

# ВОПРОСЫ СОГЛАСОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ЕВРАЗЭС

## I. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ЕВРАЗЭС

Все страны ЕвразЭС в начале 90-х годов приступили к созданию новых систем налогообложения. Разработка единого законодательного акта, регулирующего все стороны налоговых отношений, была вызвана необходимостью формирования цельной и сбалансированной налоговой системы.

В настоящее время приняты налоговые кодексы в Республике Казахстан, Кыргызской Республике и Республике Таджикистан. Поэтапно вводится Налоговый кодекс в Российской Федерации и завершается работа над его принятием в Республике Беларусь (табл. 1).

Общая цель налоговых кодексов – воздействовать через такой экономический инструмент, как налоги, на развитие национального производства, усиление экономической интеграции, избежание двойного налогообложения и др.

Налоговые кодексы стран ЕвразЭС состоят из следующих частей: общей, особенной и налогового администрирования. Такое разделение налогового кодекса позволяет создать действенные механизмы обеспечения стабильности налогового законодательства.

Экономическое содержание налоговых отношений определяется в особенной части налогового кодекса. Наличие в структуре кодекса самостоятельной части под названием «налоговое администрирование» обусловлено необходимостью выделения в отдельную часть норм, регламентирующих взаимоотношения налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов.

В настоящий период в странах ЕвразЭС сложилась двухуровневая налоговая система, в Российской Федерации – трехуровневая (табл. 2).

## II. СИСТЕМА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ГОСУДАРСТВАХ – ЧЛЕНАХ ЕВРАЗЭС

Первым и практически повсеместным шагом в формировании инфраструктуры рынка в странах ЕвразЭС

стало формирование на базе нового налогового законодательства системы фискальных органов. Определение и разработка налоговой политики предоставлены национальным министерствам финансов, экономики.

В Республике Беларусь система налоговых органов состоит из Министерства по налогам и сборам и инспекций по областям, районам, городам и районам в городах.

В Республике Казахстан система налоговых органов включает Налоговый комитет при Министерстве финансов и его территориальные подразделения по областям, районам, городам и районам в городах.

В Кыргызской Республике налоговые органы представлены Комитетом по доходам при Министерстве финансов, инспекциями по областям, районам, городам и районам в городах. В состав Комитета по доходам входят также и таможенные органы.

Налоговыми органами Российской Федерации являются Министерство по налогам и сборам и его территориальные подразделения по областям, районам, городам и районам в городах.

В Республике Таджикистан налоговые органы представлены Министерством по государственным доходам и сборам и их соответствующими структурными подразделениями по областям, районам, городам и районам в городах, инспекциями крупных налогоплательщиков. В составе министерства функционируют подразделения таможенной службы и налоговой полиции.

## III. О НАПРАВЛЕНИЯХ РАБОТЫ ЕВРАЗЭС В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

До сих пор главное внимание в государствах – членах ЕвразЭС было приковано к внутренним аспектам внедрения той или иной системы налогообложения. Однако не менее важны и аспекты внешние, которые обеспечивают гармонизацию налогового законодательства с налоговым законодательством основных торговых партнеров по интеграционному объединению.

Таблица 1

**ДАННЫЕ О ВВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ КОДЕКСОВ  
В ГОСУДАРСТВАХ – ЧЛЕНАХ ЕВРАЗЭС**

Республика Беларусь	Общая часть будет введена в действие с 01.01.2004 (Закон РБ от 04.01.2003 №184-3)
Республика Казахстан	Введен в действие с 01.01.2002 (Закон РК от 12.06.2001 №210-П)
Кыргызская Республика	Введен в действие с 01.06.1996 (Закон КР №24 от 26.06.1996)
Российская Федерация	Введен в действие с 01.01.1999 (ФЗ РФ №147 от 31.07.1998 о введении I части НК с 01.01.1999, ФЗ РФ №118 от 05.08.2000 о введении II части НК с 01.01.2001)
Республика Таджикистан	Введен в действие с 01.01.1999 (Постановление Маджлиси Оли РТ от 12.11.1998 №665)

Таблица 2

**НАЛОГИ И СБОРЫ В ГОСУДАРСТВАХ – ЧЛЕНАХ ЕВРАЗЭС**

	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация*	Республика Таджикистан
Государственные	12	5	6	16	14
Региональные				4	
Местные	4	12	16	6	3

\*До полного введения в действие части второй НК налогоплательщики руководствуются перечнем налогов, определенным Законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Как взаимосвязаны положения налоговых концепций и реформ стран Сообщества со стратегией ЕвразЭС в сфере гармонизации налогового законодательства?

Стратегию ЕвразЭС в сфере налоговой политики определяют четыре составляющие:

- 1) содействие повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, фирм и компаний государств – членов ЕвразЭС на мировых рынках;
- 2) обеспечение налогового нейтралитета и недопущение диспропорций в результате тех или иных действий государств – членов ЕвразЭС;
- 3) гармонизация национальных налоговых законодательств государств – членов ЕвразЭС в сторону их открытости, простоты и стабильности;
- 4) совершенствование налогового администрирования и усиление контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов, фирм и компаний государств – членов ЕвразЭС.

Основной целью взаимодействия стран ЕвразЭС в налоговой сфере является исключение двойного налогообложения юридических и физических лиц прямыми и косвенными налогами.

Справочно: Международное двойное налогообложение может быть определено как взимание сопоставимых налогов в двух государствах с одно-

го и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за один и тот же период, что негативно влияет на развитие экономических отношений между государствами.

Устранение влияния таких негативных последствий на обмен товаров (услуг) и движение капитала возможно путем заключения соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения. Значение этой категории международных договоров в налаживании нормальных взаимовыгодных экономических отношений между государствами неоспоримо высоко.

Правовой основой взаимодействия государств – членов ЕвразЭС в области прямых налогов являются двусторонние соглашения и конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество, заключенные в 1995–1999 годах (табл. 3).

Указанные соглашения основаны на Модельной конвенции ОЭСР «Об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал» и Модели Конвенции двойного налогообложения ООН между развитыми и развивающимися странами.

Правовой основой взаимодействия государств – членов ЕвразЭС в области косвенных на-

Таблица 3

**ДВУСТОРОННИЕ СОГЛАШЕНИЯ  
И КОНВЕНЦИИ ОБ УСТРАНЕНИИ ДВОЙНОГО  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПРЕДОТВРАЩЕНИИ УКЛОНЕНИЯ  
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ НА ДОХОД И КАПИТАЛ  
МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ – ЧЛЕНАМИ ЕВРАЗЭС**  
(по состоянию на 1 ноября 2003 года)

	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация	Республика Таджикистан
Республика Беларусь		Конвенция подпи- сана 11.04.1996 Ратифицирована 31.10.1997 Вступила в силу 13.12.1998	Соглашение под- писано 26.06.1997 Ратифицировано 26.01.1998 Вступило в силу 12.05.2000	Соглашение под- писано 21.04.1995 Ратифицировано 10.01.1997 (ФЗ РФ-14) Вступило в силу 01.01.1997	Соглашение под- писано 23.03.1999 Ратифицировано 14.05.1999 Вступило в силу 01.01.2000
Республика Казахстан	Конвенция подпи- сана 11.04.1996 Ратифицирована 13.11.1997 Вступила в силу 1.01.1998		Соглашение под- писано 08.04.1997 Ратифицировано 06.05.1997 Вступило в силу 01.01.1998	Конвенция подпи- сана 28.04.1997 Ратифицирована 28.04.1997 (ФЗ РФ-74) Вступила в силу 29.07.1997	Соглашение под- писано 16.12.1999 Ратифицировано 06.06.2000 Вступило в силу 13.07.2000
Кыргызская Республика	Соглашение под- писано 26.06.1997 Ратифицировано 11.11.1997	Соглашение под- писано 08.04.1997 Ратифицировано 11.07.1997 Вступило в силу 01.03.1998		Соглашение под- писано 13.01.1999 Ратифицировано 08.07.99 (ФЗ РФ-146) Вступило в силу 01.01.2001	Соглашение под- писано 05.05.1998 Ратифицировано 13.11.1998 Вступило в силу 01.01.2000
Российская Федерация	Соглашение под- писано 21.04.1995 Ратифицировано 25.04.1996	Конвенция под- писана 28.04.1997 Ратифицирована 03.07.1997 Вступила в силу 29.07.1997	Соглашение под- писано 13.01.1999 Ратифицировано 29.08.2000 Вступило в силу 06.09.2000		Соглашение под- писано 31.03.1997 Ратифицировано 13.11.1998
Республика Таджикистан	Соглашение под- писано 23.03.1999 Вступило в силу 01.01.2000	Соглашение под- писано 16.12.1999 Ратифицировано 21.10.2000 Вступило в силу 07.11.2000	Соглашение под- писано 05.05.1998 Ратифицировано 24.07.1998 Вступило в силу 01.01.2000	Соглашение под- писано 31.03.1997 Ратифицировано 14.06.2002 (ФЗ РФ-69)	

логов являются межправительственное соглашение в рамках СНГ, двусторонние межправительственные соглашения государств – членов ЕвразЭС, заключенные в 1998–2000 годах, а также отдельные законы и специальные нормы в налоговых кодексах стран Сообщества (табл. 4).

Указанные соглашения основаны на Директивах ЕС по НДС.

#### IV. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ СОГЛАСОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Развитие экономического сотрудничества, основанного на свободном перемещении товаров, услуг, капиталов и рабочей силы в рамках ЕвразЭС, невозможно без проведения согласованной налоговой политики.

**СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЗИМАНИЮ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ  
ПО ПРИНЦИПУ «СТРАНЫ НАЗНАЧЕНИЯ» ВО ВЗАИМНОЙ ТОРГОВЛЕ  
МЕЖДУ ГОСУДАРСТВАМИ – ЧЛЕНАМИ ЕВРАЗЭС**  
(по состоянию на 1 ноября 2003 года)

	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация	Республика Таджикистан
	1	2	3	4	5
Республика Беларусь		Подписано 02.02.1999 Ратифицировано 20.07.1999 (Закон РК №445-1) Вступило в силу 01.09.1999	Стороны руковод- ствуются подписан- ным 25.11.1998 и вступившим в силу с 18.11.1999 (Закон КР №102) Соглашени- ем в рамках СНГ (без заключения двусто- роннего соглашения)	В соответствии с ФЗ-55 от 22.05.2001 и II частью Налого- вого кодекса РФ применяется прин- цип «страны про- исхождения»	Подписано 14.12.1999 Ратифицировано 04.05.2000 Вступило в силу 14.06.2000
Республика Казахстан	Подписано 02.02.1999 Ратифицировано 30.06.1999 (Закон РБ №272-3) Вступило в силу 01.09.1999		По НДС подпи- сано 18.02.1997 Ратифициро- вано 21.07.1997 (Закон КР №55) Вступило в силу 18.12.1998 По акцизам под- писано 11.06.1997 Вступило в силу на основании Про- токола о внесении изменений и до- полнений в Согла- шение о создании ЗСТ с 01.08.2000	Подписано 09.10.2000 Ратифициро- вано 27.12.2000 (ФЗ-155) Вступило в силу 01.07.2001	Подписано 16.12.1999 Ратифициро- вано 23.06.2000 Вступило в силу 13.07.2000
Кыргызская Республика	Стороны руковод- ствуются подпи- санным 25.11.1998 и вступившим в силу с 18.11.1999 Соглашением в рамках СНГ (без заключения двустороннего соглашения)	По НДС подписано 18.02.1997 Ратифицировано 09.07.1998 Вступило в силу 18.12.1998 По акцизам подпи- сано 11.06.1997 Вступило в силу на основании Про- токола о внесении изменений и допол- нений в Соглашение о создании ЗСТ 01.08.2000		Подписано 10.10.2000 Ратифицировано 27.12.2000 (ФЗ-154) Вступило в силу 01.01.2001	Подписано 06.05.1998 Ратифицировано 30.06.1999 (Пост. Маджлис Оли №806) Вступило в силу 30.06.1999

	1	2	3	4	5
Российская Федерация	В торговле с РФ применяется принцип «страны происхождения» на основании Закона РБ «О НДС»	Подписано 09.10.2000 Вступило в силу 01.07.2001	Подписано 10.10.2000 Ратифицировано 30.12.2000 (Закон КР №94) Вступило в силу 01.01.2001		В соответствии с нормами Налогового кодекса РТ применяется принцип «страны назначения»
Республика Таджикистан	Стороны руководствуются подписанным 25.11.1998 и вступившим в силу с 18.11.1999 Соглашением в рамках СНГ (без заключения двустороннего соглашения)	Подписано 16.12.1999 Ратифицировано 23.06.2000 (закон РК №62-II) Вступило в силу 13.07.2000	Подписано 06.05.1998 Ратифицировано 24.07.1998 (Закон КР №103) Вступило в силу 19.10.1999	В соответствии с ФЗ-55 от 22.05.2001 и нормами II части Налогового кодекса РФ применяется принцип «страны назначения»	

Согласованная налоговая политика – установление гармонизированной системы регулирования налоговых отношений между его участниками.

Основными целями согласованной налоговой политики в рамках ЕвразЭС являются:

- создание гармонизированного налогового пространства;
- согласованное реформирование налоговых систем;
- создание равных условий для хозяйствующих субъектов в части налогообложения их деятельности;
- упрощение системы налогообложения в странах Сообщества;
- устранение налоговых барьеров, влияющих на развитие экономических связей между странами-партнерами;
- обеспечение полноты собираемости налогов и увеличение налоговых поступлений в бюджеты Сторон;
- эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;
- решение проблемы межгосударственных неплатежей.

Для реализации поставленных целей необходимо решение следующих задач:

- создание координирующего органа;
- гармонизация принципов налогового законодательства;
- гармонизация методов налогового администрирования;
- согласованное реформирование налоговых органов и оптимизация их структуры;
- снижение налоговой нагрузки на физические и юридические лица;

- разработка эффективной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства;
- согласование принципов применения налоговых конвенций об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал;
- формирование интегрированной базы данных налогоплательщиков;
- согласование методов и форм налогового учета и отчетности, переход на международные принципы;
- согласование принципов предоставления налоговых льгот;
- внедрение согласованной системы электронного мониторинга крупных налогоплательщиков;
- создание информационного центра для осуществления информационного обмена между налоговыми органами, согласования форм, методов и перечня обмена информацией;
- организация взаимодействия с таможенными органами, осуществление налогового и таможенного контроля за деятельностью предприятий-экспортеров и импортеров;
- разработка совместных мероприятий налоговых и таможенных органов, направленных на увеличение поступлений налогов, платежей и сборов, эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;
- усиление совместного налогового и таможенного контроля за перемещением энергоносителей и подакцизной продукции;
- создание базы данных о взаимных неплатежах налогоплательщиков, разработка эффективных методов погашения взаимных долгов хозяйствующих субъектов;

Таблица 5

**СТАВКИ  
ОСНОВНЫХ НАЛОГОВ  
В ГОСУДАРСТВАХ – ЧЛЕНАХ ЕВРАЗЭС**

№ Вид налога	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация	Республика Таджикистан
I. КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ					
1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	18%, 10%, 0%	16%, 0%	20%, 0%	18%, 10%, 0%	20%, 0%
2. Акциз	<i>Отдельная таблица</i>				
3. Таможенные сборы	<i>Отдельная таблица</i>				
II. ПРЯМЫЕ НАЛОГИ					
4. Налог на прибыль юр. лиц	24%, 7%, 10%, 15% (малый бизнес)	10%, 15%, 30%	20%	0%, 6%, 10%, 15%, 20%	30%
5. Подоходный налог на физ. лица	9%, 15%, 20%, 25% и 30%	5–30%	10%, 20%	13%, 35%, 30%, 6%	10–30%
6. Налог на имущество юр. лиц	1% от н/о базы	0,1–1,0% от среднегодовой стоимости имущества	Будет введен в 2004 году	До 2,2% от н/о базы	0,5% от н/о базы
7. Налог на имущество физ. лиц	Отсутствует	0,1–1,0% от стоимости имущества	Отсутствует	До 300 тыс. руб. – 0,1%; от 300 до 500 тыс. руб. – 0,1–0,3%; свыше 500 тыс. руб. – 0,3–2,0%	0,5–1%
8. Социальный налог	Отчисления дифференцированы по разл. фондам	6,5%, 11%, 21% от ФОТ	33% от ФОТ (25% – работодатель, 8% – работник)	Ставка ЕСН дифференцирована	25% – для страховщиков; 1% – для застрахов. лиц; 20% – для предприним.

– создание базового центра совместной подготовки и переподготовки налоговых кадров, разработка совместных учебных программ;  
– организация выпуска совместного печатного издания налоговых органов стран Сообщества;  
– организация совместных семинаров и конференций по обмену опытом.  
Перечисленные выше задачи можно сгруппировать в следующие крупные направления (блоки):  
– совершенствование принципов и методов налогового администрирования;  
– укрепление информационного обмена между налоговыми службами Сторон;

– гармонизация налоговых законодательств;  
– организация взаимодействия между налоговыми и таможенными службами Сторон;  
– подготовка высокопрофессиональных кадров для налоговых служб в соответствии с международными стандартами и требованиями.  
Указанные направления согласованной налоговой политики будут представлены на всех этапах интеграционного развития (зона свободной торговли (ЗСТ) – таможенный союз (ТС) – единое экономическое пространство (ЕЭП) и решаться дифференцированно, в зависимости от глубины взаимодействия участвующих в этом процессе государств.

## V. ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВ: ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ, ТЕРМИНЫ, ЭТАПЫ

Практически все основные проблемы взаимодействия в налоговой сфере связаны с необходимостью принятия национальных актов, внесения изменений и дополнений в национальные налоговые законодательства государств-учредителей, т.е. с их гармонизацией.

Гармонизация налоговых законодательств – важнейший элемент процесса реализации права ЕвразЭС в налоговой сфере.

Прежде всего следует отметить, что гармонизация налоговых законодательств касается вопросов правового обеспечения функционирования как самого Сообщества, так и введения в действие актов органов ЕвразЭС в налоговой сфере.

В этой связи необходимо определиться в содержании используемых терминов.

Гармонизация – выработка общего курса государств в определенной сфере правоотношений на определенном этапе интеграционного взаимодействия.

Сближение – согласование общих подходов и концепций, совместная разработка правовых принципов и отдельных решений, обеспечение их взаимного соответствия.

Унификация – это введение в действие общеобязательных единообразных юридических норм и правил.

Применение того или иного из указанных правовых режимов зависит прежде всего от глубины и многообразия интеграционных связей.

Совершенно очевидно, что процессы гармонизации налоговых законодательств в рамках межгосударственной интеграции должны осуществляться согласованно, последовательно и синхронно. Это, в свою очередь, диктует необходимость системного подхода к работе по гармонизации национальных налоговых законодательств.

К основным принципам гармонизации следует отнести:

- согласованность правового регулирования;
- синхронность принятия гармонизированных актов;
- последовательность этапов гармонизации;
- приоритетность международных договоров над национальным законодательством.

Процесс гармонизации осуществляется поэтапно. Можно выделить пять его основных этапов.

Первый этап – определение требующих гармонизации отраслей законодательства; сфер в рамках отдельной отрасли и проблемных вопросов.

Второй этап – проведение сравнительно-правового анализа, результатом которого станет третий этап – определение согласованных перечней национальных законодательных и иных нормативных правовых актов, подлежащих гармонизации.

Четвертый этап – синхронное принятие гармонизированных актов.

Завершающим этапом является контроль над реализацией решений по вопросам гармонизации.

Что принесет гармонизация налоговых законодательств?

Во-первых, это рост доверия партнеров и вытекающее из этого увеличение взаимного товарооборота стран ЕвразЭС.

Во-вторых, это будет означать переход от общих разговоров к конструктивным шагам по формированию ЕЭП. И, наконец, это будет означать реальную практическую интеграцию стран Сообщества.

### V.1. ПРАКТИКА ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВ В ЕВРАЗЭС

В настоящее время все страны ЕвразЭС находятся на том или ином этапе реформирования налогового законодательства. Развитие налоговых законодательств должно осуществляться с учетом гармонизации, т.к. только в этих условиях возможно обеспечение свободного перемещения капитала, товаров, услуг, рабочей силы, а также равенства конкурентных условий.

В своих налоговых реформах страны ЕвразЭС, как правило, придерживаются международных принципов регулирования отношений в налоговой сфере.

Вместе с тем существуют некоторые различия в налоговых законодательствах стран ЕвразЭС, которые снижают активность взаимовыгодных торговых отношений.

Гармонизацию национальных налоговых законодательств необходимо рассматривать как одну из основных задач формирования интеграционных объединений.

Гармонизация налоговых законодательств – важное направление налоговой политики ряда государств, включающее систематизацию и унификацию налогов, координацию налоговых систем и налоговой политики стран, входящих в международные региональные группировки.

Основой гармонизации налоговых законодательств являются заключенные международные договоры, решения органов ЕвразЭС в налоговой сфере.

Цель гармонизации налоговых законодательств – установление гармонизированного порядка регулирования налоговых отношений. Для его достижения используются такие основные принципы, как согласованность правового регулирования, синхронность принятия актов по вопросу урегулирования налогового законодательства, последовательность этапов гармонизации.

Основные виды налогов, законодательство о которых должно быть гармонизировано, – это косвенные налоги (НДС и акцизы), налог на прибыль (доходы) юридических лиц, налог на доходы физических лиц (подходный налог) и социальный налог (платежи во внебюджетные фонды), налог на имущество (недвижимость) юридических и физических лиц (табл. 5).

Анализ этих основных налогов проводится по следующим элементам налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период и налоговые льготы, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Завершением работы по гармонизации налогового законодательства, принципов налогового администрирования должны стать предложения и рекомендации по корректировке национальных налоговых законодательств органам законодательной власти, принятие нормативно-правовых актов ЕврАзЭС в налоговой сфере.

## V.2. ГАРМОНИЗАЦИЯ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

Системы взимания косвенных налогов в большей степени подлежат гармонизации, так как именно они оказывают наибольшее влияние на взаимную торговлю, ценообразование товаров и составляют наибольший удельный вес в объеме налоговых поступлений всех государств – членов ЕврАзЭС.

Основными направлениями гармонизации косвенных налогов должны стать: исключение двойного налогообложения при переходе на их исчисление и взимание по принципу «страны назначения», совершенствование налогового и таможенного администрирования, выравнивание ставок акцизного налога на импортную и производимую продукцию, унификация методики исчисления и перечня подакцизных товаров.

Поскольку НДС является, пожалуй, самым нейтральным видом налога, его гармонизации с требованиями ЕС необходимо уделить особое внимание. Обложению НДС подлежат все продажи, причем для промежуточных покупок используется метод налогового кредита. Основной упор делается на сокращение количества ставок НДС (по директиве ЕС ее рекомендуется установить на уровне 15%), поэтому необходимо последовательное снижение с одновременной ликвидацией льгот (сведение их к максимальному минимуму) по его уплате и использованию других акций по снижению уровня теневой экономики.

НДС представляет собой налог, обслуживающий взаимную торговлю. Все страны ЕврАзЭС перешли на принцип «страны назначения», который предусматривает применение нулевой ставки НДС при экспорте и возврат НДС из бюджета по ресурсам, использованным на экспортируемые товары (исключение – Республика Беларусь и Российская Федерация).

В странах ЕврАзЭС установлены различные по продолжительности сроки возврата НДС – от 3 до 9 месяцев, – перечень документов, подтверждающих факт экспорта товаров для возмещения налога, составляет от 2 – в Республике Беларусь – до 6 – в Кыргызской Республике. Кроме того, сама процедура возврата слишком усложнена, что приводит к несвоевременному возврату и/или невозврату налога.

Несвоевременный возврат приводит к следующим негативным последствиям:

- снижается экономическая активность предприятий, поскольку происходит отвлечение оборотных средств у налогоплательщика и, как следствие, снижаются объемы производства;
- увеличиваются экспортные цены на сумму невозмещенного НДС, что по сути приводит к скрытому двойному налогообложению, вследствие чего также снижаются объемы реализации на экспорт.

Учитывая вышеизложенное, необходимо совершенствование процедуры администрирования НДС с целью ее гармонизации в рамках ЕврАзЭС.

Несмотря на переход во взаимной торговле на принцип «страны назначения», в отношениях Российской Федерации с другими странами ЕврАзЭС сохранились некоторые изъятия из такого принципа, так, например, такие товары, как природный газ и нефть, включая газовый конденсат, облагаются НДС в стране происхождения.

Национальным законодательством Кыргызской Республики при экспорте золотых сплавов и аффинированного золота ранее уплаченные суммы НДС экспортерам не возмещаются (ст. 150 НК КР).

Национальным законодательством Республики Казахстан при экспорте лома цветных и черных металлов ранее уплаченные суммы НДС экспортерам не возмещаются (ст. 222 НК РК).

В этой связи необходимы рассмотрение вопросов отказа от таких изъятий и переход на принцип «страны назначения» во взаимной торговле государств – членов ЕврАзЭС в отношении всех товаров без каких-либо исключений.

В соглашениях по косвенным налогам в отношении экспорта работ и услуг установлена нулевая ставка НДС. При этом ни в соглашениях, ни в национальных законодательствах государств – членов ЕврАзЭС четко не определено понятие экспорта услуг и работ. В результате возникает ситуация, когда услуги или работы, реализуемые нерезидентам, облагаются и в стране происхождения, и в стране назначения.

Для устранения разночтений при обложении работ и услуг необходимо установить согласованный перечень экспортируемых и импортируемых работ и услуг, а также унифицированный порядок их налогообложения.

Обеспечение недискриминационного режима в отношении косвенного налогообложения товаров подакцизной группы требует:

- унификации ставок акцизов на производимую и импортируемую продукцию;
- согласования базового перечня и минимальных ставок подакцизных товаров;
- унификации методологии исчисления и взимания акцизов.

Справочно: Акцизная политика ЕС направлена на уменьшение количества акцизов и гармонизацию их ставок. При этом принцип гармонизации акцизного налога, который существует в ЕС, требует согласования минимальной ставки налога, структуры облагаемых товаров и порядка уплаты налога. В каждой из стран-участниц должны быть установлены такие ставки налога, которые не могут быть меньше установленных директивами ЕС. Это необходимо для того, чтобы все страны находились в одинаковых условиях конкуренции. То же касается и структуры подакцизных товаров и порядка уплаты налога. Ставка налога на сигареты: директивами ЕС предусмотрено облагать сигареты акцизным налогом по комбинированной ставке (фиксированная + процентная).



При этом налог не может быть менее 57% от оптовой цены сигарет и не меньше чем 64 евро.

Политика Сообщества направлена не только на уменьшение количества акцизов, но и на гармонизацию их ставок с целью ликвидации перекосов в торговле. На этих принципах и базируется концепция согласованной акцизной политики ЕвразЭС: существенное сужение перечня подакцизных товаров, пересмотр уровня акцизных ставок с целью полной их унификации между импортируемыми и производимыми подакцизными товарами.

### 5.3. ГАРМОНИЗАЦИЯ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ

Прямые налоги не оказывают сильного влияния на налоговые поступления в соседних государствах. Однако указанные налоги влияют на уровень налоговой нагрузки и ведут к созданию асимметричных условий для привлечения инвестиций в экономику государств-партнеров.

Направлениями работы по гармонизации прямых налогов должны стать:

- исключение двойного налогообложения (один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом каждого государства-члена период налогообложения) и избежание уклонения от уплаты налогов на доход, имущество и капитал;
- построение рациональных систем налогообложения, направленных на:
- стимулирование эффективного развития экономики;
- снижение налогового бремени для товаропроизводителей;
- поощрение инвестиций в производственный сектор;
- формирование согласованной системы налогового администрирования;
- отмену нерыночных налогов (отчисления в различного рода фонды и т.д.);
- снижение количества налоговых льгот;
- упрощение налогообложения малого предпринимательства и др.

По налогу на прибыль необходимо унифицировать методику формирования совокупного годового дохода (СГД), возможность его последующей корректировки, отнесение на вычеты расходов с дальнейшим определением налогооблагаемого дохода (вычеты по фиксированным активам, страховые премии, провизии по сомнительным безнадежным долгам и др.), право переноса убытков и конечное исчисление налога, подлежащего уплате в бюджет. При определении СГД в качестве основного принципа должно быть определено, что все доходы, подлежащие получению (полученные) налогоплательщиком, включаются в совокупный доход без каких-либо ограничений.

Что касается вычетов, то направлениями гармонизации могут стать:

- по фиксированным активам (основным средствам и нематериальным активам, используемым в целях получения СГД):
- а) определить единое понятие основных средств;
- б) осуществить переход на исчисление амортизационных отчислений по принципу формирования стоимостных балансов подгрупп соответствующей группы. То есть исчисление амортизации производить не по объектно, а в целом по амортизационной подгруппе;
- с) определить общие принципы отнесения на вычеты расходов на ремонт основных средств;
- по сомнительным и безнадежным требованиям (долгам) – для определения сомнительных требований и обязательств установить период времени, по истечении которого сомнительные требования будут относиться на вычеты, а сомнительные обязательства учитываться в доходах налогоплательщика. Период времени для признания требований и обязательств как сомнительных установить в три года;
- по вознаграждениям – сблизить понятия и правила отнесения на вычеты вознаграждения.

Справочно: В директивах ЕС есть рекомендация национальным налоговым службам: либо освободить от налогов прибыль, которая переводится в иностранную компанию размещенными на их территории филиалами, либо учесть выплаченные этими филиалами суммы при взимании налогов у материнской компании. Эта процедура выражает интересы не только крупных промышленных групп, но и многих малых и средних предприятий, занимающихся экспортом товаров через свои зарубежные представительства. Исходя из тех же соображений в Основных принципах филиал не является самостоятельным плательщиком налога на прибыль, т.е. все налоги платит материнское предприятие. Поскольку снижение стоимости рабочей силы – это важнейший фактор повышения конкурентоспособности, необходимо уменьшить граничную ставку начислений на фонд зарплаты до 30%.

Две последние составляющие реализуются с помощью единой учетной политики, единого подхода к определению налогооблагаемой прибыли и введения национальных стандартов бухгалтерского учета, полностью отвечающих международной системе. Предприятия, независимо от своего юридического статуса, обязаны определять указанную прибыль на основе балансового отчета путем вычета всех расходов, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности налогоплательщика, из валового дохода.

Особенности гармонизации налога на имущество (недвижимость) целесообразно проработать после принятия налоговыми службами ЕвразЭС практических мер по реализации общих принципов применения конвенций, соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонений от уплаты налога на доход, имущество и капитал.

В этой связи необходимо согласовать общие принципы обложения налогом на имущество, капитал и доходы физических лиц, работающих за пределами

страны резидентства в странах ЕврАзЭС, вопросы подтверждения налогового резидентства в целях применения указанных соглашений.

Особенности гармонизации индивидуального подоходного налога включают в себя определение общих принципов налогообложения указанным налогом, объекта налогообложения, перечня разрешенных социальных и имущественных вычетов.

#### V.4. ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

На всех стадиях интеграционного развития необходимо акцентировать работу на гармонизации процедур налогового администрирования, так как налоговые службы Сторон осуществляют совместную административную работу в складывающемся налоговом пространстве.

Анализ законодательств, регулирующих процедуры налогового администрирования, проводится по следующим направлениям:

- структура налоговых органов;
- права (полномочия) должностных лиц налоговых органов;
- учет налогоплательщиков;
- способы взыскания неуплаченных платежей;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- ведомственный контроль в системе налоговых органов;
- другие направления.

Одним из этапов работы в этом направлении стало принятие «Основных принципов гармонизации налогового администрирования в государствах – членах ЕврАзЭС». В настоящее время Советом руководителей налоговых служб при Интеграционном Комитете ЕврАзЭС готовятся предложения по практической реализации указанных принципов, которые будут отражены в Плана действий по дальнейшей гармонизации налогового администрирования государств – членов Евр-АзЭС на среднесрочную перспективу.

#### V.5. ИНФОРМАЦИОННЫЙ ОБМЕН МЕЖДУ НАЛОГОВЫМИ СЛУЖБАМИ

Информационный обмен является основой сотрудничества налоговых служб государств – членов ЕврАзЭС, и любое отставание в этом направлении обернется значительными потерями для бюджетов.

Для решения вопросов дальнейшего укрепления информационного обмена необходимо принять ряд межведомственных документов по обеспечению информационного обмена между налоговыми ведомствами, касающихся контроля:

- налогообложения физических лиц-нерезидентов;
- внешнеэкономических операций при взимании косвенных налогов по принципу «страны назначения»;

– юридических лиц, имеющих инвестиции в государствах – членах ЕврАзЭС;

– общих вопросов обмена информацией и др.

В перспективе для перехода на единый носитель информации предполагается разработать мероприятия по стыковке информационных систем налоговых служб, а также по применению единых средств защиты информации при ее передаче по электронным каналам связи.

Технологической основой для предлагаемых механизмов налогового контроля должны стать информационно-телекоммуникационные системы налоговых служб государств – членов ЕврАзЭС.

В рамках ЕврАзЭС утвержден Стандарт обмена информацией с использованием расширенного языка разметки документов XML между налоговыми службами государств – членов ЕврАзЭС.

В сентябре 2003 года между налоговыми службами Российской Федерации и Республики Казахстан проведен эксперимент по приему и передаче информации в формате XML, который подтвердил практическую возможность и целесообразность обмена данными между налоговыми органами с использованием расширенного языка разметки документов XML.

Реализацию информационного обмена между всеми налоговыми службами государств – членов ЕврАзЭС в формате XML планируется завершить во II квартале 2004 года.

Для обеспечения безопасности информационного взаимодействия налоговых служб используются средства криптографической защиты информации (СКЗИ), передаваемой по электронным каналам связи, на основе технологии «Криптон-Дионис», предложенной российской Стороной.

#### V.6. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ МЕЖДУ НАЛОГОВЫМИ И ТАМОЖЕННЫМИ СЛУЖБАМИ

Администрирование косвенных налогов во взаимной торговле при переходе на их взимание по принципу «страны назначения» проводится таможенными службами. Налоговые органы лишь возмещают уплаченные налоги хозяйствующим субъектам при осуществлении ими экспорта. Это требует совершенствования механизма действительного налогового и таможенного контроля над фактическим перемещением товаров, работ и услуг между таможенными территориями государств – членов ЕврАзЭС, особой оперативности и высокой эффективности взаимодействия этих органов.

В этой связи особое внимание будет уделено совершенствованию форм и методов взаимодействия советов руководителей налоговых и таможенных служб при Интеграционном Комитете ЕврАзЭС.

Межправительственное соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств – членов ЕврАзЭС позволит:

- состыковать информационные системы и совершенствовать информационный обмен между налоговыми и таможенными службами;

- повысить эффективность контроля над перемещением товаров;
- обеспечить своевременность и полноту собираемости налогов в национальные бюджеты от экспортно-импортных операций.

В связи со сверхдоходностью алкогольной и табачной отрасли большая часть их производства носит нелегальный характер, а сфера реализации является наиболее криминализированной.

Межправительственное соглашение о таможенном и налоговом контроле за производством, оборотом и перемещением этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции по территории государств – членов ЕвразЭС способствует:

- установлению единых правил и регламента информационного обмена;
- усилению контроля за перемещением указанной категории товаров, сокращению контрабанды и обеспечению полноты взимания налогов и таможенных платежей.

Дальнейшее взаимодействие налоговых и таможенных служб должно быть направлено на:

- повышение эффективности налогового и таможенного контроля за перемещением товаров, работ и услуг между таможенными территориями государств – членов ЕвразЭС;
- совершенствование информационного обмена;
- взаимодействие налоговых и таможенных служб по контролю за трансфертным ценообразованием;
- унификацию перечня документов, подтверждающих факт экспорта товаров для возмещения НДС;
- выработку единого порядка возмещения из бюджета сумм уплаченных НДС;
- завершение перехода на принцип «страны назначения» по отношению ко всей номенклатуре товаров без каких-либо изъятий и исключений;
- унификацию механизма взимания НДС при экспорте и импорте работ и услуг.

## VI. О ВЗАИМОДЕЙСТВИИ С МПА ЕВРАЗЭС

Несколько слов о направлениях взаимодействия Секретариата Интеграционного Комитета ЕвразЭС с МПА ЕвразЭС в налоговой сфере.

Многолетний опыт работы МПА СНГ по принятию модельных законодательных актов, носящих рекомендательный характер, показывает, что такая форма работы эффективна и достигает своей практической цели лишь на начальном этапе интеграционных процессов.

В настоящее время в рамках МПА СНГ разрабатывается Модельный налоговый кодекс для государств – участников СНГ, принята Общая часть и проводится последовательная работа над отдельными главами Специальной части.

На наш взгляд, проведение аналогичной работы в рамках МПА ЕвразЭС неэффективно (поскольку налоговые кодексы в странах Сообщества уже приняты и ведется постоянная работа над их

совершенствованием) и в конечном итоге контрпродуктивно по следующим причинам:

- модельные законы носят лишь рекомендательный характер;
- последующая их инкорпорация в национальные нормы не может быть синхронной и одновременной в государствах – членах ЕвразЭС;
- их положения не носят опережающие экономические процессы правовые, организационные и др. нормы и, как следствие этого, носят лишь констатирующий характер.

В рамках ЕвразЭС правовая основа ЕвразЭС фактически создается посредством принятия международных договоров органами (МГС, МПА, ИК). Однако, как показывает практика, этого недостаточно – помимо договоров, нужны фундаментальные акты – Основы законодательства, – разработка и принятие которых предусмотрены ст. 7 Договора об учреждении ЕвразЭС. Данная работа является прерогативой МПА ЕвразЭС.

Принятие Основ законодательства позволит:

- «зафиксировать» совпадающие части национальных законодательств с учетом норм международного права на том уровне, на котором возможна их последующая гармонизация (сближение и унификация);
- закрепить основополагающие принципы правового регулирования по основным направлениям формирования ЕвразЭС;
- приступить к созданию права ЕвразЭС, имеющего приоритет над национальным правом государств – членов ЕвразЭС, так называемой архитектуры наднационального регулирования интеграционными процессами.

Особой сферой законотворчества МПА ЕвразЭС должны стать создание правовой базы для привлечения в страну иностранных инвестиций и создание для них благоприятного климата.

МПА ЕвразЭС также необходимо рассмотреть вопросы правовых признаков фискальных сборов и порядок их правового регулирования в государствах – членах ЕвразЭС. Необходимость в обсуждении вызвана тем, что в последнее время участились факты установления нормативными актами органов исполнительной власти различных сборов, имеющих налоговую природу. Помимо того, обострилась проблема разграничения фискальных и гражданско-правовых платежей, причем критерии разграничения остаются нечеткими, что приводит к ошибкам, имеющим серьезные экономические последствия. Указанные факты требуют анализа и выработки взвешенной позиции относительно соответствия конституциям государств – членов ЕвразЭС.

МПА ЕвразЭС необходимо начать разработку Основ налоговых законодательств государств – членов ЕвразЭС, предусмотренную Программой законотворческой деятельности МПА в 2004 году.

Справочно: Решением Совета глав государств СНГ от 10 февраля 1995 года были приняты Основы

таможенных законодательств государств-участников СНГ, на базе которых были приняты национальные таможенные кодексы стран Содружества. В настоящее время принимаются новые редакции таможенных кодексов в странах СНГ, теперь уже на основе Киотской конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур в редакции от 26 июня 1999 года.

## VII. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По степени влияния на экономику соседних государств виды налогов можно разделить на две группы:

- косвенные налоги (акциз, НДС);
- прямые и целевые налоги (налог на прибыль, подоходный налог с физических и юридических лиц, налог на имущество, социальные налоги и т.п.).

Нынешняя система прямых и косвенных налогов в государствах ЕвразЭС достаточно сбалансирована, за исключением размера ставок.

Ставки налогов – это технический вопрос, который будет зависеть от уровня экономического развития и состояния национальных бюджетов. Структура налогов и методика определения объекта налогообложения не должны претерпеть существенных изменений.

Гармонизация налогов должна быть направлена на:

- унификацию и расширение базы налогообложения и отмену многочисленных налоговых льгот, искажающих основы функционирования рыночной экономики;

- уменьшение налогового бремени и сокращение количества неэффективных по поступлению в бюджеты и громоздких по своему администрированию налогов и сборов;
- снижение ставок и упрощение администрирования налогов, увеличение объема налоговых поступлений и т.д.

Для обеспечения процесса гармонизации необходимо создание в МПА ЕвразЭС базы налоговых законодательств. Такая база станет основой для сравнительно-правового анализа национальных законодательств, подготовки Основ налогового законодательства государств – членов ЕвразЭС.

Вопрос повышения эффективности налогообложения в странах Сообщества нельзя считать полностью снятым с повестки дня. Все еще продолжают иметь место различного рода нелегальные и полунелегальные схемы ухода от налогов. Это означает, что в системе правового регулирования и налогового администрирования государств – членов ЕвразЭС имеются ресурсы для повышения эффективности налогового процесса.