% от ВВП.

Одним из важнейших показателей состояния экономики считается сокращение торгового оборота и розничной торговли. По официальной статистике, объем внешней торговли в первом полугодии 2015 года снизился на 20,6% по сравнению с аналогичным периодом 2014 года и составил 2 млрд 186 млн долларов. В последний раз внешняя торговля сократилась в кризисном 2009 году, тогда падение составило 31,5% по

сравнению с 2008 года. Впервые после кризиса 2009 года сократилась и торговля внутри страны. В январе-июне спад составил 5,1% по сравнению с тем же периодом 2014 года.

Второй важнейшей характеристикой состояния экономики являются поступления в бюджет от крупных налогоплательщиков. В первой половине 2015 года крупнейшие налогоплательщики Армении заплатили на 15,3% меньше налогов, чем в 2014 году.

Практически во всех развитых странах еще в конце 80-х гг. прямые налоги преобладали над косвенными, причем такая тенденция будет сохраняться и в будущем. А среди прямых налогов превалируют подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль.

Приведем основные налоги –источники доходов во внутренние бюджеты стран ЕАЭС в консолидированной Таблице 2.2.8:

Таблица 2.2.8 – Доля основных налогов - источников доходов во внутренние бюджеты стран ЕАЭС

Страна	**Доля основных налогов - источников доходов во внутренние бюджеты стран ЕАЭС**
Российская Федерация	Взносы во внебюджетные фонды - 19%, НДС-18%, таможенные пошлины - 18%, НДПИ - 14%, НДФЛ - 10%
Беларусь	НДС - 38,7%, НДФЛ - 17,6%, акцизы 11,2%, таможенные пошлины - 10,3%
Казахстан	НДС - 22%, Корпоративный подоходный налог - 21%, таможенные пошлины - 19%, Индивидуальный подоходный налог 10%

Кыргызстан	НДС - 41%, таможенные платежи - 15%, Подоходный налог, уплачиваемый налоговым агентом - 10%
Армения	НДС - 29,5%, Налог на прибыль - 23,7%, Подоходный налог - 16,7%, акцизы - 15,1%

Анализируя налоги, закрепленные в национальных законодательствах стран-участниц ЕАЭС, можно сделать следующие выводы:

1. Доходная часть бюджетов каждого из государств ЕАЭС обеспечивается на 90% налоговыми поступлениями.

2. Основные налоги, обеспечивающие большую часть поступлений во внутренние бюджеты государств ЕАЭС различны, однако, в большинстве стран основными источниками являются НДС и таможенные пошлины.

3. Имеются различия в принятых в каждой из стран ЕАЭС видов налогов, например:

- Водный налог действует только на территории Российской Федерации, в других странах ЕАЭС данный налог отсутствует;
- Налог на игорный бизнес законодательно отменен в Киргизии, поскольку игорный бизнес в данном государстве в принципе запрещен; тогда как в других государствах ЕАЭС налог на игорный бизнес действует.
- Налог с продаж законодательно закреплен только в Киргизии, в других странах ЕАЭС данный налог отменен.

4. Ставки по различным видам налогов по странам ЕАЭС сильно дифференцированы:

- Самые высокие ставки в основном действуют в Российской Федерации (НДС - 18%, НДФЛ - 13% (до 35%), взносы во внебюджетные фонды – суммарный налог порядка 30%), а самые низкие в Казахстане (НДС – 12%, индивидуальный подоходный налог – 10%, социальный налог - до 20%).

Как следствие, налоговое бремя отдельных плательщиков физических и юридических лиц в РФ выше, чем в других странах ЕАЭС.

По статистическим данным Евразийской экономической комиссии, сумма поступлений от налога на добавленную стоимость во внутренние бюджеты стран ЕАЭС составляют:

Налог на добавленную стоимость

млрд. долларов США

	9 месяцев 2013	2013	9 месяцев 2014	2014	9 месяцев 2015	9 мес. 2015 в % к 9 мес. 2014
На товары, работы услуги, реализуемые на внутреннем рынке						
Армения	0,3	0,4	0,3	0,4	0,4	116,9
Беларусь	-0,9	-1,0	-0,2	0,1	0,0	-
Казахстан	2,1	3,3	1,3	2,3	0,7	51,6
Кыргызстан	0,1	0,2	0,1	0,2	0,1	83,5
Россия	44,6	58,8	47,2	58,3	33,0	69,8
На товары, ввозимые на территорию страны						
Армения	0,5	0,6	0,5	0,6	0,3	61,8
Беларусь	5,5	7,3	5,1	6,7	3,4	66,9
Казахстан	3,9	5,4	3,2	4,4	2,3	73,3
Кыргызстан	0,3	0,5	0,3	0,4	0,3	86,4
Россия	38,2	52,4	34,8	45,9	21,8	62,7
Всего						
Армения	0,7	1,0	0,8	1,1	0,7	83,2
Беларусь	4,6	6,3	4,9	6,8	3,4	70,2
Казахстан	6,0	8,7	4,5	6,7	3,0	67,1
Кыргызстан	0,4	0,6	0,4	0,6	0,4	85,6
Россия	82,9	111,2	82,0	104,2	54,8	66,8

Рис. 2.2.1 Поступления от налога на добавленную стоимость во внутренние бюджеты стран ЕАЭС

Рассчитаем средневзвешенную ставку НДС по пространству ЕАЭС. Для этого приведем расчет налоговой базы по каждой из стран пространства:

Таблица 2.2.9 – Налоговые базы по налогу на добавленную стоимость по странам пространства

Страна	**Максимальная ставка НДС в стране ЕАЭС**	**Сумма поступлений от НДС во внутренние бюджеты стран ЕАЭС по состоянию на сентябрь 2015г., млрд. $ США**	**Налоговая база по НДС, млрд. $ США***
Российская Федерация	18%	54,8	304,4

Беларусь	20%	3,4	17
Казахстан	12%	3	25
Кыргызстан	12%	0,4	3,3
Армения	16,67%	0,7	4,19

** Рассчитано автором, например, налоговая база по налогу на добавленную стоимость в РФ получена следующим образом:* $\frac{54,8*100\%}{18\%} = 304,4$ млрд. $

Вычислим средневзвешенную ставку по налогу на добавленную стоимость в пространстве ЕАЭС, рассчитанную как отношение сумм поступлений от НДС во внутренние бюджеты стран ЕАЭС к совокупной налоговой базе по странам ЕАЭС:

$$\frac{0,7 + 3,4 + 3 + 0,4 + 54,8}{4,19 + 17 + 25 + 3,3 + 304,4} * 100\% = 17,6\%$$

Исходя из вышеизложенного, в целях приведения налогового законодательства стран-участниц к единым стандартам налогообложения:

1. В Российской Федерации для уменьшения давления со стороны мировых оппонентов в регулировании мировых цен на полезные ископаемые (нефть, газ) требуется снизить зависимость бюджета РФ от налога на добычу полезных ископаемых, в целях удаления рычагов влияния на экономику России извне. Рекомендуется переориентировать бюджет на косвенные налоги: НДС, акцизы. Для того, чтобы НДС стал одним из ключевых источников бюджета РФ рекомендуется:

- законодательно отменить возможность денежного возмещения данного налога юридическим лицам при подаче деклараций к возмещению. Причиной такого предложения является тот факт, что зачастую

недобросовестные налогоплательщики договариваются с сотрудниками налоговых органов о неправомерных возмещениях сумм НДС из бюджета, предоставляя поддельные документы по фиктивным сделкам, что приводит к многочисленным потерям государственного бюджета. При этом необходимость проведения камеральной проверки, естественно, остается.

- После проверки обоснованности налога к возмещению налоговая служба дает заключение юридическому лицу о возможности дальнейшего применения налогового вычета при расчете налога на добавленную стоимость с выручки.

Таким образом ранее уплаченные денежные средства по НДС в бюджет не будут вновь возвращаться налогоплательщику, снизится риск неправомерного возмещения НДС, у недобросовестных консолидированных групп налогоплательщиков будет меньше возможностей «заработать» на возмещениях НДС.

2. Приводить налоги и ставки по налогам к единым стандартам:

- Отменить налог с продаж в Киргизии, повысив при этом ставку НДС до уровня средневзвешенной ставки пространства, рассчитанной в настоящем параграфе – 17,6%;

- Равномерное распределение налогового бремени на налогоплательщиков пространства: поэтапное приведение ставок по каждому виду налога к усредненным значениям – в странах, где ставки завышены, начать их планомерное снижение (Россия, Белоруссия), а в государствах, где ставки по отдельным видам налогов низкие (остальные страны ЕАЭС) - плановое увеличение налогового бремени, учитывая интересы налогоплательщиков, дабы это не стало шоковой терапией.

3. Необходимо упростить действующий порядок взимания косвенных налогов в Таможенном союзе: при ввозе товаров налогоплательщик уплачивает налоги налоговым органам, при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и налог возмещается также налоговыми органами. При

этом для подтверждения нулевой ставки необходим огромный пакет документов, в частности, документы из налоговых органов государства Таможенного союза, на территорию которого был ввезен товар и куда был уплачен косвенный налог (НДС). Зачастую налогоплательщики не успевают собрать полный комплект документов в течение трех месяцев и поэтому автоматически теряют право на реализацию по нулевой ставке. Единый порядок взимания косвенных налогов должен быть предусмотрен на территории всего пространства ЕАЭС, а не только Таможенного союза, согласно Протоколу о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. Порядок взимания косвенных налогов необходимо закрепить в Стандартах налогообложения пространства ЕАЭС.

2.3. Влияние налоговой политики на повышение конкурентоспособности ЕАЭС на мировой арене.

Законы рыночной конкуренции сегодня трансформируются с развитием постиндустриального общества в новые формы. Со времен Адама Смита конкуренция – «естественное и перманентное состояние любого объекта, начиная с конкуренции между людьми и заканчивая цивилизациями». В теории считается, что в конкурентной борьбе рынок сам примет нужные свойства, которые обеспечат все те же принципы рациональности и эффективности. Мировое экономическое сообщество в современных условиях сталкивается со следующими проблемами [17]:

1. Ограниченность мирового спроса. Дальнейшее рыночное развитие экономики развитых стран возможно при условии постоянного потребительского спроса, который одновременно и мотивирует инновационное развитие. Отсутствие роста спроса в развитых странах может компенсироваться за счет роста платежеспособности потребителей в развивающихся странах, таких как Китай и Индия.

2. Замедление развития научно-технического прогресса в условиях недостаточного спроса на инновации и постоянного роста объема финансовых затрат на разработки. Основными потребителями инновации на этапе выхода на рынок являются развитые страны. Отсутствие спроса со стороны таких потребителей ведет к стагнации в производстве инновационных товаров.

3. Доминирование национальных интересов над общемировыми, особенно проблема обостряется в период кризисных явлений в экономике. При этом падает авторитет международных организаций (например, ВТО)

4. Усиление роли транснациональных компаний, которые становятся вненациональными, играющими только по своим правилам. Концентрация финансовых, интеллектуальных и прочих ресурсов в крупных компаниях снижает возможность использовать максимально такой инструмент регулирования рынка как конкуренция.

5. Усиление разрыва между развитыми и развивающимися странами.

6. Усложнение механизмов защиты интеллектуальной собственности.

В специализации по странам можно четко наблюдать следующие тенденции:

1. США – мировой интеллектуальный лидер, сосредоточивший в себе финансовые и научно-технические ресурсы.

2. Евросоюз, Япония, новые индустриальные страны обладают рядом технологий, которые являются в некоторых областях лидирующими.

3. Китай – производственная мировая площадка.

После окончания Холодной войны конкуренция является основной формой противоборства стран в мировой экономике невоенными методами. Данное соперничество ведется на трех уровнях: товарном, фирменном (между различными крупными холдингами) и межгосударственном. Также эти уровни можно разделить на микроуровень, мезоуровень и макроуровень. Естественно, что основным и стратегическим является макроуровень, на котором закладывается основной базис развития страны. На макроуровне складываются условия для формирования конкурентоспособности, на мезоуровне происходит ее непосредственное формирование, а уже на микроуровне можно наблюдать результат реализации конкурентоспособности.

На уровне межгосударственных интеграционных группировок конкурентоспособность состоит из тех же трех уровней, только ее фундаментом на макроуровне являются общие социокультурный и исторический базис; общая научно-технологическая и промышленная база выступает основной составляющей на мезоуровне, а на микроуровне в качестве результата совместного взаимодействия стран выступают товары совместного производства. На уровне континентов конкурентная борьба ведется между следующим интеграционными группировками:

1. США – НАФТА;
2. Европа – Европейский Союз;
3. Юго-восточная Азия – АСЕАН;
4. Евразия – ЕАЭС.

Основные принципы конкуренции в ЕАЭС заложены в разделе XVIII Договора ЕАЭС статьями 74 – 76. Согласно им:

1. Государства-участники пространства проводят согласованную конкурентную (антимонопольную) политику в отношении действий хозяйствующих субъектов (субъектов рынка) третьих стран, если такие действия могут оказать негативное влияние на состояние конкуренции на товарных рынках государств-членов.

2 . Не допускается недобросовестная конкуренция.

3. Запрещаются соглашения между хозяйствующими субъектами (субъектами рынка) государств-членов, являющимися конкурентами, действующими на одном товарном рынке, которые приводят или могут привести к: установлению или поддержанию цен (тарифов), скидок, надбавок (доплат), наценок; разделу товарного рынка по территориальному принципу; сокращению или прекращению производства товаров; отказу от заключения договоров с определенными продавцами, либо покупателями (заказчиками).

Главное требование договора ЕАЭС – соблюдение правил рыночной конкуренции, недопущение недобросовестных игроков и монополистов к рынку. В договоре не предусмотрен термин «конкуренция экономического пространства» и не прописан механизм по повышению конкурентоспособности стран ЕАЭС на мировой арене.

Одним из параметров влияния налоговой политики на уровень конкурентоспособности интеграционного пространства является расчет налогового бремени. Для того чтобы определить степень развития конкуренции внутри экономического пространства и его общий уровень конкурентоспособности, целесообразно рассчитать уровень налоговой

нагрузки на экономику каждого государства ЕАЭС (это макроуровень) и уровень налоговой нагрузки непосредственно на бизнес-сектор (микроуровень).

Величина налоговой нагрузки на экономику отдельно взятой страны (макроуровень) согласно международной практике рассчитывается как отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к валовому внутреннему продукту (далее — ВВП).

В официальном документе Министерства финансов Российской Федерации «Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» налоговой нагрузке посвящен отдельный параграф. Согласно ему, «при анализе налоговой нагрузки в экономике необходимо учитывать, по меньшей мере, два обстоятельства, оказывающих влияние на характер и интерпретацию выводов из такого анализа. Для стран, налоговые доходы которых в большой степени зависят от внешнеторговой ценовой конъюнктуры, принято разделять налоговые доходы, обусловленные исключительно колебаниями такой конъюнктуры, и налоговые доходы, которые более устойчивы к ней. В этой связи принято разделять конъюнктурную и структурную составляющие налоговой нагрузки» [122]:

1. Конъюнктурная составляющая получается из колебаний конъектуры мировых рынков, на которых торгуются экспортируемые из страны товары.

2. Структурная компонента налоговой нагрузки – это уровень нагрузки на реальный сектор экономики, складывающийся в среднем за несколько лет.

По данным Минфина РФ уровень налоговой нагрузки в РФ, рассчитываемый как сумма поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих налоговых платежей) в долях ВВП снизился по

сравнению с 2008 годом, однако на протяжении последних лет оставался примерно в одном диапазоне (наблюдаемые колебания от 34,4% до 35% ВВП):

Таблица 2.3.1 – Уровень налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации в 2008 – 2014 гг. (% к ВВП)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Доходы всего	**39,17**	**35,04**	**34,62**	**37,26**	**37,69**	**36,93**	**36,93**
Налоговые доходы и платежи	**36,04**	**30,88**	**31,12**	**34,50**	**34,97**	**34,11**	**34,42**
в том числе							
Налог на прибыль организаций	6,09	3,26	3,83	4,06	3,79	3,13	3,33
Налог на доходы физических лиц	4,04	4,29	3,87	3,57	3,64	3,78	3,78
Налог на добавленную стоимость	5,17	5,28	5,40	5,81	5,70	5,35	5,52
Акцизы	0,85	0,89	1,02	1,16	1,35	1,53	1,50
Таможенные пошлины	8,51	6,52	6,74	8,25	8,20	7,51	7,74
Налог на добычу полезных ископаемых	4,14	2,72	3,04	3,65	3,96	3,89	4,07
Единый социальный налог и страховые взносы	5,52	5,93	5,35	6,30	6,60	7,09	6,66
Прочие налоги и сборы*	1,73	1,99	1,88	1,71	1,74	1,84	1,82

* - налоги на совокупный доход, налоги на имущество, налоги и платежи, связанные с добычей полезных ископаемых (кроме НДПИ) и без учета государственной пошлины. Источники ВВП – Росстат (данные по состоянию на 02.04.2015), доходы бюджета расширенного правительства - Казначейство России

Из Таблицы 2.3.1. видно, что с 2008 г. по 2009г. в пик мирового финансового кризиса уровень налоговой нагрузки в целом на экономику страны снизился на 5,16%, а в последующие годы постепенно возрастал. Средний уровень налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации составляет **33,72%**

При структурном анализе соотношения каждого налога к ВВП традиционно будет выделен налог на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины на полезные ископаемые, поскольку существенную долю доходов бюджета составляют доходы, получаемые от нефтегазовой добычи. По мнению Правительства Российской Федерации, в состав таких доходов в аналитических целях следует также добавить доходы от акцизов на нефтепродукты.

Что касается уровня налоговой нагрузки по другим видам налогов, определяемый как доля соответствующих налоговых доходов в ВВП, то стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался применительно к налогу на доходы физических лиц: за последние 7 лет средний уровень доходов составил 3,85% ВВП, при этом по итогам 2014 года несколько снизился до 3,78% ВВП.

Также относительно стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался в отношении налога на добавленную стоимость: в 2008 году – 5,17% ВВП и в 2014 году – 5,52% ВВП.

Наиболее существенное снижение налоговой нагрузки (на 2,76% от ВВП) за анализируемый период произошло по налогу на прибыль организаций с 6,09% ВВП до 3,33% ВВП. При этом снижение почти в два раза произошло на рубеже 2008 и 2009 годов, что обусловлено мировым финансовым кризисом 2008 года, а также принятыми в 2008 – 2009 годах антикризисными мерами налоговой политики.

Более чем в 1,8 раза увеличился размер доходов бюджетной системы от акцизного налогообложения (с 0,85% ВВП в 2008 году до 1,50% ВВП в 2014 году). Это связано, в первую очередь, с индексацией ставок акцизов темпами, опережающими темп роста инфляции.

В период 2012-2014 годов индексация ставок акцизов на алкогольную продукцию, производимую с добавлением этилового спирта, осуществлялась

темпами, существенно превышающими индекс инфляции, а также темпы роста ставок акцизов на другие подакцизные товары.

Единой формулы расчета налоговой нагрузки непосредственно на бизнес-сектор в экономике Российской Федерации нет. Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации в России является порядок расчета, разработанный Минфином РФ, согласно которому уровень налоговой нагрузки — это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

НН = (НП / (В + ВД)) × 100 %,

где НН — налоговая нагрузка на предприятие;

НП — общая сумма всех уплаченных налогов;

В — выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД — внереализационные доходы.

К сожалению, данный расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогоемкость продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом. Данный метод позволяет определить долю налогов в совокупной выручке юридического лица.

Для наглядности рассчитаем долю налоговой нагрузки на бизнес в Российской Федерации на примере птицефабрики яичного направления, использующей в своем учете общую системе налогообложения в г. Уфа. в 2015г.:

Начисленная выручка за 2015 г. = 2 188 670 971,75 руб.

Совокупная доля начисленных налогов в бюджет за 2015 г. = 537 698 263,96 руб.

Совокупная доля начисленных взносов во внебюджетные фонды = 53 306 197,85 руб.

Налоговая нагрузка = (537 698 263,96 + 53 306 197,85) / 2 188 670 971,75*100% = 27%.

Получается, что практически третья часть в структуре совокупной годовой выручки предприятия РФ приходится на налоги.

По данным Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь в 2014 г. налоговая нагрузка на экономику Республики Беларусь составила 24,3 % к ВВП по сравнению с 2013 г. снизилась на 1,1 процентного пункта, что связано с более низким темпом роста налоговых доходов.

Следует отметить, что проводимая в последние годы налоговая реформа позволила снизить налоговую нагрузку на экономику почти на 12 процентных пунктов и ежегодно оставлять в распоряжении субъектов предпринимательской деятельности в среднем по 2 % ВВП, или почти 73 трлн. руб. в ценах 2014 г. Рассмотрим значение налоговой нагрузки в Республике Беларусь на Схеме 2.3.1:

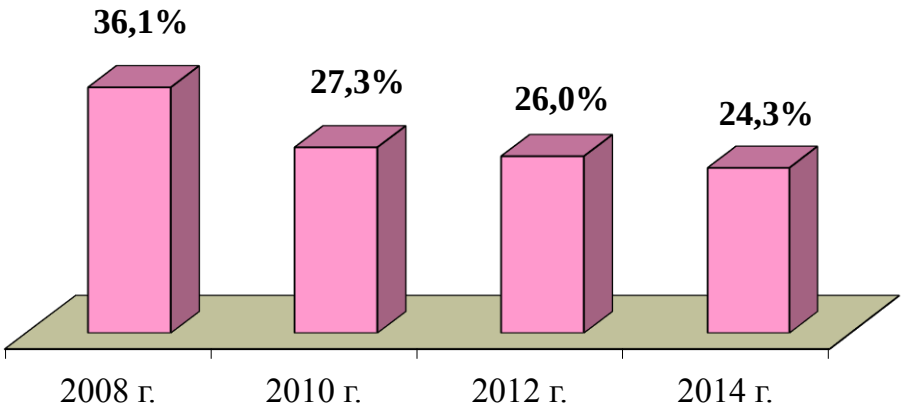

Схема 2.3.1. Налоговая нагрузка на экономику Республики Беларусь в 2008–2014 гг.

Очевидно, что такая динамика должна положительно влиять на экономическую эффективность хозяйственной деятельности бизнеса. Вместе с тем при дальнейшем снижении величины налоговой нагрузки может возникнуть напряженность с формированием доходов бюджета страны, необходимых для достижения общенациональных целей и задач.

В таблице 2.3.2 рассмотрим структуру налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь в 2013 – 2014гг.:

Таблица 2.3.2 – Структура налоговой нагрузки Республики Беларусь в 2013–2014 гг.

Показатели	Удельный вес в % к ВВП		Отклонение (+/–), п.п.	Справочно: структура налоговых доходов в 2014 г.[3], %
	2013 г.	2014 г.		
Налоговая нагрузка, в том числе:	**25,4**	**24,3**	**–1,1**	**100,0**
налоги на товары и услуги	12,6	13,1	0,5	54,0
налоги на доходы и прибыль	7,7	6,9	–0,8	28,5
налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности	3,6	2,4	–1,2	9,7
налоги на собственность	1,2	1,3	0,1	5,1
другие налоги, сборы (пошлины) и иные обязательные платежи	0,3	0,6	0,3	2,7

В формирование налоговых доходов наибольший вклад внесла группа налогов на товары и услуги (54 %), в которую вошли налоги от выручки от реализации товаров (работ, услуг), налоги на отдельные товары (продукцию), налоги и сборы на отдельные виды деятельности, сборы за пользование товарами (разрешения на их использование), осуществление деятельности.

В 2014 г. динамика поступления платежей этой группы (105,9 % к уровню 2013 г.) опережала рост ВВП (101,6 %), что привело к увеличению их доли в ВВП на 0,5 процентного пункта.

Таблица 2.3.3 – Удельный вес налогов на товары и услуги в ВВП в Республике Беларусь

Наименование платежа	2013 г., %	2014 г., %	Отклонение, (+/–), п.п.
Всего налогов на товары и услуги в том числе:	**12,6**	**13,1**	**0,5**
налоги от выручки от реализации товаров (работ, услуг)	9,3	9,6	0,3
сборы за пользование товарами (разрешения на их использование), осуществление деятельности	0,5	0,7	0,2
налоги на отдельные товары (продукцию)	2,7	2,7	–
налоги и сборы на отдельные виды деятельности	0,1	0,1	–

Наибольший прирост поступлений обеспечен за счет группы налогов от выручки от реализации товаров (работ, услуг), на долю которых приходится почти 74 % всех налогов на товары и услуги. К ним относятся налоги,

взимаемые с оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, независимо от страны происхождения товаров.

Значительный вклад в формирование общих поступлений этих платежей — свыше 93 % — внес налог на добавленную стоимость. Темп роста поступлений данного налога составил 105,3 %, удельный вес в ВВП вырос с 8,7 % до 9 %.

В основе положительной динамики лежат сокращение по сравнению с 2013 г. более чем на 14 % сумм возмещений из бюджета налога в связи с ухудшением в 2014 г. внешнеэкономической конъюнктуры на основных рынках экспорта белорусских товаров и увеличение на 12 % поступлений налога по оборотам по реализации продукции на территории Республики Беларусь за счет увеличения внутреннего спроса.

Налог при упрощенной системе налогообложения в 2014 г. составил 4,6 % в общей сумме налогов от выручки от реализации продукции. Несмотря на сохранение удельного веса налога в ВВП на уровне 2013 г. (0,4 %), поступления выросли более чем на 5 % за счет расширения почти на 13 % круга плательщиков, применяющих данный режим налогообложения.

По единому налогу с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и единому налогу для производителей сельскохозяйственной продукции при неизменных удельных весах в ВВП по сравнению с 2013 г. (0,1 %) динамика поступлений различна: по первому из них платежи сократились на 6,3 % в связи с уменьшением на 5,6 % количества индивидуальных предпринимателей, уплачивающих единый налог, по другому налогу на фоне незначительного снижения числа плательщиков (на 1,2 %) темп роста поступлений составил 106,9 %, что обусловлено увеличением выручки от реализации продукции организаций, осуществляющих деятельность в сфере сельского хозяйства, по данным Национального статистического комитета Республики Беларусь, на 6 %.

Определенный вклад в повышение налоговой нагрузки на экономику (0,2 процентного пункта) внесли сборы за пользование товарами (разрешения на их использование), осуществление деятельности, которые взимаются единовременно или каждый раз, когда используются товары либо возникает необходимость осуществления определенной деятельности.

Наиболее значимым фактором, сыгравшим на понижение налоговой нагрузки, послужила отрицательная динамика поступлений по группе налоговых доходов от внешнеэкономической деятельности, преобладающую часть которых составляют таможенные сборы, ввозные и вывозные таможенные пошлины. Темп роста поступлений этой группы составил 66,9 %, а удельный вес в ВВП снизился с 3,6 % до 2,4 %. Снижены почти на 18 % объемы ввозных таможенных пошлин, перечисляемых из Российской Федерации в бюджет Республики Беларусь.

Несмотря на увеличение в 2014 г. таких групп налоговых доходов, как налоги на товары и услуги, налоги на собственность, другие налоги, сборы (пошлины) и иные обязательные платежи, сокращение таможенных пошлин группы налоговых доходов от внешнеэкономической деятельности и налогов на доходы и прибыль в конечном итоге снизили общую величину налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь на 1,1 процентного пункта.

Средний уровень налоговой нагрузки (из расчета средней арифметической за 6 лет с 2008г. – 2014г.) на экономику Республики Беларусь составляет **28,43%**

Анализ налоговой нагрузки в Казахстане (по результатам расчетов АО «Институт экономических исследований») показал, что максимальный уровень налоговой нагрузки не должен превышать 30,7% налоговых поступлений для фискальной функции и 25,8% ВВП для производственной функции [66], [129]:

Таблица 2.3.4 – Налоговая нагрузка на экономику Республики Казахстан в 2008–2014 гг.

Наименование п оказателей	**2008 год**	**2009 год**	**2010 год**	**2011 год**	**2012 год**	**2013 год**	**2014 год**
Налоговые поступления в % к ВВП	17,7	12,7	13,4	14,4	13,5	14,6	13,5

В Казахстане доля налоговых поступлений в ВВП составляет по итогам 2014 г. 13,5%, т.е. намного ниже, чем в Европейских странах и имеет тенденцию к снижению, средняя же налоговая нагрузка составляет 14,26%. Это связано с тем, что в Налоговый Кодекс РК ежегодно вносятся изменения, так, были снижены ставки основных системообразующих налогов, расширена сфера налоговых льгот.

По данным экономического агентства Heritage Foundation, налоговая нагрузка на экономику Армении составляет 22%, а в Кыргызстане 21%.

Налоговую нагрузку на экономику каждой из стран-участниц ЕАЭС представим в таблице 2.3.5:

Таблица 2.3.5 – Средняя налоговая нагрузка на экономику в странах-участницах (% к ВВП) в ЕАЭС (рассчитана как средняя за период с 2008 – 2014 г.г.)

Страна	**Средняя налоговая нагрузка,%**
Российская Федерация	33,72%
Республика Беларусь	28,43%
Республика Казахстан	14,26%
Республика Армения	22%
Кыргызская Республика	21%

Статистический бюллетень Евразийской экономической комиссии в 2015г. приводит следующие значения налоговой нагрузки по странам ЕАЭС:

Налоговая нагрузка

процентов

	9 месяцев 2013	2013	9 месяцев 2014	2014	9 месяцев 2015
Армения	25,9	23,9	24,0	22,5	23,0
Беларусь	26,1	25,4	23,3	24,3	25,3
Казахстан	25,3	22,0	23,9	21,1	15,7
Кыргызстан	21,3	20,5	23,3	20,8	20,1
Россия	19,7	19,7	20,6	20,2	21,8

Рис. 2.3.1. Налоговая нагрузка по странам ЕАЭС по данным Статистического бюллетеня Евразийской экономической комиссии, 2015г.

Налоговые нагрузки по странам ЕАЭС, приведенные в табл. 2.3.5 и на рис. 2.3.1 не совпадают. Для наглядности приведем данные в табл. 2.3.6:

Таблица 2.3.6 – Сопоставление налоговых нагрузок на экономику стран ЕАЭС по данным автора и статистическим данным Евразийской экономической комиссии:

Страна	**Средняя налоговая нагрузка по данным автора и экономического агентства Heritage Foundation**	**Налоговая нагрузка по данным Евразийской экономической комиссии по состоянию на сентябрь 2015г.**
Российская Федерация	33,72%	21,8%
Республика Беларусь	28,43%	25,3%
Республика Казахстан	14,26%	15,7%
Республика Армения	22%	23%
Кыргызская Республика	21%	20,1%

В Российской Федерации средняя налоговая нагрузка на экономику, рассчитанная автором, составляет 33,72% (на основании данных Федеральной службы государственной статистики), тогда как по данным комиссии ЕАЭС, этот показатель находится на уровне 21,8% (по состоянию на сентябрь 2015г.). По остальным странам ЕАЭС разница между налоговыми нагрузками одной и той же страны не превышает 3,13%

Из таблицы 2.3.5 видно, что самый высоки уровень налогового бремени на экономику в России, а самый низкий в Казахстане. Средняя налоговая

нагрузка пространства ЕАЭС составляет 23,88%, полученная как среднеарифметическое между налоговыми нагрузками стран-участниц пространства ЕАЭС, рассчитанными автором.

При рассмотрении налоговой нагрузки среди стран мира высокая налоговая нагрузка более характерна для развитых стран:

- Швеция - уровень налоговой нагрузки 51%;
- Финляндия - 47,3%;
- Германия – 39,3%;
- США – 31,8%.

Одной из причин такого налогового бремени на экономику этих стран является высокий уровень жизни в развитых странах, обусловленный широкомасштабными социальными программами, которые требуют значительного финансового и соответствующего налогового обеспечения.

В отличие от развитых стран, приоритетными задачами которых является поддержание высокого уровня жизни населения, развивающиеся страны более нацелены на форсированный экономический рост, а также привлечение инвестиций и усиление деловой активности, которая требует сравнительно низких налоговых ставок.

Получается, что низкий уровень налоговой нагрузки в стране не свидетельствует о высоком уровне жизни, хотя, безусловно, является привлекательным составляющим фактором с точки зрения ведения бизнеса. С другой стороны, слишком высокие налоги в стране могут стать индикатором с «теневой» экономике, ухода от налогов, отсутствия ресурсов для воспроизводства.

Рассмотрим статистические данные по доходам, расходам и дефициту (профициту) бюджетов стран-участниц ЕАЭС, рассчитанных по национальной методологии за период с 2014 – 2015гг.

Таблица 2.3.6 –Доходы, расходы и дефицит (профицит) бюджетов (по национальной методологии) в Республике Армения:

						миллиардов армянских драмов
	2014				2015	
	I	II	III	IV	I	II
Республиканский бюджет						
Доходы	243,4	536,6	832,8	1 137,1	249,6	538,5
Расходы	239,6	514,5	827,0	1 168,9	268,3	595,1
Дефицит (профицит)	3,8	22,1	5,8	-31,8	-18,6	-56,6
Консолидированный бюджет						
Доходы	251,4	551,6	855,3	1 170,5	257,7	553,9
Расходы	241,1	522,5	844,8	1 262,5	272,0	606,0
Дефицит (профицит)	10,3	29,1	10,5	-92,0	-14,3	-52,1
Источники финансирования дефицита республиканского бюджета						
Внутренние	16,6	12,5	29,0	74,7	-105,7	-71,1
Внешние	-20,4	-34,7	-34,8	-42,9	124,3	127,6
Источники финансирования дефицита консолидированного бюджета						
Внутренние	4,5	-2,9	17,3	…	-110,0	-75,6
Внешние	-14,8	-26,2	-27,8	…	124,3	127,6

Как видно из таблицы, первые три квартала 2014г. консолидированный бюджет Армении показал профицит (доходы превышают расходы), а начиная с IV квартала 2014г. по 2015 г. наблюдается дефицит бюджета, причем размер дефицита бюджета из квартала в квартал крайне неравномерен.

Таблица 2.3.7 –Доходы, расходы и дефицит (профицит) бюджетов (по национальной методологии) в Республике Беларусь:

						миллиардов белорусских рублей
	2014				2015	
	I	II	III	IV	I	II
Республиканский бюджет						
Доходы	24 624,5	54 916,9	87 677,0	128 201,7	35 823,5	76 725,9
Расходы	23 976,4	54 248,8	86 413,2	122 779,8	27 892,8	58 832,7
Дефицит (профицит)	648,1	668,1	1 263,8	5 421,8	7 930,7	17 893,2
Консолидированный бюджет						
Доходы	44 427,6	96 161,3	151 571,9	219 280,6	57 917,3	123 808,2
Расходы	43 416,9	95 836,5	148 500,6	211 154,0	50 228,9	105 736,9
Дефицит (профицит)	1 010,7	324,8	3 071,3	8 126,5	7 688,4	18 071,3
Источники финансирования дефицита республиканского бюджета						
Внутренние	4 100,8	-6 013,6	-842,9	361,4	-3 399,7	-11 523,5
Внешние	-4 748,9	5 345,4	-420,8	-5 783,2	-4 531,0	-6 369,7
Источники финансирования дефицита консолидированного бюджета						
Внутренние	3 727,3	-5 670,2	-2 650,5	-2 343,4	-3 157,4	-11 701,6
Внешние	-4 748,9	5 345,4	-420,8	-5 783,2	-4 531,0	-6 369,7

Бюджет Белоруссии из квартала в квартал показывает устойчивый профицит за период с 2014- 2015гг.

Таблица 2.3.8 –Доходы, расходы и дефицит (профицит) бюджетов (по национальной методологии) в Казахстане:

миллиардов тенге

	2014				2015	
	I	II	III	IV	I	II
Республиканский бюджет						
Доходы	1 438,2	3 111,4	4 357,1	5 908,8	1 421,7	3 322,5
Расходы	1 437,9	3 396,3	4 950,2	6 990,1	1 552,4	3 408,0
Дефицит (профицит)	0,3	-284,9	-593,1	-1 081,2	-130,7	-85,5
Консолидированный бюджет						
Доходы	2 024,5	4 292,8	8 745,3	12 780,9	1 729,9	3 150,8
Расходы	1 616,8	3 896,5	5 868,9	8 425,3	1 779,7	4 020,5
Дефицит (профицит)	407,7	396,3	2 876,4	4 355,6	-49,8	-869,7
Источники финансирования дефицита республиканского бюджета						
Внутренние	21,4	312,4	597,9	613,2	130,8	…
Внешние	-21,7	-27,5	-4,8	468,1	-0,1	…
Источники финансирования дефицита консолидированного бюджета						
Внутренние	-386,0	-368,8	-2 871,6	-4 823,6	…	…
Внешние	-21,7	-27,5	-4,8	468,1	…	…

Консолидированный бюджет Казахстана в 2014г. из квартала в квартал показывал устойчивый профицит, однако, в 2015г. наблюдается дефицит бюджета, достаточно неравномерный: в первом квартале снижение на 1,14%, а уже во втором квартале снижение на 20%.

Таблица 2.3.9 –Доходы, расходы и дефицит (профицит) бюджетов (по национальной методологии) в Кыргызстане:

миллиардов сомов

	2014				2015	
	I	II	III	IV	I	II
Республиканский бюджет						
Доходы	19,6	42,5	72,2	105,3	20,1	52,8
Расходы	17,0	38,8	58,5	84,2	18,8	43,3
Операции с НФА	1,4	7,1	13,5	23,2	1,6	5,6
Дефицит (профицит)	1,2	-3,4	0,3	-2,1	-0,3	3,8
Консолидированный бюджет						
Доходы	22,7	49,2	82,7	119,4	23,6	59,9
Расходы	19,2	43,8	66,3	95,6	21,3	48,7
Операции с НФА	1,6	7,7	15,0	25,7	1,8	6,5

Дефицит (профицит)	2,0	-2,3	1,4	-1,9	0,5	4,7
Источники финансирования дефицита республиканского бюджета						
Внутренние	4,9	-2,8	-6,2	-11,0	…	8,6
Внешние	0,2	11,6	17,3	22,1	…	0,3
Источники финансирования дефицита консолидированного бюджета						
Внутренние	6,0	-1,7	-5,2	-10,0	…	9,7
Внешние	0,2	11,6	17,3	22,1	…	0,3

Из таблицы видно, что в Киргизии состояние бюджета колеблется от профицита к дефициту, но данные колебания достаточно незначительны.

Таблица 2.3.10 –Доходы, расходы и дефицит (профицит) бюджетов (по национальной методологии) в Российской Федерации:

миллиардов российских рублей

	2014				2015	
	I	II	III	IV	I	II
Республиканский бюджет						
Доходы	3 521,4	7 120,9	10 698,3	14 496,8	3 438,1	6 620,9
Расходы	3 345,7	6 402,1	9 529,0	14 830,6	4 130,0	7 418,5
Дефицит (профицит)	175,7	718,8	1 169,3	-333,8	-691,9	-797,7
Консолидированный бюджет						
Доходы	5 960,4	12 671,2	19 221,4	26 371,1	6 044,6	12 748,6
Расходы	5 432,0	11 583,6	17 679,1	27 216,0	6 491,8	13 631,5
Дефицит (профицит)	528,4	1 087,6	1 542,3	-844,9	-447,3	-882,8
Источники финансирования дефицита республиканского бюджета						
Внутренние	-157,1	-698,1	-1 056,5	480,4	745,7	974,9
Внешние	-18,6	-20,7	-112,8	-146,7	-53,8	-177,2
Источники финансирования дефицита консолидированного бюджета						
Внутренние	-509,8	-1 066,9	-1 429,6	991,6	…	1 060,1
Внешние	-18,6	-20,7	-112,8	-146,7	…	-177,2

Бюджет Российской Федерации в 2014г. показывал в первых трех кварталах устойчивый профицит, однако, начиная с IV 2014г. и по 2015г. бюджет показывает дефицит, который из квартала в квартал только усугубляется. Причина такого экономического состояния – кризис, введенные санкции от западных стран, зависимость доходной части бюджета от цен на нефть.

Из всех стран ЕАЭС самый устойчивый бюджет в Белоруссии, показывающий стойкий профицит, в других странах ЕАЭС, начиная с IV квартала 2014 г. наблюдается дефицит бюджетов.

На основании вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

1. Низкий уровень налоговой нагрузки на субъекты налогообложения не является доказательством высокого уровня жизни в стране;

2. Сбалансированная налоговая нагрузка в государстве на субъекты налогообложения является привлекательным фактором для ведения бизнеса и для привлечения инвестиций извне.

3. В настоящее время государства ЕАЭС в экономическом аспекте находятся в кризисном положении, испытывая постоянный дефицит бюджетов, причиной которых для некоторых стран являются внешние экономические санкции, зависимость доходной части бюджета от определенной категории налогов и отсутствия переориентации на новые гибкие источники доходов (налоги) в случае снижения доходов от прежних.

Итак, конкурентоспособность экономического пространства – это способность стран-участниц геополитической и экономической группировки выступать активным и сильным игроком на мировой арене в различных ипостасях: на рынках сбыта, в гонке вооружений, в уровне жизни граждан, в ресурсном обеспечении. Параметром, связывающим конкурентоспособность экономического пространства и налоговую политику, является налоговая нагрузка на субъекты налогообложения и совокупно на экономику отдельно взятого государства. Как показали приведенные выше исследования, низкая налоговая нагрузка на экономику страны не является ключевым фактором высокого уровня жизни (в развитых странах уровень налогового бремени на экономику значительно выше, чем в развивающихся государствах), однако, является привлекательной составляющей для потенциальных инвесторов. В странах участницах ЕАЭС средний максимальный уровень налоговой нагрузки в России, составляет 33,72%, а самый низкий в Казахстане и составляет 14,26%. Необходимо сбалансировать уровни налоговых нагрузок

на экономики государств-участниц ЕАЭС, приведя их в усредненным значениям на оптимальном уровне 23,88% для всех государств ЕАЭС.

Подводя итоги второй главы настоящей диссертационной работы, можно сделать следующие выводы:

1. Проанализированы положительные и отрицательные стороны единого налогового пространства интеграционной группировки стран:

1.1. Положительными сторонами единого налогового пространства интеграции являются:

- Снижение таможенных пошлин, как следствие повышение уровня товарного обмена между странами (характерно для зон свободной торговли).
- Повышение конкуренции между различными группами товаров, поскольку их доступ на общий рынок единого пространства становится доступнее, как следствие снижаются цены, повышается спрос.
- Повышение инвестиционной привлекательности для притока иностранных инвестиций отдельных стран-участниц пространства, поскольку вступление в престижно единое пространство влечет повышение репутации страны на мировой арене.
- Основными источниками бюджета единого пространства служат косвенные налоги. Функционирование единого бюджета пространства подразумевает финансовую помощь странам, находящимся в кризисном положении и являющимся членами данного пространства.

1.2. Негативными сторонами единого налогового пространства интеграции являются:

- Необходимость перечисления средств в единый бюджет пространства влечет за собой увеличение налоговой нагрузки на каждого отдельно взятого члена данного пространства, повышается бремя на национальный бюджет отдельно взятого государства;
- При отсутствии единых подходов в налогообложении велик риск применения «двойного налогообложения».

- При неравномерном экономическом развитии государств-участников пространства и при неоказании финансовой помощи менее развитые страны попадают по еще более кризисное положение: национальное производство и экономика не может конкурировать с крупными игроками, тем самым попадая в прямую зависимость от других участников пространства и теряя фактически свой суверенитет.

2. Проведен комплексный анализ действующих налогов на территории каждого государства-участника пространства ЕАЭС, а также приведены структуры налоговых поступлений в бюджет каждой из стран ЕАЭС. В ходе анализа выявлено:

2.1. Доходная часть бюджетов каждого из государств ЕАЭС обеспечивается на 90% налоговыми поступлениями.

2.2. Основные налоги, обеспечивающие большую часть поступлений во внутренние бюджеты государств ЕАЭС различны, однако, в большинстве стран основными источниками являются НДС и таможенные пошлины.

2.3. Имеются различия в сочетаниях налогов каждой из стран ЕАЭС, например:

- Водный налог действует только на территории Российской Федерации, в других странах ЕАЭС данный налог отсутствует;
- Налог на игорный бизнес законодательно отменен в Киргизии, поскольку игорный бизнес в данном государстве в принципе запрещен; тогда как в других государствах ЕАЭС налог на игорный бизнес действует.
- Налог с продаж законодательно закреплен только в Киргизии, в других странах ЕАЭС данный налог отменен.

2.4. Ставки по различным видам налогов по странам ЕАЭС сильно дифференцированы - самые высокие ставки в основном действуют в Российской Федерации (НДС - 18%, НДФЛ - 13% (до 35%), взносы во внебюджетные фонды – суммарный налог порядка 30%), а самые низкие в Казахстане (НДС – 12%, индивидуальный подоходный налог – 10%,

социальный налог - до 20%). Как следствие, налоговое бремя отдельных плательщиков физических и юридических лиц в РФ выше, чем в других странах ЕАЭС.

3. В целях приведения налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС к единым стандартам налогообложения рекомендуется:

3.1. В Российской Федерации для уменьшения давления со стороны мировых оппонентов в регулировании мировых цен на полезные ископаемые (нефть, газ) требуется снизить зависимость бюджета РФ от налога на добычу полезных ископаемых, в целях удаления рычагов влияния на экономику России извне. Рекомендуется переориентировать бюджет на косвенные налоги: НДС, акцизы. Для того, чтобы НДС стал одним из ключевых источников бюджета РФ необходимо:

- законодательно отменить возможность денежного возмещения данного налога юридическим лицам при подаче деклараций к возмещению. Причиной такого предложения является тот факт, что зачастую недобросовестные налогоплательщики договариваются с сотрудниками налоговых органов о неправомерных возмещениях сумм НДС из бюджета, предоставляя поддельные документы по фиктивным сделкам, что приводит к многочисленным потерям государственного бюджета. При этом необходимость проведения камеральной проверки, естественно, остается.
- После проверки обоснованности налога к возмещению налоговая служба дает заключение юридическому лицу о возможности дальнейшего применения налогового вычета при расчете налога на добавленную стоимость с выручки. Таким образом ранее уплаченные денежные средства по НДС в бюджет не будут вновь возвращаться налогоплательщику, снизится риск неправомерного возмещения НДС, у недобросовестных консолидированных групп налогоплательщиков будет меньше возможностей «заработать» на возмещениях НДС.

3.2. Приводить налоги и ставки по налогам к единым параметрам:

- Отменить налог с продаж в Киргизии, повысив при этом ставку НДС до уровня средневзвешенной ставки пространства, рассчитанной в настоящем параграфе – 17,6%;
- Равномерное распределение налогового бремени на налогоплательщиков пространства: поэтапное приведение ставок по каждому виду налога к усредненным значениям – в странах, где ставки завышены, начать их планомерное снижение (Россия, Белоруссия), а в государствах, где ставки по отдельным видам налогов низкие (остальные страны ЕАЭС) - плановое увеличение налогового бремени, учитывая интересы налогоплательщиков, дабы это не стало шоковой терапией.
- Необходимо упростить действующий порядок взимания косвенных налогов в Таможенном союзе: при ввозе товаров налогоплательщик уплачивает налоги налоговым органам, при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и налог возмещается также налоговыми органами. При этом для подтверждения нулевой ставки необходим огромный пакет документов, в частности, документы из налоговых органов государства Таможенного союза, на территорию которого был ввезен товар и куда был уплачен косвенный налог (НДС). Зачастую налогоплательщики не успевают собрать полный комплект документов в течение трех месяцев и поэтому автоматически теряют право на реализацию по нулевой ставке. Единый порядок взимания косвенных налогов должен быть предусмотрен на территории всего пространства ЕАЭС, а не только Таможенного союза, согласно Протоколу о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г. Правила о взимании косвенных налогов должны закрепляться единым документом пространства ЕАЭС – Стандартами налогообложения пространства ЕАЭС.

4. Проведен анализ по налоговой нагрузке на экономику каждой из стран ЕАЭС. Выявлено, что данный показатель по странам пространства

ЕАЭС отличается (разница между максимальным и минимальным значением составляет 19,46%). Рекомендован средний уровень налоговой нагрузки на экономику пространства ЕАЭС на уровне 23,88%. Установлено, что параметром, связывающим конкурентоспособность экономического пространства и налоговую политику, является налоговая нагрузка на субъекты налогообложения и совокупно на экономику отдельно взятого государства. Дано определение термину «конкурентоспособность экономического пространства» – это способность стран-участниц геополитической и экономической группировки выступать активным и сильным игроком на мировой арене в различных ипостасях: на рынках сбыта, в гонке вооружений, в уровне жизни граждан, в ресурсном обеспечении. Как показали приведенные выше исследования, низкая налоговая нагрузка на экономику страны не является ключевым фактором высокого уровня жизни (в развитых странах уровень налогового бремени на экономику значительно выше, чем в развивающихся государствах), однако, является привлекательной составляющей для потенциальных инвесторов.

Глава 3. Разработка подходов к налогообложению в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза.

3.1. Гармонизация налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС: выявление единых подходов при построении внутренней экономической политики.

Начало 2016г. явило перед миром очередной виток мирового финансового кризиса. И если причиной кризиса у нашего ближайшего соседа – Европейского союза, политики и экономисты называют небывалый наплыв беженцев из стран юго-восточной Азии, регресс в экономическом развитии Китая (одним из основных показателей этого ученые считают снижение курса юаня по отношению к американскому доллару), то, говоря о причинах экономического кризиса в Российской Федерации, многие аналитики указывают на санкции со стороны США и Европейского союза, на отток инвестиций из страны, низкие цены на нефть и как следствие обвал курса рубля. Говоря о сильной и конкурентоспособной в мире экономической интеграционной группировке стран, нельзя забыть об уровне экономического развития каждого государства-участника данного пространства.

По статистическим данным Евразийской экономической комиссии, объем и динамика валового внутреннего продукта в странах ЕАЭС за первое полугодие 2015 года распределилась следующим образом (Рис. 3.1.1):

	I полугодие 2015 г.			Справочно
	млрд. единиц национальной валюты (в текущих ценах)[1)]	млн. долларов США[2)]	в % к I полугодию 2014 г. (в постоянных ценах)	I полугодие 2014 г. в % к I полугодию 2013 г. (в постоянных ценах)
Армения	1 989,0	4 171,0	104,0	102,4
Беларусь	404 485,5	27 447,4	96,7	101,3
Казахстан	17 091,3	92 260,7	101,7	103,9
Кыргызстан	172,4	2 841,2	107,3	104,1
Россия	34 056,1	595 386,8	96,5	100,6
ЕАЭС	**–**	**722 107,1**	**97,3**	**100,9**

[1)] Армения – армянских драмов, Беларусь – белорусских рублей, Казахстан – тенге, Кыргызстан – сомов, Россия – российских рублей.

[2)] Показатель рассчитан по курсам валют национальных (центральных) банков за год: по Беларуси – по средневзвешенному курсу белорусского рубля к доллару США, по Армении, Казахстану, Кыргызстану и России – по средним курсам национальных валют к доллару США.

Рис. 3.1.1 – Объем и динамика валового внутреннего продукта в ЕАЭС

Примечательно, что для сопоставления уровня ВВП по странам ЕАЭС Евразийская экономическая комиссия приводит эквиваленты в долларах США, а не в одной из валют государства ЕАЭС. По уровню ВВП первое место занимает Российская Федерация, причем данный показатель почти в 6,5 раз выше уровня ВВП Казахстана, который занимает второе место по данной шкале среди стран-участниц ЕАЭС. А третье место по уровню ВВП закрепилось у республики Беларусь.

Евразийская экономическая комиссия приводит несколько моделей формирования единого бюджета экономического пространства ЕАЭС. Рассмотрим данные модели на Рис. 3.1.2 [123]:

Рис. 3.1.2 – Возможные модели формирования бюджета Евразийского экономического союза (после 2015г.)

Ни одна из представленных на схеме моделей не содержит в себе в качестве источников доходов консолидированного бюджета ЕАЭС поступления от налогов, которыми облагаются различные объекты налогообложения внутри государств ЕАЭС. В основном речь идет о фиксированных взносах, которые каждое государство ЕАЭС вносит в бюджет пространства из расчета по нормативам распределения.

Утвержден бюджет Евразийского экономического союза на 2016 год по доходам в сумме 7 734 627 тыс. российских рублей и по расходам в сумме 7 734 627 тыс. российских рублей», - указано в документе «О проекте решения высшего Евразийского экономического совета «О бюджете Евразийского экономического союза на 2016 год».

Доля взносов распределилась следующим образом: Россия - 6,599 млрд. рублей, Казахстан 549,932 млн. рублей, Беларусь - 352,699 млн. рублей, Кыргызстан - 146,957 млн. рублей и Армения - 85,854 млн. рублей. Уровень взносов в консолидированный бюджет ЕАЭС пропорционален приведённой выше статистике по уровню ВВП внутри стран участниц ЕАЭС, однако,

данный принцип не соблюден между Киргизией и Арменией. В Киргизии объем ВВП в полтора раза меньше, чем в Армении, но в бюджет ЕАЭС Киргизия в 2016г. платит в 1,7 раза больше, чем Армения.

Расходы консолидированного бюджета ЕАЭС предусматривают в основном административные издержки, не направленные на поддержку каких-либо отраслей экономики ЕАЭС или на решение острых социальных вопросов.

По мнению автора, налоговыми аспектами создания Евразийского экономического союза являются:

1. Определение общих принципов налогообложения в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза;

2. Утверждение «Стандартов налогообложения пространства ЕАЭС». В данном документе должны определяться общие единые налоги пространства ЕАЭС, механизмы их взимания, налоговые ставки, субъекты и объекты налогообложения, режимы налогообложения для юридических лиц, совокупный уровень налоговой нагрузки на экономику каждого государства-участника ЕАЭС.

3. Налоговый федерализм в пространстве ЕАЭС – закрепление механизма образования доходной части единого бюджета ЕАЭС.

4. Обеспечение объективного налогового контроля во внутренней экономической политике каждой страны-участницы пространства за деятельностью субъектов налогообложения и проверка правомерности действий со стороны контролирующих органов.

5. Аудит внутренних бюджетных процессов каждого государства-члена ЕАЭС и аудит консолидированного бюджетного процесса пространства ЕАЭС.

6. Утверждение единой валюты расчетов пространства ЕАЭС, в которую будут конвертироваться налоговые поступления в консолидированный бюджет ЕАЭС, и которая будет являться основной

валютой расчетов пространства. Данная валюта должна иметь золотое обеспечение.

7. Ориентация на развитие внутренней экономики каждой страны-участника ЕАЭС. Для того, чтобы говорить о конкурентоспособности интеграционного пространства в мире, необходимо помнить о важности экономического развития каждого участника-члена пространства.

8. Разработка специальных экономических и налоговых требований-стандартов для новых стран-претендентов на вступление в единое экономическое пространство ЕАЭС.

Раскроем суть каждого из предлагаемых налоговых аспектов создания ЕАЭС более подробно.

1. «Принципы налогообложения в едином интеграционном пространстве ЕАЭС». Данные принципы предлагается закрепить в «Стандартах налогообложения пространства ЕАЭС»:

- Принцип однократности налогообложения на единой территории пространства ЕАЭС.
- Принцип стабилизации налоговой нагрузки на экономику внутри каждого государства ЕАЭС и на субъекты налогообложения ЕАЭС, которая не должна превышать средний уровень налоговой нагрузки пространства ЕАЭС – 23,88%. Цель данного принципа – приведение стран ЕАЭС к единому совокупному налоговому бремени на субъекты налогообложения в целом по экономическому пространству.
- Принцип справедливости, соразмерности, равности и всеобщности налогообложения в пространстве ЕАЭС. Данный принцип закреплен во всех внутренних Налоговых кодексах стран участниц ЕАЭС соответственно также подлежит закреплению на уровне налогового законодательства пространства.
- Принцип законодательного закрепления обязательных базовых налогов пространства ЕАЭС и право на самостоятельное определение

итогового перечня налогов внутри каждого государства-члена ЕАЭС. При этом совокупный уровень налоговой нагрузки внутри государства – участника пространства не должен превышать предельный уровень налоговой нагрузки на экономику страны, закрепленный в Налоговом кодексе ЕАЭС.

2. Разработка и утверждение «Стандартов налогообложения пространства ЕАЭС» (далее Стандарты):

- Документ должен быть принят на уровне глав государств-участников ЕАЭС;
- Принимаемый документ в первые три года его функционирования носит рекомендательный характер для участников пространства ЕАЭС. В течение трех лет с момента утверждения Стандартов, участники пространства должны привести внутреннее налоговое законодательство к Стандартам. По истечении трех лет функционирования Стандартов предлагается утвердить Налоговый кодекс пространства ЕАЭС, действие которого распространяется на всех участников пространства.
- В Стандартах предлагается заложить следующие параметры:

❖ Совокупный уровень налоговой нагрузки на экономику каждого государства-члена ЕАЭС не должен превышать уровня 23,88% (данная величина рассчитана как среднее значение между всеми налоговыми нагрузками на внутреннюю экономику каждой страны ЕАЭС – расчет приведен в п.2.3 данной диссертационной работы).

❖ Утвердить основной перечень налогов, обязательных к взиманию на территории государств ЕАЭС:

- Налог на добавленную стоимость (рекомендованная средневзвешенная ставка пространства ЕАЭС составляет 17,6% - рассчитана в п.2.2 диссертационной работы);
- Акцизы (утвердить единый перечень номенклатурных групп товаров, облагаемых акцизами, и обозначить твердые ставки налога по каждой

из номенклатурных групп. Ставки пересчитываются в валюту пространства ЕАЭС);

- Налог на прибыль;
- Налог на доходы физических лиц;
- Социальные налоги (при этом заменить существующую в некоторых странах ЕАЭС дифференциацию по видам взносов во внебюджетные фонды (например, в Российской Федерации – Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, ФОМС) единым налогом, а поступления данного вида налога распределять по различным социальным назначениям (выплата пенсий, социальных пособий и т.д.);
- Ввозные таможенные пошлины при пересечении внешней границы Евразийского экономического союза (закрепить твердые ставки, взимаемые в зависимости от категории товаров, импортируемых на территорию ЕАЭС. Перечень товаров должен быть закреплен в таможенном нормативно-правовом акте пространства в зависимости от целей импорта на территорию ЕАЭС:

1) использование для собственных нужд субъектами налогообложения (например, иностранное оборудование для процесса производства), при этом реализация такой категории товаров будет запрещена другим субъектам налогообложения в течение 3-х лет;

2) последующая реализация импортного товара на территории ЕАЭС.

В зависимости от категорий этих товаров и целей использования на территории ЕАЭС ставки таможенных пошлин будут различаться. В первом случае их размер будет меньше, а во втором выше.

❖ Утверждение прочих налогов, их ставок и механизмов взимания могут регламентироваться внутренними законодательными актами стран ЕАЭС из расчета, что суммарный долевая налоговая нагрузка на субъекты

налогообложения и экономику страны не превышает 23,88% (в целях сохранения инвестиционной привлекательности для внешних инвесторов).

❖ Ввести единый режим налогообложения для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в виде общего режима (когда в обязательном порядке взимаются базовые налоги, согласно Стандартам). В зависимости от размера уставного капитала и вида деятельности, относимого к категории малого и среднего бизнеса (такой перечень необходимо утвердить нормативно-правовым актом пространства ЕАЭС в обязательном сопоставлении с размером уставного капитала), применять льготный общий режим налогообложения (ставки по всем базовым налогам уменьшены в два раза). От прочих режимов налогообложения предлагается отказаться. Целью данного предложения является максимальное упрощение законодательства, как на уровне пространства ЕАЭС, так и на уровне каждого государства – участника пространства. На сегодняшний день налоговые субъекты элементарно путаются в многочисленных законах и подзаконных актах, регламентирующих данный правовой аспект, пытаясь выбрать для себя наиболее оптимальный вариант; вынуждены прибегать к помощи налоговых консультантов, которые зачастую оказываются некомпетентными в этих вопросах. Максимальное упрощение налоговых режимов позволит и со стороны контролирующих органов проводить более качественную работу, а именно, в момент непосредственной регистрации налогового субъекта выявлять, какой режим налогообложения право применим к нему. Срок, на который может быть зарегистрировано юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, должен составлять не менее двух лет (эта мера необходима для того, чтобы все субъекты налогообложения платили налоги в полном объеме, а не уходили от них, ликвидировав свою деятельность), также данное предложение уменьшит количество фирм-однодневок.

3. «Налоговый федерализм в пространстве ЕАЭС – закрепление механизма образования доходной части единого бюджета ЕАЭС». Единое пространство ЕАЭС – это своеобразная федерация, субъектами которой являются независимые государства. В Российской Федерации – единственном участнике ЕАЭС с федеративным устройством, консолидированный бюджет формируется за счет налогов (федеральных, региональных и местных), а не за счет фиксированных взносов, которые субъекты РФ перечисляют в консолидированный бюджет. Данный механизм в полной мере позволяет обеспечить максимальное поступление всех налогов с различных уровней (федерального, регионального и местного) и избавляет от вопроса объективности исчисления взносов в консолидированный бюджет федерации, если бы такой механизм имел место быть на территории Российской Федерации. Однако для формирования консолидированного бюджета пространства ЕАЭС используется механизм членских взносов в фиксированном выражении со стороны государств-участников. Размер данных взносов неодинаков для каждого государства. Соответственно и целевое назначение бюджетных средств пространства в основном распространяется на административные издержки, а не на развитие, к примеру, определенных отраслей экономик государств участников. Вообще налоговый федерализм – разграничение и распределение налогов между уровнями бюджетной системы страны, т. е. это совокупность отношений в налоговой сфере между государством в целом и его субъектами, органами местного самоуправления. В целях повышения эффективности функционирования ЕАЭС рекомендуется в пространстве ЕАЭС использовать принцип налогового федерализма единого экономического пространства - разграничение и распределение налогов между уровнями бюджетной системы пространства и бюджетной системы каждой из стран участниц. Иными словами, основным источником формирования доходной части бюджета ЕАЭС станут не членские взносы участников, а базовые налоги, закрепленные

в Стандартах. Конечно, делить данные налоги на межпространственные и внутригосударственные было бы не совсем корректно. Но целесообразно применить распределительную систему налогов (подобно действующему механизму взимания налога на прибыль в Российской Федерации, когда 2% поступают в федеральный бюджет государства, а 18% в региональные). Для пространства ЕАЭС рекомендуется применить следующее распределение налогов между бюджетом пространства и бюджетами каждого из государств:

- Налог на добавленную стоимость – при рекомендованной ставке пространства 17,6% распределять следующим образом: 1,6% поступают в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС, 16% в бюджет государства-участника, в котором уплачивается налог. При этом действующие в Таможенном союзе ставки НДС в размере 0% при реализации товаров и услуг на территории Таможенного союза подлежат отмене. Необходимо реформировать принцип функционирования НДС, действующий сегодня внутри стран-участниц ЕАЭС: субъекты налогообложения – плательщики НДС очень часто подают декларации по НДС к возмещению, когда НДС к уплате меньше, чем НДС к возмещению. Налоговые органы возмещают налог после проведения камеральной проверки на предмет правомерности возмещения данного налога. И здесь у недобросовестных контроллеров и налогоплательщиков появляются инструменты и маневры для неправомерных действий. Налог может быть возмещен денежными средствами при соблюдении формальностей (незаконно), налогоплательщик имеет возможность договориться с контроллером на «откат» (взятку), получив деньги, обналичить их, поделившись со своим куратором-контроллером со стороны налоговых органов, а затем ликвидировать юридическое лицо. Денежные средства, уплаченные таким образом в бюджет, будут из него незаконно изъяты. Для того, чтобы у злоумышленников не было инструментов по изъятию и обналичиванию бюджетных средств, необходимо действующий механизм функционирования НДС реформировать в части того, что размер

НДС к возмещению налогоплательщик переносит на будущие налоговые периоды без возможности возмещения НДС в виде денежных средств из бюджета. Возможность отнесения сумм НДС к зачету в последующие налоговые периоды налогоплательщик подучает только после проведения со стороны налоговых органов камеральной проверки.

- Акцизы (поскольку ставки по акцизам взимаются в основном в твердом выражении, то необходимо утвердить, что 2% от всех сумм акцизов, поступающих во внутренние бюджеты государств-участниц пространства, перечисляются в бюджет ЕАЭС);
- 100% ввозных таможенных пошлин, взимаемых при пересечении товарами внешней границы Евразийского экономического союза, зачислять в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС.

4. «Налоговый контроль за деятельностью субъектов налогообложения и проверка правомерности действий со стороны контролирующих органов в экономическом пространстве Евразийского союза».

Налоговый контроль выполняет важную функцию проверки полноты исчисления налогов и поступления данных средств в бюджет. Руководство государств ЕАЭС ежегодно принимает меры по оптимизации налоговой нагрузки, снижению уровня давления фискальных органов на бизнес. Например, в Российской Федерации вновь зарегистрированным юридическим лицам предоставляются налоговые каникулы, в течение которых данные субъекты налогообложения не подвергаются выездным налоговым проверкам. Однако практика показывает, что к жесткому контролю необходимо подвергать не только налогоплательщиков, но и сами фискальные органы. Налоговым органам ставится план, согласно которому, они должны найти определенное количество нарушений. Есть ли эти нарушения на самом деле или нет – не имеет значения, главное выполнить план. И вот зачастую, проверяя то или иное юридическое лицо, при отсутствии каких-либо

нарушений налоговая «приписывает» их специально, начисляя штрафы и пени. Добросовестные налогоплательщики не соглашаются с таким положением дел, обращаясь в арбитражные суды. Приведем подобный пример из судебной практики Российской Федерации.

Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.03.2015 N 12АП-409/2015 по делу N А12-34783/2014 по требованию «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС, пени по НДС, штрафа по НДС» приведено в Приложении №1 настоящей работы. Из Постановления видно, что налогоплательщик защитил свои интересы в обеих судебных инстанциях. Но данный процесс затребовал как денежных, так и временных затрат, при этом налоговый орган не понес никакой ответственности за некомпетентность проверяющих сотрудников налоговой службы. К дисциплинарной ответственности за ненадлежащее исполнение своих служебных обязанностей ни один сотрудник привлечен также не был.

А при выявлении со стороны налоговых органов особенно крупных недоимок и неуплат налогов, сокрытия доходов, бывает, что контроллер «договаривается» с проверяемым на сумму недоимки, которую фискальный орган должен найти у проверяемого. Естественно, что подобные случаи должны преследоваться по букве закона, а виновные лица, как со стороны налогоплательщиков, так и стороны фискальных органов привлекаться к уголовной ответственности с реальным лишением свободы и возможности для одних заниматься предпринимательской деятельностью, а для других – должности в государственных органах власти.

В этой связи необходимо изменить принципы работы фискальных органов в той части, что целью их работы должно стать не выполнение поставленного плана по выставлению пеней и штрафов с неоплаченных налогов, а поиск недобросовестных налогоплательщик, действительно нарушающих налоговое законодательство страны. Главной задачей работы

должно стать не количество, а качество, а показателем данного направления работы станет уменьшение арбитражных дел судах.

Одним из способов ухода от налогов и, как следствие, не поступления денежных средств в бюджет страны в полном объеме является сложившаяся практика регистрации юридических лиц на 11 месяцев. Затем организация перерегистрируется, переводит все активы в новое юридическое лицо, а сама ликвидируется. Цель таких схем – уход от уплаты налогов полном объеме (например, налога на прибыль), налоговых проверок и т.д. В связи с этим необходимо во внутренних нормативно-правовых актах государств ЕАЭС, регулирующих сферу налогообложения, закрепить положения о том, что минимальный срок, на который может быть зарегистрировано юридическое лицо составляет 2 года. В случае, если ранее этого срока юридическое лицо подает заявление на ликвидацию, то учредитель уплачивает в бюджет штраф в 100-кратном размере от величины уставного капитала юридического лица.

Также налоговым органам необходимо обращать внимание на размер дохода наемных работников различных налоговых агентов. Сейчас получение заработной платы «в конвертах» уже не так распространено, однако, имеет место быть. Главным критерием проверки для налоговых органов при выявлении подобных случаев должно стать соотнесение размера выручки и официальной заработной платы сотрудников (которым в подобных ситуациях выплачивают минимальный размер оплаты труда). При выявлении налоговых правонарушений подобного рода налоговые агенты должны привлекаться к административной ответственности в виде штрафа, учредители и должностные лица налогового агента к уголовной ответственности.

5. «Аудит внутреннего бюджетного процесса каждого государства-члена ЕАЭС и аудит консолидированного бюджетного процесса пространства ЕАЭС». Необходимо создание надзорного органа в составе Евразийской экономической комиссии (ЕЭК), который будет выполнять функционал по аудиту бюджетного процесса экономического пространства ЕАЭС –

Бюджетный комитет. Надзорные органы каждого государства-участника пространства, контролирующие бюджетный процесс внутри государств-участников, будут подотчетны надзорному органу по аудиту бюджетного процесса ЕЭК. Бюджетный комитет будет выполнять следующие функции:

- исполнение консолидированного бюджета ЕАЭС;
- контроль за состоянием внешнего долга ЕАЭС;
- контроль целевого назначения и использования кредитных ресурсов ЕАЭС;
- проведение ревизии и проверок;
- информирование руководящего состава Евразийской экономической комиссии;
- Бюджетный комитет ЕАЭС подотчетен Евразийской экономической комиссии.

Законодательно порядок работы данного надзорного органа предлагается закрепить в «Регламенте бюджетного процесса Евразийского экономического союза».

Приведем примерное содержание предлагаемого документы.

➢ Подготовка бюджета ЕАЭС. Каждое государство – член пространства назначает по два представителя, входящих в состав Бюджетного комитета ЕАЭС на постоянной основе. Члены бюджетного комитета:

1. Создают и актуализируют статьи бюджетов и справочников, обозначают приоритетные отрасли экономики каждой страны-участника, которые будут субсидироваться в текущем году;
2. Определяют стратегические и макроэкономические показатели по странам-участницам;
3. Подготавливают проект бюджета не позднее девятого месяца года, предшествующего новому году, на который формируется бюджет.

➢ Согласование и утверждение бюджета ЕАЭС. Бюджетный комитет ЕАЭС вносит на рассмотрение Евразийской экономической комиссии

проект бюджета ЕАЭС не позднее первого дня IV квартала года, предшествующего году, на который формируется бюджет. В течение одного месяца членами ЕЭК принимается решение об утверждении бюджета ЕАЭС на следующий год или о возвращении проекта бюджета членам Бюджетного комитета на доработку с замечаниями. При возвращении проекта бюджета ЕАЭС членам Бюджетного комитета на доработку, замечания должны быть устранены и проект бюджета вновь должен быть внесён на рассмотрение ЕЭК не позднее 30 ноября года, предшествующего новому году, на который утверждается бюджет. Проект бюджета ЕАЭС должен быть утвержден не позднее 15 декабря года, предшествующего году, на который утверждается бюджет.

- Корректировка утвержденного бюджета ЕАЭС. При необходимости внесения изменений в утверждённый бюджет ЕАЭС инициатором изменения подается заявка на рассмотрение в Евразийскую экономическую комиссию. Евразийской экономической комиссией принимается решение о необходимости предлагаемых изменений. В случае вынесения положительного решения об изменении, Евразийская экономическая комиссия дает поручение Бюджетному комитету в течение пяти рабочих дней внести изменения в утвержденный бюджет ЕАЭС.
- Контроль и анализ исполнения бюджета ЕАЭС. Главами государств – членов ЕАЭС назначается по одному аудитору от страны-участника, который на постоянной основе в составе аудиторской комиссии Бюджетного комитета ЕАЭС проводит проверку бюджетного процесса ЕАЭС. Аудиторы Бюджетного комитета подотчетны главам государств-членам ЕАЭС. Аудиторская комиссия Бюджетного комитета ЕАЭС проводит сравнительный анализ запланированных и фактических показателей, выявляет причины отклонений, дают рекомендации и поручения о необходимости внесения изменений в бюджет ЕАЭС.

6. «Утверждение единой валюты расчетов пространства ЕАЭС». Страны ЕАЭС могут использовать свои национальные валюты для расчетов внутри государства, но консолидированный бюджет ЕАЭС должен формироваться в одной валюте, обеспеченной золотом. Это может быть вновь созданная валюта специально для расчетов в пространстве ЕАЭС, или для этих целей можно использовать одну из национальных валют стран участниц ЕАЭС, например, рубля Российской Федерации, как валюты страны, чей валовый внутренний продукт максимальный среди стран-участниц ЕАЭС. Курс национальных валют государств ЕАЭС в соотнесении с единой валютой ЕАЭС должен быть жестким, не свободно конвертируемым, с целью минимизации рисков, связанных с валютными спекулянтами (на основании п. 1.2. настоящей диссертационной работы). Утверждать курс рекомендуется ежегодно по состоянию на 01 января нового года.

7. «Ориентация на развитие внутренней экономики каждой страны-участника ЕАЭС». Для того, чтобы говорить о конкурентоспособности интеграционного пространства в мире, необходимо помнить о важности экономического развития каждого участника-члена пространства. Необходимо выделение приоритетных отраслей экономики каждого государства ЕАЭС и поддержание развития данных направлений при привлечении административных ресурсов. Иными словами, одной из расходных статей консолидированного бюджета ЕАЭС должна быть статья «Субсидирование приоритетных отраслей пространства ЕАЭС».

8. «Разработка специальных экономических и налоговых требований-стандартов для новых стран-претендентов на вступление в единое экономическое пространство ЕАЭС». На сегодняшний день участники пространства ЕАЭС имеют географически общие территориальные границы, и исторически сложилось так, что долгое время все участники пространства были единым государством. Естественно, что географический аспект не должен быть решающим при вхождении новых участников в состав ЕАЭС, но

его списывать со счетов также нельзя. Также новые претенденты должны быть готовы выполнять экономические требования пространства ЕАЭС, выполнять нормативно-правовые акты пространства, быть готовыми денежным расчетам в единой валюте ЕАЭС.

Принимать решение о вступление новых кандидатов в пространство ЕАЭС предлагается принимать коллегиально, сперва на уровне Евразийской экономической комиссии, а затем на уровне глав государств-участников пространства. Основными требованиями к странам-кандидатам на вступление в ЕАЭС могут стать:

1. Действующий политический режим – демократический.
2. Верховенство закона.
3. Соблюдение прав и свобод человека и гражданина.
4. Экономические критерии: рыночная экономика, либо переходная конкурентоспособная экономика, готовность перейди на расчеты внутри пространства на единую валюту при использовании жесткого фиксированного регулируемого курса валют.
5. Выравнивание национального законодательства в соответствии с законодательством пространства. В рамках налоговой политики: готовность к реформированию внутренней налоговой системы - утверждение базовых налогов в соответствии со Стандартами пространства, приведение совокупной налоговой нагрузки внутри страны к утверждённой на территории пространства ЕАЭС, утверждение налоговых режимов для юридических лиц в соответствии со Стандартами.
6. Готовность развивать (субсидировать) приоритетные отрасли экономики внутри страны, которые определит Евразийская экономическая комиссия.

В настоящем параграфе сформулированы налоговые аспекты создания ЕАЭС, а также раскрыта их сущность.

3.2. Разработка подходов к налогообложению в рамках единого экономического пространства с целью повышения инвестиционной привлекательности бизнеса стран ЕАЭС.

Успешное развитие экономики любого государства зависит от регулярного притока инвестиций в ее отрасли и отдельные объекты. Важную роль в этих процессах играет не только капитал внутри страны, но и финансы, источником которых являются международные инвесторы. Иностранные инвестиции как один из источников развития экономики страны, безусловно, имеют определенную привлекательность, но последствия от привлечения зарубежного капитала в национальную экономику могут быть резко негативными, поскольку по факту иностранцы становятся собственниками национальных активов. Период СССР показал, что страна может успешно развиваться и при закрытой экономике, если основным собственником активов является само государство.

Для оценки инвестиционной привлекательности страны целесообразно использовать рейтинги ведущих мировых и отечественных рейтинговых агентств. Рейтинги в большинстве случаев являются отправной точкой для принятия инвестиционного решения потенциальным инвестором. В основе большинства рейтингов - система финансовых показателей, которые носят универсальный характер, удобны в расчетах и позволяют достаточно объективно проранжировать объекты, включаемые в рейтинг.

Для раскрытия информации об инвестиционной привлекательности на уровне страны экономистами предлагается использовать методику определения кредитного рейтинга эмитента, присвоенного компанией Standart&Poor'. В основе рейтинга - общая способность эмитента оплатить свои финансовые обязательства. Каждой стране присваивается долгосрочный и краткосрочный рейтинги, обозначаемые буквенными символами с разной интерпретацией (в границах от ААА - исключительно высокая способность

оплатить финансовые обязательства до D - оплата финансовых обязательств прекращена). [29]

При принятии решения о направлении инвестиций в ту или иную отрасль, собственники капиталов оценивают целесообразность таких решений на предмет рисков. Одним из определяющих факторов является деловой климат государства. Инвестиционная привлекательность страны – это показатель, который характеризуется качеством среды для ведения бизнеса на определенный момент времени. Во внимание обычно принимаются следующие параметры:

- Степень риска инвестирования;
- Общая политическая обстановка;
- темпы роста макроэкономических показателей;
- разработанность нормативно-правовой базы в области предпринимательской и инвестиционной деятельности;
- состояние налоговой системы, уровень налогового бремени;
- уровень инфляции в стране;
- динамика ключевой ставки центрального банка;
- Объем рынка, его структура;
- Размер внешнего долга и зависимость от кредиторов;
- Валюта;
- Резервы страны;
- Степень развития инфраструктуры.

Инвестиционный климат экономического пространства Евразийского союза сегодня можно охарактеризовать как переменчивый ввиду нестабильного состояния национальных экономик государств-участников.

По заявлению ответственного секретаря консультативного комитета по налоговой политике и администрированию Евразийской экономической комиссии Мамбиталиева Н.Т., «одной из ключевых целей, стоящих перед государствами-участниками Договора о ЕАЭС, — гармонизация условий

ведения бизнеса». В своей статье «Налоги и налогообложение в Евразийском экономическом союзе» [56]: «Ежегодная оценка легкости ведения бизнеса проводится Всемирным банком (WB) и Международной финансовой корпорацией (IFC) — рейтинг Doing Business. Чем выше позиция государства в рейтинге, тем более ее регуляторный климат благоприятствует ведению бизнеса. Индекс рассчитывается как среднее по 10 критериям, имеющим равный вес. Задача попасть в Топ-50 рейтинга по легкости и прозрачности ведения бизнеса зафиксирована в стратегических планах развития стран ЕАЭС. Республика Беларусь заняла 57-е место среди охваченных данным исследованием 189 государств (без изменений по сравнению с 2014 годом) [114]. Страна значительно улучшила свои позиции по критерию «Налогообложение», поднявшись со 107-го на 60-е место. По остальным критериям произошли незначительные разнонаправленные изменения: улучшение по критерию «Получение разрешений на строительство» — 51-е место (повышение на 3 пункта);

«Международная торговля» — 145-е место (на 1 пункт); ухудшение по критерию «Регистрация предприятий» — 40-е место (уменьшение на 5 пунктов), «Получение кредитов» — 104-е место (на 5 пунктов). Что касается *России*, то она поднялась до 62-го места. В докладе Doing Business—2014 указывалось, что страна провела реформы, облегчающие ведение бизнеса, в 5 сферах из 10 оцениваемых. В частности, это отмена требования о предоставлении авторизованной банковской карты на момент открытия банковского счета организации, упрощение процедур регистрации собственности и получения разрешений на строительство. Из трех стран Россия наиболее привлекательная для бизнеса по критерию «Регистрация предприятий»: 34-е место в рейтинге 2015 года (резкое улучшение показателя сразу на 24 пункта). Повышения позиции в рейтинге России удалось добиться в первую очередь благодаря реформам в сфере уплаты налогов, а также широкому использованию современных электронных технологий. Позиция

Казахстана в рейтинге Doing Busines— 2015 понизилась на 1 пункт – до 77-ой строчки. Снижение на 1—5 пунктов наблюдается по таким критериям, как «Регистрация предприятий», «Получение разрешений на строительство», «Подключение к системе электроснабжения», «Получение кредитов», «Защита прав и интересов инвесторов» и «Налогообложение». Одну из худших позиций Казахстан показал по критерию «Международная торговля», заняв 185-е место, правда, улучшив показания по сравнению с предыдущим периодом на 1 пункт. Вместе с тем по критериям «Регистрация собственности», «Обеспечение исполнения контрактов» и «Разрешение неплатежеспособности» страна поднялась соответственно на 4 пункта (14-е место), 5 пунктов (30-е место) и 19 пунктов (63-е место). Правительством Казахстана уже одобрен комплексный план по улучшению индикаторов рейтинга Doing Business, который включает в себя 46 мероприятий по 11 критериям: каждый критерий поделен на бизнес-процессы и определены пошаговые мероприятия по повышению показателей. Помимо этого, сформирован перечень из 19 нормативных правовых актов, требующих изменений для реализации мероприятий комплексного плана. Таким образом, из стран ЕАЭС лидирующую позицию пока занимает Беларусь, следом идет Россия, а затем Казахстан. У всех государств есть значительные резервы для улучшения своих показателей. Дальнейшая стратегия государств-членов ЕАЭС должна быть направлена на проведение согласованной налоговой политики, стимулирующей развитие национальных экономик, включая совершенствование налогового законодательства и администрирования, с учетом налоговых суверенитетов, конкуренции юрисдикций и необходимости снижения вывода капитала в офшорные зоны, преодоления барьеров для трансграничных инвестиций и предпринимательской деятельности. Указанные меры будут содействовать повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и устранению налоговых барьеров, влияющих на развитие экономических связей между государствами-членами ЕАЭС.

В настоящее время можно наблюдать кризисные явления в области налогообложения в столкновении частных и публичных интересов. Данные кризисные явления имеют различные формы выражения с точки зрения бизнеса, физических лиц и государства.

Например, конфликт интересов в отношении бизнеса состоит в:

- необходимости закрытия бизнеса в связи с увеличением налогов;

- попытке ухода от налогообложения;

- выводе капитала за рубеж;

- ведении судебных споров и отстаивании интересов в судебном порядке;

со стороны физических лиц:

- отсутствии налоговой грамотности населения в вопросах налогообложения;

- попытках ухода от налогообложения, например, в случае сдачи в аренду имущества или заключения договоров с работодателем с одновременным установлением незначительной заработной платы;

со стороны государства:

- непродуманной политике в отношении повышения налогового бремени;

- снижении инвестиционной привлекательности со стороны западных инвесторов;

- наличии коллизий в правовых нормах, которые позволяют трактовать налогоплательщику правовые нормы различным образом;

- отсутствии работающего на постоянной основе органа, проводящего научный анализ изменений законодательства, осуществляющего налоговое планирование и ретроспективную оценку вносимых в законодательство изменений.

Конфликт между частными и публичными интересами в налоговом праве возникает, когда государством недостаточно четко урегулированы

правовые нормы и при этом имеются правовые "лазейки" оптимизации налогообложения, снижения налогового бремени для налогоплательщика. Государство заинтересовано в повышении собираемости налогов, но при этом недостатки правового регулирования в сфере налогообложения порождают ошибки налогоплательщиков в части недоплаты или переплаты налогов, неправомерного использования налоговых льгот. Наличие коллизий в правовых нормах порождает желание налогоплательщика воспользоваться минимизацией платежей за счет нарушения государственных интересов [95].

Инвестиции в основной капитал представляют собой совокупность затрат, направленных на создание и воспроизводство основных средств (новое строительство, расширение, реконструкция и модернизация объектов, которые приводят к увеличению первоначальной стоимости объектов и относятся на добавочный капитал организации, приобретение машин, оборудования, транспортных средств, на формирование основного стада, многолетние насаждения и т.д.). Статистические меры инвестиций в основной капитал, например, как это предусмотрено в Бюро экономического анализа США, Евростате в Европе, и в других национальных и международных статистических управлениях (например, Международный валютный фонд), считают важным показателями долгосрочного экономического роста (рост производства и занятости) и потенциальной продуктивности.

Из общего объема инвестиций в основной капитал в разрезе источников финансирования выделяются бюджетные средства; собственные средства предприятий и организаций; средства населения; средства иностранных инвесторов; кредиты банков и заемные средства других организаций; прочие средства.

Индексы физического объема инвестиций в основной капитал рассчитаны с использованием абсолютных данных, пересчитанных в сопоставимые цены. В качестве сопоставимых цен принимаются среднегодовые цены предыдущего года.

Таблица 3.2.1 - Структура инвестиций в основной капитал стран ЕАЭС

	I полугодие 2015 г.			Справочно
	млрд. единиц национальной валюты (в текущих ценах)[1)]	млн. долларов США[2)]	в % к I полугодию 2014 г. (в постоянных ценах)	I полугодие. 2014 г. в % к I полугодию. 2013 г. (в постоянных ценах)
Армения	134,9	282,9	100,6	100,4
Беларусь	92 529,9	6 278,9	86,5	92,5
Казахстан	2 687,4	14 507,2	104,4	105,2
Кыргызстан	37,5	617,4	106,8	113,5
Россия[3)]	4 990,5	87 246,7	94,6	96,7
ЕАЭС		**108 933,1**	**95,5**	**97,3**

[1)] Армения – армянских драмов, Беларусь – белорусских рублей, Казахстан – тенге, Кыргызстан – сомов, Россия – российских рублей.

[2)] Показатель рассчитан по курсам валют национальных (центральных) банков государств – членов ЕАЭС за период: по Беларуси – по средневзвешенному курсу белорусского рубля к доллару США, по Армении, Казахстану, Кыргызстану и России – по средним курсам национальных валют к доллару США.

[3)] Данные за период 2015 года – оценка.

Как видно из Таблицы 3.2.1 инвестиции в основной капитал росли в Армении, Казахстане и Кыргыстане, тогда как в России и Белоруссии зафиксировано снижение порядка 5%. Рассмотрим источники финансирования в основной капитал в Таблице 3.2.2:

Таблица 3.2.2 - Структура инвестиций в основной капитал по источникам финансирования

(в процентах к итогу)

	I полугодие 2014 г.	I полугодие 2015 г.	Изменение, процентных пунктов
		Армения	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	13,5	14,0	0,5
собственных средств предприятий и организаций	44,8	42,6	-2,2
средств населения	21,3	24,4	3,1
средств иностранных инвесторов	5,2	6,7	1,5
кредитов банков и заемных средств других организаций	8,3	8,8	0,5
из них кредитов иностранных банков	8,3	8,8	0,5
прочих средств	6,9	3,5	-3,4
		Беларусь	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	16,9	11,7	-5,2
собственных средств предприятий и организаций	37,8	42,6	4,8
средств населения	10,7	14,0	3,3
средств иностранных инвесторов	4,5	3,1	-1,4
кредитов банков и заемных средств других организаций	27,2	25,5	-1,7
из них кредитов иностранных банков	6,0	8,8	2,8
прочих средств	2,9	3,1	0,2

Продолжение

	I полугодие 2014 г.	I полугодие 2015 г.	Изменение, процентных пунктов
		Казахстан	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	18,2	15,8	-2,4
собственных средств предприятий и организаций	52,9	52,6	-0,3
средств населения	6,3	7,7	1,4
средств иностранных инвесторов	–	–	–
кредитов банков и заемных средств других организаций	22,6	23,9	1,3
из них кредитов иностранных банков	4,6	0,1	-4,5
прочих средств	–	–	–
		Кыргызстан	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	2,0	4,6	2,6
собственных средств предприятий и организаций	48,4	39,3	-9,1
средств населения	26,5	33,1	6,6
средств иностранных инвесторов	8,9	3,9	-5,0
кредитов банков и заемных средств других организаций	13,4	16,4	3,0
из них кредитов иностранных банков	13,1	16,4	3,3
прочих средств	0,8	2,7	1,9

Продолжение

	I полугодие 2014 г.	I полугодие 2015 г.	Изменение, процентных пунктов
		Россия[1)]	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	12,4	12,8	0,4
собственных средств предприятий и организаций	52,5	56,2	3,7
средств населения	2,6	2,5	-,01
средств иностранных инвесторов	0,7	1,0	0,3
кредитов банков и заемных средств других организаций	17,1	14,3	-2,8
из них кредитов иностранных банков	1,4	2,3	0,9
прочих средств	14,7	13,2	-1,5
		ЕАЭС[1)]	
Инвестиции в основной капитал	100	100	–
в том числе за счет:			
бюджетных средств	13,4	13,2	-0,2
собственных средств предприятий и организаций	51,4	54,4	3,0
средств населения	3,8	4,5	0,7
средств иностранных инвесторов	1,0	1,0	–
кредитов банков и заемных средств других организаций	18,4	16,8	-1,6
из них кредитов иностранных банков	2,2	2,5	0,3
прочих средств	12,0	10,1	-1,9

[1)] По России - без субъектов малого предпринимательства и объемов инвестиций, не наблюдаемых прямыми статистическими методами.

Из Таблицы 3.2.2 следует, что инвестиции в основной капитал за счет бюджетных средств в 2015 году по сравнению с 2014 годом выросли в Армении и в России, а вот в Белоруссии, Казахстане и Кыргызстане, наоборот, зафиксировано снижение. Что касается иностранных инвестиций, то здесь интересно отметить, что Казахстане иностранные инвестиции в основной

капитал вообще отсутствуют, в Белоруссии и Киргизии зафиксировано снижение, а в России и Армении незначительный рост.

Экономика России, как, впрочем, и всех стран партнеров по ЕАЭС, начиная с 2013 года демонстрирует признаки спада. В этих условиях вынужденный переход на режим свободного плавания рубля, вкупе с ограничениями доступа к финансовым ресурсам внешних инвесторов и кредиторов, стал пусковым механизмом перехода в состояние долгосрочной рецессии российской экономики [61].

Структура экономики России практически не изменилась со времен кризиса 2008−2009 года, сохранилась экспорт энергоресурсов как основы доходной части бюджета. Снижение темпов ВВП обусловлено сжатием как внутреннего, так и внешнего спроса, ограниченность доступа к мировым финансовым и кредитным ресурсам привела к существенному ухудшению финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов. В Казахстане при достаточно благоприятном фоне положительной динамики макроэкономических показателей проблемные зоны, определяющие качество экономической системы, практически также не претерпели существенных изменений со времен кризиса 2008−2009 года.

Структура экономики Казахстана, как и в России осталась сырьевой, именно экспорт энергоресурсов формирует приток валютных ресурсов. Волатильность цен на рынке энергоресурсов обусловили снижение темпов роста инвестиций и доходов государства, рентабельности и ликвидности хозяйствующих субъектов.

Экономика Беларуси характеризуется большей глубиной кризиса и уровнем финансовой нестабильности. Начиная с 2013 года стали повторяться негативные тренды предкризисного 2008 года: существенно снизился положительный тренд макроэкономических показателей, снижение цен на нефть и нефтепродукты, калийные удобрения (основные экспортные статьи белорусской экономики) обусловили отрицательные тренды в платежном

балансе, сокращение государственных доходов, снижение объемов инвестиций, применение ограничительной валютной политики. При этом белорусская экономика, основанная на политике искусственного стимулирования экономического роста за счет подогрева внутреннего спроса (опережающего роста заработной платы над уровнем производительности труда), находится в состоянии устойчивой стагфляции.

Экономическая ситуация в Армении в 2015 году впервые после кризиса 2008 года получила негативную оценку Европейского банка развития и реконструкции, отрицательный прогноз сокращения ВВП на 0,4%. Т. е. несмотря на стабильно положительную динамику высоких темпов роста макроэкономических показателей, качество экономического развития республики оценивается негативно.

На сегодня, по показателям официальной статистики, Армения — единственная из стран ЕАЭС сохранила высокий темп производства продукции по отраслям в среднем более 5% в 2015 году по сравнению с предыдущим. Но при этом в экономике Армении сохраняется ряд негативных трендов: высокий уровень внешней финансовой зависимости (доля кредитов в экономике составляет более 50% от ВВП), резкое снижение объемов внешней торговли (особенно со странами ЕАЭС — на 36% за первое полугодие 2015 года), сокращение внутреннего спроса и уровня доходов населения, рост социальная напряженность среди населения, неэффективная налоговая и тарифная политика правительства. Негативные тренды армянской экономики в большей степени объясняют высокой степенью экономической и финансовой зависимости республики от российской экономики, при этом волатильность армянского драма существенно ниже российского рубля (снижение валютного курса составило чуть более 16%).

Экономика Киргизии на протяжении последних пяти лет сохраняет состояние перманентного кризиса. Ее можно охарактеризовать как экономику с высоким уровнем внешней финансовой зависимости как от внешних

кредиторов, так и от перечислений доходов мигрантов. Структура экономики сохраняет высокий уровень доли торгово-посреднической деятельности, стабильно низкий уровень доходов населения и ориентация на импорт.

В силу того, что практически все страны ЕАЭС крайне уязвимы перед внешними факторами и характеризуются высоким уровнем потребления импортной продукции, повсеместно вытеснившей национальных производителей на рынках товаров повседневного спроса, колебания валютного курса становятся значимым параметром успешности и стабильности экономик стран ЕАЭС.

Соответственно, можно сделать вывод, что по официальные оценки конкурентоспособности национальных экономик завышены и не соответствуют реальному конкурентному потенциалу стран ЕАЭС в международной и региональной торговле, по крайне мере их покупательной способности.

Наиболее обеспеченной страной с точки зрения ресурсов в финансовом секторе за счет собственных источников финансирования является Россия с ухудшающимся прогнозом. Казахстан имеет достаточно дифференцированный портфель внешних инвестиций, финансовый потенциал Армении и Белоруссии невысок и в большей степени зависит от России, финансово-инвестиционный потенциал Киргизии очень низок и полностью зависит от внешних инвесторов, для которых эта страна малопривлекательна.

При постановке задачи о мерах повышения инвестиционной привлекательности отдельного государства или экономического пространства в целом, все же необходимо ориентироваться не на иностранные инвестиции извне, а на деофширизацию и прекращение незаконного вывоза национального капитала за пределы пространства. Руководству государств – членов ЕАЭС требуется принять комплекс мер по обеспечению безопасности национальных валютно-финансовых систем. Такими мерами экономического и налогового характера могут стать:

1. Создание национальных корпораций пространства, которые не должны иметь аффилированности с иностранными инвесторами.

2. Допущение к субсидиям, к финансовым и природным ресурсам, к государственным кредитам, к кредитам пространства ЕАЭС только национальных корпораций пространства.

3. Внесение в черный список международных зарубежных банков, производящих операции по выводу капитала с национальными компаниями пространства и банками пространства, отнеся операции с ними в разряд сомнительных.

4. Выдавать кредиты только в национальных валютах государств-участников ЕАЭС или в единой валюте, утвержденной к расчетам в пространстве ЕАЭС.

5. Все расчеты производить только в национальных валютах или в единой валюте пространства ЕАЭС.

6. При использовании в расчетах по сделкам международных валют установить дополнительный налог, который должен зачисляться в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС.

7. Создание Центрального банка пространства ЕАЭС, который должен выступать гарантом в сделках национальных корпораций пространства ЕАЭС.

В целях привлечения иностранных инвесторов стабилизация налоговой нагрузки на экономику каждой из стран ЕАЭС на уровне средней налоговой нагрузки пространства (23,88%).

Для стран-участниц ЕАЭС при выборе единой налоговой политики пространства, являющейся оптимальной с точки зрения инвестиционной привлекательности должен стать выбор типа политики с высоким уровнем налогообложения при значительной государственной социальной защите. Как показывает мировой опыт, значимая налоговая нагрузка на субъекты налогообложения в развитых странах является гарантом высокого уровня

жизни населения. При этом необходимо учитывать качественный уровень налогового контроля со стороны государства.

Ключевым параметром в повышении инвестиционной привлекательности пространства ЕАЭС могут стать не «налоговые каникулы», которые подразумевают отсрочку в выездных проверках со стороны контролирующих органов, а так называемый «регистрационный налоговый кредит» - отсрочка в обязательных налоговых платежах в государственные бюджеты (и внебюджетные фонды) пространства ЕАЭС для налоговых агентов, находящихся «на старте» своего бизнеса: зачастую налоговые агенты (юридические лица и индивидуальные предприниматели) берут кредиты в банках на развитие бизнеса, и не имея выручки в первые месяцы своей деятельности, начисленные налоги (в основном это налог на доходы физических лиц, социальные налоги, налоги на имущество и т.д.) вынуждены платить как раз из взятых кредитов, что естественно, экономически нецелесообразно. Термин «регистрационный налоговый кредит» необходимо утвердить в Стандартах пространства ЕАЭС, дав ему следующее определение: «регистрационный налоговый кредит» - это льготный период времени, в течение которого впервые зарегистрированные налоговые агенты каждого из государств пространства ЕАЭС имеют право не осуществлять обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонда по налогам и сборам, ввиду того, что не имеют собственных оборотных средств на эти цели. При этом в обязательном порядке все налоги и сборы начисляются налоговым агентом и в установленные сроки отчётность сдается в контролирующие органы. Срок регистрационного налогового кредита предлагается установить на уровне шести месяцев. Шесть месяцев – оптимальный период для получения первой выручки от осуществляемой деятельности. В последующие шесть месяцев после истечения срока регистрационного налогового кредита с момента регистрации в качестве налогового агента, субъект налогообложения обязан погасить всю

имеющуюся задолженность по налогам и сборам. В противном случае налоговый агент подвергается штрафу за неоплату налогов и сборов в срок.

Подводя итоги третьей главы настоящей диссертационной работы, можно сделать следующие выводы:

1. Сформулированы и раскрыты налоговые аспекты создания единого пространства ЕАЭС. К этим аспектам относятся:

- Определение общих принципов налогообложения в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза;
- Утверждение «Стандартов налогообложения пространства ЕАЭС».
- Налоговый федерализм в пространстве ЕАЭС – закрепление механизма образования доходной части единого бюджета ЕАЭС.
- Обеспечение объективного налогового контроля во внутренней экономической политике каждой страны-участницы пространства за деятельностью субъектов налогообложения и проверка правомерности действий со стороны контролирующих органов.
- Аудит внутренних бюджетных процессов каждого государства-члена ЕАЭС и аудит консолидированного бюджетного процесса пространства ЕАЭС.
- Утверждение единой валюты расчетов пространства ЕАЭС, имеющей золотое обеспечение.
- Ориентация на развитие внутренней экономики каждой страны-участника ЕАЭС.
- Разработка специальных экономических и налоговых требований-стандартов для новых стран-претендентов на вступление в единое экономическое пространство ЕАЭС.

2. Даны экономические и налоговые рекомендации по повышению инвестиционного климата пространства ЕАЭС, причем, как для своих, так и для зарубежных инвесторов. К данным рекомендациям относятся:

- Создание национальных корпораций пространства, которые не должны иметь аффилированности с иностранными инвесторами.
- Допущение к субсидиям, к финансовым и природным ресурсам, к государственным кредитам, к кредитам пространства ЕАЭС только национальных корпораций пространства.
- Внесение в черный список международных зарубежных банков, производящих операции по выводу капитала с национальными компаниями пространства и банками пространства, отнеся операции с ними в разряд сомнительных.
- Выдача кредитов только в национальных валютах государств-участников ЕАЭС или в единой валюте, утвержденной к расчетам в пространстве ЕАЭС.
- Все расчеты производить только в национальных валютах или в единой валюте пространства ЕАЭС.
- При использовании в расчетах по сделкам международных валют установить дополнительный налог, который должен зачисляться в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС.
- Создание Центрального банка пространства ЕАЭС, который должен выступать гарантом в сделках национальных корпораций пространства ЕАЭС.
- Утверждение термина «регистрационный налоговый кредит» – это льготный период времени (6 месяцев), в течение которого впервые зарегистрированные налоговые агенты каждого из государств пространства ЕАЭС имеют право не осуществлять обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонда по налогам и сборам, ввиду того, что не имеют собственных оборотных средств на эти цели.

Заключение.

Процессы глобализации всех сфер жизни в современном мире приобрели планетарный масштаб. Одним из ключевых параметров глобализации являются интеграционные процессы. Многие страны объединяются в единые экономические пространства с целью расширения рынков сбыта, повышения мобильности капиталов и межотраслевого разделения труда. Процессы интеграции государств между собой влекут за собой новый вид конкуренции: конкуренции интеграционных группировок государств по различным параметрам – экономическим, военным, технологическим. Евразийский экономический союз – молодое интеграционное объединение государств постсоветского пространства. И для того, чтобы ЕАЭС был достойным игроком в процессе мировой конкуренции государств, необходимо, чтобы данная интеграционная группировка была экономически развитой и независимой от внешнего влияния. Экономической независимости государств способствует нормализация налогового климата как внутри страны, так и в рамках пространства. Настоящее диссертационное исследование посвящено проблемам налогового взаимодействия стран-участниц пространства ЕАЭС, особенностям формирования доходной части бюджетов каждой страны-участницы пространства и консолидированного бюджета ЕАЭС. В исследовании затронута проблематика по инвестиционной привлекательности бизнеса государств ЕАЭС как для внутренних, так и для внешних инвесторов. Разработаны рекомендации по регулированию налогового взаимодействия государств пространства ЕАЭС, предложены меры по сближению налоговых законодательств участниц пространства с целью повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности Евразийского экономического союза.

Основываясь на комплексном исследовании выявленных проблем, а именно, различных подходов к налогообложению в странах пространства, разном уровне налоговой нагрузки на экономику государств ЕАЭС,

уязвимости валютно-финансовой системы пространства, автором настоящего диссертационного исследования предложены следующие теоретические и методико-правовые рекомендации для реализации на практике:

1. В диссертации приведен анализ налоговой политики каждой из стран Евразийского экономического союза. Тип и модель налоговой политики каждой из стран-участниц пространства ЕАЭС различны. Преобладает тип налоговой политики фискально-перераспределительный, модель политики максимальных налогов. В рамках единого интеграционного пространства ЕАЭС рекомендован тип налоговой политики фискально-регулирующий, когда преобладает средний уровень налоговой нагрузки и стимулируются приоритетные отрасли экономики по видам деятельности. Роль государства по социальной защите остается главенствующей. Дано определение налоговой политики при интеграции стран-участниц в единое пространство – это последовательные действия стран-участниц пространства по выработке концепции налоговой системы, учитывающей индивидуальные особенности и национальные интересы каждого государства, входящего в единое экономическое пространство, при использовании налоговых механизмов, применяя практическое внедрение налоговых систем и контролируя их эффективность.

2. Основываясь на опыте Европейского союза, сформулированы положительные и отрицательные стороны экономической интеграции государств. С учетом выявленного негативного опыта интеграционных группировок, дан ряд рекомендаций, которые необходимо учитывать при экономической интеграции государств ЕАЭС:

- 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.

3. В диссертации сформулированы положительные и отрицательные стороны единого налогового пространства интеграционной группировки стран. Проведен комплексный анализ действующих налогов на территории каждого государства-участника пространства ЕАЭС, а также приведены структуры налоговых поступлений в бюджет каждой из стран ЕАЭС. Выявлено, что ставки по различным видам налогов по странам ЕАЭС сильно дифференцированы - самые высокие ставки в основном действуют в Российской Федерации (НДС - 18%, НДФЛ - 13% (до 35%), взносы во внебюджетные фонды – суммарный налог на уровне 30%), а самые низкие в Казахстане (НДС – 12%, индивидуальный подоходный налог – 10%, социальный налог - до 20%). Основные налоги, обеспечивающие большую часть поступлений во внутренние бюджеты государств ЕАЭС различны, однако, в большинстве стран основными источниками являются НДС и таможенные пошлины.

В целях приведения налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС к единым стандартам налогообложения рекомендуется:

3.1. В Российской Федерации для уменьшения давления со стороны мировых оппонентов в регулировании мировых цен на полезные ископаемые

(нефть, газ) требуется снизить зависимость бюджета РФ от налога на добычу полезных ископаемых, в целях удаления рычагов влияния на экономику России извне. Рекомендуется переориентировать бюджет на косвенные налоги: НДС, акцизы. Для того, чтобы НДС стал одним из ключевых источников бюджета РФ необходимо:

- законодательно отменить возможность денежного возмещения данного налога юридическим лицам при подаче деклараций к возмещению. Причиной такого предложения является тот факт, что зачастую недобросовестные налогоплательщики договариваются с сотрудниками налоговых органов о неправомерных возмещениях сумм НДС из бюджета, предоставляя поддельные документы по фиктивным сделкам, что приводит к многочисленным потерям государственного бюджета. При этом необходимость проведения камеральной проверки, естественно, остается.
- После проверки обоснованности налога к возмещению налоговая служба дает заключение юридическому лицу о возможности дальнейшего применения налогового вычета при расчете налога на добавленную стоимость с выручки. Таким образом ранее уплаченные денежные средства по НДС в бюджет не будут вновь возвращаться налогоплательщику, снизится риск неправомерного возмещения НДС, у недобросовестных консолидированных групп налогоплательщиков будет меньше возможностей «заработать» на возмещениях НДС.

3.2. Приводить налоги и ставки по налогам к единым параметрам:

- Отменить налог с продаж в Киргизии, повысив при этом ставку НДС до уровня средневзвешенной ставки пространства, рассчитанной автором в диссертации – 17,6%.

4. Проведен анализ по налоговой нагрузке на экономику каждой из стран ЕАЭС. Выявлено, что данный показатель по странам пространства ЕАЭС отличается (разница между максимальным и минимальным значением составляет 19,46%). Рекомендован средний уровень налоговой нагрузки на

экономику пространства ЕАЭС на уровне 23,88%. Установлено, что параметром, связывающим конкурентоспособность экономического пространства и налоговую политику, для внешних инвесторов является налоговая нагрузка на субъекты налогообложения и совокупно на экономику отдельно взятого государства. Дано определение термину «конкурентоспособность экономического пространства» – это способность стран-участниц геополитической и экономической группировки выступать активным и сильным игроком на мировой арене в различных ипостасях: на рынках сбыта, в гонке вооружений, в уровне жизни граждан, в ресурсном обеспечении.

5. Автором методологически сформулированы и раскрыты налоговые аспекты создания единого пространства ЕАЭС при интеграции стран-участниц. К этим аспектам относятся:

- «Определение общих принципов налогообложения в едином экономическом пространстве Евразийского экономического союза».
- «Утверждение «Стандартов налогообложения пространства ЕАЭС». Предлагается, чтобы принимаемый к работе нормативный документ в первые три года его функционирования носил рекомендательный характер для участников пространства ЕАЭС. В течение трех лет с момента утверждения Стандартов, участники пространства должны привести внутреннее налоговое законодательство к Стандартам. По истечении трех лет функционирования Стандартов предлагается утвердить Налоговый кодекс пространства ЕАЭС, действие которого распространяется на всех участников пространства.

В Стандартах предлагается заложить следующие параметры:

❖ Совокупный уровень налоговой нагрузки на экономику каждого государства-члена ЕАЭС не должен превышать уровня 23,88%.

❖ Утвердить основной перечень налогов, обязательных к взиманию на территории государств ЕАЭС:

- Налог на добавленную стоимость (рекомендованная средневзвешенная ставка пространства ЕАЭС составляет 17,6%);
- Акцизы (утвердить единый перечень номенклатурных групп товаров, облагаемых акцизами, и обозначить твердые ставки налога по каждой из номенклатурных групп. Ставки пересчитываются в валюту пространства ЕАЭС);
- Налог на прибыль;
- Налог на доходы физических лиц;
- Социальные налоги (при этом заменить существующую в некоторых странах ЕАЭС дифференциацию по видам взносов во внебюджетные фонды (например, в Российской Федерации – Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, ФОМС) единым налогом, а поступления данного вида налога распределять по различным социальным назначениям (выплата пенсий, социальных пособий и т.д.) в целях упрощения законодательства, а также ведения бухгалтерского и налогового учета налоговыми агентами;
- Ввозные таможенные пошлины.

❖ Утверждение прочих налогов, их ставок и механизмов взимания могут регламентироваться внутренними законодательными актами стран ЕАЭС из расчета, что суммарный долевая налоговая нагрузка на субъекты налогообложения и экономику страны не превышает 23,88% (в целях сохранения инвестиционной привлекательности для внешних инвесторов).

❖ Ввести единый режим налогообложения для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в виде общего режима (когда в обязательном порядке взимаются базовые налоги, согласно Стандартам). В зависимости от размера уставного капитала и вида деятельности, относимого к категории малого и среднего бизнеса (такой перечень необходимо утвердить нормативно-правовым актом пространства ЕАЭС в обязательном сопоставлении с размером уставного капитала), применять льготный общий

режим налогообложения (ставки по всем базовым налогам уменьшены в два раза). От прочих режимов налогообложения предлагается отказаться. Целью данного предложения является максимальное упрощение законодательства, как на уровне пространства ЕАЭС, так и на уровне каждого государства – участника пространства. Срок, на который может быть зарегистрировано юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, должен составлять не менее двух лет (эта мера необходима для того, чтобы все субъекты налогообложения платили налоги в полном объеме, а не уходили от них, ликвидировав свою деятельность), также данное предложение уменьшит количество фирм-однодневок.

- «Налоговый федерализм в пространстве ЕАЭС – закрепление механизма образования доходной части единого бюджета ЕАЭС». Для пространства ЕАЭС рекомендуется применить следующее распределение налогов между бюджетом пространства и бюджетами каждого из государств:

Налог на добавленную стоимость – при рекомендованной ставке пространства 17,6% распределять следующим образом: 1,6% поступают в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС, 16% в бюджет государства-участника, в котором уплачивается налог. При этом действующие в Таможенном союзе ставки НДС в размере 0% при реализации товаров и услуг на территории Таможенного союза подлежат отмене; Акцизы (поскольку ставки по акцизам взимаются в основном в твердом выражении, то необходимо утвердить, что 2% от всех сумм акцизов, поступающих во внутренние бюджеты государств-участниц пространства, перечисляются в бюджет ЕАЭС); 100% ввозных таможенных пошлин, взимаемых при пересечении товарами внешней границы Евразийского экономического союза, зачислять в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС.

- «Обеспечение объективного налогового контроля во внутренней экономической политике каждой страны-участницы пространства за деятельностью субъектов налогообложения и проверка правомерности

действий со стороны контролирующих органов». Необходимо изменить принципы работы фискальных органов в той части, что целью их работы должно стать не выполнение поставленного плана по выставлению пеней и штрафов с неоплаченных налогов, а поиск недобросовестных налогоплательщик, действительно нарушающих налоговое законодательство страны. Главной задачей работы должно стать не количество, а качество, а показателем данного направления работы станет уменьшение арбитражных дел судах. Одним из способов ухода от налогов и, как следствие, не поступления денежных средств в бюджет страны в полном объеме является сложившаяся практика регистрации юридических лиц на 11 месяцев. Затем организация перерегистрируется, переводит все активы в новое юридическое лицо, а сама ликвидируется. Цель таких схем – уход от уплаты налогов полном объеме (например, налога на прибыль), налоговых проверок и т.д. В связи с этим необходимо во внутренних нормативно-правовых актах государств ЕАЭС, регулирующих сферу налогообложения, закрепить положения о том, что минимальный срок, на который может быть зарегистрировано юридическое лицо составляет 2 года. В случае, если ранее этого срока юридическое лицо подает заявление на ликвидацию, то учредитель уплачивает в бюджет штраф в 100-кратном размере от величины уставного капитала юридического лица.

Также налоговым органам необходимо обращать внимание на размер дохода наемных работников различных налоговых агентов. Сейчас получение заработной платы «в конвертах» уже не так распространено, однако, имеет место быть. Главным критерием проверки для налоговых органов при выявлении подобных случаев должно стать соотнесение размера выручки и официальной заработной платы сотрудников (которым в подобных ситуациях выплачивают минимальный размер оплаты труда). При выявлении налоговых правонарушений подобного рода налоговые агенты должны привлекаться к

административной ответственности в виде штрафа, учредители и должностные лица налогового агента к уголовной ответственности.

- «Аудит внутренних бюджетных процессов каждого государства-члена ЕАЭС и аудит консолидированного бюджетного процесса пространства ЕАЭС». Необходимо создание надзорного органа в составе Евразийской экономической комиссии (ЕЭК), который будет выполнять функционал по аудиту бюджетного процесса экономического пространства ЕАЭС – Бюджетный комитет. Законодательно порядок работы данного надзорного органа предлагается закрепить в «Регламенте бюджетного процесса Евразийского экономического союза». Основные положения данного документа разработаны и представлены в диссертационном исследовании.
- «Утверждение единой валюты расчетов пространства ЕАЭС». Страны ЕАЭС могут использовать свои национальные валюты для расчетов внутри государства, но консолидированный бюджет ЕАЭС должен формироваться в одной валюте, обеспеченной золотом. Это может быть вновь созданная валюта специально для расчетов в пространстве ЕАЭС, или для этих целей можно использовать одну из национальных валют стран участниц ЕАЭС, например, рубля Российской Федерации, как валюты страны, чей валовый внутренний продукт максимальный среди стран-участниц ЕАЭС. Курс национальных валют государств ЕАЭС в соотнесении с единой валютой ЕАЭС должен быть жестким, не свободно конвертируемым, с целью минимизации рисков, связанных с валютными спекулянтами. Утверждать курс рекомендуется ежегодно по состоянию на 01 января нового года.
- «Ориентация на развитие внутренней экономики каждой страны-участника ЕАЭС». Для того, чтобы говорить о конкурентоспособности интеграционного пространства в мире, необходимо помнить о важности экономического развития каждого участника-члена пространства. Необходимо выделение приоритетных отраслей экономики каждого государства ЕАЭС и поддержание развития данных направлений при

привлечении административных ресурсов. Иными словами, одной из расходных статей консолидированного бюджета ЕАЭС должна быть статья «Субсидирование приоритетных отраслей пространства ЕАЭС».

- «Разработка специальных экономических и налоговых требований-стандартов для новых стран-претендентов на вступление в единое экономическое пространство ЕАЭС». Требование разработаны и представлены в диссертационном исследовании.

6. Даны экономические и налоговые рекомендации по повышению инвестиционного климата пространства ЕАЭС, причем, как для внутренних, так и для зарубежных инвесторов. К данным рекомендациям относятся:

- Создание национальных корпораций пространства, которые не должны иметь аффилированности с иностранными инвесторами.
- Допущение к субсидиям, к финансовым и природным ресурсам, к государственным кредитам, к кредитам пространства ЕАЭС только национальных корпораций пространства.
- Внесение в черный список международных зарубежных банков, производящих операции по выводу капитала с национальными компаниями пространства и банками пространства, отнеся операции с ними в разряд сомнительных.
- Выдача кредитов только в национальных валютах государств-участников ЕАЭС или в единой валюте, утвержденной к расчетам в пространстве ЕАЭС.
- Все расчеты производить только в национальных валютах или в единой валюте пространства ЕАЭС.
- При использовании в расчетах по сделкам международных валют установить дополнительный налог, который должен зачисляться в консолидированный бюджет пространства ЕАЭС.

- Создание Центрального банка пространства ЕАЭС, который должен выступать гарантом в сделках национальных корпораций пространства ЕАЭС.
- Утверждение термина «регистрационный налоговый кредит» пространства ЕАЭС и применение его на практике. Регистрационный налоговый кредит пространства ЕАЭС – это льготный период времени (6 месяцев), в течение которого впервые зарегистрированные налоговые агенты каждого из государств пространства ЕАЭС имеют право не осуществлять обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонда по налогам и сборам, ввиду того, что не имеют собственных оборотных средств на эти цели.

Библиографический список

1. Договор о Евразийском экономическом союзе" от 29.05.2014 // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии http://www.eurasiancommission.org/, 05.06.2014, Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 16.01.2015.

2. Таможенный кодекс Таможенного союза // "Собрание законодательства РФ", 13.12.2010, N 50, ст. 6615.

3. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения от 11.03.1994 "О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства" // "Бюллетень международных договоров", N 12, 1994

4. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1993. № 4.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340

7. Налоговый Кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-З // http://kodeks.by/nalogovyj-kodeks-rb/

8. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008г. №99-IV // http://normativ.kz/view/23380/

9. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года N 230 //http://citykr.kg/start/ru/pravo/kodeks-kr/342-2014-01-31-08-39-21

10. Договор о Европейском Союзе (Маастрихт, 7 февраля 1992 г.) (в редакции Лиссабонского договора 2007 г.) // http://base.garant.ru/2566557/#ixzz3ZGzWMdKc/ Conditions for Enlargement (англ.). European Commission. Europa portal.// http://ec.europa.eu/sitemap/index_en.htm

11. «Доклад МВФ по стране №13/176» Международный Валютный фонд, июнь 2013г. // https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/scr/2013/cr13176r.pdf - дата обращения 01.11.2015г.

12. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.03.2015 N 12АП-409/2015 по делу N А12-34783/2014

13. Абрамчик Л.Я. Сущностно-содержательная характеристика налогового правонарушения (по законодательству Республики Беларусь) // Современное право. 2015. N 10. С. 163 - 168.

14. Авдеев В.В. Положение об учетной политике на 2015 год: резервы в налоговой политике // Налоги. 2014. N 38. С. 7 - 15.

15. Аронов А. В. Кашин В. А. - Налоговая политика и налоговое администрирование: Учебное пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 544 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9776-0273-0

16. Арабян М.С., Дмитриева А.Б. Некоторые аспекты налогообложения в контексте деофшоризации // Налоги. 2015. N 4. С. 19 - 24.

17. Баронин С.А. Теория и методология управления конкурентоспособность бизнес-систем: Моногр. / С.А.Баронин, В.А.Андреев и др.; Под ред. С.А.Баронина - М.:НИЦ ИНФРА-М, 2014-329с.: 60x88 1/16 + (Доп. мат. znanium.com) - (Науч. мысль). (о) ISBN 978-5-16-009211-9, 150 экз. – стр. 19-35

18. Барковец В.А. Узнайте, нужно ли вам менять налоговую учетную политику на 2016 год // Упрощенка. 2015. N 12. С. 62 - 68.

19. Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: СНГ. - М.: Гелиос АРВ, 2002. // http://www.sng.allbusiness.ru/

20. Воробей Г.А. Фискальное право Республики Беларусь "Налоги"(газета), 2011, N 42

21. Винокуров Е., Либман А. «Две евразийские интеграции» // «Вопросы экономики», 2013, N 2.

22. Гоголев А.М. Налоговая политика как основополагающий элемент организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов // Финансовое право. 2015. N 10. С. 26 - 33.

23. Голованова С.В. Таможенный союз [Электронный ресурс] / Экономика. Социология. Менеджмент.- Федеральный образовательный портал: Экономика. Социология. Менеджмент.- Режим доступа: http://www.ecsocman. edu.ru/text/19280385/

24. Головченко О.Н. Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза // Финансовое право. 2015. N 3. С. 23 - 28.

25. Голодова Ж.Г., Ранчинская Ю.С. Налогообложение недвижимого имущества физических лиц: опыт стран СНГ // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 37. С. 11 - 22.

26. Григоров К.Н. Сравнительно-правовой анализ регулирования налогов на имущество организаций Республики Беларусь и Республики Казахстан // Финансовое право. 2015. N 5. С. 31 - 37.

27. Гусаков Н.П. Международные валютно-кредитные отношения: Учебник / Н.П. Гусаков, И.Н. Белова, М.А. Стренина; РУДН - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013 - 314 с.: 60x90 1/16. - (Учебники РУДН: Бакалавриат). (переплет) ISBN 978-5-16-004004-2, 700 экз.

28. Горина Г.А. Контролируемые сделки и налоговый контроль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2015. N 9. С. 35 - 43.

29. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. «Система показателей нефинансовой отчетности для оценки инвестиционной привлекательности компаний» // "Аудиторские ведомости", 2015, N 9

30. Дубинский Н.А. Договор о Евразийском экономическом союзе: документ, регулирующий внешнеэкономическую деятельность // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. N 3. С. 44 - 53.

31. Доронина Н.Г., Лукьянова В.Ю., Семилютина Н.Г., Тиунов О.И."Международно-правовые аспекты реализации интересов Российской Федерации в связи с формированием Единого экономического пространства: Научное издание" // «ИЗиСП», "КОНТРАКТ", 2012)

32. Давлетшин Т. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый вестник. 2015. N 10. С. 64 - 67.

33. Егоров С.А. «Международное право: Учебник» (5-е издание, переработанное и дополненное) // "Статут", 2014

34. Егорова А.О. Возврат товаров белорусскому поставщику // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. N 11. С. 73 - 74.

35. Ермошина Е.Л. Порядок исчисления НДФЛ с доходов работников-иностранцев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2015. N 10. С. 34 - 39.

36. Захарьин В. Учетная политика: "подгоняем" под кризис // Практическая бухгалтерия. 2016. N 1. С. 58 - 62.

37. Зобова Е.П. Налоговая политика до 2018 года: совершенствование налогового администрирования // Налоговая проверка. 2015. N 6. С. 11 - 20.

38. Зозуля В.В., Сергеева А.Ю. Теоретические вопросы налогового регулирования инвестиционной деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2015. N 33. С. 2 - 11.

39. Кадрия Д.К. Влияние обязательств новых членов ЕАЭС перед ВТО на унификацию таможенного законодательства интеграционного объединения // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. N 4. С. 39 - 63.

40. Калиниченко П.А. Европейский Союз: право и отношения с Россией: Монография / П.А. Калиниченко. - М.: Норма: НИЦ Инфра-М, 2012. - 272 с.: 60x90 1/16. (обложка) ISBN 978-5-91768-286-0, 500 экз.

41. Каширкина А.А., Морозов А.Н. Россия, Евразийский экономический союз и Всемирная торговая организация: монография. М.: ИЗиСП, ИНФРА-М, 2014. 295 с.

42. Кациель С.В. Мировая экономика. Учебное пособие // http://uchebnik-online.com/soderzhanie/textbook_221.html

43. Ковалева А. М. «Налоговая политика РФ на современном этапе» - http://www.pandia.ru/

44. Козырин А.Н. Формы систематизации налогового законодательства // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. N 4. С. 64 - 84.

45. Козырин А.Н. Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. N 4. С. 34 - 41.

46. Кольтюков А.А. Влияние Шанхайской организация сотрудничества на развитие и безопасность Центрально-Азиатского региона // Шанхайская организация сотрудничества: к новым рубежам развития : Материалы кругл. стола. — М.: Ин-т Дальн. Вост. РАН, 2008. — С. 257-258. — ISBN 978-5-8381-0143-3.

47. Королев Г.А. Основные аспекты налоговой политики Европейского союза // Международное право и международные организации. 2014. N 2. С. 313 - 317.

48. Крусс В.И. Конституционная сущность налога на добавленную стоимость и проблема его актуальной модернизации // Конституционное и муниципальное право. 2015. N 4. С. 19 - 27.

49. Купцов М.М. Денежное обращение, финансы, кредит и налоговая система : Учеб. пособие / М.М. Купцов. - М.: РИОР, 2007. - 120 с.: 70x100 1/32.

(Карманное учебное пособие). (обложка, карм. формат) ISBN5-369-00077-8, 3000 экз.

50. Лазарева Я. Основные направления налоговой политики на 2016 - 2018 годы // Практическая бухгалтерия. 2015. N 8. С. 20 - 23.

51. Латов Ю. Экономическая интеграция [Электронный ресурс] / ООО «Кругосвет».- Онлайн энциклопедия Кругосвет.- Режим доступа: http://www.krugosvet.ru/enc/gumanitarnye_nauki/

52. Лахман Р., Вишневский А. Еще больше сведений о контрагенте компании перестанут быть налоговой тайной // Российский налоговый курьер. 2015. N 11. С. 84 - 86.

53. Лермонтов Ю.М. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов // Все о налогах. 2015. N 9. С. 3 - 11.

54. Майбуров И.А. Налоговая политика. Теория и практика [Электронный ресурс]: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 519 с. - (Серия «Magister»). - ISBN 978-5-238-01828-7.

55. Малис Н.И., Горохова Н.А., Кивико И.Г. Проблемы и перспективы бюджетной и налоговой политики Республики Крым // Финансы. 2015. N 10. С. 31 - 36.

56. Мамбиталиева Н.Т. «Налоги и налогообложение в Евразийском экономическом союзе» // «Налоговая политика и практика» №1 (145), январь 2015

57. Мамбеталиев Н., Мамбеталиева А. Налогообложение доходов физических лиц в ЕАЭС // Налоговый вестник. 2015. N 5. С. 86 - 90.

58. Мамбеталиев Н. Договор о Евразийском экономическом союзе // Налоговый вестник. 2015. N 1. С. 24 - 29.

59. Мамбеталиева А.Н., Сулейменов Т.М. Налоговые аспекты формирования рынка труда (рабочей силы) в Евразийском экономическом союзе // Финансовое право. 2015. N 7. С. 19 - 22.

60. Малышкин А.И. Организация налогового учета: национальный и интернациональный аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 18. С. 55 - 62.

61. Мигранян А. «Валютные войны как основной фактор стимулирования экономики и конкурентной борьбы» - http://regnum.ru/news/economy/1957144.html - (Дата обращения 08.03.2016г.)

62. Мичурина О. Ю. Теория и практика интеграционных процессов в промышленности: Монография / О.Ю. Мичурина. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 287 с.: 60x88 1/16. - (Научная мысль). (обложка) ISBN 978-5-16-004795-9, 300 экз.

63. Моисеев С. Роль микроструктуры торговых систем в обеспечении валютной стабильности // Дайджест-Финансы, 2002, № 6, с. 25-36

64. Моисеев С. Макроанализ валютного курса: от Касселя до Обстфельда и Рогоффа - «Все о финансовых рынках» - 2003г. //http://spekulant.ru/archive/Makroanaliz_valyutnogo_kursa_ot_Kasselya_do_Obstfelda_i_Rogoffa_ch1.html

65. Невский А. Актуальные вопросы Евразийского экономического союза // СПС КонсультантПлюс. 2015.

66. Нугербеков С. Н., Тычинская Ю. В., Карашулакова Г. Ж. Определение эффективной налоговой нагрузки на экономику, учитывая специфику Казахстана. Институт экономических исследований МНЭ РК// http://www.economy.kz/public/doklads/index.php/8858/

67. Соколова О. Налоговые "планы" на ближайшую трехлетку // Информационный бюллетень "Экспресс-бухгалтерия". 2015. N 31. С. 15 - 18.

68. Трунцевский Ю.В., Курмаев И.Т. Совершенствование налоговой системы России с использованием информационных технологий // Налоги. 2015. N 3. С. 35 - 38.

69. Тяпухин С.В. Порядок уплаты "ввозного" НДС в случае изменения стоимости товаров, импортируемых из стран ЕАЭС // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. N 7. С. 61 - 64.

70. Петров К. статья «Различия в налоговых системах стран ЕС - http://www.finansy.ru/t/post_1416833576.html (дата обращения 24.09.2015).

71. Петрова Н.А. Наше налоговое будущее // Налоговая проверка. 2015. N 2. С. 24 - 36.

72. Петрик А.С. Правовое регулирование определения таможенной стоимости в Евразийском экономическом союзе // Финансовое право. 2015. N 9. С. 44 - 48.

73. Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Церенова К.Н. Новые подходы к документации по трансфертному ценообразованию: международный опыт // Налоги. 2015. N 5. С. 45 - 48.

74. Полякова О.Н. Деофшоризация: новые понятия и новые обязанности // Налоговая проверка. 2015. N 2. С. 40 - 51.

75. Пономарева К.А. Перспективы введения общей консолидированной базы корпоративного налога в Европейском союзе // Финансовое право. 2015. N 6. С. 25 - 29.

76. Попова И.М. Исполнение налоговой обязанности реорганизуемой или ликвидируемой организации: Россия и зарубежные страны // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. N 3. С. 113 - 141.

77. Попова И.М., Корф Д.В. Таможенное и внешнеторговое законодательство государств - кандидатов на членство в Таможенном союзе ЕврАзЭС: Кыргызская Республика // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. N 4. С. 16 - 30.

78. Реут А.В. Компетенция Евразийского экономического союза (ЕАЭС) в сфере налогообложения // Финансовое право. 2015. N 3. С. 32 - 35.

79. Роджер Лерой Миллер, Дэвид Д. Ван-Хуз. Современные деньги и банковское дело: Пер. с англ. — М.: ИНФРА-М. — XXIV, 2000

80. Савицкий А.И. От сертификата резидентства к политике международного налогообложения // Закон. 2015. N 6. С. 166 - 180.

81. Садчиков М.Н. Институт налоговой тайны в системе российского права // Налоги. 2014. N 2. С. 41 - 43.

82. Семенихин В.В. Единый налог на вмененный доход: ЕНВД - специальный налоговый режим, переход, обязанности налогоплательщиков, их учет // Налоги. 2015. N 20. С. 3 - 6.

83. Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов» М.: 1972г.

84. Сунцова М. Нюансы заполнения декларации по косвенным налогам при ввозе товаров из Белоруссии, Казахстана и Армении // Российский налоговый курьер. 2015. N 17. С. 73 - 75.

85. Улюкаев С.С., Шеряй К.И. «Страны Единого экономического пространства и Украина: "интеграция сверху" или "интеграция снизу"?» // "Международные банковские операции", 2013, N 4

86. Усенкова Г.В. Перспективы развития налогового планирования в России // Налоговое планирование. 2015. N 3. С. 23 - 35.

87. Фальшина Н.А. К вопросу о принципах налогового права // Налоги. 2015. N 5. С. 5 - 8.

88. Фирфарова Н.В. Подписан Договор о Евразийском экономическом союзе // Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. N 6. С. 45 - 48.

89. Фирфарова Н.В. О сотрудничестве в рамках ЕАЭС и механизме взимания НДС // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. N 6. С. 67 - 75.

90. Фролова М.В. Налогообложение торговых операций с покупателями из Республики Беларусь // Бухгалтерский учет. 2015. N 2. С. 90 - 92.

91. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение : учебник для бакалавров // М. : Издательство Юрайт, 2013. — 393 с. — Серия : Бакалавр. Базовый курс.

92. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Применение налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц // "Финансы", 2007, N 1

93. Черник Д.Г., Князев В.Г. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов // 2-е изд., перераб. и доп. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.

94. Черник Д.Г., Морозов В.П. Оптимизация налогообложения: Учебно-практ. пособие. М.: ООО "ТК "Велби", 2002. 336 с.

95. Шестакова Е. «Государство и налогоплательщики. Конфликт интересов в налогообложении» // "Финансовая газета", 2014, N 36

96. Шмелев Ю.Д. Система социальных платежей в странах с развитой рыночной экономикой // Налоговая политика и практика, 2007, №1, с. 46-48 (0,4 п.л.)

97. Шмелев Ю.Д. Основы налогов и налогообложения. Учебное пособие. – М.: ГУУ, 2004 (9,5 п.л.).

98. Шмелев Ю.Д., Черник Д.Г. История налогообложения и общей теории налогов. – М.: ГУУ, 2006, (13 п.л./10 п.л.).

99. Энтин Л.М. Европейское право. Право Европейского Союза и прав. обеспеч. защиты прав человека: Учебник / Рук. авт. колл. и отв. ред. Л.М.Энтин - 3 изд., пересмотр. и доп. - М.: Норма: НИЦ Инфра-М, 2012-960с.: 60х90 1/16.(п) ISBN 978-5-91768-309-6, 500 экз., стр. 722

100. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учеб. для вузов по экон. направлениям и специальностям / Гос. ун-т, Высш. шк. экономики. М.: ГУ ВШЭ, 2000. 364с.

101. Ялбулганов А.А. Порядок разрешения налоговых споров в Республике Казахстан // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. N 4. С. 15 - 38.

102. Яманова Н.А. По какой ставке считать НДФЛ по итогам года // Зарплата. 2015. N 12. С. 61 - 69.

103. Какую цену платят государства вступая в Европейский Союз? //Источник: Сегодня - http://euroua.com/europe/eu/906-2011-12-20-00-23-52 - опубликовано 20.12.2011

104. Налоговая политика» - http://www.terver.ru/socialstudies/nalogovaya_politika.php

105. Северо-Американская зона свободной торговли (НАФТА)// http://www.ereport.ru/articles/ecunions/nafta.htm - дата обращения 04.10.2015г.

106. http://www.eurasiancommission.org/ - Официальный сайт ЕАЭС

107. http://www.minfin.ru/ru/ - Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации

108. http://www.minfin.gov.by/ - Официальный сайт Министерства Финансов Республики Беларусь

109. http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous - Официальный сайт Министерства Финансов Республики Казахстан

110. http://www.minfin.am/index.php?lang=2 - Официальный сайт Министерства Финансов Республики Армения

111. http://www.minfin.kg/ - Официальный сайт Министерства Финансов Республики Кыргыстан

112. ekonomika_i_pravo/EKONOMICHESKAYA_INTEGRATSIYA.htm – определение понятия «Экономическая интеграция»

113. Статистические данные - Источник: http://www.rosbalt.ru/exussr/2015/01/12/1355902.html

114. Doing Business—2015. URL: http://russian.doinsbussiness.org/rankings

115. О налоговой политике // http://www.terver.ru/socialstudies/nalogovaya_politika.php

116. Налоговая система республики беларусь и механизм ее функционирования - http://bargu.by/2953-nalogovaya-sistema-respubliki-belarus-i-mehanizm-ee-funkcionirovaniya.html

117. "EU Budget Data 2014". Europa. EC. Retrieved 22 October 2015. // http://ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm

118. Audit of the European Court of Auditors. CVCE. Проверено 21 февраля 2014. // http://ec.europa.eu/budget/budget_detail/revenue_detail_en.htm

119. http://pandia.ru/text/78/241/45561.php: Методология формирования не нефтегазового баланса бюджета России – дата обращения 08.01.2016г.

120. Источник: Структура налоговых поступлений Казахстана http://www.kdb.kz/ru/analytics/macroeconomic_indicators/public_finance/revenues_budget/structure/

121. http://www.minfin.kg/ru/novosti/novosti/grazhdanskiy-byudzhet-struktura-nalogovykh-postupl.html Статья: Гражданский бюджет: Структура налоговых поступлений госбюджета на 2015 год — Новости — Министерство финансов Кыргызской Республики

122. http://minfin.ru/ru/document/?id_4=62450&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3y4QEbyGeОсновные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов: – дата обращения 23.01.2015г.

123. www.eurasiancommission.org - «Рекомендации по составу и структуре источников доходов и системы распределения расходов, планированию, утверждению, управлению и контролем над поступлением и расходованием системы собственных ресурсов в Таможенном Союзе и в Евразийском экономическом пространстве» - разработан Евразийской экономической - дата обращения 31.01.2016г.

124. http://bnews.kz/ru/news/obshchestvo/smambetova_osnova_nalogovoi_politiki_eaes__obrazovanie_edinogo_nalogovogo_prostranstva-2014_05_29-922057#

125. http://info.minfin.ru/kons_doh.php – Статистика МИНФИНа РФ

126. http://ria.ru/infografika/20130912/958932396.html - дата обращения 07.01.2016г.

127. http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm - Статистика ФНС - дата обращения 08.01.2016г.

128. http://www.minfin.am/index.php?lang=3 - Официальный сайт Министерства Финансов Армении

129. https://www.minplan.gov.kz - Официальный Интернет-ресурс министерства экономики и бюджетного планирования

Приложения

Приложение №1

ДВЕНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 4 марта 2015 г. по делу N А12-34783/2014

Резолютивная часть постановления объявлена "25" февраля 2015 года
Полный текст постановления изготовлен "04" марта 2015 года
Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Цуцковой М.Г.,
судей Грабко О.В., Кузьмичева С.А.,
при ведении протокола секретарем судебного заседания Калинкиной К.Н.,
рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области
на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 05 декабря 2014 года по делу N А12-34783/2014 (судья Репникова В.В.)
по заявлению индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича (Волгоградская область, г. Урюпинск)
к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области (403115, Волгоградская область, г. Урюпинск, пр. Ленина, 83, ИНН 3438006555, ОГРН 1043400851449)
о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа,
при участии в судебном заседании представителей: Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области Анохина Ж.В. по доверенности от 09.01.2015 N 04-46/1; индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича Максимов М.М. по доверенности от 12.01.2015 N 34АА1135624

установил:

Индивидуальный предприниматель Данилов Сергей Александрович (далее - ИП Данилов С.А., заявитель) обратился в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением, в котором просил признать недействительным решение межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области (далее - межрайонная ИФНС России N 7 по Волгоградской области, налоговый орган, ответчик) N 22 от 30 июня 2014 года о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 2 003 653 рублей, пени по налогу на добавленную стоимость в размере 432 843 рублей, штрафа по налогу на добавленную стоимость в размере 122 472 руб.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 05 декабря 2014 года по делу N А12-34783/2014 заявление индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича удовлетворено.

Признано недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации решение межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области N 22 от 30 июня 2014 года о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 2 003 653 рублей, соответствующей пени и штрафа.

На межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области возложена обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича.

С межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области в пользу индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича взысканы расходы по уплате государственной пошлины в размере 200 рублей.

Индивидуальному предпринимателю Данилову Сергею Александровичу из федерального бюджета возвращена излишне уплаченная государственная пошлина в размере 2 000 рублей.

Не согласившись с принятым решением, межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области обратилась в Двенадцатый арбитражный апелляционный суд с жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции отменить, по основаниям, изложенным в апелляционной жалобе.

ИП Даниловым С.А. в порядке статьи 262 АПК РФ представлен письменный отзыв на апелляционную жалобу, в котором предприниматель просит решение суда первой инстанции оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

В судебном заседании представители поддержали позицию по делу.

Законность и обоснованность принятого решения проверена арбитражным судом апелляционной инстанции в порядке ст. ст. 268 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При рассмотрении апелляционной жалобы установлены следующие обстоятельства.

Межрайонной ИФНС России N 7 по Волгоградской области проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Данилова Сергея Александровича за период с 01.01.2011 по 31.12.2012, по результатам которой составлен акт N 19 ДСП от 23 мая 2014 года.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, возражений налогоплательщика налоговым органом вынесено решение N 22 от 30 июня 2014 года о привлечении к ответственности ИП Данилова С.А. к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа в размере 143 066 руб.

Кроме того, налогоплательщику предложено уплатить налог на добавленную стоимость (далее - НДС) и налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) в общей сумме 2 758 553 руб., а также пени за несвоевременную уплату налога в сумме 432 991 руб.

Основанием для доначисления сумм НДС, а также соответствующих сумм пени и штрафных санкций послужили выводы налогового органа о неправомерном включении в состав налоговых вычетов сумм, подтвержденных первичными документами, оформленными от имени ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс".

ИП Данилов С.А. не согласился с начислением налога на добавленную стоимость за 1,2 кварталы 2011 года и 1 квартал 2012 года в размере 2 003 653 рублей, соответствующей пени и штрафа по основаниям исключения из налоговых вычетов стоимости товара (семян под-солнечника), приобретенного у поставщиков ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс", в связи с чем, обратился с апелляционной жалобой в вышестоящий налоговый орган - Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее - УФНС России по Волгоградской области).

Решением УФНС России по Волгоградской области N 592 от 28 августа 2014 года апелляционная жалоба предпринимателя Данилова С.А. на решение межрайонной ИФНС России N 7 по Волгоградской области N 22 от 30.06.2014 оставлена без удовлетворения.

Заявитель, не согласившись с выводами налогового органа, обратился в арбитражный суд с заявлением.

Суд первой инстанции, исходя из того, что все представленные ИП Даниловым С.А. документы подтверждают реальность совершенных сделок, разумную деловую цель хозяйственной операции, обусловленную характером предпринимательской деятельности, не усмотрел в действиях ИП Данилова С.А. недобросовестности как налогоплательщика, пришел к выводу об обоснованности налоговой выгоды, полученной ИП Даниловым С.А.

по сделкам с ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс".

Суд апелляционной инстанции, повторно рассмотрев материалы дела и оценив в совокупности и взаимосвязи, представленные в него доказательства, пришел к следующему выводу.

В соответствии со статьей 221 НК РФ физические лица, зарегистрированные в установленном законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, имеют право на профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой "Налог на прибыль организаций".

В соответствии со статьей 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что в целях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, которыми признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком.

Таким образом, право налогоплательщика на уменьшение полученных доходов в целях обложения налогом на прибыль на величину произведенных расходов, непосредственно зависит от представления им соответствующих документов, подтверждающих затраты.

Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, при этом они должны содержать достоверную информацию.

Как следует из материалов дела в проверяемом периоде ИП Данилов С.А. осуществлял оптовую торговлю сельскохозяйственной продукции и исчислял налоги по общеустановленной системе налогообложения.

В ходе проведения налоговой проверки налогоплательщиком представлен договор купли-продажи семян подсолнечника в количестве 450 тонн стоимостью 21 000 рублей за одну тонну, в том числе НДС - 10% заключенный между предпринимателем Даниловым С.А. и ООО "Юдис" (л.д. 34 т. 11).

В подтверждение факта поставки подсолнечника заявителем представлены счета-фактуры и товарные накладные N 14 от 25.01.2011, N 20 от 28.01.2011 (л.д. 30-33 т. 11).

В отношении сделки с ООО "Трейд Плюс" проверкой установлено, что данная организация осуществляла поставку семян подсолнечника предпринимателю Данилову С.А. в 1, 2 кварталах 2011 года и в 1 квартале 2012 года на основании договоров поставки товара N 1 от 27.01.2011, N 2 от 01.02.2011, N 6 от 04.03.2011, N 7 от 11.03.2011, N 8 от 18.04.2011, N 9 от 10.05.2011, N 2 от 22.02.2012.

Факт поставки подсолнечника по сделкам с ООО "Трейд Плюс" так же подтвержден счетами-фактурами, товарными накладными, товарно-транспортными накладными (л.д. 130-147 т. 9, 1-14 т. 10, 57-124 т. 11).

Пунктом 1 статьи 171 Кодекса предусмотрено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную согласно статье

166 Кодекса, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В статье 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) определен порядок применения налоговых вычетов, согласно которому налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, указанных в пунктах 3, 6 - 8 статьи 171 Кодекса. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет данных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, установленных упомянутой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, при соблюдении названных требований Кодекса налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении налога на добавленную стоимость.

Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, в частности налоговых вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных Кодексом, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Обязанность по составлению счетов-фактур, служащих основанием для применения налогового вычета налогоплательщиком - покупателем товаров (работ, услуг), и отражению в них сведений, определенных статьей 169 Кодекса, возлагается на продавца. Следовательно, при соблюдении контрагентом указанных требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

При отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора (в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент), а также иных обстоятельств, упомянутых в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

О необоснованности получения налоговой выгоды, в частности, могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как невозможность реального осуществления налогоплательщиком

хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком, учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Как установлено судом, основанием для доначисления сумм НДС, а также соответствующих сумм пени и штрафных санкций послужили выводы налогового органа о неправомерном включении в состав налоговых вычетов сумм, подтвержденных первичными документами, оформленными от имени ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс".

Налоговый орган полагает, что Данилов С.А. использовал схему взаимоотношений с посредниками, которые являлись фирмами-обналичниками, с целью получения необоснованной налоговой выгоды, поскольку проведенный анализ движения денежных средств и товарных потоков подтверждает формальность перечисления денежных средств и оформление документов на отгрузку сельхозпродукции через цепочку недобросовестных контрагентов: ООО "Юдис", ООО "Хуторок", ООО "Вектор", ООО "Витязь", ООО "Каспий", ООО "Юником", ООО "Волжанин", которые не осуществляли реальной хозяйственной деятельности.

В обоснование своей позиции налоговый орган ссылается на показания свидетелей (руководителей организаций-посредников), данные налогового учета (организации не имеют численности работников, имущества, представляли отчетность с незначительными показателями) и обстоятельства, установленные в рамках расследования уголовного дела N 530360 по обвинению Игнатова Сергея Александровича в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 171 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Суд первой инстанции, приходя к выводу, что предпринимателем Даниловым С.А. выполнены все предусмотренные законом условия для применения налоговых вычетов по НДС исходил из совокупности следующих обстоятельств: наличие первичных документов, оформленных надлежащим образом; реальное существование товара; подтверждение факта совершения сделок купли-продажи подсолнечника с предпринимателем Даниловым С.А. организациями-поставщиками (ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс"); отражение ими в налоговом учете операций по реализации товара; подтверждение факта продажи подсолнечника организациям-посредникам руководителями крестьянских фермерских хозяйств; отсутствие доказательств взаимосвязанных согласованных действий предпринимателя Данилова С.А. и организаций-посредников, подконтрольных Игнатову С.А.; отсутствие доказательств реальной возможности у предпринимателя Данилова С.А. приобрести товар непосредственно у сельхозтоваропроизводителей, являющимися конечными продавцами товара.

Повторно исследовав представленные в материалы дела доказательства, суд апелляционной инстанции приходит к следующему.

ООО "Юдис" состоит на налоговом учете в межрайонной ИФНС России N 7 по Волгоградской области с 3 декабря 2010 года, руководителем организации в период с 3.12.2010 по 3.08.2011 являлась Игнатенко Юлия Александровна.

Как следует из оспариваемого решения, в ходе камеральной проверки налоговой декларации предпринимателя Данилова С.А. за 1 квартал 2011 года по требованию налогового органа ООО "Юдис" подтвердило взаимоотношения с предпринимателем Даниловым С.А. и представило товарно-транспортные накладные, подтверждающие доставку подсолнечника наемным грузовым транспортом из х.Куликовского Новониколаевского района предпринимателю Данилову С.А. (пункт разгрузки - гора Восточная).

Оплата за подсолнечник произведена предпринимателем Даниловым С.А.

безналичным путем на расчетный счет ООО "Юдис", в подтверждение правомерности примененных налоговых вычетов налогоплательщик представил соответствующие счета-фактуры, которые также были предметом налоговой проверки и исследовались судом в ходе судебного разбирательства.

Договор, счета-фактуры и товарные накладные подписаны от имени ООО "Юдис" директором Игнатенко Юлией Александровной, значащейся согласно учредительным документам руководителем указанной организации.

В отношении контрагента ООО "Трейд Плюс" установлено, что общество состояло на налоговом учете в межрайонной ИФНС России N 7 по Волгоградской области с 23.03.2010 по 28.04.2012, руководителем организации являлся Белов Андрей Александрович.

С 28.04.2012 ООО "Трейд Плюс" переименовано в ООО "Лидер", руководителем организации назначен Татаринов С.В. С 13.06.2012 ООО "Лидер" состоит на налоговом учете в межрайонной ИФНС России N 14 по Республике Татарстан, руководителем и учредителем ООО "Лидер" является Лемешев С.В.

В ходе выездной налоговой проверки и ранее проведенной камеральной проверки ООО "Трейд Плюс" (ООО "Лидер") подтвердило взаимоотношения с предпринимателем Даниловым С.А. и представило договоры, счета-фактуры, товарные и товарно-транспортные накладные, подтверждающие доставку подсолнечника грузовым транспортом из различных пунктов погрузки Волгоградской и Воронежской областей предпринимателю Данилову С.А. (пункт разгрузки - гора Восточная).

Оплата за подсолнечник произведена предпринимателем Даниловым С.А. безналичным путем на расчетный счет ООО "Трейд Плюс".

Договор, счета-фактуры и товарные накладные подписаны от имени ООО "Трейд Плюс" директором Беловым Андреем Александровичем, который при допросе налоговым органом подтвердил реализацию подсолнечника предпринимателю Данилову С.А., пояснив, что товар приобретался у сельхозтоваропроизводителей через посредников - ООО "Каспий", ООО "Вектор", ООО "Волжанин" (л.д. 115-119 т. 4).

Таким образом, Белов А.А. не отрицает факт осуществления финансово-хозяйственной деятельности и подписания документов от имени ООО "Трейд Плюс", а также совершение хозяйственных операций с ИП Даниловым С.А.

Отказывая в праве на применение налоговых вычетов по НДС налоговый орган ссылается на показания Игнатенко Ю.А., которая в ходе допроса пояснила, что зарегистрировала ООО "Юдис" по предложению Игнатова С.А., являлась формальным руководителем, подписывала договоры, счета-фактуры, товарные накладные, которые привозил Игнатов С.А., финансово-хозяйственной деятельностью от имени ООО "Юдис" занимался Игнатов С.А. (л.д. 5-10 т. 5)

Суд апелляционной инстанции критически относится к показаниям Игнатенко Ю.А. в части непричастности к осуществлению финансово-хозяйственной деятельности.

Исходя из правовой позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в Постановлении Президиума РФ от 08.06.2010 г. N 17684/09, то обстоятельство, что документы, подтверждающие исполнение соответствующих сделок, от имени контрагентов подписаны лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя не является безусловным и достаточным основанием для отказа в учете расходов для целей налогообложения.

Лицо, отрицающее свою причастность к деятельности юридического лица, может иметь личную заинтересованность в непредставлении сведений, необходимых для налогового контроля.

При этом инспекцией не опровергается, что в соответствии с выписками из Единого государственного реестра юридических лиц данное лицо является руководителем указанной организации.

Учитывая изложенное, суд апелляционной инстанции отклоняет ссылку налогового органа о том, что Игнатенко Ю.А. не отрицает факт регистрации организации на свое имя, отрицает факт участия в деятельности ООО "Юдис", что свидетельствует об отсутствии реальности финансово-хозяйственных операций между налогоплательщиком и спорным контрагентом.

Кроме того, указание налоговым органом на то, что Игнатенко Ю.А. формально осуществляла руководство фирмой, не являются безусловным основанием для отказа налогоплательщику в применении налоговых вычетов, поскольку в данном случае отсутствуют доказательства, опровергающие реальность оказанных услуг.

На момент осуществления хозяйственных операций ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс" являлись самостоятельными налогоплательщиками, состояли на налоговом учете в налоговом органе и в установленном законом порядке ликвидированы не были.

Налогоплательщиком была проявлена должная степень осмотрительности при выборе ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс" в качестве контрагентов, в момент осуществления сделок предприниматель проверял правоспособность указанных юридических лиц на основании представлявшихся ему учредительных документов.

Судом установлено и подтверждается материалами дела, что налоговым органом не опровергнут факт поставки товара по договорам, заключенным между предпринимателем и его контрагентами, оплаты данного товара ИП Даниловым С.А. и его принятие на учет.

О получении необоснованной налоговой выгоды, по мнению налогового органа, свидетельствует анализ движения денежных средств по расчетным счетам организаций ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс".

Так из анализа расчетного счета ООО "Юдис" налоговым органом установлено, что конечным получателем денежных средств за подсолнечник являлось КФХ Полякова Ф.И., которому денежные средства поступили по следующей цепочке: ООО "Юдис" - ООО "Хуторок" - ООО "Вектор" - КФХ Полякова Ф.И.

Налоговым органом произведен допрос главы крестьянского фермерского хозяйства Полякова Владимира Федоровича, который подтвердил реализацию семян подсолнечника в адрес ООО "Вектор", пояснив, что приезжал посредник, с которым договорились о цене и отгрузили подсолнечник со склада, транспорт был от покупателя. Фамилию посредника не помнит, но на документах, которые были переданы позже, стоит подпись Липкина Александра Николаевича.

Конечный пункт разгрузки Полякову В.Ф. не известен, с предпринимателем Даниловым С.А. он не встречался и договоров не заключал (л.д. 27-31 т. 5).

Допрошенный налоговым органом в качестве свидетеля Липкин Александр Николаевич подтвердил, что являлся учредителем и директором ООО "Вектор", занимался куплей-продажей сельхозпродукции, вел переговоры с главами КФХ по телефону, подписывал документы, иногда ему помогал закупить товар и найти покупателя руководитель "ЭкспертЦентр" Игнатов С.Н. (л.д. 117-121 т. 5).

Из анализа движения денежных средств по расчетным счетам ООО "Трейд Плюс" установлено, что подсолнечник приобретался у ООО "Агро-Альянс", ООО "Волжанин", ООО "Каспий", ООО "Вектор", ООО "Витязь".

Денежные средства, перечисленные на расчетные счета ООО "Волжанин", ООО "Каспий", в дальнейшем через цепочку организаций (ООО "Волжанин" - ООО "Юником", ООО "Каспий" - ООО "Вектор") перечислялись на расчетные счета сельскохозяйственных товаропроизводителей - ООО "КХ Арьева А.В., ООО "КХ Полякова Ф.И.", индивидуального предпринимателя главы крестьянского фермерского хозяйства Юдина Н.В., КХ "Весна". Денежные средства, перечисленные ООО "Трейд Плюс" на расчетные счета ООО "Вектор", ООО "Витязь", поступили на расчетный счет индивидуального предпринимателя главы крестьянского фермерского хозяйства Юдина Н.В.

Допрошенные в рамках проверки сельхозтоваропроизводители, получившие

денежные средства за подсолнечник, - Попов С.И. (глава КХ "Весна"), Арьев А.В. (руководитель ООО "КФХ "Арьева А.В."), предприниматель глава КФХ Юдин Н.В., Поляков В.Ф. (глава КФХ Полякова Ф.И.). Попов С.И., Арьев А.В., Поляков В.Ф. подтвердили реализацию семян подсолнечника в адрес организаций-посредников (ООО "Вектор", ООО "Юником", ООО "Витязь"), пояснив, что приезжал посредник, с которым договорились о цене и отгрузили подсолнечник со склада, транспорт был от покупателя.

Конечный пункт разгрузки не известен, с Игнатовым С.А., Беловым А.А. не знакомы, с предпринимателем Даниловым С.А. договоров не заключали. Юдин Н.В. также подтвердил реализацию подсолнечника в 1 квартале 2011 года ООО "Вектор", в 1 квартале 2012 года ООО "Витязь", при этом указал фамилии руководителей организаций, с которыми заключались предварительные договоры, - от ООО "Вектор" - Липкин А.Н., от ООО "Витязь" - Шумков. Юдин Н.В. пояснил, что сельскохозяйственную продукцию в адрес ООО "Трейд Плюс" и предпринимателя Данилова С.А. не реализовывал, с Беловым А.А. знаком, поскольку организации ООО "Трейд Плюс" сдавал в аренду склад (л.д. 125-128 т. 4).

Указанные обстоятельства, по мнению налогового органа, свидетельствуют о том, что Данилов С.А. использовал схему взаимоотношений с посредниками, которые являлись фирмами-обналичниками, с целью получения необоснованной налоговой выгоды, поскольку проведенный анализ движения денежных средств и товарных потоков подтверждает формальность перечисления денежных средств и оформление документов на отгрузку сельхозпродукции через цепочку недобросовестных контрагентов: ООО "Юдис", ООО "Хуторок", ООО "Вектор", ООО "Витязь", ООО "Каспий", ООО "Юником", ООО "Волжанин", которые не осуществляли реальной хозяйственной деятельности.

Суд апелляционной инстанции, отклоняя данные доводы налогового органа, исходит из того, что проведенный инспекцией анализ движения денежных средств по расчетным счетам спорных контрагентов не может быть вменен в доказательство осведомленности заявителя, поскольку он не связан с расчетами самого ИП Данилова С.А., а относится к получению и расходованию денежных средств контрагентов, подконтрольность которых заявителю не доказана.

Ссылаясь на указанные обстоятельства, налоговый орган не представил доказательств того, что заявитель знал либо имел возможность проконтролировать дальнейшую судьбу денежных средств, перечисленных на счета своего контрагента.

Судом установлено, что оплата подсолнечника предпринимателем Даниловым С.А. своим контрагентам и дальнейшими посредниками на расчетные счета крестьянских фермерских хозяйств произведена безналичным путем.

Продажа подсолнечника посредникам, указанным в первичных документах и фигурирующим в выписке банка о движении денежных средств, подтверждается руководителями крестьянских фермерских хозяйств (Поповым С.И., Арьевым А.В., Юдиным Н.В., Поляковым В.Ф.).

Доказательств того, что целью перечисления заявителем денежных средств на расчетные счета контрагента было последующее их обналичивание, налоговым органом не представлено. Участие заявителя в схеме по обналичиванию денежных средств также не доказано.

Материалами дела подтверждено и налоговым органом не оспаривается, что цена приобретения предпринимателем Даниловым С.А. подсолнечника у ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс" соответствовала рыночным ценам на подсолнечник, сложившимся в Волгоградской области (письмо Министерства сельского хозяйства Волгоградской области от 17.04.2014 - л.д. 132 т. 5).

В судебном заседании при рассмотрении дела в суде первой инстанции Белов А.А. пояснил, что условия поставки подсолнечника (приобретение у сельхозтоваропроизводителей через цепочку посредников) им с предпринимателем

Даниловым С.А. не обсуждались.

Из показаний Игнатова С.А., который взаимодействовал с Даниловым С.А. при поставке товара от ООО "Юдис", также не следует, что Данилов С.А. знал или мог знать об обстоятельствах приобретения подсолнечника (через цепочку посредников) и конечных продавцах товара.

В данном случае какой-либо зависимости между предпринимателем Даниловым С.А., ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс" и иными организациями-посредниками (ООО "Хуторок", ООО "Вектор", ООО "Витязь", ООО "Каспий", ООО "Юником", ООО "Волжанин"), наличия согласованных действий, направленных на получение заявителем налоговой выгоды при формальном документообороте, не установлено.

Само по себе то обстоятельство, что ИП Данилов С.А. приобретал сельскохозяйственную продукцию через посредников не свидетельствует об отсутствии экономической целесообразности сделок, при отсутствии признаков взаимозависимости и совершения согласованных действий налогоплательщика и его контрагентов, а также отсутствия доказательств того, что у ИП Данилова С.А. имелась возможность приобретения такого же объема подсолнечника по такой же цене у этих сельхозпроизводителей без посредников.

При таких обстоятельствах доводы налогового органа об использовании Даниловым С.А. схемы взаимоотношений с "недобросовестными" организациями-посредниками с целью получения необоснованной налоговой выгоды отклоняются судом апелляционной инстанции как необоснованные.

Допрошенные руководители ООО "Юдис" Игнатенко Ю.А., ООО "Трейд Плюс" Белов А.А., ООО "Вектор" Липкин А.Н., ООО "Хуторок" и ООО "Каспий" Бубнов С.А., ООО "Волжанин" Завьялов Л.С. и Шалин А.С., ООО "Юником" Земляков С.В., ООО "Витязь" Шумков И.В. подтвердили свое участие в создании указанных юридических лиц и подписание первичных документов.

ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс", а также иные организации, участвовавшие в сделках купли-продажи подсолнечника, представляли налоговую отчетность с отражением значительных сумм операций по реализации товаров (работ, услуг), превышающих суммы заявленных налоговых вычетов.

Исчисление поставщиками незначительных сумм налогов к уплате в бюджет объясняется уменьшением налоговой базы на суммы налоговых вычетов по НДС, что не означает неправомерности их действий.

Ссылки налогового органа на отсутствии у данных поставщиков необходимых для осуществления транспортировки транспортных средств, не могут быть приняты судом, поскольку действующее законодательство не обязывает организацию иметь собственные транспортные средства при осуществлении хозяйственной деятельности, и не связывает право налогоплательщика на применение налогового вычета с наличием основных средств у поставщика.

Факт отсутствия на балансе предприятий-поставщиков транспортных средств, необходимых для перевозки товаров, не является достаточным основанием для оспаривания самой сделки, поскольку законом не запрещено осуществлять доставку товара чужими транспортными средствами.

То обстоятельство, что ООО "Юдис", ООО "Вектор", ООО "Хуторок", ООО "Каспий", ООО "Волжанин", ООО "Юником", ООО "Витязь" были созданы по предложению Игнатова С.А., который фактически занимался поиском контрагентов для совершения сделок купли-продажи сельхозпродукции (в отношении ООО "Юдис" - по доверенности, выданной директором) и представлял первичные документы для подписания руководителям организаций, не противоречит нормам гражданского законодательства и не свидетельствует об отсутствии участия самих организаций в совершении сделок.

Судом первой инстанции обоснованно отклонена ссылка налогового органа на

обстоятельства, установленные в рамках расследования уголовного дела N 530360 по обвинению Игнатова С.А. в совершении преступления, предусмотренного часть 1 статьи 171 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Так, налоговый орган ссылается на постановление о прекращении уголовного дела от 19 сентября 2013 года, вследствие акта об амнистии из которого следует, что ряд организаций, подконтрольных Игнатову С.А., в числе которых ООО "Юником", ООО "Каспий", ООО "Волжанин", ООО "Хуторок", ООО "Юдис", не осуществляя реальной финансово-хозяйственной деятельности, обналичили для своих клиентов определенную сумму денежных средств за период с 13.03.2009 по 21.12.2011 (л.д. 1-61 т. 6).

В соответствии с частью 4 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации только вступивший в силу приговор суда по уголовному делу обязателен для арбитражного суда по вопросам о том, имели ли место определенные действия и совершены ли они определенным лицом.

Как правильно отметил суд первой инстанции, постановление о прекращении уголовного дела является одним из доказательств по настоящему делу, которое подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами в порядке статьи 71 АПК РФ.

Предприниматель Данилов С.А. среди заказчиков "обналичивания" денежных средств в постановлении о прекращении уголовного дела и в показаниях свидетелей не фигурирует.

ООО "Вектор" и ООО "Витязь" в качестве "лжеорганизаций" в постановлении о прекращении уголовного дела не поименованы.

Доказательств того, что факты обналичивания имели место при совершении сделок купли-продажи подсолнечника между предпринимателем Даниловым С.А. и ООО "Юдис", ООО "Трейд Плюс", налоговым органом не представлено.

Кроме того, недобросовестность руководителей контрагентов не свидетельствует о недобросовестности истца и осведомленности о допущенных контрагентами нарушениях действующего законодательства при осуществлении экономической деятельности.

Учитывая изложенные обстоятельства, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что в рассматриваемом случае налоговым органом не доказано наличие согласованности действий между предпринимателем Даниловым С.А. и организациями-посредниками, от имени которых действовал Игнатов С.А.

Напротив, в подтверждение правомерности применения налоговых вычетов ИП Даниловым С.А. представлены надлежащим образом оформленные документы.

Суд, руководствуясь статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, оценил представленные сторонами доказательства в совокупности и во взаимосвязи, с учетом Постановления N 53, правомерно признал вывод налогового органа о неподтверждении реальности хозяйственных операций заявителя с ООО "Юдис" и ООО "Трейд Плюс" ошибочным.

По смыслу Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16.10.2003 N 329-О и пункта 7 статьи 3 НК РФ действует презумпция добросовестности налогоплательщика. Обязанность доказывания недобросовестности возложена на налоговые органы.

Налоговый орган вопреки требованиям части 1 статьи 65 и части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, не представил доказательств, опровергающих доводы заявителя о реальности совершенных им хозяйственных операций.

Изложенные обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи свидетельствуют о наличии у заявителя права на налоговый вычет по НДС, соблюдении им установленного законом порядка подтверждения этого права и отсутствии признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика.

Выводы, сделанные судом первой инстанции, соответствуют правовым нормам

законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, основаны на их правильном применении.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции обоснованно признал решение межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области N 22 от 30 июня 2014 года о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 2 003 653 рублей, соответствующей пени и штрафа недействительным.

Нормы материального права применены судом первой инстанции по отношению к установленным им обстоятельствам применены правильно, выводы суда соответствуют имеющимся в деле доказательствам, исследованным в соответствии с требованиями, определенными ст. 65, 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу ч. 4 ст. 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием к отмене обжалуемого судебного акта, судом апелляционной инстанции не выявлено.

При таких обстоятельствах обжалуемый судебный акт подлежит оставлению без изменения, апелляционная жалоба межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Волгоградской области - без удовлетворения.

Порядок распределения судебных расходов, к которым относится и государственная пошлина за рассмотрение апелляционной жалобы, регулируется главой 9 АПК РФ. В соответствии с этой главой судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом с проигравшей стороны (часть 1 статьи 110 АПК РФ).

В силу подпункта 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган освобожден от уплаты госпошлины при обращении в арбитражный суд с апелляционной жалобой, в связи с чем, вопрос о распределении судебных расходов в данной части рассмотрению не подлежит.

Руководствуясь статьями 268 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный апелляционный суд

постановил:

Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 05 декабря 2014 года по делу N А12-34783/2014 оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление арбитражного суда апелляционной инстанции вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Арбитражный суд Поволжского округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме, через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий
М.Г.ЦУЦКОВА
Судьи
О.В.ГРАБКОС.
А.КУЗЬМИЧЕВ