Содержание

ВВЕДЕНИЕ **3**

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ **8**

1.1. Правовое регулирование НДС в Российской Федерации. Понятие, виды, источники правового регулирования **8**

1.2. Предприятие как субъект внешнеэкономической деятельности **15**

1.3. Особенности внешнеэкономических сделок по приобретению товаров, услуг в условиях создания ЕАЭС **23**

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПОРЯДКА ПРИМЕНЕНИЯ НДС В РАМКАХ ЕАЭС **35**

2.1. Порядок исчисления и возмещения НДС по сделкам, совершаемым юридическими лицами, резидентами стран ЕАЭС **35**

2.2. Порядок применения нулевой ставки НДС при экспорте за пределы ЕАЭС **41**

2.3. Проблемы применения разных ставок НДС в странах-членах ЕАЭС **49**

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ВЗИМАНИЯ НДС ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ СДЕЛОК В УСЛОВИЯХ СОЗДАНИЯ ЕАЭС **56**

3.1. Зарубежный опыт взимания и уплаты НДС **56**

3.2. Оценка эффективности механизма взимания НДС на территории Российской Федерации **65**

3.3. Пути совершенствования процедуры начисления и взимания НДС в условиях создания ЕАЭС **73**

ЗАКЛЮЧЕНИЕ **80**

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ **83**

ПРИЛОЖЕНИЯ **90**

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы выпускной квалификационной работы объясняется, прежде всего, тем, что рыночная экономика не может эффективно функционировать без взаимодействия с государством. В свою очередь, государство активно работает над созданием благоприятных условий для устойчивого развития экономических отношений, в первую очередь, посредством создания общих правил деятельности для всех субъектов хозяйствования, особенно тех, которые принимают участие во внешнеторговых отношениях. О необходимости вмешательства государства в экономическую жизнь впервые заговорил еще Дж. Кейнс, который в 30-е годы XX века занимался поиском методов, которые позволили бы выйти из глубокого кризиса, улучшить условия и повысить рост производительности, преодолеть массовую безработицу. Кейнс полагал, что рыночный механизм саморегулирования бесполезен, и без внешнего вмешательства достигнуть равновесия практически невозможно. То есть, экономика не способна «излечить» себя самостоятельно[1].

В настоящее время государство, основываясь на легитимности, способно использовать действенные правовые, политические и экономические методы для того, чтобы устранять рыночные провалы и гарантировать реализацию принципов социальной справедливости.

Государство – особый участник хозяйственных отношений, поскольку принимает в них участие двояким способом – непосредственно (при выпуске государственных ценных бумаг) и опосредованно (путем создания унитарных предприятий). Кроме того, государство выступает в роли регулятора хозяйственной деятельности, что позволяет реализовать ему свою экономическую функцию. Кроме того, государство в лице уполномоченных органов заинтересовано в налаживании и поддержании стабильности

[1] Цит. по: Шишкин С.Н. Предпринимательско-правовые основы государственного регулирования экономики: автореф. дисс. докт. юрид. наук. – М., 2012. – С. 3.

экономики за счет привлечения иностранных инвестиций и поиска новых путей выхода на мировой рынок.

Большинство ученых сходятся во мнении, что регулирование экономики и вместе с ней внешнеэкономической деятельности государственными методами – взаимосвязанный и четко слаженный процесс[2]. Соответственно, без государственного вмешательства во внешнеэкономическую деятельность невозможно в достаточной мере обеспечить гарантии прав и свобод человека и гражданина, которые провозглашены и закреплены на международном и национальном уровне. Получается, государство способно нивелировать отрицательные последствия деятельности хозяйствующих субъектов и всего рынка путем запрета монополии, создания и поддержания конкурентной среды, сокращением негативных результатов деятельности отдельных предпринимателей, обеспечения рынка необходимой информацией.

В последнее время наблюдается усиление позиций государства во всех сферах общественной жизни. Однако изменения, которые произошли в общественной и экономической системе, не могли не повлиять на правовую систему страны, перед которой теперь стоит необходимость решения ряда важнейших проблем. Так, прежде всего, важно по-новому взглянуть на взаимоотношения государства и участников внешнеэкономической деятельности, которые играют не последнюю роль в наполнении федерального бюджета и развитии отечественной экономики. Также следует подвергнуть анализу совокупность отношений, которые складываются между крупными, средними и малыми субъектами хозяйствования в стране, изучить те средства и формы правового регулирования, которые применяются в отношении них в рамках налаживания внешнеторговых связей.

Безусловно, в последнее десятилетие законодателем была проделана большая работа в сфере налаживания системы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности. Однако многие новые отношения с

---

[2] См., напр.: Жуков В.И. Социальная доктрина Российской Федерации // Уровень жизни населения регионов России. – 2005. – № 8-9. – С. 61.

участием российских и иностранных хозяйствующих субъектов пока не нашли достойного и полноценного правового закрепления, что в тоже время не позволяет назвать нам действующее законодательство совершенным.

Учитывая изложенное, полагаем, что проблемы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в России особенно актуализировались в процессе создания ЕАЭС, соответственно, нуждаются в должной разработке.

Степень научной изученности. Следует отметить, что до начала мирового финансового кризиса, который не обошел стороной и российскую экономику, вопросам государственного регулирования внешнеэкономической деятельности уделялось недостаточно много внимания. Наиболее значимыми в данном контексте были труды В.Р. Берник, А.В. Брилон, Н.В. Брилон, А.В. Брызгалина, А.Н. Головкина, Н.А. Дорофеевой[3]. Лишь в последние пять лет, когда в науке остро стал обсуждаться вопрос создания ЕАЭС, отечественные ученые снова активизировали дискуссии вокруг внешнеэкономической деятельности и особенностей налогообложения.

В настоящее время в отечественной юриспруденции присутствует достаточное количество трудов, посвященных вопросам исчисления и возмещения налогов при осуществлении хозяйствующими субъектами внешнеторговой деятельности. Так, особый интерес в контексте нашей работы представляют работы В.А. Бублик, И.Н. Васютченко, Г.Р. Гафаровой, А.В. Демина, В.В. Долинской, М.Н. Илюшиной, Е.А. Искендеровой, Н.Ю. Кавелиной, Н.С. Каржавиной, В.М. Кононова, А.Б. Костырко, Ю.Р. Лазаревой, Д.В. Ломакина, Л.А. Новоселовой, К.О. Осипенко, Д.И. Степанова, Е.Д. Суворова[4].

---

[3] См.: Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время ... или этот безграничный Мир Налогов / под ред. А.В. Брызгалина. – Екатеринбург, 2008. – 225 с; Дорофеева Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В. Налоговое администрирование: учебник. – М.: Дашков и К, 2014. – 296 с.

[4] См.: Бублик В.А. Внешнеэкономическая политика современной России // Российский юридический журнал. – 2014. – № 5; Васютченко И.Н. К вопросу о формировании внешнеэкономической стратегии России и её регионов в условиях глобализации // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2012. – № 2; Гафарова, Г.Р. Ценообразование: государственное регулирование, контроль и ответственность (финансово-правовой аспект): монография / под ред. Н.А. Саттаровой. – М.: Юрлитинформ, 2013; Демин А.В. Специализированные нормы в механизме налогово-правового регулирования // Налоги. – 2014. – № 43 и др.

Перечисленные нами авторы уже сделали большой вклад в понимание проблематики таможенно-тарифного регулирования внешнеэкономической деятельности. Однако в своем большинстве насущные проблемы привлечения инвесторов и создания благоприятного климата для иностранных партнеров продолжают оставаться актуальными и значимыми, хотя и нашли обстоятельное теоретическое изложение. Сложившаяся ситуация подтверждает актуальность и определяет значимость проводимого нами исследования.

Объектом исследования являются отношения, возникающие в процессе осуществления внешнеэкономической деятельности хозяйствующими субъектами в условиях создания ЕАЭС.

Предмет исследования – нормы международного и отечественного законодательства, которые регламентируют особенности начисления и возмещения налога на добавленную стоимость предприятиями при осуществлении внешнеэкономической деятельности в условиях создания ЕАЭС.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей начисления и возмещения НДС предприятиями при осуществлении внешнеэкономической деятельности в условиях создания ЕАЭС, выявление основных проблем начисления НДС и разработка рекомендаций по их устранению в сфере внешнеторговых отношений.

Для достижения целей на рассмотрение были поставлены следующие **исследовательские задачи**:

– изучить основы правового регулирования НДС в Российской Федерации и ЕАЭС;

– определить понятие предприятия как субъекта внешнеэкономической деятельности;

– выделить особенности совершения внешнеэкономических сделок по приобретению товаров, работ и услуг в условиях создания ЕАЭС;

– проанализировать порядок исчисления и возмещения НДС по сделкам, совершаемым юридическими лицами, резидентами стран ЕАЭС;

– осуществить анализ порядка применения нулевой ставки НДС при экспорте за пределами ЕАЭС;

– дать характеристику проблемам получения и реализации права на освобождение от исполнения обязанностей по уплате НДС;

– проанализировать зарубежный опыт взимания и уплаты НДС;

– осуществить оценку эффективности механизма взимания НДС на территории Российской Федерации;

– исследовать пути совершенствования процедуры начисления и взимания НДС при условиях создания ЕАЭС.

Методологическую основу исследования составили, прежде всего, общенаучные методы познания, такие как диалектический, системно-структурный и метод анализа и синтеза. В процессе исследования автору также пришлось обращаться к специальным методам, а именно логико-юридическому, сравнительно-правовому, статистическому методам.

Использование исследовательских методов в комплексе позволило полноценно раскрыть поставленные задачи работы и достигнуть назначенной цели.

Нормативной базой исследования стали международные акты, Конституция Российской Федерации, Таможенный кодекс Таможенного Союза, Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, а также другие акты федерального законодательства России и стран ЕАЭС.

Объем и структура работы определены целью и поставленными задачами исследования. Дипломная работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя девять параграфов, заключения и списка использованных источников и литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации. Понятие, виды, источники правового регулирования

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) имеет интересную практику применения, поскольку регулируется не только нормами законодательства о налогах и сборах, на него распространяются нормы Таможенного кодекса Таможенного Союза[5] (далее – ТК ТС).

НДС является одним из элементов налоговой системы Российской Федерации. Несмотря на отсутствие единства в научном сообществе, на наш взгляд, налоговая система представляет собой совокупность налогов и сборов, которые законодательно закреплены и обязательны к уплате на территории государств. Налоговая система при этом базируется на определенных принципах, направленных на поддержание нормального порядка взимания налогов и сборов с субъектов налогообложения уполномоченными органами власти. Фундаментом налоговой системы являются налоги и сборы, с помощью которых государство реализует свои функции по управлению финансовыми потоками в государстве. Кроме того, в состав налоговой системы входят формы и методы взимания и уплаты налогов. Собственно, грамотно построенная и налаженная система налогообложения может стать мощным фундаментом налоговой системы государства, позволяющей корректировать экономический курс страны.

Ключевым элементом любой налоговой системы мира является налог – обязательный, индивидуально-определенный платеж, который уплачивают физические и юридические лица для финансового поддержания и обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Во избежание уклонения налогоплательщиков от исполнения своей прямой обязанности по уплате налогов, государство регулярно проводит налоговую политику,

[5] Таможенный кодекс Таможенного Союза от 27 ноября 2009 г. № 17, в редакции от 2 янв. 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 50. – Ст. 6615.

которая нацелена на установление оптимального соотношения между фискальной и стимулирующей функцией налогов. Проводимые налоговые реформы позволяют обеспечить нормальное распределение налогового бремени, узаконить оптимальные налоговые ставки, упростить налоговую систему. Как правило, регулярное администрирование налогов и сборов направлено на снижение уровня издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах, для государства и всех плательщиков налогов. В основе построения любой налоговой системы лежат главенствующие организационные начала, именуемые принципами, как правило, их нарушение приводит к тому, что деформируется структура налогообложения, слабеет государственный контроль над порядком их уплаты, компетентные налоговые органы исполняют не те функции. Как результат, в федеральный и местные бюджеты могут не поступать налоговые платежи.

Основы правового регулирования налогов заложены в Конституции – Основном законе государства, обладающем правовыми свойствами. Например, согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации[6] все обязаны уплачивать законно установленные налоги и сборы. Государство обязано не допускать вступления в силу законов, которые ухудшают положение налогоплательщиков.

Обыкновенными законами в налоговом праве являются акты действующего законодательства, которые освещают различные вопросы в сфере налогообложения. Принятые законы должны соответствовать и не противоречить действующему законодательству и Основному закону. По своей структуре такие законы можно разделить на текущие и кодифицированные. Как правило, кодифицированными законами в сфере налогообложения являются соответствующие кодексы. Например, в России– это Налоговый кодекс, который представляет собой единый нормативный правовой акт, призванный

[6] Конституция Российской Федерации от 12 дек. 1993 г., в редакции от 21 июля 2014 г. // Российская газета. – 2014. – № 17.

систематизировать законодательство о налогах и сборах. Любой кодекс, в том числе и НК РФ, является результатом сложной правотворческой деятельности, в ходе которой создается полноценный, согласованный и цельный правовой акт. НК РФ разделен законодателем на две части. Первая часть НК РФ содержит общие положения, основы законодательства о налогах и сборах. Вторая часть НК РФ содержит положения, которые касаются федеральных налогов, специальных налоговых режимов, региональных и местных налогов и сборов.

Учитывая, что Российская Федерация является федеративным государством, то законодательство о налогах и сборах включает в себя не только федеральные законы, но и законы субъектов Российской Федерации. Законы субъектов Российской Федерации являются нормативными правовыми актами, принятыми законодательным (представительным) органом субъекта федерации. Такие законы имеют юридическую силу только в пределах территории определенной субъекта Российской Федерации, при этом они не противоречат нормам Конституции России и федеральному законодательству о налогах и сборах.

Порядок взимания налогов в государстве определяется только федеральными законами. Налоговая система должна быть экономичной по своему организационно-структурному построению, эффективной и оптимальной по собираемости налогов. Так, Россия имеет федеративное устройство, кроме федеральных налогов существуют еще местные и региональные, которые устанавливаются на уровне субъекта федерации или муниципального образования, в порядке, который не противоречит федеральному законодательству. По нашему мнению, понятие «установление налога» означает принятие соответствующего федерального нормативного правового акта о налоге, согласно которому установленный налог занимает свое место в налоговой системе. При этом раскрывается его правовое и экономическое содержание. В настоящее время единственным правовым актом, устанавливающим и фиксирующим все действующие на территории

Российской Федерации налоги, является НК РФ. То есть, другими правовыми актами налоги не могут устанавливать, поскольку из смысла п. 3 ст. 75 Конституции России следует, что это право принадлежит исключительно федеральному законодателю. Установление налога, независимо от его федерального, регионального или местного уровня, требует принятия соответствующего закона представительным органом власти. При этом законодатель обязан не просто назвать налог, но и детально и максимально полно раскрыть его элементы, характерные признаки и условия взимания. После установления налога происходит разграничение по уровням налоговой системы, в результате чего налог закрепляется за каждым уровнем власти. В рамках полномочий органы власти самостоятельно конкретизируют некоторые параметры налоговых моделей.

Термин «введение налога» означает, что орган представительной власти субъекта Российской Федерации или представительный орган муниципального образования выбирают из законодательно установленного перечня налогов тот налог, который совпадает по уровню с этим органом в трехуровневом делении органов власти в государстве. Выбор налога требует принятия соответствующего решения или закона о введении его в действии на определенной территории. О.А. Красноперова поддерживает подобное разграничение меду понятиями «введение налога» и «установление налога»[7], но при этом не совсем правомерно переносит некоторые характеристики, свойственные процессу установления налога на процесс его введения. Безусловно, подобная экстраполяция не преуменьшает значение процесса по установлению налога, благодаря которому и была сформирована многоуровневая налоговая система в государства, но в некоторой мере искажает реальный смысл процесса установления и введения налогов.

Полагаем, что позиция таких исследователей заключается в том, что установление налогов воспринимается ими как первичный процесс, важное

[7] Красноперова, О.А. Налоговая система и налоговое законодательство – важнейшие элементы налогового механизма / О.А. Красноперова // Налоги. – 2012. – № 3. – С. 17.

нормотворческое действие. Установленными можно считать все налоги, которые заключены в ст.ст. 13-15 НК РФ. То есть, исходя из подобных суждений О.А. Красноперовой, можно предположить, что процесс установления налогов ограничивается его законодательным закреплением в НК РФ как главном правовом акте федерального значения. Однако, по нашему мнению, процесс установления налога нельзя считать завершенным с момента его фиксации в НК РФ, ведь без определения структурной модели налога, выявления особенностей его взыскания и исчисления, уплаты налогоплательщиками процесс установления будет неоконченным. Структурные, существенные элементы налога относятся к процессу введения налога в действие, который сопровождает процесс установления налога и делает его завершенным. То есть, на практике понятия введения и установления налогов на федеральном, региональном и местном уровне являются неразрывными между собой.

В Российской Федерации налоги и сборы взимаются на федеральном, региональном и местном уровне. Пункт 4 ст. 1 НК РФ[8] относит к законодательству субъектов Российской Федерации о налогах и сборах законы субъектов Российской Федерации о налогах, которые не противоречат действующему НК РФ. Нормативные акты муниципальных образований в сфере налогообложения касаются исключительно местных налогов и сборов, и принимаются представительными органами муниципальных образований (п. 5 ст. 1 НК РФ). Следует отметить, что в формировании доходов федерального бюджета решающую роль играют именно налоговые поступления. Из всего многообразия налогов, которые установлены в российской налоговой системе, решающую роль в формировании доходов бюджетной системы играют четыре налог, среди которых и налог на добавленную стоимость. Кроме того, НДС является федеральным налогом.

[8] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, в редакции от 1 марта 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

Согласно ст.70 Таможенного кодекса Таможенного Союза, к таможенным платежам относится ввозная и вывозная таможенная пошлина, акцизный сбор и налог на добавленную стоимость, которые взимаются при ввозе товаров, таможенные сборы. ТК ТС не разъясняет, что следует понимать под таможенным платежом, но поясняет, что такое таможенная пошлина. В соответствии с п.25 ст. 4 ТК ТС, таможенная пошлина – это обязательный платеж, который взимается таможенными органами, в связи с перемещением товара таможенной границы. К таможенным платежам относится налог на добавленную стоимость и акцизный сбор. Уплата данных налогов и сборов регламентируется нормами законодательства о налогах и сборах. Если товар облагается налогом на добавленную стоимость, то, в соответствии со ст.164 НК РФ, то при перемещении его через границу могут применяться три вида налоговых ставок – 0%, 10% и 18%.

Нулевая ставка НДС может применяться в отношении:

– товаров, которые вывезены в таможенной процедуре экспорта (исключение составляет нефть, природный газ) и работ, связанных с производством и реализацией таких товаров;

– работ и услуг, которые связаны с транспортировкой или перевозкой товаров, помещенных под таможенную процедуру транзита через указанную территорию;

– услуг по перевозке пассажиров и их багажа;

– работ и услуг, связанных с космическим пространством, а также подготовительных наземных работ, которые неразрывно связаны с выполнением работ в названном пространстве;

– драгоценных металлов лицами, которые осуществляют их добычу и производство;

– товаров, предназначенных для пользования иностранными дипломатическими представительствами, их административно-техническим персоналом, включая членов семей.

Ставка в 10% распространяется на книжную продукцию, некоторые медицинские и непродовольственные товары, товары для детей. Все остальные товары и операции с ними облагаются ставкой налога на добавленную стоимость в размере 18%.

От уплаты НДС вовсе освобождаются следующие товары, работы и услуги:

– товары, предназначенные для оказания безвозмездной помощи РФ, кроме подакцизных товаров;

– медицинские товары, сырье и комплектующие изделия, указанные в подп. 1 п. 2 ст.149 НК РФ;

– художественные ценности, относящиеся к культурно-национальному наследию России;

– все виды печатных изданий, которые получают муниципальные и государственные библиотеки, музеи;

– продукция, производимая отечественными организациями на земельных участках, принадлежащих иностранным государствам;

– необработанные природные алмазы;

– технологическое оборудование, которое является вкладом в капиталы организаций;

– товары для официального или личного пользования дипломатических представительств;

– валюта РФ, иностранная валюта как законное средство платежа, ценные бумаги (векселя, облигации, сертификаты, акции);

– продукция морского промысла, выловленная отечественными промышленными предприятиями.

Также, согласно ст.183 НК РФ, не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость подакцизные товары, от которых отказались, и они должны быть обращены в государственную или муниципальную собственность.

Следует отметить, что перечень подакцизных товаров содержится в ст. 181 НК РФ, и представляет собой достаточно подробное и последовательное перечисление продукции и товаров, которые облагаются акцизом в Российской Федерации. Так, к подакцизным товарам относятся спиртосодержащая продукция, этиловый спирт, алкогольная и табачная продукция, легковые автомобили, бензин, дизельное топливо, мотоциклы, моторные масла, природный газ и др. В связи с тем, что перечень товаров достаточно обширный, необходимо обратить особое внимание на порядок идентификации таких товаров и проведение в отношении них таможенного контроля. С учетом таможенного оформления товаров, категорию подакцизных товаров составляют:

– товары, которые подлежат маркировке акцизными марками;

– товары, с которых, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, должен уплачиваться акциз.

Таким образом, налог на добавленную стоимость представляет собой разновидность федеральных налогов; косвенный налог, согласно которому происходит изъятие в бюджет части стоимости товара, работы или услуги. В Российской Федерации существует несколько ставок НДС – 0%, 10% и 18% (именно последняя ставка является общей для всех плательщиков налогов).

1.2. Предприятие как субъект внешнеэкономической деятельности

В последние годы значительно активизировалась торговля с российскими компаниями как самостоятельными субъектами внешнеэкономической деятельности. Данная тенденция получила распространение по многим причинам, в том числе из-за постепенной либерализации экономических процессов внутри России. В результате с каждым годом увеличивается число российских организаций, желающих напрямую вести бизнес с иностранными компаниями. Вместе с этим увеличивается и число иностранных компаний, заключающих договоры с российскими организациями. Таким образом, постоянно нарастающий взаимный интерес между иностранными и российскими бизнесменами приводит к возникновению все новых и новых

контактов, которые в итоге обретают форму внешнеторгового контракта. Не последнее значение имеет соблюдение порядка заключения внешнеэкономических сделок. Общие положения о субъектах внешнеэкономических отношений содержатся в главе 3 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»[9] (далее – Закон № 164). Правом на участие в заключении внешнеэкономических контрактов обладают все российские и иностранные лица (ст. 10 Закона № 164). Как правило, такие лица-участники внешнеторговой деятельности именуются хозяйствующими субъектами. В самом общем виде, под хозяйствующими субъектами следует понимать лиц, которые самостоятельно организуют свою деятельность и несут полную ответственность за риск, который может возникнуть в их деятельности. В трудах отечественных исследователей можно найти более подробное пояснение сущности и правового статуса хозяйствующих субъектов. Так, И.Н. Дудык отмечает, что хозяйствующим субъектом является индивидуальный предприниматель, коммерческая или некоммерческая организация, которая осуществляет деятельность, приносящую ей прибыль[10].

По мнению Г.Ю. Исатиной, субъектом хозяйствования может быть физическое или юридическое лицо, которое ведет от своего имени деятельность, приносящую доход, и осуществляет соответствующие экономические или хозяйственные операции[11].

То есть, хозяйствующие субъекты ведут производство, реализуют или приобретают товары, оказывают услуги или выполняют работы. К хозяйствующим субъектам могут относиться частные или государственные предприятия, филиалы, представительства, хозяйственные общества различных

---

[9] Федеральный закон от 8 дек. 2003 г. № 164-ФЗ, в редакции от 13 марта 2016 г. «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4850.

[10] Дудык, И.Н. Поощрение конкурентного поведения как метод государственного контроля над согласованными действиями субъектов хозяйствования / И.Н. Дудык // Право и государство: теория и практика. – 2013. – № 6 (102). – С. 105.

[11] Исатиина, Г.Ю. Бухгалтерский учет – основа информационного обеспечения субъектов хозяйствования / Г.Ю. Исатиина // Тенденции и перспективы инновационного развития правовых, социально-экономических и управленческих исследований: материалы международной научно-практической конференции. – М., 2014. – С. 126

организационно-правовых форм, а также граждане, осуществляющие индивидуальную предпринимательскую деятельность.

Хозяйствующих субъектов во внешнеэкономической деятельности можно различать по национальной принадлежности, выделяя резидентов (относящихся к Российской Федерации) и нерезидентов (являющихся иностранными лицами). Согласно п.23 ст.2 Закона № 164 резидентом считается предприятие, которое было создано в рамках действующего законодательства Российской Федерации. Физические лица могут быть признаны резидентами, если имеют гражданство России, постоянное место жительства на ее территории. Иностранное физическое или юридическое лицо имеет принадлежность к другому государству – по факту создания или гражданству (подданству), о чем говорится в п.11 ст. 2 Закона № 164.

В ст. 4 Федерального закона «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» значится о принципах государственного регулирования, к которым относятся:

– защита прав и интересов участников внешнеторговой деятельности;

– равенство для всех участников;

– взаимность отношений;

– обеспечение выполнения обязательств;

– выбор мер государственного регулирования;

– гласность;

– объективность и обоснованность в применении мер государственного регулирования;

– обеспечение обороны и безопасности;

– исключение неоправданного вмешательства в дела участников внешнеэкономической деятельности, исключение дискриминации;

– обеспечение права на обжалование незаконных действий органов государственной власти;

– единство системы государственного регулирования;

– единство применения методов государственного регулирования.

В последние годы Россия все активнее стремится к тому, чтобы сделать экономику страны более открытой и привлекательной для зарубежных инвесторов, отменяются некоторые запреты, упрощаются таможенные и налоговые режимы, создаются экономические зоны. Например, многие крупные субъекты хозяйствования инвестируют значительные суммы в реальный сектор экономики. Например, только финансовые показатели деятельности АФК «Система» растут с каждым годом. Так, в 2013 г. чистая прибыль корпорации составила 946 тыс. долларов США, а в 2014 г. – уже 2,257 млн. долларов США. В 2015 году прибыль АФК «Система» уже составила порядка 4,087 млн. долларов США[12].

Для улучшения инвестиционного климата России, в 2015 году была предпринята попытка создания свободной экономической зоны (далее – СЭЗ), которая представлена Республикой Крым и г. Севастополем[13]. На территории СЭЗ действует особый режим предпринимательской и иной экономической деятельности. Создание такой экономической зоны повлекло внесение изменений в порядок взимания налога на прибыль, единого сельскохозяйственного налога, земельного налога и налога на имущество. Так, для резидентов свободной экономической зоны установлена нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль по платежам, зачисляемым в федеральный бюджет (ставка в размере 13,5% для платежей, идущих в региональный бюджет). Единый сельскохозяйственный налог для отдельных категорий плательщиков также составляет 0% в 2015-2016 гг. и 4% в 2017-2018 гг. В настоящее время, согласно ч.1 ст.346.8 Налогового кодекса Российской Федерации[14] (далее – НК РФ), налоговая ставка по сельскохозяйственному налогу составляет 6 процентов.

---

[12] АФК «Система» и дочерние предприятия. Консолидированная финансовая отчетность по состоянию на 31 декабря 2014, 2013, 2012 годов и за годы, закончившиеся на эти даты [Электронный ресурс]. – URL: http://www.sistema.ru/fileadmin/user_upload/media/464048/afk_sistema_gaap_cons_fs_12_13-r.pdf (дата обращения: 15.11.2015).

[13] Уцына Е. 15 налоговых изменений в 2015 году [Электронный ресурс]. – URL: http://www.garant.ru/article/592675/ (дата обращения: 15.11.2015).

[14] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ, в редакции от 1 марта 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

Упрощенная система налогообложения на территории СЭЗ предполагает нулевую налоговую ставку в текущем и следующем году. В период 2017-2018 гг. она увеличиться до 4%, если объектом налогообложения будут являться доходы, и 10%, если доходы за вычетом расходов (ч.3 ст.346.20 НК РФ).

Созданные на территории СЭЗ юридические лица освобождаются от уплаты налога на имущество в течение 10 лет, от земельного налога – на три года, но только в том случае, если имущество и земельные участки применяются для осуществления деятельности на территории СЭЗ (ст. 2 Федерального закона от 29 ноября 2014 г. № 379-ФЗ)[15].

Ставка на внешнеэкономические отношения, безусловно, требует привлечения иностранных инвестиций. Процессы активизации иностранных инвестиций требуют серьезного научного анализа и общественной адаптации, прежде всего, в рамках возможных общественно-экономических рисков, ограничений национального и экономического суверенитета и в перспективах реализации экономических приоритетов. В ст. 1 Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»[16] установлено, что инвестиционная деятельность – это вложение инвестиций и осуществление практических действий для получения прибыли и достижения полезного эффекта. Термин «иностранные инвестиции», как правовое и экономическое явление, которое издавна привлекало и привлекает внимание ученых-экономистов, неоднозначно и разносторонне толкуется в литературных источниках. По определению А.В. Бессарабовой, иностранные инвестиции представляют собой все виды ценностей, которые вкладываются в объекты инвестиционной деятельности на

[15] Федеральный закон от 29 нояб. 2014 г. № 379-ФЗ, в редакции от 15 февр. 2016 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6660.

[16] Федеральный закон от 25 февр. 1999 г. № 39-ФЗ, в редакции от 28 февр. 2016 г. «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 9. – Ст. 1096.

территории той или иной страны[17]. По нашему мнению, в этом определении целесообразно было бы указать цель, ради которой осуществляется инвестирование.

По мнению Г. Пакермана, иностранные инвестиции представляют собой все виды имущественных и интеллектуальных ценностей, которые вкладываются иностранными инвесторами в объекты предпринимательской и других видов деятельности с целью получения прибыли[18].

Считать, что инвестирование может осуществляться только с целью получения прибыли, является не совсем правильным, поскольку вложение средств в объекты непроизводственной сферы можно рассматривать как средство обеспечения нормального функционирования экономики.

Наиболее приемлемым определением термина «иностранные инвестиции», является определение, которое дано в Федеральном законе «Об иностранных инвестициях в РФ» (ст.2): «Иностранная инвестиция – вложение иностранного капитала в объект предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации в виде объектов гражданских прав, принадлежащих иностранному инвестору, если такие объекты гражданских прав не изъяты из оборота или не ограничены в обороте в Российской Федерации в соответствии с федеральными законами, в том числе денег, ценных бумаг (в иностранной валюте и валюте Российской Федерации), иного имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальную собственность), а также услуг и информации»[19].

Однако, по мнению Н.Г. Дорониной, не совсем удачным является определение категории «иностранные инвестиции» через категорию «вложение», поскольку последняя является более широкой и объединяет также

---

[17] Бессарабова, А.В. О некоторых вопросах понятия «иностранные инвестиции» / А.В. Бессарабова // Актуальные вопросы российского права: сборник научных статей. – 2011. – Вып. 23. – С. 13.

[18] Пакерман, Г.А. Методы унификации права на примере правового регулирования иностранных инвестиций / Г.А. Пакерман // Журнал российского права. – 2009. – № 4. – С. 80.

[19] Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ, в редакции от 6 февр. 2016 г. «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3493.

объекты, не связанные с инвестированием[20]. Поэтому категорию «вложение» необходимо заменить конкретными объектами: деньги, ценные бумаги, имущественные права. Обзор и обобщение литературных источников позволяют определенным образом классифицировать иностранные инвестиции. По мнению Р.В. Шаброва, иностранные инвесторы могут осуществлять инвестиции в экономику России в следующих формах:

– долевое участие в предприятиях, создаваемых совместно с российскими юридическими и физическими лицами, или приобретение доли действующих предприятий;

– создание предприятий, полностью принадлежащих иностранным инвесторам, филиалов и других обособленных подразделений иностранных юридических лиц или приобретение в собственность действующих предприятий полностью;

– приобретение, не запрещенное законами России, недвижимого или движимого имущества, а также дома, квартиры, помещения, оборудование, транспортные средства и другие объекты собственности, путем прямого получения имущества и имущественных комплексов или в виде акций, облигаций и других ценных бумаг;

– приобретение самостоятельно или при участии российских юридических или физических лиц прав на пользование землей и использование природных ресурсов на территории России[21].

В зависимости от степени контроля над предприятием иностранные инвестиции разделяют на прямые и портфельные. Теоретический анализ прямых иностранных инвестиций начался еще в 60-х годах. По мнению экспертов Международного валютного фонда (МВФ) и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), инвестиции считаются прямыми, если осуществляются за пределами национальных границ с целью

---

[20] Доронина, Н.Г. Национальное законодательство и международное право как регуляторы иностранных инвестиций / Н.Г. Доронина// Цивилист. Научно-практический журнал. – 2009. – № 2. – С. 98.
[21] Шабров, Р.В. Информационное обеспечение привлечения иностранных инвестиций в РФ / Р.В. Шабров // Право и экономика. – 2010. – № 7. – С. 44.

расширения производства товаров и услуг, закупки товаров для импорта в страну базирования или экспорта в третьи страны. Их характерными признаками является то, что инвестору принадлежит управленческий контроль над предприятиями, и они выступают в форме акционерного капитала и краткосрочных и долгосрочных межфирменных займов[22].

Согласно этому определению для осуществления прямых инвестиций необходимо производство товаров и их перемещение между странами. То есть, здесь основным критерием является тот факт, что прямые иностранные инвестиции предусматривают осуществление предпринимательской деятельности. Помимо законодательных актов источниками правового регулирования иностранных инвестиций в России являются и международно-правовые акты. На уровне СНГ действует две крупнейшие Конвенции, которые регламентируют порядок защиты прав инвесторов и определяют границы сотрудничества инвесторов. Это Соглашение о сотрудничестве в области инвестиционной деятельности от 24 декабря 1993 года[23] и Конвенция о защите прав инвестора от 28 марта 1997 года[24]. Кстати, последняя из названных Конвенций для России так и не вступила в силу, тем самым оставив за российским законодателем право регламентации прав инвестора. Но, зато Россия принимает участие в Сеульской конвенции 1985 года об учреждении Многостороннего Агентства по гарантиям инвестиций (МИГА)[25]. Данный международный документ устанавливает порядок страхования инвестиций от возможных политических рисков в развитых странах. Учитывая тот факт, что в России политическая ситуация имеет далеко не последний вес, то присоединение к данной Конвенции является, безусловно, важным шагом на пути к обеспечению и защите прав инвесторов и их инвестиционных вложений.

---

[22] Нарышкин, С.Е. Привлечение иностранных инвестиций: экономическая стратегия и развитие регионов России / С.Е. Нарышкин. – М., 2009. – С. 68.

[23] Соглашение о сотрудничестве в области инвестиционной деятельности от 24 дек. 1993 г. (временно применяется договаривающимися государствами, в том числе Россией, до его ратификации) // Бюллетень международных договоров. – 1995. – № 4.

[24] Конвенция о защите прав инвестора от 28 марта 1997 г. (не вступила в силу для России) // Вестник ВАС РФ. – 1997. – № 8. – С. 80.

[25] Сеульская конвенция 1985 г. об учреждении Многостороннего Агентства по гарантиям инвестиций (МИГА) // СПС КонсультантПлюс, 2016.

Итак, внешнеэкономические отношения нацелены, прежде всего, на получение прибыли и налаживание внешнеторговых связей российских предприятий с иностранными партнерами. Достаточно распространенным явлением в рамках внешнеэкономических отношений является инвестирование, которое позволяет привлекать заинтересованных иностранных лиц к реальным секторам российской экономики. Как правило, наиболее активными участниками внешнеэкономической деятельности являются юридические лица – хозяйствующие субъекты, зарекомендовавшие себя с положительной стороны на внутреннем рынке, и желающие увеличить свой доход с помощью выхода на рынки других стран.

1.3. Особенности внешнеэкономических сделок по приобретению товаров, услуг в условиях создания ЕАЭС

Некоторые эксперты делают неутешительные прогнозы относительно состояния и дальнейшего развития российской экономики в 2016 году. Так, Международный валютный фонд предполагает, что в 2016 г. показатель ВВП снизится на один процент. Основными причинами ослабления российской экономики эксперты Международного валютного фонда называют нестабильность цен на нефть и газ на международном рынке, скачки рубля на валютном рынке. Международное рейтинговое агентство Moody's вначале 2015 г. прогнозировало нулевой рост экономики в России на следующий год, но, пересмотрев свой прогноз, пришло к заключению, что российскую экономику ждет рецессия и новое падение ВВП. Причиной этому, по мнению экспертов рейтингового агентства, станет замедление развития экономики Китая, которое отразиться на уровне цен на сырье. Прогнозируется падение ВВП на 1,5%[26].

Принимая во внимание такую ситуацию, государству следует сделать ставку на полноценное и качественное государственное регулирование внешнеэкономической деятельности, которое бы не нарушило баланс интересов и взаимоотношений государства и субъектов внешнеторговой

[26] Калюков Е. Moody's резко ухудшило прогноз развития экономики России в 2016 году [Электронный ресурс]. – URL: http://www.rbc.ru/economics/28/08/2015/55e01d719a79478907091a58 (дата обращения: 15.11.2015).

деятельности. Для любого вида управления необходимо наличие правового механизма, который должен включать в себя государственные органы, а также методы и формы осуществления управления.

Государственное регулирование представляет собой целенаправленное воздействие и влияние органов власти, обладающих соответствующей компетенцией с учетом административно-правовых норм, на общественные отношения. Государство в лице компетентных органов власти, которые в процессе своей управленческой деятельности используют методы административного регулирования, оказывает непосредственное воздействие на хозяйствующие субъекты в рамках внешнеэкономической деятельности.

Опыт развития зарубежных стран демонстрирует, что рыночная экономика базируется, прежде всего, на свободе выбора форм собственности и предпринимательской деятельности. Однако добиться ее существования, а тем более поддержания в дальнейшем просто невозможно без применения методов и форм государственного регулирования. Н.А. Пьянов указывает, что правовая природа государственного вмешательства представляет собой целостную систему организации социальной жизни общества, включая и рыночную экономику. Меньшая активность государства свидетельствует, как правило, о высоком уровне саморегулирования экономики[27].

Подобный подход позволяет утверждать, что государственное регулирование как самостоятельное явление носит объективный характер, позволяющий ему подчеркивать определенную закономерность в развитии и укреплении рыночных отношений и всей экономики страны.

На примере некоторых направлений государственного регулирования можно проследить, как государство охраняет публичные интересы субъектов хозяйствования, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность:

– обеспечение по приоритетным позициям государственных и общественных нужд;

---

[27] Пьянов, Н.А. Государственное регулирование как самостоятельная научная проблема / Н.А. Пьянов // Журнал российского права. – 2012. – № 5. – С. 60.

– формирование государственного и местных бюджетов;

– защита окружающей среды;

– свобода предпринимательской деятельности, поддержание конкурентоспособности субъектов хозяйствования, защита от монополизма;

– привлечение инвестиций, интеграция России в мировую экономику;

– обеспечение высокого качества товаров, работ и услуг, налаживание отечественного производства.

При этом активно возрастает роль государственного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов. По нашему мнению, степень роста роли государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в России должна постоянно отслеживаться, дабы исключить возможные препятствия для развития основных институтов рыночной экономики. Иначе, может произойти так, что изначально положительное влияние системы государственного вмешательства приобретет отрицательный характер.

Г.Р. Гафарова подчеркивает, что смена частных владельцев на государственных собственников может снизить эффективность в отдельных отраслях экономики. Например, у частных компаний, как «Лукойл», доходность активов составляет примерно 20% и выше, что по международным стандартам является высоким показателем. В то же время у «Роснефти» или «Газпрома» данный показатель ниже 10%[28]. Следовательно, можно утверждать, что такая разница вызвана тем, что акции, контролирующие активы, не работают и дохода не приносят, в отличие от активов частных собственников. Полагаем, это связано с тем, что государственные управленцы в случае конкуренции могут всегда использовать помощь государственных структур, доказав при этом свою правоту не высоким качеством товара, а приближенностью к власти. И.С. Николаев отмечает, что, несмотря на всю значимость и важность государственного регулирования как самостоятельного явления, в действующем законодательстве отсутствует определение

[28] Гафарова, Г.Р. Ценообразование: государственное регулирование, контроль и ответственность (финансово-правовой аспект): монография / под ред. Н.А. Саттаровой. – М.: Юрлитинформ, 2013. – С. 17.

«государственного регулирования» и «государственного регулирования предпринимательской деятельности». Вместе с тем, в некоторых нормативных правовых актах законодатель не забыл обратить внимание на государственное регулирование[29].

Например, в таких законах, как Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» или Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» совершенно нет упоминаний о значении государственного регулирования. По нашему мнению, это, по меньшей мере, странно, ведь из названия правовых актов следует, что они определяют основы государственного регулирования. Полагаем, невозможно определить и установить основы, если до конца нет ясности с терминологией. Тем не менее, в ст. 4 названного закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» законодатель определил методы регулирования. Так, торговую деятельность государство вправе регулировать с помощью следующих методов:

– установление требований к ее организации и осуществлению;

– антимонопольное регулирование;

– информационное обеспечение;

– государственный и муниципальный контроль.

О принципах государственного регулирования внешнеторговой деятельности, содержащихся в ст.4 Закона № 164 мы уже упоминали выше.

Исходя из приведенных примеров, можно утверждать, что, хотя законодатель и не акцентирует внимание на определении термина «государственное регулирование», тем не менее, обращает внимание на условия и факторы его осуществления. Однако, по нашему мнению, отсутствие единой терминологии приводит к тому, что в одном правовом акте находят

[29] Николаев, И.С. Государственное регулирование предпринимательской деятельности в сфере недропользования в Российской Федерации (правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.С. Николаев. – М., 2013. – С. 14.

отражение только принципы государственного регулирования, в другом – только задачи или методы, что не до конца правильно. Ведь, по сути, основы государственного регулирования включают и задачи, и методы, и формы, и общее определение, лишь в таком случае государственное регулирование будет иметь значение. Отдельное внимание в рамках государственного регулирования внешнеэкономической деятельности следует обратить на деятельность органов государственной власти, которые, в общем-то, это регулирование и осуществляют. Ясно, что для полноценного регулирования внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов в России созданы соответствующие компетентные органы власти. С их помощью осуществляется полноценное, взвешенное и целенаправленное взаимодействие с субъектами хозяйствования. Следует отметить, что некоторые органы государственной власти являются фундаментальными, базовыми учреждениями, и имеют значение абсолютно для всех хозяйствующих субъектов, независимо от того, в какой сфере или отрасли они заняты. В ст. 11 Конституции Российской Федерации значится, что органы государственной власти в России представлены главой государства в лице Президента Российской Федерации, высшим законодательным органом – двухпалатным парламентом (Федеральным Собранием) и главным исполнительным органом власти – Правительством Российской Федерации. Дополнительно упоминается о судах, которые формируют судебную систему государства. Названные органы осуществляют свою деятельность, основываясь на принципе разделения властей на три ветви.

Так, главным органом исполнительной власти является Правительство Российской Федерации (далее – Правительство РФ). Согласно ст. 12 Федерального конституционного закона от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации», на него возложена обязанность по

руководству работой федеральных министерств и ведомств, а также установлению контроля над их деятельностью[30].

Органы государственного управления подчиняются Правительству РФ, ответственны перед ним за выполнение своих функций и порученных задач. Правительство РФ обладает правом на установление порядка создания и функционирования различных органов исполнительной власти на государственном уровне. Деятельность Правительства РФ основывается на принципах народовластия, верховенства закона, справедливости, непредубежденности, ответственности, гласности. Целью Правительства является обеспечение реализации прав, свобод и интересов человека и гражданина.

В области государственного регулирования внешнеэкономической деятельности участие Правительства РФ, безусловно, важно и целесообразно, так как оно является главным органом исполнительной власти, которое способно контролировать деятельность других компетентных органов государственной власти. Так, например, в настоящее время Правительством России одобрены Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 г. и на плановый период 2016 - 2017 гг.[31].

Отметим, что особая роль в регулировании внешнеэкономической деятельности принадлежит и Президенту Российской Федерации (далее – Президент РФ). Согласно ч.1 ст.90 Конституции России, Президент РФ вправе издавать указы и распоряжения, которыми он способен регулировать различные сферы жизнедеятельности и устранять имеющиеся пробелы в законодательстве. Так, Президентом РФ издан один из важнейших указов, который определил структуру органов исполнительной власти – указ Президента РФ от 21 мая 2012 г. «О структуре федеральных органов

---

[30] Федеральный конституционный закон от 17 дек. 1997 г. № 2-ФКЗ, в редакции от 1 янв. 2016 г. «О Правительстве Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 51. – Ст. 5712.

[31] Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

исполнительной власти»[32]. В рамках данного нормативного акта определяется и направление взаимодействия органов государственного управления в области регулирования внешнеэкономической деятельности. Фактически Президент РФ на практике способен активно регулировать те общественные отношения, которые требуют соответствующей регламентации, для восполнения существующих пробелов в действующем законодательстве. Об этом имеются и соответствующие указания в постановлении Конституционного Суда РФ от 30 апреля 1996 г.[33]. Конституционный Суд России пришел к заключению, что Президент РФ уполномочен вторгаться в сферу законодательной деятельности, так как, согласно ст. 80 Конституции России, он призван обеспечивать согласованное взаимодействие органов государственной власти. Следовательно, издание им указов и распоряжений обычно происходит в отношении тех вопросов, которые требуют законодательного решения.

Президента и Правительство РФ стоит относить к государственным органам общей компетенции, их действия, в большей мере, направлены на обеспечение нормативного регулирования всех сфер общественной жизни, учитывая и деятельность субъектов хозяйствования во внешнеторговых отношениях. Кроме того, принимаемые ими нормативные документы направлены на обеспечение и реализацию основных прав и свобод человека и гражданина, защиту и охрану интересов всех участников названной области отношений. В контексте борьбы с коррупционными проявлениями эти органы, как никто другой, способны в полной мере обеспечить и способствовать реализации надлежащих предупредительных и профилактических мер. Как правило, действия Президента РФ, определенные соответствующим посланием или указом, являются неким призывом к развитию приоритетных направлений в сфере государственного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов в России.

---

[32] Указ Президента Российской Федерации от 21 мая 2012 г. № 636, в редакции от 21 февр. 2016 г. «О структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 22. – Ст. 2754.
[33] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 апр. 1996 г. // Российская газета. – 1996. – 5 мая.

Федеральное Собрание, в частности Государственная Дума, принимает активное участие в принятии законов и положений, регулирующих направления развития политики в различных сферах и областях. Кроме того, Федеральное Собрание РФ осуществляет парламентский контроль. Цель парламентского контроля заключается не только в установлении соответствия деятельности органов власти нормам законодательства, но и целесообразности социально-экономической и политической обоснованности деятельности; выявления отклонений от конституционных принципов, государственных программ и стандартов, общих социально-правовых требований; причин незаконной или нецелесообразной деятельности и средств, направленных на усовершенствование, рационализацию, развитие объекта контроля; установления предпосылок по привлечению виновных к ответственности в соответствии с полномочиями субъекта контроля.

15 апреля 2014 года Минэкономразвития России была разработана новая Государственная программа № 330[34] под названием «Развитие внешнеэкономической деятельности». В общих чертах – программа направлена на усиление позиций Российской Федерации в глобальной экономике, на улучшение количественных и качественных параметров внешнеэкономической деятельности, на повышение ее вклада в решение проблем обновления национального хозяйства. Программа уже набрала силу, и рассчитана на период до 2018 года. В рамках обозначенной Программы выделено шесть основных направлений:

– реализация приоритетных направлений внешнеэкономической деятельности в рамках международного сотрудничества;

– формирование и развитие Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС);

– создание национальной модели поддержки внешнеэкономической деятельности;

---

[34] Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апр. 2014 г. № 330 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Развитие внешнеэкономической деятельности» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

– улучшение механизмов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности;

– совершенствование системы таможенного регулирования;

– развитие и полноценное обеспечение системы пунктов пропусков через государственную границу и границу Таможенного Союза ЕАЭС для осуществления внешнеэкономической деятельности.

Для оценки степени достижения стратегической цели и решения поставленных задач в госпрограмме используется ряд целевых показателей, включая:

- темпы роста экспорта товаров в целом;

- темпы роста экспорта товаров без энергетических товаров;

- доля машин, оборудования и транспортных средств в экспорте товаров;

- коэффициент товарной диверсификации экспорта;

- темпы роста числа организаций – экспортеров (без индивидуальных предпринимателей);

- темпы роста взаимной торговли стран – участниц Таможенного союза неэнергетическими товарами.

Объёмы ресурсного обеспечения по базовому варианту госпрограммы подлежат ежегодному уточнению в рамках подготовки проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной год и плановый период.

Общий объём финансирования уточнённой госпрограммы на период 2013–2018 годов составляет 438 554 246,65 тыс. рублей (в ценах соответствующих лет).

Предельные объёмы бюджетных ассигнований на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов составляют:

на 2014 год – 73 149 327,60 тыс. рублей;

на 2015 год – 72 885 231,31 тыс. рублей;

на 2016 год – 73 087 832, 60 тыс. рублей[35].

[35] Там же.

В действующем законодательстве, регламентирующем внешнеэкономическую деятельность, существуют правовые институты, которые не имеют практического применения (так называемые «мертвые нормы»), отчасти, тормозящие развитие внешнеторгового оборота в России. Например, соглашения о разделе продукции.

Среди зарубежных ученых после вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции»[36] бытовало мнение, что они станут панацеей от российских экономических несчастий. Предполагалось, что такие договоры должны в скорейшем времени широко внедриться в нефтегазовый сектор, и улучшить его состояние путем привлечения иностранных инвестиций в отечественную экономику. Следует заметить, что ожидания не оправдались, хотя соглашения о разделе продукции пользовались популярностью еще со времен развала Советского Союза. Тем не менее, именно после принятия одноименного закона о названных соглашениях, их использование резко прекратилось.

Согласно ч. 1 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъектам предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения. Статья 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» содержит нормы о том, что произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в

[36] Федеральный закон от 30 дек. 1995 г. № 225-ФЗ, в редакции от 19 июля 2011 г. «О соглашениях о разделе продукции» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 18.

соответствии с соглашением, которое должно предусматривать условия и порядок такого раздела. Обычно к таким условиям относятся:

– определение общего объема производственной продукции и ее стоимости;

– определение части производственной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению. При этом предельный уровень не должен превышать 75% от общего объема продукции;

– осуществление раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная продукция, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период.

В отдельных случаях раздел производственной продукции между государством и инвестором может осуществляться и в ином порядке.

Ввиду такой ситуации, в 2006 году Минэкономразвития поднимало вопрос о том, чтобы отменить ряд таможенных льгот на ввозимое оборудование по соглашениям о разделе продукции. По оценкам Министерства, государство не дополучает по результатам этих льгот около 10-12 млрд. рублей ежегодно[37]. В настоящее время продолжают действовать некоторые распоряжения в отношении ввоза товаров по соглашениям о разделе продукции. Например, одним из таких документов является распоряжение Государственного таможенного комитета РФ «О ввозе товаров в рамках соглашения о разделе продукции по Харьягинскому месторождению»[38].

Согласно п.1 названного распоряжения таможенное оформление товаров осуществляется без взимания таможенных пошлин, акцизов и налогов на добавленную стоимость. Товар может ввозиться операторами, подрядчиками,

---

[37] Таможенные льготы при ввозе оборудования по соглашениям о разделе продукции могут быть отменены [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://vch.ru/event/view.html?alias=tamoghennye_lgoty_pri_vvoze_oborudovaniya_po_soglascheniyam_o_razdele_produkzii_mogut_byt_otmeneny(дата обращения: 15.11.2015).

[38] Распоряжение ГТК РФ от 18 мар.1998 г. № 01-14/297 «О ввозе товаров в рамках Соглашения о разделе продукции по Харьягинскому месторождению» // Документ опубликован не был. СПС «Консультант +».

перевозчиками, поставщиками и любыми другими лицами, которые принимают участие в разработке и добычи нефти на Харьягинском месторождении. Также не предполагается взимание акцизов за таможенное оформление минерального сырья и продуктов его переработки, которые являются собственностью инвестора. В 2009 году Федеральной таможенной службой Российской Федерации[39] были даны методические рекомендации по проведению таможенного контроля над целевым использованием товаров, которые ввезены для реализации соглашений о разделе продукции.

[39] Письмо ФТС России от 30 апр. 2009 г. № 01-11/19384 «О методических рекомендациях» // Таможенный вестник. – 2009. – № 11.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПОРЯДКА ПРИМЕНЕНИЯ НДС В РАМКАХ ЕАЭС

2.1. Порядок исчисления и возмещения НДС по сделкам, совершаемым юридическими лицами, резидентами стран ЕАЭС

Ввоз товаров из стран ЕАЭС российской компанией (юридическим лицом, импортером) предполагает исчисление и уплату в бюджет НДС. Уплата данного налога осуществляется не в составе цены ввозимых товаров (как, например, при осуществлении сделок на российском рынке), а непосредственно в российский федеральный бюджет. При этом неважно, на каком режиме налогообложения пребывает российский импортер. Данный порядок определен Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, который является Приложением № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанном в Астане 29 мая 2014 года (далее – Протокол о порядке взимания). Согласно п. 13 Раздела II Протокола о порядке взимания обязанности по уплате НДС при совершении сделок возникает у компаний, которые применяют и специальные налоговые режимы.

Для уплаты НДС при ввозе налоговую базу следует определять на дату принятия товаров к учету. В основу налоговой базы кладется стоимость приобретенных товаров, которая определяется с помощью цены сделки, подлежащей уплате поставщику за товары, согласно условиям договора (п. 14 Раздела III Протокола о порядке взимания). Если за приобретенный товар уплачивается иностранная валюта, то рублевую стоимость можно узнать посредством пересчета стоимости иностранной валюты на курс Центрального Банка к дате принятия товара в учет (п. 14). Исчисленная налоговая база умножается на ставку НДС (10% или 18%), и позволяет определить сумму налога.

НДС на импорт подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, который следует за месяцем принятия на учет товаров, ввезенных из государств-участников ЕАЭС. В этот же срок компания-импортер обязана представить в

налоговую службу специальную декларацию по НДС, форма которой установлена законодательством России (п. 20 Раздела III Протокола о порядке взимания). К сожалению, новой формы декларации до сих пор нет, поэтому импортерам приходится использовать форму, действующую еще со временем Таможенного Союза, что подтверждено соответствующим Письмом Министерства финансов[40]. Действующая форма утверждена Приказом Минфина России от 7 июля 2010 г. № 69н[41].

В отличие от обычной декларации НДС, которая представляется в налоговые органы ежеквартально, указанная форма представляется за месяц. Соответственно, если поставки из стран ЕАЭС возникают регулярно (например, каждый месяц), то и декларация по импортированным товарам на уплату НДС составляет не реже одного раза в месяц.

Для полноценного осуществления импортных операций юридическому лицу вместе с декларацией необходимо представить в налоговые органы и некоторые другие документы:

а) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных платежей;

б) банковскую выписку, что подтверждает факт уплаты НДС;

в) товарораспорядительные документы;

г) счет-фактуру от иностранного контрагента;

д) договор или контракт, согласно которому приобретаются товары.

С 2015 года допускается подача заявления на бумажном носителе или в электронном виде с электронно-цифровой подписью. Федеральная налоговая служба России утверждает, что представление заявления в электронном виде с электронной подписью должно осуществляться только через оператора электронного документооборота. По результатам проверки заявления

---

[40] Письмо Минфина России от 12 августа 2015 г. № 03-07-13/1/46423 // СПС «КонсультантПлюс».

[41] Приказ Минфина Российской Федерации от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств – членов таможенного союза и Порядка ее заполнения» // Российская газета. – 2010. – № 171.

моментально формируется сообщение о проставлении отметки налогового органа, либо об отказе в ее проставлении[42].

Усиленная квалифицированная электронная подпись позволяет импортеру не подавать заявление еще и на бумаге. Также нет необходимости обращаться в инспекцию о получении бумажных экземпляров с проставленными отметками для последующего направления иностранному продавцу. Достаточно лишь направить копии составленного заявления и сообщение о проставлении отметки, что подтверждает факт уплаты косвенных платежей.

Если импортер применяет обычный режим налогообложения, соответственно, не освобожден от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ, то он вправе уплаченную сумму при осуществлении импорта из стран ЕАЭС принять к вычету (п. 26 Раздела III Протокола о порядке взимания, п. 2 ст. 171 НК РФ).

Статьи 171-172 НК РФ предусматривают, что вычет НДС по импортным операциям можно осуществить после принятия товаров к учету и документального подтверждения факта уплаты НДС. Дополнительных условий о вычете в НК РФ не содержится. Однако Министерство финансов в письме от 2 июля 2015 г. поясняет, что НДС, уплаченный за товары после импорта из стран ЕАЭС, можно принять к вычету только после получения заявления о ввозе товаров с отметкой об уплате названного налога[43].

В обоснование своей позиции Министерство финансов России ссылается на Правила ведения книги покупок, которая используется при расчетах по НДС[44].

Однако суды по данному вопросу высказывают противоположную позицию. Согласно положениям п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ, суммы НДС, уплаченные при ввозе на территорию России товаров, подлежат вычетам после

---

[42] Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 1 июля 2015 г. № ЗН-4-17/11507@ «Об электронном документообороте» // СПС «КонсультантПлюс».

[43] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2015 г. № 03-07-13/1/38180 // СПС «КонсультантПлюс».

[44] Постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137, в редакции от 29 ноября 2014 г. «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 3. – Ст. 417.

принятия товаров на учет и при наличии документов, подтверждающих фактическую уплату налога при ввозе товаров. Поэтому организация вправе принять уплаченный при ввозе НДС в том квартале, когда товары приняты на учет и налог уплачен в бюджет, даже если отметка на заявлении о ввозе проставлена в следующем квартале[45].

Следует остановиться на некоторых весьма интересных аспектах исчисления и уплаты НДС при осуществлении экспортно-импортных операций:

Ситуация № 1. Российская организация занимается продажей белорусской фирме товаров, которые были приобретены у компании в Республике Казахстан. В Россию товар не ввозится, а сразу отгружается получателю в Республике Беларусь.

В такой ситуации, НДС на ввоз по договору с казахской компанией не уплачивается. По договору с белорусской компанией экспортная ставка также не применяется. В таком случае, Россия не является местом реализации товаров, поскольку товары на момент отгрузки находятся за пределами страны (п.1 ст. 1 Протокола, ст. 147 НК РФ). Соответственно, руководствуясь ст. 146 НК РФ, продажа товаров белорусской компании не будет облагаться НДС.

Ситуация № 2. Российский предприниматель работает по упрощенной системе налогообложения. Недавно был заключен экспортный договор с компанией, находящейся в Республике Беларусь. Компания-покупатель требует от предпринимателя счета-фактуры с указанием на нулевую ставку НДС, мотивируя свои требования тем, что данный документ необходим для налоговой инспекции.

Руководствуясь п. 1 ст.1 Протокола, нулевая ставка при экспорте товаров в Республику Беларусь действует только в отношении плательщиков НДС. Следует полагать, согласно п. 2 ст. 346.11 НК РФ, что данный предприниматель таким плательщиком не является, за исключением НДС, который уплачивается при импорте и рамках договора простого товарищества или доверительного

[45] См., напр.: Постановление ФАС Московского округа от 25 июля 2011 г. № КА-А41/7408-11 // СПС «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Центрального округа от 14 февраля 2012 г. № А62-2431/2011 // СПС «КонсультантПлюс».

управления имуществом. Следовательно, российский экспортер не обязан выставлять подобных счетов (п. 3 ст. 169 НК РФ). Интересы партнера из Республики Беларусь, по нашему мнению, не могут пострадать из-за отсутствия такого документа. Так, Протокол требует при ввозе товаров представлять в налоговую инспекцию счета-фактуры, только если их оформление предусмотрено законодательством (Подпункт 4 п. 8 ст. 2 Протокола). Если счет-фактура не оформляется, подавать в налоговую инспекцию и указывать в заявлении о ввозе можно любой другой документ, в котором прописана стоимость товаров (Пункт 1 Письма ФНС России от 10.05.2011 г. № АС-4-2/7439@).

Чтобы решить спорную ситуацию, можно письменно уведомить белорусского покупателя о том, что компания применяет упрощенную систему налогообложения. Письмо будет иметь существенное значение, если к нему будет приложена копия документа из налоговой инспекции, подтверждающего, что компания трудится по упрощенной системе налогообложения. Получить такую бумагу можно, направив в инспекцию запрос в произвольной форме. Ответить на него налоговая служба должна в течение 30 календарных дней с момента его получения (Письмо ФНС России от 04.12.2009 г. № ШС-22-3/915@).

Ситуация № 3. Российская компания занимает продажей товаров, которые не облагаются НДС, в страны-участницы ЕАЭС. Представители компании намереваются заключить внешнеэкономический контракт с покупателями из Республики Беларусь.

В такой ситуации экспорт товаров в Республику Беларусь будет включен в облагаемые НДС операции с применением нулевой ставки. Тот факт, что по российскому налоговому законодательству реализация товаров не облагается НДС (Статья 149 НК РФ), роли не играет. Приоритет приобретает, согласно ст. 7 НК РФ, соглашение между странами ЕАЭС. Однако в Протоколе отсутствуют указания на возможность освобождения от уплаты НДС при экспорте отдельных товаров в Республику Беларусь. Причем, несмотря на то, что по НК

РФ реализация подобных товаров не облагается НДС, в Минфине считают, что если вовремя не представить документы в обоснование нулевой ставки, то придется заплатить НДС за период отгрузки товаров (Пункт 3 ст. 1 Протокола).

Ситуация № 4. Российская компания впервые осуществляла экспорт товаров в Республику Беларусь. В июле был передан пакет документов в налоговую инспекцию, где их не приняли, указав, что представить документы следует по окончанию третьего квартала. Срок с момента отгрузки товаров в 180 дней истекает в сентябре. Если подать документы позже, не возникнет ли необходимость в уплате несвоевременно подтвержденного экспорта.

В такой ситуации следует руководствоваться следующими нормами. В Протоколе сказано, что документы в подтверждение нулевой ставки НДС нужно представить, с одной стороны, в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров, а с другой – одновременно с налоговой декларацией (Пункт 2 ст. 1 Протокола). Учитывая, что декларация по НДС подается не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (Ст. 163, п. 5 ст. 174 НК РФ), налоговая инспекция не видит ничего предосудительного в том, что своевременно подготовленный пакет документов будет подан вместе с декларацией за тот квартал, в котором он был собран. Ведь ФНС считает, что если полный пакет экспортных документов собран, то моментом определения налоговой базы при экспорте в страны ЕАЭС является последний день квартала, в котором это произошло (Письмо ФНС России от 13.05.2011 N КЕ-4-3/7675@), как и при обычном экспорте (Пункт 9 ст. 167 НК РФ).

Ситуация № 5. Белорусская фирма продала свою продукцию в Республику Казахстан через российского агента, участвующего в расчетах.

Помимо заявления о ввозе, транспортных и товаросопроводительных документов, потребуется представить в налоговую инспекцию следующие документы (Подп. 5 п. 2 ст. 1 Протокола; п. 2 ст. 165 НК РФ):

– агентский договор;

– договор, на основании которого агент поставил товары в Казахстан.

До 1 октября 2011 г. в экспортный пакет документов при продаже через посредника включалась банковская выписка, подтверждающая поступление денег за экспортированные товары на личный счет или на счет агента (Подп. 3 п. 2 ст. 165 НК РФ). Следует учитывать, что в заявлении о ввозе, которое должен представить казахский покупатель, должен быть заполнен разд. 3. Здесь импортеры должны указывать информацию об ИНН, КПП принципала и агента, а также о реквизитах агентского договора.

Если информацию для заполнения данного раздела заявления о ввозе казахский покупатель не может почерпнуть из имеющегося у него договора, следует просить агента о направлении покупателю информационного сообщения с недостающими данными (Подпункт 6 п. 8 ст. 2 Протокола). Ведь правильно заполненное контрагентом заявление о ввозе товаров – непременное условие для подтверждения экспортной ставки НДС. Составить такое сообщение агент может в произвольном виде. Главное, чтобы оно было подписано руководителем и заверено печатью организации-агента.

Итак, наиболее распространенной формой отношений в рамках внешнеэкономической деятельности является внешнеэкономический контракт (договор, сделка). Действующее законодательство, к сожалению, не содержит определения данной правовой категории, что, по нашему мнению, сильно усложняет процесс развития и укрепления внешнеторговых связей с участием России. Предлагается внести соответствующее определение в содержание Закона № 164, либо в текст ГК РФ. При осуществлении импортных операций с участием юридических лиц (резидентов стран ЕАЭС) следует принимать во внимание сложившуюся практику исчисления и уплаты косвенного налога – НДС, которая несколько отличается от утвердившейся практики в России.

2.2. Порядок применения нулевой ставки НДС при экспорте за пределы ЕАЭС

По общему правилу экспортные операции между странами-участницами ЕАЭС сопровождаются применением нулевой ставки НДС, что подтверждается п. 3 Раздела II Протокола о порядке взимания. Однако обоснованность

применения нулевой ставки необходимо подтвердить, собрав определенный пакет документов (п. 4 Раздела III Протокола о порядке взимания):

а) договор поставки товаров, заключенный с контрагентом из ЕАЭС;

б) транспортные или иные товарораспорядительные документы;

в) заявление об уплате налогов и ввозе товаров, составленное иностранным покупателем.

Нельзя оставлять без внимания и банковскую выписку, которая подтверждает фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика. Однако тут же оговаривается: «если иное не предусмотрено законодательством государства-члена». Положения Налогового кодекса РФ, регулирующие порядок применения нулевой ставки в отношении «обычного» экспорта, не требуют наличие выписки. Следовательно, можно говорить о том, что «законодательством предусмотрено иное». А значит, в данном случае представлять выписку банка не нужно. Данный подход подтверждается Письмом Минфина РФ от 12.09.12 г. № 03-07-15/123[46]. Полагаем, что этим письмом можно пользоваться и сейчас, поскольку нормативное регулирование в этой части существенно не изменилось.

Договор как документ обычно вопросов не вызывает, как правило, если соглашение составлено с индивидуальным предпринимателем, проживающим на территории страны-участницы ЕАЭС, то проблем с подтверждением нулевой ставки не возникает. Отсутствуют какие-либо сложности и при заключении договора с филиалом российской компании, который осуществляет деятельность на территории ЕАЭС. Если экспорт осуществляется юридическим лицом в свой собственный филиал, хотя бы и расположенный за пределами России, то подобная операция не должна облагаться НДС.

Что касается транспортных документов, то не всегда они могут быть в наличии у экспортера. Например, если вывоз товара со склада поставщика

---

[46] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 12 сентября 2012 г. № 03-07-15/123 // СПС «КонсультантПлюс».

осуществляется собственным транспортом контрагента из ЕАЭС. Означает ли это, что у поставщика-экспортера в данном случае возникнут проблемы с подтверждением нулевой ставки?

Из Письма Минфина РФ от 19.07.2012 № 03-07-13/01-42[47] следует, что отсутствие в рассматриваемой ситуации транспортных документов не противоречит законодательству. И налогоплательщик в качестве товаросопроводительных документов может представить товарную накладную ТОРГ-12. Правда, данное разъяснение было выпущено в период действия Таможенного союза, но суть от этого не меняется, ведь и раньше международный документ требовал наличие транспортных документов.

Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, как мы уже отметили ранее, должно составляться иностранным покупателем. В настоящее время применяется форма заявления о ввозе, утвержденная Протоколом об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств – членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 11.12.2009, с учетом изменений, внесенных Протоколом, подписанным в г. Москве 8.10.2014.

Если заявление оформлено на бумажном носителе, то один из экземпляров данного заявления с отметкой своей налоговой инспекции иностранец должен прислать российскому экспортеру, чтобы тот смог подтвердить обоснованность применения нулевой ставки НДС. Если иностранец заполнял заявление в электронном виде, то помимо этого заявления он должен представить российскому экспортеру документ в электронной форме о том, что оплата налога подтверждена налоговой инспекцией.

Вместо самих заявлений экспортер может представить в органы налоговой службы перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов[48]. Данный перечень составляется по форме, утвержденной Приказом ФНС от 6.04.2015 № ММВ-7-15/139@. Этот документ составляет российский

---

[47] Письмо Минфина Российской Федерации от 19 июля 2012 г. № 03-07-13/01-42 // СПС «КонсультантПлюс».

[48] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 7 августа 2015 г. № 03-07-13/1/45758 // СПС «КонсультантПлюс».

экспортер на основе заявлений, полученных от своего покупателя из ЕАЭС. Представляться документ может в электронном виде по утвержденному вышеуказанным приказом формату или на бумажном носителе, в том числе со штрих кодом. Но нужно знать: сведения, включенные экспортером в перечень заявлений, будут проверяться в налоговой службе на соответствие тем данным, которые получены налоговиками в рамках международного межведомственного обмена информацией.

Все указанные выше документы представляются в налоговую инспекцию в течение 180 календарных дней с даты отгрузки товаров, о чем прямо сказано в п. 5 раздела II Протокола о порядке взимания.

В то же время факт представления документов приурочен к сроку представления декларации по НДС. Например, если полный пакет документов собран, предположим, в декабре 2015г. то представить его нужно будет вместе с декларацией по НДС за IV квартал 2015г. то есть не позднее 25 января 2016г. Такой порядок применяется, даже если к 25 января уже истечет 180-дневный срок. Главное, что документы были в 180-дневный срок собраны и представлены в налоговую службу в ближайшую дату, установленную для подачи декларации по НДС.

Если компания-экспортер получила от контрагента из ЕАЭС предоплату, то полученную сумму она не должна включать в налоговую базу по НДС. Это следует из пункта 1 статьи 154 НК РФ, согласно которому в налоговую базу по НДС не включается оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), которые облагаются по нулевой ставке в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ.

Из пункта 3 раздела II Протокола следует, что при экспорте товаров с территории РФ на территорию другого государства-члена российский экспортер имеет право на налоговые вычеты в порядке, который предусмотрен для «обычного» экспорта. Этот порядок прописан в главе 21 НК РФ и согласно нему суммы «входного» НДС, относящегося к товарам, которые экспортируются в ЕАЭС, принимаются к вычету в особом порядке.

Данный порядок установлен положениями пункта 3 статьи 172 НК РФ. Согласно нему право на вычет возникает в момент определения налоговой базы. Это либо по мере сбора документов (если организация успела в 180-дневный срок собрать все необходимые документы), либо по мере начисления НДС (если в течение 180 дней необходимые документы не были собраны).

Бывает, что компания в момент приобретения товаров может не знать, что эти товары будут поставлены в ЕАЭС. Либо предполагает продажу этих товаров на российском рынке, а потом меняет свои планы. Тогда «входной» НДС она может принять к вычету на общих основаниях – в момент принятия товаров к учету. Если это произошло, то впоследствии необходимо восстановить НДС. Саму сумму восстановленного НДС следует отразить в графе 5 по строке 100 «Суммы налога, подлежащие восстановлению при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов» раздела 3 декларации по НДС[49].

Но в какой момент нужно восстановить налог? К сожалению, вышеупомянутые письма финансового ведомства не содержат ответа на этот вопрос. Но из писем, касающихся восстановления НДС в случае «обычного» экспорта, следует, что восстанавливать налог нужно не позднее того налогового периода, в котором производится выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта (Письмо Минфина РФ от 28.08.2015 № 03-07-08/49710)[50].

Отгрузку товары в государства, входящие в ЕАЭС, заносить в декларацию по НДС нужно только в том периоде, в котором будут собраны все необходимые документы. Либо, если экспортер не успел собрать документы в 180-дневный срок, в том периоде, в котором этот 180-дневный срок истекает.

Для отражения «экспортных» операций в декларации по НДС предусмотрены разделы с 4 по 6. Если все необходимые документы собраны в

---

[49] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 февраля 2015 г. № 03-07-08/10143 // СПС «КонсультантПлюс».

[50] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 августа 2015 г. № 03-07-08/49710 // СПС «КонсультантПлюс».

180-дневный срок, то экспортные операции следует отразить в разделе 4. Там же нужно указать и суммы вычетов, относящихся к экспортным поставкам.

Если же экспортеру не удалось вовремя собрать все необходимые документы, то ему придется начислить НДС со стоимости экспортной поставки. Этот НДС и суммы вычетов следует отразить в разделе 6 декларации по НДС. При этом следует учесть, что исчислять НДС в рассматриваемой ситуации необходимо за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров (п. 5 раздела II Протокола). Соответственно, помимо НДС придется уплатить и пени. Собрав впоследствии нужные документы, российский экспортер сможет вернуть налог, заявив его к вычету, но вот пени ему уже не вернут.

Также следует поэтапно рассмотреть общие правила применения нулевой ставки НДС при экспорте, в отношении действий российского экспортера товаров, например, в страны ЕАЭС – Беларусь, Армению, Казахстан или Киргизию:

а) Отгрузка товара в страны-участницы ЕАЭС (Республика Беларусь, Республика Казахстан, Армения, Киргизия).

Оформляя отгрузку, следует составить накладную и счет-фактуру, указав ставку НДС 0% (Подпункт 10 п. 5 ст. 169 НК РФ; ст. 2 Соглашения ТС; п. 1 ст. 1 Протокола). Ставить отметку инспекции на счете-фактуре не требуется. Тем не менее, налоговая инспекция может сделать это личной просьбе экспортера (Пункт 3 Письма ФНС России от 13.08.2010 N ШС-37-2/9030@).

Допустимо, не позднее того квартала, в котором товары отгружены на экспорт, восстановить относящийся к ним «входной» НДС (если не поставлен к вычету). С 1 октября 2011 г. такое требование уже прописано в НК РФ (Пункт 1 ст. 1 Протокола; пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстановленный налог можно позднее принять к вычету (Пункт 1 ст. 1 Протокола; п. 9 ст. 167, п. 2 ст. 171, п. 3 ст. 172 НК РФ).

б) Сбор документов для подтверждения экспорта.

На эту процедуру отводится 180 календарных дней от даты отгрузки (передачи) товаров. Такой датой признается дата составления первого отгрузочного документа, оформленного на покупателя или перевозчика (Пункт 3 ст. 1 Протокола). Чтобы подтвердить экспорт, потребуются следующие документы (Пункт 2 ст. 1 Протокола):

– договор, по которому были экспортированы товары;

– заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства-участника ЕАЭС об уплате НДС (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств);

– транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие экспорт товара в страну-участницу ЕАЭС.

В перечне документов, приведенном в Протоколе о товарах и необходимом для обоснования нулевой ставки НДС, указана также выписка банка (Подпункт 2 п. 2 ст. 1 Протокола). Однако начиная с 1 октября 2011 г. в ней отпала необходимость. Дело в том, что в НК РФ внесены поправки, исключившие ее из числа документов, необходимых для подтверждения нулевой ставки НДС при экспорте за пределы ТС (Подпункт 2 п. 1 ст. 165 НК РФ). Протокол, в свою очередь, позволяет не включать в экспортный пакет документы, представление которых не предусмотрено налоговым законодательством страны-экспортера.

По этой же причине начиная с IV квартала 2011 г. для подтверждения экспорта внутри ЕАЭС по бартерному договору не требуется представлять документы о встречном импорте товаров (выполнении работ, оказании услуг). При расчетах наличными - приходные кассовые ордера и выписки банка (Подпункт 2 п. 2 ст. 1 Протокола; п.п. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ).

в) Декларирование экспортной поставки.

Отражать реализацию товаров в страны-участницы ЕАЭС следует в разд. 4 или 6 декларации по НДС, в зависимости от того, подтвержден экспорт или нет. Заполняя эти разделы, следует указать код экспортной операции (разд. III Приложения № 1 к Порядку заполнения декларации).

– если полный пакет экспортных документов собран своевременно. В таком случае отгрузку товаров на экспорт и налоговые вычеты следует показать в разд. 4 декларации по НДС за квартал, в котором были собраны документы. Эти документы вместе с декларацией по НДС подаются в налоговую инспекцию;

– в течение 180 дней не был собран полный пакет экспортных документов. Значит, реализацию товаров и налоговые вычеты нужно отразить в разд. 6 декларации по НДС. Этот раздел следует включить в уточненную декларацию за тот период, в котором были отгружены товары на экспорт (Пункт 3 ст. 1 Протокола; п. 6 Письма Минфина России от 6.10.2010 г. № 03-07-15/131). При этом придется заплатить НДС по ставке 18% или 10% (Пункт 3 ст. 1 Протокола; п. п. 2, 3 ст. 164 НК РФ). Уплаченный налог можно принять к вычету после того, как будут собраны документы в подтверждение нулевой ставки НДС (Пункт 3 ст. 1 Протокола; п. 7 Письма Минфина России от 6.10.2010 г. № 03-07-15/131).

Весьма спорным является вопрос о том, с какой даты следует начислять пени на сумму неуплаченного НДС, если экспорт своевременно не подтвержден. Инспекция, руководствуясь разъяснениями ФНС и Минфина, начислит пени, начиная со дня, следующего за установленным сроком уплаты НДС по итогам квартала, в котором товары были отгружены на экспорт. Однако суды считают, что пени следует начислять, лишь начиная со 181-го дня после экспортной отгрузки[51].

Итак, если поставщик или покупатель находится в государстве-участнике ЕАЭС, то в отношении совершенных сделок, НДС придется исчислять в особом порядке. Сложившаяся правовая база, в основном, урегулирована вопросы исчисления и уплаты косвенных налоговых платежей, однако, до сих пор остались некоторые проблемные аспекты, не позволяющие в полной мере воспользоваться всеми преимуществами.

---

[51] Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.05.2006 г. № 15326/05 // СПС «Консультант Плюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 12.05.2008 г. по делу № А28-7966/2007-325/23 // СПС «Консультант Плюс».

2.3. Проблемы применения разных ставок НДС в странах-членах ЕАЭС

Показатели внешнеторговой деятельности на уровне государства свидетельствуют о том, что товарная структура экспорта представлена, в основном, товарами и материалами из трех топливно-сырьевых групп – металлы, драгоценные камни, древесина и минеральные продукты (Рисунок 1).

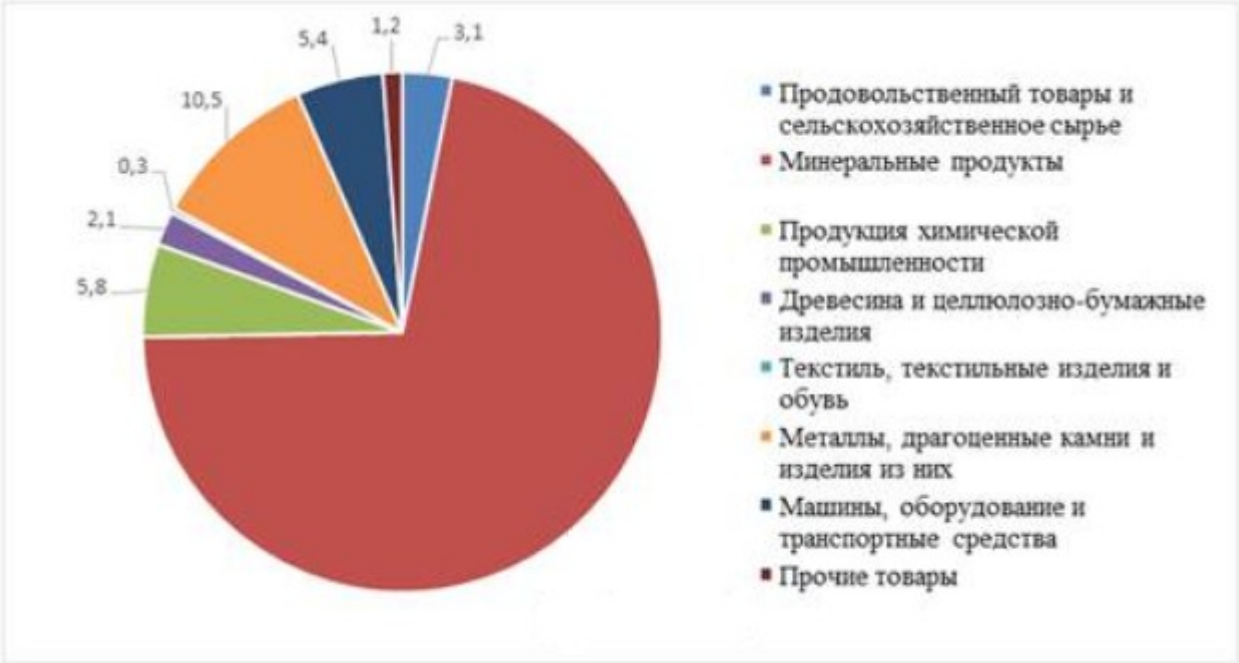


Рисунок 1. Товарная структура экспорта России за 2015 год, в %

Следует отметить, что такая ситуация с явным уклоном в топливно-сырьевую сферу несет в себе множество отрицательных структурных последствий, может стать причиной усиления хозяйственных диспропорций, углубить социально-экономическую дифференциацию регионов, увеличить и без того высокую налоговую нагрузку.

В тоже время, удельный вес участия России в мировом экспорте машин и сложно-технического оборудования составляет только 0,4% (для сравнения Германия – 84%). Общая доля вывоза товара с территории России – 12 процентов. Такая ситуация вызвана низким научно-техническим и инновационным потенциалом. Будет правильнее сказать, что Россия имеет хорошие инновационные и технические ресурсы, но практически не пользуется ими, а тем более не получает от этого прибыли. Для поддержания развития инновационного потенциала нет необходимых средств, ведь все вырученные от

экспорта сырья средства направляются на развитие легкой и обрабатывающей промышленности, а о разработке соответствующих технологий забывают. Несколько иначе выглядит ситуация с импортом в России (Рисунок 2).

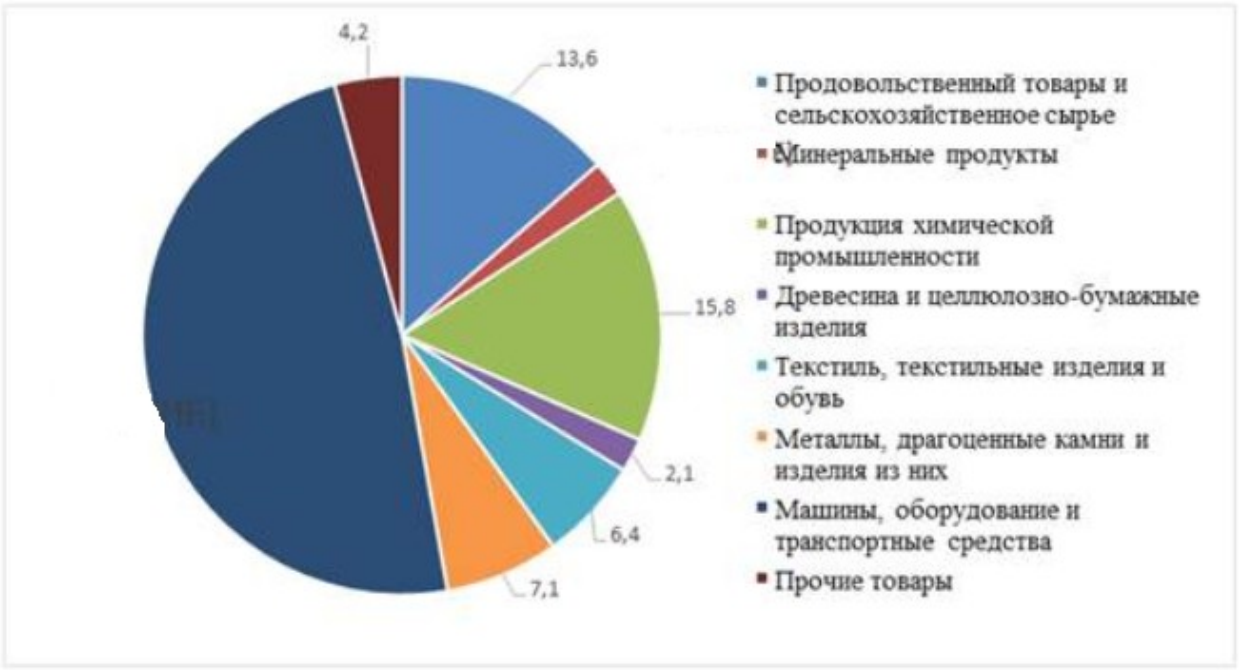


Рисунок 2. Товарная структура импорта в России за 2015 год, в %

Поскольку обрабатывающая промышленность развита недостаточно не только для производства товаров на экспорт, но и для собственного потребления, то многое приходится импортировать из-за рубежа, в частности это касается высокотехнологичной продукции. В целом, на импорт данного вида продукции приходится почти 80%, одноимённый показатель в странах-лидерах колеблется в пределах от 45 до 69%[52].

Важнейшим условием полноценной внешнеэкономической политики развитых стран является высокая доля именно готовой продукции в импорте. Многие развитые страны имеют явное преимущество перед Россией, которое отчасти отвечает современному характеру экономических отношений. Для России данный вопрос является «слабым местом», которое нужно развивать.

Количественное увеличение экспорта происходит за счёт топливно-энергетических ресурсов, по поставке которых наша страна является

[52] Бублик В.А. Внешнеэкономическая политика современной России // Российский юридический журнал. – 2014. – № 5. – С. 51

несомненным лидером на мировом рынке. Но в будущей перспективе, политика государства должна быть направлена на качественное улучшение экспорта на основе обработки тех же природных ресурсов, что позволит выровнять те структурные диспропорции в экспорте, которые имеют место на сегодняшний день. В отношении импорта можно сказать, что его рост не будет ограничиваться до тех пор, пока внутри страны не будет организовано производство высокотехнологичной готовой продукции и товаров длительного пользования, имеющих высокую конкурентоспособность на мировом рынке. Это возможно, если перенаправить монополистов экспортно-ориентированных производств на переработку добываемого сырья, а не на получение сиюминутной прибыли за счёт его быстрой продажи. В основной массе товары ввозятся в Россию из Китая и Германии[53].

При осуществлении экспортных и импортных операций участники внешнеторговых отношений, складывающихся между странами ЕАЭС, могут столкнуться с различными проблемами, связанными непосредственно с исчислением и уплатой НДС и всех остальных налогов. Рисунок 3 позволит подтвердить мысль о том, что налог на добавленную стоимость играет если не главную, то одну из важнейших ролей в пополнении федерального бюджета.

Суммарный объем внешней торговли товарами государств–членов Евразийского экономического союза с третьими странами за январь-февраль 2015 года составил 93,7 млрд. долл. США, в том числе экспорт товаров – 64,6 млрд. долл., импорт – 29,1 млрд. долл.

По сравнению с январем-февралем 2014 года объем внешнеторгового оборота сократился на 29,8%, или на 39,7 млрд. долл., экспорт – на 27,1% (на 24 млрд. долл.) импорт – на 35% (на 15,7 млрд. долл.). Профицит внешней торговли составил 35,5 млрд. долл. против 43,8 млрд. долл. в январе-феврале

[53] Васютченко И.Н. К вопросу о формировании внешнеэкономической стратегии России и её регионов в условиях глобализации // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2012. – № 2. – С. 23.

2014 года. Данные об объемах внешней торговли ЕЭАС с третьими странами с января 2014 года по февраль 2015 года представлены на рисунке 3.

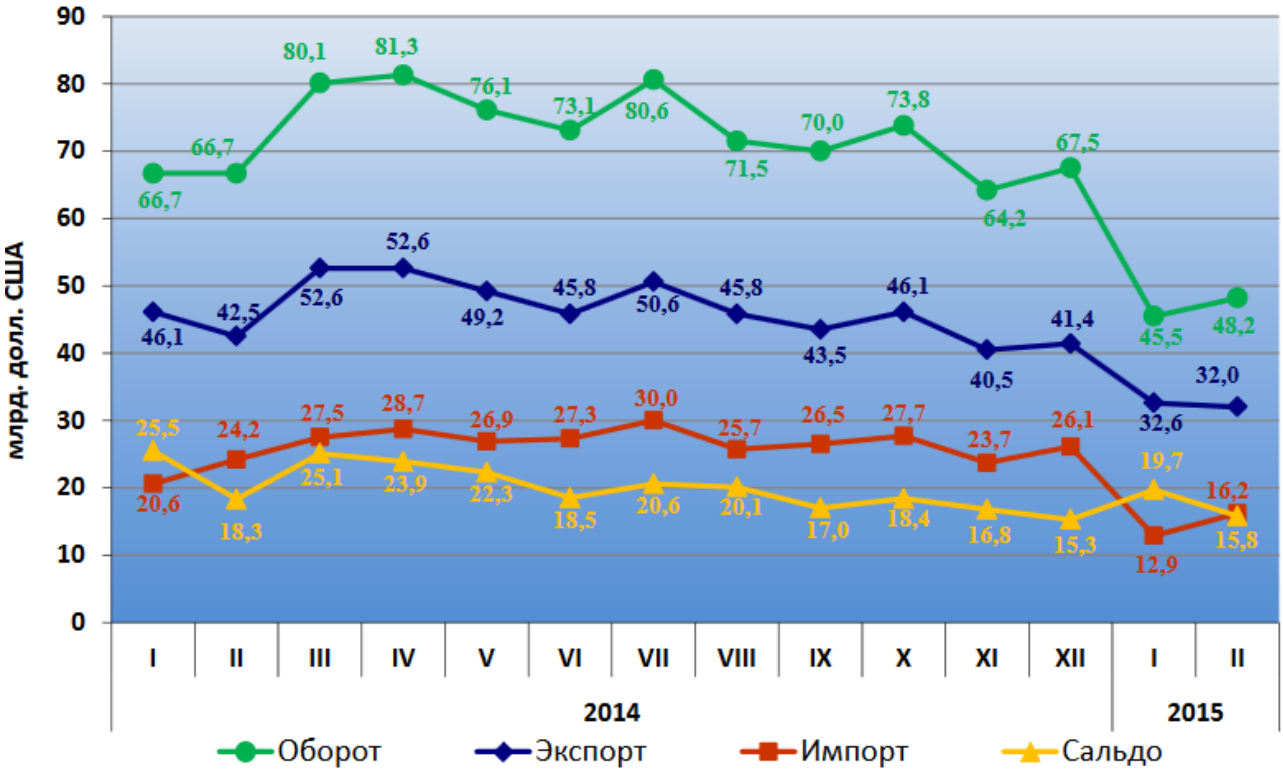


Рисунок 3. Данные об объемах внешней торговли ЕАЭС с третьими странами

При анализе законодательств стран Евразийского экономического союза, регулирующих поведение налогоплательщиков по уплате НДС при перемещении товаров работ услуг между странами - участницами ЕАЭС следует отметить, что за каждой из стран сохраняется право взимать налог в соответствии с национальным законодательством.

Проведенный анализ позволил выделить определенные сходства в исчислении и уплате НДС стран Евразийского экономического союза:

- во всех пяти странах нет единой ставки НДС, выделены льготные ставки либо условия освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость,

- во всех странах-членах ЕАЭС НДС взимается по месту постановки на учет,

- суммы НДС, уплаченные по ввезенным из стран-членов ЕАЭС товарам, подлежат вычетам в общем порядке,

- право на вычет НДС возникает у налогоплательщика-импортера не ранее периода, в котором НДС по ввезенным товарам уплачен и отражен в соответствующих налоговой декларации и заявлении о ввозе товаров.

В части отличий в налоговом законодательстве государств, входящих в состав Евразийского экономического союза, регулирующем порядок взимания НДС можно отметить:

- существенное различие ставок по налогу на добавленную стоимость при импорте из государств Евразийского экономического союза. Особенностью является наличие пониженной ставки по налогу на добавленную стоимость в 10% в Республике Беларусь и Российской Федерации на группы товаров социального назначения, в налоговом законодательстве Казахстана похожие нормы отсутствуют;

- особенности определения сумм налога на добавленную стоимость внутри государства и определения сумм НДС при перемещении товара между странами ЕАЭС;

- различия при взимании налога на добавленную стоимость при импорте из государств-участников ЕАЭС и взимания внутри государства в рамках одного государства-члена ЕАЭС;

- отсутствие единых форм документов, подтверждающих перемещение товаров, работ, услуг через границы государств-участников ЕАЭС;

- не все страны-участницы Евразийского экономического союза используют счета-фактуры при оформлении;

- различны структуры налогов разных стран - участниц ЕАЭС, в связи, с чем страна может менять ставку НДС в целях более выгодного экономического положения за счет увеличения других налогов, не меняя при этом общей налоговой нагрузки на налогоплательщиков. В связи, с чем можно утверждать о политико-экономической составляющей данного налога;

- при относительном единстве способов обеспечения уплаты налогов, ответственности за нарушения налогового законодательства порядок их применения отличен в каждой из стран - участниц ЕАЭС.

При вступлении в ЕАЭС в условиях отмены таможенного контроля функции контроля над порядком уплаты НДС полностью перешли к налоговым органам стран - участниц ЕАЭС. Разработана нормативная база в этой области направленная на взаимодействие налоговых органов стран в отношении передачи своевременной, достоверной и полной информации.

Проблемы применения налога на добавленную стоимость в рамках Евразийского экономического союза:

1. Разная терминология при определении объектов обложения НДС, разный перечень составляющих объектов обложения НДС, а также объектов, не являющихся объектами обложения НДС

2. Различные условия применения налоговых вычетов (зачета) сумм НДС, а также различные методы исчисления сумм НДС, подлежащих вычетам (зачету);

3. Значительная дифференциация применяемых в государствах - членах Евразийского экономического союза ставок по НДС (12%, 18%, 20%)

Учитывая особую важность НДС при осуществлении внешней торговли, для решения проблем унификации налогового законодательства стран-членов Евразийского экономического союза необходимо:

1. Использовать единообразную терминологию при определении объектов обложения по налогу на добавленную стоимость (за основу может быть взят опыт Республики Казахстан, а именно - облагаемый оборот и облагаемый импорт);

2. Закрепить идентичный перечень составляющих объектов обложения налогом на добавленную стоимость, а также объектов, не являющихся объектами обложения НДС;

3. Предусмотреть возможность установления налоговым законодательством особенностей определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) по регулируемым ценам (тарифам);

4. Установить идентичный способ определения налоговой базы при импорте товаров на таможенную территорию. За основу могут быть взяты

нормы Налогового кодекса Республики Казахстан, согласно которым налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости импортируемых товаров, определяемой в соответствии с таможенным законодательством соответствующего государства, а также подлежащих уплате в бюджет при импорте сумм налогов, сборов (пошлин) на импорт, за исключением налога на добавленную стоимость;

5. Определить унифицированные условия применения налоговых вычетов (зачета) сумм налога на добавленную стоимость, а также использовать унифицированные методы исчисления сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих вычетам (зачету);

6. Ввиду значительной дифференциации применяемых в государствах - членах Евразийского экономического союза ставок по налогу на добавленную стоимость (12%, 18%, 20%) оправдано принять меры с целью постепенного выравнивания ставок налога на добавленную стоимость и установлению единой минимальной ставки в 9%-ом размере.

По нашему мнению, достижение конкурентоспособности национальной экономики возможно и необходимо осуществлять за счет применения унифицированного налогового законодательства. На сегодняшний день имеются небольшие резервы в области создания благоприятного налогового климата и повышения конкурентоспособности казахстанской экономики, но в основном это касается не столько снижения налоговых ставок, сколько расширения налоговой базы путем сокращения неэффективных налоговых льгот, совершенствования административных процедур, прозрачности и стабильности налогового законодательства.

В целом унификация будет способствовать формированию единых начал и принципов правового регулирования интеграционных отношений, обеспечит одинаковые условия работы для субъектов хозяйствования, и в конечном итоге будет содействовать экономической интеграции государств - членов Евразийского экономического союза.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ВЗИМАНИЯ НДС ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ СДЕЛОК В УСЛОВИЯХ СОЗДАНИЯ ЕАЭС

3.1. Зарубежный опыт взимания и уплаты НДС

Налог на добавленную стоимость – сравнительно «молодой» платеж, который возник во второй половине прошлого столетия (теоретические разработки касательно его исчисления и взимания впервые были представлены во Франции). НДС изначально был направлен на стимулирование экспортных операций. Несмотря на первоначальную сложность и затратность внедрения порядка взимания НДС, он действительно компенсировал реальные и потенциальные потери от экспорта.

Во Франции НДС – косвенный налог, который обеспечивает порядка 40-45% всех налоговых поступлений. НДС взимается со всех товаров и услуг (19,6%); со всех предметов роскоши, алкоголя и табачной продукции (22%); с книжной продукции (7%, сокращенная ставка); с товаров первой необходимости (5,5%)[54].

От уплаты НДС освобождены медикаменты, образовательные услуги, страховая деятельность, казино, лотереи и благотворительная деятельность.

Косвенным характером обладает НДС и в Италии, где начал взиматься благодаря принятому декрету Президента Италии в 1972 году. НДС в Италии – это разница между суммой налога, уплаченного за приобретенные товары и услуги, и суммой налога, полученного за реализованные товары и услуги. Базовая ставка НДС – 20%, однако, в отношении некоторых товаров, работ и услуг действуют сокращенная ставка в размере 4% (товары первой необходимости, печатной продукции, издательских услуг). Размер ставки в 10% применяется в отношении мясных и рыбных продуктов. Нулевая ставка НДС действует в отношении экспортных операций.

В условиях создания ЕАЭС весьма интересным представляется опыт исчисления и взимания НДС в странах-участницах, поскольку их разработки

[54] Ильин А.Ю. Правовая характеристика элементов налога на добавленную стоимость // Финансовое право. 2015. № 5. С. 22.

могут оказаться полезными для совершенствования налоговой системы России и таможенно-тарифного регулирования.

В Республике Армения НДС взимается в соответствии с Законом Республики от 14 мая 1997 года «О налоге на добавленную стоимость».

НДС облагается ввоз товаров в таможенном режиме – ввоз товаров для свободного обращения. НДС по ввозимым на внутреннюю территорию Республики Армения товарам исчисляется и взимается таможенными органами на границе Республики Армения, за исключением:

1) товаров, ввозимых организациями и индивидуальными предпринимателями, включенных в утвержденный законом перечень, на ввоз которых ставка таможенной пошлины установлена 0 % и которые не облагаются акцизным налогом;
2) товаров, поставляемых иностранными государствами, межправительственными организациями, международными, иностранными и общественными (включая благотворительные), религиозными и иными организациями Республики Армения аналогичного характера, отдельными благотворителями в рамках программ гуманитарной помощи и благотворительных программ.

Для импортируемых в Республику Армения товаров, облагаемых НДС в момент ввоза, считается общая сумма их таможенной стоимости, таможенной пошлины и акцизного налога. Ставка НДС установлена 20 %.

При ввозе товаров, классифицированных по кодам ТНВЭД, перечисленным в статье 6.1 Закона Республики Армения «О налоге на добавленную стоимость», производится отсрочка уплаты сумм НДС сроком:

1) на один год, если таможенная стоимость этих товаров составляет менее 70 млн драмов;
2) на два года, если таможенная стоимость ввозимых товаров превышает 70 млн драмов;
3) на три года, если таможенная стоимость ввозимых товаров превышает 300 млн драмов.

При ввозе товаров в рамках выбранных постановлением Правительства Республики Армения инвестиционных программ организаций и индивидуальных предпринимателей, превышающих 300 млн драмов, но не классифицированных по кодам ТНВЭД, перечисленных в статье 6.1 Закона Республики Армения «О налоге на добавленную стоимость», производится отсрочка на 3 года уплаты НДС, исчисленного таможенными органами.

При расчете налога на добавленную стоимость объектами налогообложения в Республике Беларусь считаются:

1) выраженные в денежной форме суммы оборота при продаже товаров, работ, услуг и имущественных прав на территории Республики;
2) стоимость товаров ввозимых на территорию Беларуси.

Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

1) юридические лица, в том числе иностранные, ведущие экономическую деятельность и вставшие на налоговый учет в Республике Беларусь;
2) доверительные управляющие по оборотам связанным с управлением вверенным имуществом;
3) индивидуальные предприниматели, в тех случаях, если объем выручки за квартал превысил установленную сумму, либо предприниматель сам начал производить выплату НДС;
4) физические лица, в определенных законодательством случаях.

Для иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете в Республике Беларусь, но осуществляющих деятельность на ее территории без открытия постоянного представительства обязанности по уплате НДС не возникает. Налог уплачивается приобретающими у таких предприятий товары и услуги белорусскими организациями и предпринимателями.

В настоящий момент в Республике Беларусь установлены следующие ставки налога на добавленную стоимость:

- 20 % - общая ставка при реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и при их экспорте;

- 10% - при реализации, произведенной в Республики Беларусь продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;
- 10% - при ввозе в Республику продовольственных товаров и товаров для детей из утвержденного Президентом перечня;
- 9,09% или 16,67% - от продажи товаров по регулируемым розничным ценам с учетом НДС;
- 0,5% - при ввозе в Беларусь из государств - членов Таможенного союза алмазов и других драгоценных камней для производственных нужд;
- 0% - при экспорте за пределы Республики Беларусь товаров и услуг.

Налоговым периодом по НДС является календарный год. Отчетным периодом, по выбору плательщика, назначаются календарный квартал или календарный месяц. Налоговые декларации предоставляются плательщиками в инспекцию министерства по налогам и сборам не позднее 20 числа следующего за отчетным периодом месяца. Уплата производится, соответственно, не позднее 22 числа этого же месяца.

12 августа 2015 года Киргизия стала полноправным членом ЕАЭС, в первую очередь, это позволяет на территории Киргизии применять общие таможенные ставки ЕАЭС. Однако необходимо учитывать особенности налогообложения, которые сложились в стране. Так, в Киргизии действует двухуровневая система налогообложения, включающая общегосударственные и местные налоги (Табл. 1).

Налог на добавленную стоимость в Киргизии является основным косвенным налогом и базовым источником доходов бюджета страны. Налоговый кодекс Киргизии содержит указание на принцип страны назначения, согласно которому налог на товары и услуги взимается в стране потребления. И.А. Дрожжина отмечает, что в настоящее время НДС не способствует полноценному охвату налогооблагаемой базы, поэтому может стать причиной

непропорционального распределения налогового бремени между субъектами хозяйствования[55].

Ставка налога на добавленную стоимость в Киргизии составляет 12%, хотя ранее была 20 процентов, кроме того, в последние годы власти страны существенно сократили количество налогов – из 16 общегосударственных налогов осталось только восемь основных. Некоторые специалисты и аналитики в прошлом году высказывались о том, чтобы снизить размер ставки НДС вдвое, то есть зафиксировать 6 процентов. Названное предложение направлено, в первую очередь, на привлечение иностранных импортеров, которые находят привлекательной налоговую систему Казахстана. Так, С. Пономарев отметил, что Киргизия является небольшим государством, поэтому у нее должны иметься какие-либо значимые преимущества на фоне других государств ЕАЭС. Введение пониженной ставки НДС позволит улучшить инвестиционный климат страны, излечить ее экономику, укрепить рыночные отношения без потерь в доходной части бюджета[56].

[55] Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008. – С. 314.

[56] В Кыргызстане предлагают снизить НДС до 6% для преимуществ в ЕАЭС. – Режим доступа: http://www.ritmeurasia.org/news--2014-10-27--v-kyrgyzstane-predlagajut-snizit-nds-do-6-dlja-preimuschestv-v-eaes-15212

Таблица 1

Налоговая система Киргизии

Общегосударственные		**Местные**	
налоги	**сборы**	**налоги**	**сборы**
Подоходный налог с физических лиц; Налог на прибыль юридических лиц; Налог на добавленную стоимость; Акцизы; Земельный налог; Налог на пользование автомобильными дорогами;	Отчисления средств для предупреждения чрезвычайных ситуаций; Отчисления на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы;	Налог с владельцев транспортных средств; Курортный налог; Залог на рекламу; Налог за право проведения аукционов, лотерей, конкурсов и выставок; Налог на право пользования местной символикой; Налог с граждан, выращивающих цветы в тепличных условиях и реализующих их населению; Гостиничный налог; Налог на право охоты и рыболовства; Налог с туристов, выезжающих в дальнее зарубежье; Налог на видеосалоны и концертно-зрелищные мероприятия; Налог на оказание платных услуг населению и с розничных продаж; Налог на неиспользуемые производственные и торгово-бытовые площади или их части	Сбор с владельцев собак; Сбор за парковку автотранспорта; Сбор со сделок на ТСБ; Сбор за вывоз мусора с территорий;

В Республике Казахстан в последние годы большая работа была проведена над снижением налоговых ставок, что связано с поддержкой малого бизнеса и защитой интересов всех предпринимателей. Е. Каможнова отмечает, что в настоящее время в Казахстане самые низкие ставки по налогам среди

стран СНГ[57]. В мировом рейтинге Всемирного Банка, по результатам 2014 года Казахстан занял 18-е место среди стран мира по легкости налогового бремени. Это абсолютное лидерство среди стран СНГ, в то время как Россия разместилась только на 56-м месте. В рейтинге конкурентоспособности экономики World Competitiveness Scoreboard 2014 Казахстан занял 32-е место. Из всех стран СНГ и здесь он лидер[58].

НДС – весьма распространенный в Казахстане налог. Данный налог представляет собой отчисления в бюджет определенной части стоимости облагаемого оборота товаров, а также отчисления при импорте товаров. То есть, объектом налогообложения является облагаемый оборот и импорт. Общая ставка НДС – 12 процентов (п.1 ст.268 НК Республики Казахстан[59]).

Плательщиками указанного налога являются индивидуальные предприниматели, юридические лица всех форм собственности и их структурные подразделения, кроме госучреждений, нерезиденты, создающие в Казахстане постоянные представительства. Однако ставка НДС при определенных условиях составляет 0 процентов, если речь идет (п.2 ст.268 НК Республики Казахстан):

– об экспорте;

– о международных перевозках;

– о горюче-смазочных материалах;

– по реализации на территорию СЭЗ по перечню товаров;

– по реализации товаров собственного производства при заключенном контракте на недропользование.

НДС можно не уплачивать в том случае, если в течение налогового периода величиной в 12 месяцев, размер оборота по реализации товаров не превышает законодательно установленного минимума – 15000 кратную

---

[57] Каможнова Е. Налоговая система: какой же она должна быть? // Казахстан: Экономика и жизнь – 2014. – № 3-4. – С. 24.

[58] Ильясова А., Зиатдинов Э. Какие налоговые выгоды позволит получить ведение бизнеса в Казахстане. – URL: http://www.nalogplan.ru/article/3616-kakie-nalogovye-vygody-pozvolit-poluchit-vedenie-biznesa-vkazahstane (дата обращения: 15.04.2016).

[59] Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 г. № 99-IV, в редакции от 21.07.2015 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Казахстанская правда. – 2009. – 17 января.

величину месячного расчетного показателя. НДС можно уплачивать по различным периодам – каждый квартал, месяц или налоговый год.

Для малого бизнеса в Республике Казахстан предусмотрено использование двух специальных режимов налогообложения – на основе патента и на основе упрощенной декларации (3%). Упрощенной декларацией могут пользоваться компании, численность работников которой не превышает 50 человек, а доход не превышает 2800 МРОТ. Однако данный режим не могут использовать организации, которые получают доход за пределами Республики Казахстан, за исключением роялти, процентов или дивидендов. В отличие от российских налогоплательщиков, в Казахстане плательщики налогов могут дополнительно встать на учет в качестве плательщиков НДС. То есть, кроме пониженной ставки с доходов можно получить еще и вычет по налогу на добавленную стоимость.

Налоговые льготы могут получить и иностранные инвесторы, желающие организовать в Казахстане крупный бизнес. Главное условие для применения льгот – это инвестирование на сумму не менее 20 млн. долларов в одну из сфер, установленную законодателем Республики Казахстан. Подписанный по результатам договоренностей контракт позволяет инвестору получить полное освобождение от корпоративного подоходного и земельного налога на срок до 10 лет, от таможенных пошлин на срок до пяти лет, от налога на имущества на срок до 8 лет и на возмещение до 30% фактических затрат при проведении строительно-монтажных работ.

С точки зрения ведения бизнеса в Республике Казахстан выгодной представляется регистрация в специальной экономической зоне, которых создано уже десять на территории страны. Субъекты специальных экономических зон освобождены от уплаты практически всех налогов. Поэтому в рамках активного создания Евразийского экономического союза, подобного рода экономические зоны в Казахстане представляются очень выгодными для различных компаний и организаций, нацеленных на ведение как крупного, так

и малого бизнеса. Дополнительно идет борьба в Казахстане с теневыми налоговыми схемами.

В тоже время налоговые органы Казахстана упорно борются с количеством разъяснительных и информационных писем, которым потом свойственно становится причиной судебных разбирательств. Законодатель старается прописывать все важные положения и существенные аспекты внутри Налогового кодекса, дабы все нормы применялись в одинаковой мере ко всем налогоплательщикам. В первую очередь, это делается еще и для того, чтобы снизить показатели коррупционного поведения среди налоговых органов.

Примечательно и то, что в Республике Казахстан ставки налога на добавленную стоимость ниже, чем в России, и составляют, в том числе и при импорте, 12 процентов. Налогоплательщикам в Казахстане следует встать на регистрационный учет по уплате НДС в том случае, если выручка в течение календарного года превышает лимит в 11 млн. рублей.

Таблица 2

Ключевые различия налоговых систем России и Казахстана

Вид налога	Россия	Казахстан
Налог на прибыль (корпоративный подоходный налог)	Общая ставка — 20%. При этом 2% зачисляется в федеральный бюджет. Региональная ставка в размере 18% может быть снижена до 13,5% (п. 1 ст. 284 НКРФ)	Ставка налога — 20%. Освобождены от уплаты налога участники инвестиционных проектов и субъекты СЭЗ
НДФЛ с выплат в рамках трудовых отношений (индивидуальный подоходный налог)	Ставка НДФЛ равна 13% (п. 1 ст. 224 НКРФ)	10%
НДС	В зависимости от вида операций, являющихся объектом обложения НДС, применяются следующие ставки: 0%, 10% и 18% (ст. 164 НКРФ)	0% или 12%
Страховые взносы (социальный налог и социальные отчисления)	В общем случае работодатель должен исчислить страховые взносы по общему тарифу в размере 30% (в Пенсионный фонд РФ — 22%, в ФСС России — 2,9%, в ФФОМС — 5,1%)	Ставка социального налога составляет 11%, в отношении социальных отчислений — 5%. Однако социальные отчисления с доходов свыше 39 тыс. рублей в месяц

		не уплачиваются
Упрощенная система налогообложения (специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации)	Налоговая ставка для налогоплательщиков с объектом «доходы минус расходы» — 15%. Однако по решению региональных властей она может быть уменьшена до 5% (п. 2 ст. 346.20 НКРФ). Ставка для субъектов УСН, выбравших объектом налогообложения «доходы», составляет 6% (п. 1 ст. 346.20 НКРФ)	Налоговая ставка составляет 3% с полученных доходов
НДФЛ с дивидендов (индивидуальный подоходный налог)	В отношении дивидендов, полученных физлицами, являющимися налоговыми резидентами России, — 13% (п. 4 ст. 224 НКРФ), не являющимися резидентами — 15% (п. 3 ст. 224 НКРФ)	ИПН при выплате дивидендов отсутствует после трехлетнего срока владения долей

Таким образом, НДС в большинстве стран мира отнесен к категории косвенных налогов, играющих ключевую роль в наполнении бюджетов государств. В Казахстане, как одной из стран-участниц ЕАЭС, налог на добавленную стоимость исчисляется и взимается по более выгодной и удобной ставке, что делает государство привлекательным для иностранных инвесторов и субъектов хозяйствования

3.2. Оценка эффективности механизма взимания НДС на территории Российской Федерации

В Российской Федерации налоги и сборы взимаются на федеральном, региональном и местном уровне. Пункт 4 ст. 1 НК РФ относит к законодательству субъектов Российской Федерации о налогах и сборах законы субъектов Российской Федерации о налогах, которые не противоречат действующему НК РФ. Нормативные акты муниципальных образований в сфере налогообложения касаются исключительно местных налогов и сборов, и принимаются представительными органами муниципальных образований (п. 5 ст. 1 НК РФ).

Субъекты федерации вправе формировать свое законодательство о налогах и сборах. А.В. Демин приводит следующее определение

законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации – это совокупность актов законодательства субъекта федерации, которые регламентируют правила и порядок установления, взимания и введения сборов и налогов на территории определенного субъекта Российской Федерации[60].

Фактически законодательство о налогах и сборах субъектов федерации можно именовать региональным законодательством о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах субъектов федерации состоит из принятых законов и других правовых актов субъектов федерации, которые были приняты в соответствии с НК РФ.

Следует отметить, что в формировании доходов федерального бюджета решающую роль играют именно налоговые поступления. Из всего многообразия налогов, которые установлены в российской налоговой системе, решающую роль в формировании доходов бюджетной системы играют четыре налога – налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость и налог на добычу полезных ископаемых.

Налог на добавленную стоимость представляет собой федеральный косвенный налог, являющийся надбавкой к цене товара. Порядок исчисления и взимания НДС регулируется гл. 21 НК РФ.

Плательщиками данного налога признаются все без исключения организации, независимо от формы собственности, вида деятельности, организационно-правовой формы или численности работников. Организация обязана иметь статус юридического лица, осуществлять коммерческую или иную экономическую деятельность, которая связана с взиманием НДС. При определенных обстоятельствах плательщик может быть освобожден от уплаты НДС. Так, освобождаются от уплаты названного налога юридические лица и индивидуальные предприниматели, которые за три предшествующих, последовательных календарных месяца имели общую сумму выручки менее 2 млн. рублей. Данное правило не действует в отношении обязанностей,

[60] Демин А.В. Специализированные нормы в механизме налогово-правового регулирования // Налоги. – 2014. – № 43. – С. 4.

связанных с уплатой НДС при ввозе товара в Россию, а также в отношении лиц, которые реализуют подакцизные товары. Право на освобождение в течение 10 лет от обязанностей налогоплательщика имеют организации – участники проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в инновационном центре «Сколково». Указанное освобождение не применяется в отношении обязанностей плательщика НДС, возникающих в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

НДС – весьма сложный для исчисления налог, поскольку облагаемый оборот при его уплате тяжело определить как с экономической, так и с чисто технической точки зрения. По сути, названный налог допускает изъятие в бюджет части добавленной стоимости на всех стадиях производства. Добавленной стоимостью следует именовать разницу между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Объектом НДС выступает оборот по реализации товаров, работ и услуг.

Реализацией товаров (работ, услуг) признается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации[61].

При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и соответственно объектом налогообложения. Ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и услуг и подлежит обложению НДС.

---

[61] Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Учебник. – М., 2009. – С. 49.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень операций, освобождаемых от налога на добавленную стоимость.

Не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Названная льгота применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации: медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ; медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг; услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения; услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях; продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям; услуг по сохранению, комплектованию и

использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями; услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке и другие.

Перечень операций, не подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, а также круг субъектов, деятельность которых не относится к объектам льготного налогообложения, являются закрытыми и расширенной трактовке не подлежат. Как видим, операции, освобождаемые от налогообложения, имеют два разных правовых режима: императивный и уполномочивающий.

К первой группе относятся операции, освобожденные от налогового учета в силу правовых норм:

реализация на территории Российской Федерации определенных видов медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;

услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми;

услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях;

услуги некоммерческих образовательных учреждений;

продукты питания, произведенные студенческими и школьными столовыми; некоторые виды услуг по перевозке пассажиров и т. д.

Ко второй группе операций, освобождаемых от налогообложения, относятся следующие операции:

реализация предметов религиозного назначения; реализация товаров (работ, услуг), производимых общественными организациями инвалидов, учреждениями социальной защиты или социальной реабилитации населения;

осуществление некоторых банковских операций;

реализация изделий народного художественного промысла; оказание услуг по негосударственному пенсионному страхованию; оказание услуг членами коллегий адвокатов и т.д.[62].

Сущность уполномочивающего режима заключается в наличии у налогоплательщика права, но не обязанности, отказаться от освобождения перечисленных операций от обложения налогом на добавленную стоимость.

Предоставленное юридическому налогоплательщику право самостоятельно принимать решение об освобождении перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ объектов от НДС обусловлено высокой общественной значимостью этих операций, осуществлением их, как правило, социально незащищенными группами населения либо возможностью снижения цены товара за счет отсутствия в ее составе косвенного налога. При этом не допускается выборочное освобождение от налогообложения, зависящее от каких-либо критериев покупателя (приобретателя) соответствующих товаров (работ, услуг). Отказ от налогообложения возможен только на срок не менее одного года и реализуется путем представления юридическим плательщиком НДС заявления в налоговый орган по месту регистрации.

По общему правилу налог уплачивается единовременно в полной сумме. Налогоплательщики перечисляют налог в бюджет по месту постановки на учет в налоговом органе, а налоговые агенты – по месту своего нахождения[63].

По состоянию на 1 марта 2015 года налог на добавленную стоимость на 100% включен в структуру поступлений в консолидированный бюджет страны. Размер НДС на указанную дату на товары, которые реализуются на территории России, составил 351,34 млрд. рублей. Несколько ниже оказался размер НДС на товары, ввозимые на территорию России – 249,25 млрд. рублей.

---

[62] Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2014. – С. 102.

[63] Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. 336 с.



Рисунок 4 – Структура поступлений в консолидированный бюджет России по уровням бюджетной системы, в 2015 году, %

За последние четыре года (2012-2015 годы) наблюдается отчетливый рост показателей налога на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории России (Рисунок 5). Так, только в январе 2015 года в федеральный бюджет России поступило 215,86 млрд. рублей (в 2014 году – 191,98, в 2013 году – 172,29, в 2012 году – 169,12).

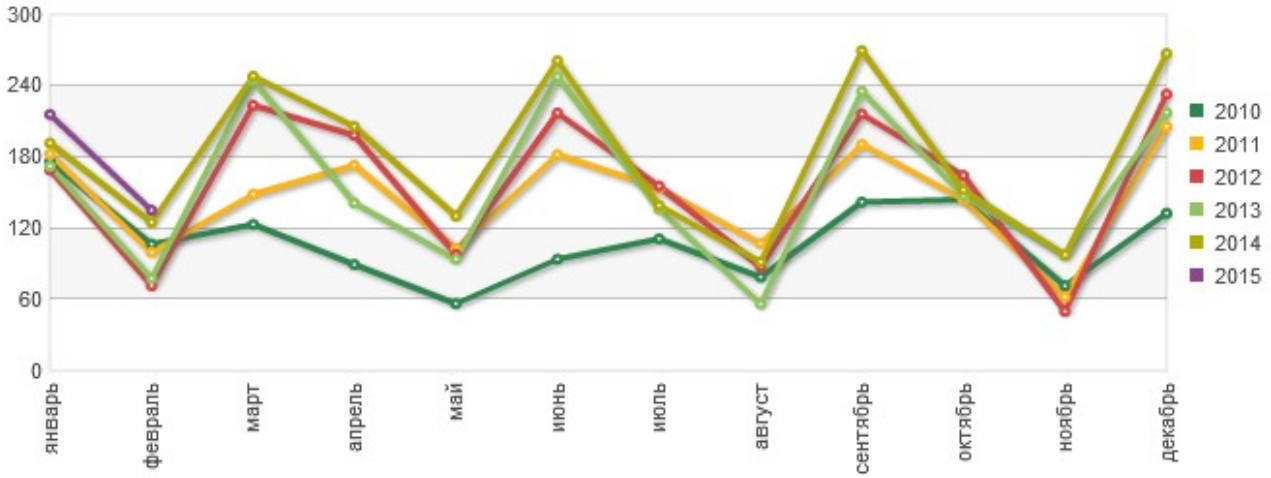


Рисунок 5 – Динамика исполнения доходов от НДС, федеральный бюджет

Нацеленность бывших постсоветских стран на улучшение экономической ситуации и облегчение экспортно-импортных операций привела к тому, что с 2012 года в России стали стремительно расти темпы поступления НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации (Рисунок 6). Так, если данный показатель составлял 1 января 2011 года – 67,41 млрд. рублей, то в 2012 году – уже 94,08%. В 2013 году динамика роста продолжила оставаться стабильной и в январе составляла 98,99 млрд. рублей (1.01.2014 года – 104,95, 1.01.2015 – 106,47).

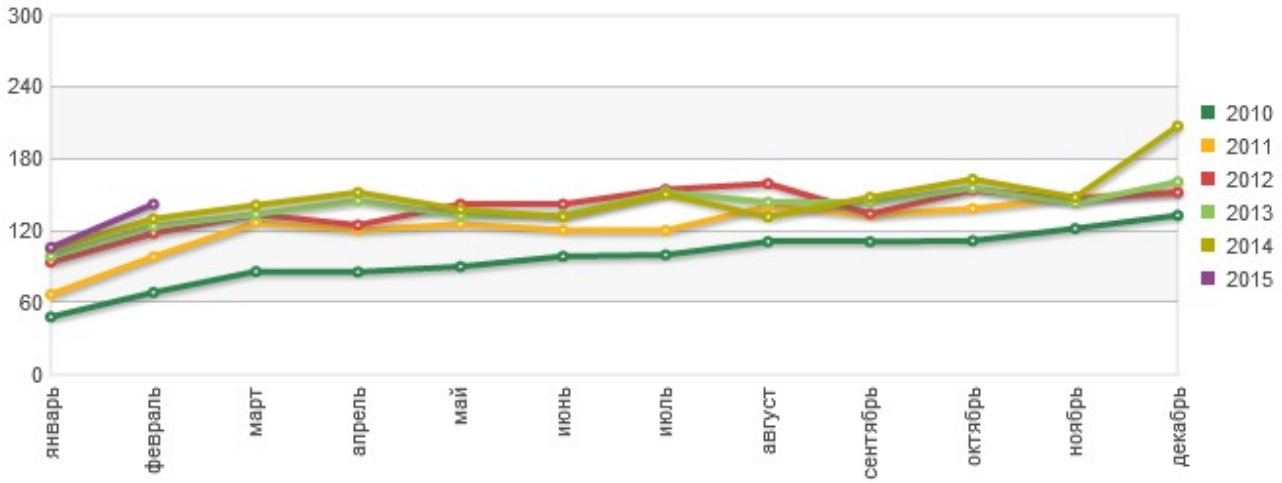


Рисунок 6 – Динамика поступлений НДС на товары, ввозимые в Россию, в федеральный бюджет

Стоит напомнить, что уплате подлежит разница между «выставленными» и «полученными» счетами-фактурами. На практике выходит не такая уж большая сумма. Именно поэтому, предприятия, применяющие ОСН, не желают работать с льготниками. Последние не уплачивают НДС, а, следовательно, не могут его и возмещать. Однако льготников по НДС с каждым годом делается всё больше. Некоторые крупные предприятия открывают небольшие компании для осуществления только одного вида деятельности, который является льготным.

Главным плюсом работы без НДС является то, что количество отчётности уменьшается в разы. НДС самый неоднозначный налог в России, и порой даже опытные бухгалтеры путаются с начислением.

Однако есть и минусы в работе на льготном режиме. Главный – это невозможность работать с крупными покупателями и заказчиками. Дело в том, что, если организация работает без НДС, то она его не возмещает. Крупные заказчики и покупатели «теряют» те суммы налога, которые не возмещает льготник.

Рассмотрим к примеру:

ООО «Бета» применяет ОСН, а ООО «Альфа» – льготник. ООО «Бета» купило и ООО «Альфа» товар на сумму 1 180 рублей (НДС – 180 рублей). Так как ООО «Альфа» является льготником и не уплачивает НДС, то и выставить счёт-фактуру с суммой налога они не могут. Следовательно, ООО «Бета» «потеряло» 180 рублей – их придётся уплачивать самим.

Можно добровольно «уйти» с льготного режима, просчитав все плюсы и минусы работы на нём. Об этом задумываются, когда на «горизонте маячит выгодный контракт». Большие суммы доходов «перекрывают» все минусы работы на НДС – ежеквартальной сдачи отчётности и ведение журналов по учёту счётов-фактур.

3.3. Пути совершенствования процедуры начисления и взимания НДС в условиях создания ЕАЭС

Изменений в налоговую систему Российской Федерации только за последний год было внесено достаточно много. Учитывая особенности построения налоговой системы в зарубежных странах, хотелось бы обратить внимание на тот положительный опыт, который сложился в некоторых странах-участницах ЕАЭС (например, в Казахстане), но еще не в полной мере использован Россией.

Например, налог на прибыль (корпоративный подоходный налог) в Казахстане достаточно гибкий. В России, как и в Республике Казахстан, ставка по налогу составляет 20%, однако, в Казахстане от его уплаты освобождаются участники инвестиционных проектов и свободных экономических зон. В России практика создания полноценной свободной экономической зоны нашла свое отражение только с вхождением Республики Крым в состав субъектов

федерации. Хотя в России и Казахстане ставка уплаты налога одинаковая, но возможностей для его экономии в Казахстане существенно больше. Что интересно, в Казахстане участники свободных экономических зон могут на срок до десяти лет освободиться от уплаты всех налогов, в России на сегодняшний день такие долгосрочные льготные режимы не применяются. Хотя, по нашему мнению, подобную практику можно использовать в целях совершенствования российской налоговой системы и привлечения иностранных инвесторов. Например, в России можно установить определенный предел инвестиционных вложений (в размере 15-20 млн. долларов), при котором налогоплательщик будет освобожден от уплаты налогов на длительный срок – до 8-10 лет.

При этом следует отметить, что гибкая ставка корпоративного налога применялась в Казахстане не сразу, ранее он был выше – 30 процентов, но регулярная работа над снижением налогового бремени сделала свое дело, и теперь для многих, в том числе и для российских предпринимателей, осуществление своей экономической деятельности в Казахстане представляется более выгодной. Налог на доходы физических лиц в России выше, чем индивидуальный подоходный налог в Казахстане, ставка по нему составляет 13 и 10 процентов соответственно. Что касается налога на добавленную стоимость, то России его ставка составляет 0, 10 и 18 процентов. В Республике Казахстан ставка НДС составляет 0, либо 12 процентов. Получается достаточно большая разница, и экономия для налогоплательщиков.

Еще большую экономию имеют те налогоплательщики, которые уплачивают в Республике Казахстан социальный налог вместо страховых взносов в Российской Федерации. В Казахстане размер страховых взносов составляет 11%, в то время как в России – 30 процентов. Социальные отчисления в России составляют 5%, хотя их уплаты можно избежать, если ежемесячный доход выше 30 тыс. рублей. Дополнительно социальные отчисления в Казахстане уплачиваются и работниками. Но, в общей сумме,

уплачиваемые в Казахстане 22% меньше, нежели установленные в России 30 процентов.

Говоря о выплате дивидендов, следует отметить, что в Казахстане физическое лицо-учредитель компании в течение трех и более лет, уплачивает налог с доходов от дивидендов по нулевой ставке. В России же налог с доходов физических лиц на дивиденды ранее составлял 9%, к 2015 году вырос до 13 процентов. В Казахстане же после трех лет ставка уплаты индивидуального подоходного налога с дивидендов составляет 0 процентов[64].

Действительно, по легкости налогового бремени Республика Казахстан существенно обгоняет Россию, что свидетельствует о более гибкой, эффективной и стабильной налоговой системе. Учитывая основные направления налоговой политики для Российского государства, предполагается, что налоговая система страны будет совершенствоваться из года в год, в первую очередь, путем проведения различных налоговых маневров. Однако сложившаяся ситуация в российской налоговой системе свидетельствует о том, что далеко не все ставки налогов регулярно уменьшаются (например, выше мы уже указали, что налог с доходов от дивидендов в России к 2015 году вырос). По нашему мнению, Россия может перенять у Республики Казахстан множество новшеств при реформировании налоговой системы. В России Правительство регулярно издает основные направления развития налоговой политики вместо того, чтобы *разработать долгосрочную Концепцию совершенствования налоговой системы* (по примеру Республики Казахстан), которая позволит устранить сложившиеся противоречия, отчасти, повлияет на снижение налогового бремени для плательщиков.

Кроме того, среди российских исследователей бытует мнение о том, что эффективность и стабильность налоговой системы России зависит от качества осуществляемого налогового контроля. Российский законодатель пошел иным путем и ввел институт налогового мониторинга, который направлен на

---

[64] Туров В. Можно ли использовать Казахстан для оптимизации налогообложения? – URL: http://blog.legalbis.ru/mozhno-li-ispolzovat-kazahstan-dlya-optimizatsii-nalogooblozheniya/ (дата обращения: 20.03.2016).

проверку правильности, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. Мониторинг отличается от контроля тем, что инициатором такой проверки выступает организация. Для проведения мониторинга требуется заключение соглашения между налоговым органом и заинтересованной организацией, для которой мониторинг выгоден еще и тем, что инспекция не вправе проводить выездные проверки в отношении таких организаций (ч.5.1 ст.89 НК РФ). Также налоговый мониторинг позволяет налогоплательщикам обращаться в налоговые органы с письменными запросами, если возникают неоднозначные вопросы в сфере налогообложения. Если налогоплательщик будет придерживаться мнения, высказанного налоговым органом, то в дальнейшем это позволит ему избежать ответственности в случае нарушения законодательства РФ о налогах и сборах (ст.105.30 НК РФ). Примечательно то, что не все отечественные исследователи поддерживают нововведение, связанное с проведением налогового мониторинга. Например, по мнению С. Молчанова, указанная норма способна стать причиной резкого возрастания коррупционного поведения в налоговых органах, ведь обозначение контролирующим налоговым органом своей позиции по конкретной сделке не только не сократит разъяснительную работу, а скорее станет причиной ее резкого возрастания[65].

Однако по нашему мнению, отказываться от налогового мониторинга нельзя, ведь он позволяет получать от налоговых органов разъяснения по некоторым вопросам, соответственно, полученный ответ будет применим к конкретному налогоплательщику в строго определенной ситуации. Именно налоговый мониторинг позволит избавиться налоговым органам от устоявшейся практики ведения разъяснительной работы, при которой одно информационное письмо может применяться всеми налогоплательщиками сразу, без учета произошедших изменений в действующем законодательстве о налогах и сборах. Думается, что для быстрейшего внедрения и закрепления мониторинга в России необходимо разработать определенный План действий,

[65] Молчанов С. Налоги за 14 дней. Экспресс-курс. – СПб.: Питер (Серия: Бухгалтеру и аудитору), 2013. – С. 49.

который бы содержал примерный алгоритм осуществления налогового мониторинга.

Отметим, что в настоящее время в Казахстане идет планомерная борьба с коррупцией в налоговых органах – особое внимание обращается на постоянный рост разъяснительных и информационных документов, которые, в дальнейшем, становятся причиной споров и, отчасти, противоречат действующему законодательству Казахстана о налогах и сборах. Искаженное толкование законодательных предписаний налоговыми органами может свести к нулю все старания при построении налоговой системы. Думается, что России также следует начать работу над снижением количества разъяснительных документов и информационных писем. Следует исключить из НК РФ норму ст. 34.2, которая позволяет финансовым органам давать разъяснения по налоговым законам.

Российский законодатель предпринял действия в отношении индивидуальных предпринимателей, упростив для них налоговую отчетность. Так, в 2014 г. Банком России утверждено Указание № 3210-У[66], которое позволяет индивидуальным предпринимателям в 2015 году не оформлять приходные и расходные ордера, не устанавливать лимит кассы и не вести кассовую книгу. С одной стороны, отказ от ведения кассовых операций предпринимателями экономит время и силы, которые затрачиваются на осуществление этой процедуры. Но, с другой стороны, отказавшись от выписки операций, связанных с расходами и приходами, предприниматель лишает себя возможности точно знать, на какие цели были истрачены денежные средства. Отсутствие кассовых документов не позволяет контролировать деятельность сотрудников, соответственно, не удастся вести и кассовую книгу.

По нашему мнению, подобные изменения упрощают, в некоторой мере, документальный оборот налогоплательщиков, но в тоже время не исключают

---

[66] Указание Центрального Банка Российской Федерации от 11.03.2014 г. № 3210-У, в редакции от 3.02.2016 г. «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» // Вестник Банка России. – 2014. – № 46.

возможность возникновения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Кроме того, считаем, что упростить налоговую отчетность следует для всех налогоплательщиков, ведь в некоторых случаях объем деклараций достигает 50-80 страниц, и на каждой из страниц налоговым органом могут быть обнаружены ошибки с последствиями, вплоть до уголовной ответственности. То есть, требуется создать равные условия для всех категорий налогоплательщиков, что позволит повысить их заинтересованность в добросовестном выполнении предусмотренных НК РФ обязанностей, ведь в настоящее время налоговая нагрузка распределена неравномерно. Получается, что одним налогоплательщикам законодатель позволил отказаться от ведения дополнительной документации, а другим – нет; в свободных экономических зонах налогоплательщики функционируют во всех направлениях по сниженным налоговым ставкам, в остальной части России налоговое бремя может только усилиться. На практике предполагается, что налоговая система России должна быть эффективной и гибкой на территории всего государства, кроме того, ей требуется быть равномерной, ведь от своевременной уплаты налогов зависит наполняемость бюджетов.

Полагаем, что российскому законодателю следует ввести прогрессивную шкалу подоходного налога, ведь равномерность распределения доходов – одно из важных условий экономического развития любой страны. Высокое неравенство губительно для экономического роста, а долговременное сохранение такого состояния может привести к существенному обнищанию и деградации большинства населения. Во всем мире лица с более высокими доходами уплачивают более весомые налоги, а малообеспеченные слои населения пользуются льготами, либо вовсе освобождаются от налогообложения. Прогрессивная шкала налогообложения сделает налоговую систему Российской Федерации справедливой.

Также нам представляется разумным изменение методики расчета для российских налогоплательщиков, не имеющих льгот по налогу на добавленную стоимость. При расчете НДС за налоговую базу следует принимать не

реализацию продукции, а входящую в нее добавленную стоимость, которая включает фонд оплаты труда, прибыль, амортизацию, и может быть определена по данным бухгалтерского учета. Заметим, что в Казахстане максимальный предел ставки по НДС составляет 12%, что на шесть процентов меньше, чем в России. Кроме того, льготы и вычеты по НДС могут получить практически все, поскольку законодателем закреплен широкий перечень оснований. России следует снизить ставки по НДС, ведь количество экспортно-импортных операций возрастает, а снижение НДС позволит снизить налоговую нагрузку, в первую очередь, для импортеров и иностранных инвесторов.

Таким образом, для совершенствования системы начисления и взимания налогов, в том числе НДС, в условиях создания и дальнейшего развития ЕАЭС, в первую очередь, необходимо проработать налоговые системы стран-участниц Союза. Так, налоговая политика Российского государства в настоящее время направлена на расширение стимулирующей роли налоговой системы с учетом необходимости поддержания сбалансированности бюджетной системы. Важнейшей задачей здесь является упрощение административных процедур при расчете и уплате налогов. Очень важна комплексность проведения реформы налоговой системы: все предусмотренные в ней механизмы должны запускаться одновременно и в полном объеме. Налоговая система является одним из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России и других стран в составе ЕАЭС была так же адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На сегодняшний день практика применения НДС во всех странах одинакова, различаются только ставки и льготы. Необходимо отметить, что в области налогообложения ключевым вопросом, требующим решения и влияющим на увеличение экспортного потенциала страны, является совершенствование процедуры возврата налога на добавленную стоимость (НДС), поскольку возврат НДС при экспортных операциях является одним из существенных препятствий, с которым сталкиваются экспортеры стран ЕЭП, в частности России и Казахстана. Такого рода проблема существует и вследствие высоких ставок данного налога в указанных странах (в сравнении с Беларусью), поскольку он входит в рыночную цену продукции, то его уплата в значительной мере поднимает цену продукции, что снижает ее конкурентоспособность на внешних рынках. Унификация ставок данного налога позволит обеспечить условие осуществления предпринимательской деятельности хозяйствующими субъектами стран-партнеров по интеграции на территории ЕЭП на равных условиях.

В настоящее время косвенные налоги активно играют ведущую роль в формировании федерального бюджета. И НДС не является исключением. Из этого налога состоит большая часть доходной части бюджета нашей страны. Только из НДС состоит 40% дохода бюджета.

Из года в год поступления от НДС только увеличиваются. Это говорит о том, что в России появилось много крупных налогоплательщиков, которые не имеют налогового права применять льготные режимы.

Но в то же время с ростом поступлений НДС не уменьшается число уклонистов. За последние 5 лет их количество уменьшилось только на 2% – это «капля в море» по сравнению с их общим количеством. Ежегодный ущерб от деятельности таких компаний и ИП ежегодно составляет 30 млрд. рублей.

Российская Федерация является транзитным государством, которое тесным образом связано международными транспортными коридорами со странами Европы и Азии. Современные мировые процессы глобализации и

интеграции влияют на интенсивность наращивания странами внешнеэкономических связей. С возрастанием количества субъектов внешнеторговой деятельности и расширением грузовых и пассажирских потоков обостряется проблема дальнейшего укрепления транснациональных отношений.

Подписанный главами России, Беларуси и Казахстана Договор о Евразийском экономическом союзе обозначил дальнейший вектор развития евразийской интеграции, которая направлена на поддержание и укрепление взаимовыгодного сотрудничества государств, входящих в состав ЕАЭС. Между тем, сам процесс создания ЕАЭС вызывает немало споров, в связи с необходимостью повышения его экономической эффективности для стран-участниц, что потребует снятия межстрановых барьеров, пересмотра специфики взимания и исчисления отдельных налогов.

В настоящее время приоритетом стран-участниц ЕАЭС является, прежде всего, создание стабильной налоговой системы и поддержание ее эффективности, что позволит обеспечить бюджетную устойчивость. Базовая цель налоговой политики – это поддержка малого и среднего бизнеса, инновационной деятельности с помощью внедрения и предоставления налоговых льгот, снижения уровня налогового бремени. Однако совокупность установленных законом налогов и сборов не способна в достаточной мере охарактеризовать налоговую систему страны, поскольку по своему содержанию она является достаточно сложной экономической категорией.

Решение вопроса совершенствования процедуры возврата НДС и унификации его ставок расширит круг потенциальных участников экспортной деятельности стран ЕЭП и обеспечит рост числа предприятий-экспортеров стран-участниц. Действующая в настоящее время система взимания НДС в рамках ТС имеет определенные недостатки, связанные с различными значениями налоговых ставок НДС, сжатыми сроками предоставления подтверждающих документов и большим документооборотом, что значительно

затрудняет осуществление операций участниками ВЭД и, как следствие, снижает эффективность создания единой таможенной территории стран ТС.

Кроме того, необходимо решить и следующие проблемы:

а) следует установить лимиты ставки НДС для стран-участниц, учитывая при этом уровень их социально-экономического развития. Для создания относительно единообразной налоговой системы в странах-участницах потребуется также закрепить идентичный перечень объектов, которые составляют основу обложения НДС, и которые налогом не облагаются;

б) следует проработать вопросы унификации методов исчисления и определения налоговой базы при импорте товаров. Было бы разумно, если законодатели стран-участниц ЕАЭС унифицировали перечни документов, необходимых для подтверждения экспорта товаров, услуг и работ;

в) в ст. 68 ТК ТС представлен закрытый перечень оснований, согласно которым таможенный орган может вынести решение о правильности или ошибочности определения таможенной стоимости. Сложившаяся практика и теоретические исследования указывают на необходимость дополнения перечня еще одним основанием – «документальная неподтвержденность заявленных сведений о таможенной стоимости»;

г) дополнительная проверка заявленной цены контракта и таможенной стоимости может потребовать от таможенных органов осуществления ряда процедур, направленных, например, на получение сведений и информации от декларанта. Однако декларант не обязан самостоятельно заниматься подобным поиском, это лишь его право. По нашему мнению, статус контролирующих органов и участников внешнеэкономической деятельности в данном вопросе следует привести в соответствие, и направить на совместное сотрудничество, с целью полноценного и своевременного определения достоверной таможенной стоимости.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

1. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014г., вступил в силу 1 января 2015г.

2. Таможенный кодекс Таможенного Союза от 27 ноября 2009 г. № 17, в редакции от 2 января 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 50. – Ст. 6615.

3. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан "Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза" от 25 января 2008г.

4. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан "О некоторых вопросах предоставления обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перевозимых в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита, особенностях взыскания таможенных пошлин, налогов и порядке перечисления взысканных сумм в отношении таких товаров" (от 21 мая 2010);

5. Таможенный кодекс Таможенного Союза от 27 ноября 2009 г. № 17, в редакции от 2 янв. 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 50. – Ст. 6615

6. Договор о присоединении Республики Киргизии к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

7. Федеральный закон от 8 дек. 2003 г. № 164-ФЗ, в редакции от 13 марта 2016 г. «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4850.

8. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ, в редакции от 19 марта 2016 г. «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 48. – Ст. 6252.

9. Федеральный закон от 29 нояб. 2014 г. № 379-ФЗ, в редакции от 15 февр. 2016 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6660.

10. Постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137, в редакции от 29 ноября 2014 г. «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 3. – Ст. 417.

Литература

11. Бессарабова, А.В. О некоторых вопросах понятия «иностранные инвестиции» / А.В. Бессарабова // Актуальные вопросы российского права: сборник научных статей. – 2011. – Вып. 23. – С. 13-22.

12. Бублик В.А. Внешнеэкономическая политика современной России // Российский юридический журнал. – 2014. – № 5. – С. 50-55.

13. Васютченко И.Н. К вопросу о формировании внешнеэкономической стратегии России и её регионов в условиях глобализации // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2012. – № 2. – С. 23-32.

14. Гафарова, Г.Р. Ценообразование: государственное регулирование, контроль и ответственность (финансово-правовой аспект): монография / под ред. Н.А. Саттаровой. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 175 с.

15. Демин А.В. Специализированные нормы в механизме налогово-правового регулирования // Налоги. – 2014. – № 43. – С. 4-6.

16. Дмитриева Г.К. [и др.]. Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности в условиях вступления Российской Федерации во Всемирную торговую организацию: Монография / под ред. Г.К. Дмитриевой. – М.: Норма; Инфра-М, 2013. – 448 с.

17. Доронина, Н.Г. Национальное законодательство и международное право как регуляторы иностранных инвестиций / Н.Г. Доронина// Цивилист. Научно-практический журнал. – 2009. – № 2. – С. 98-103.

18. Дудык, И.Н. Поощрение конкурентного поведения как метод государственного контроля над согласованными действиями субъектов хозяйствования / И.Н. Дудык // Право и государство: теория и практика. – 2013. – № 6 (102). – С. 105-112.

19. Жуков В.И. Социальная доктрина Российской Федерации // Уровень жизни населения регионов России. – 2005. – № 8-9. – С. 61-69.

20. Ильин А.Ю. Правовая характеристика элементов налога на добавленную стоимость // Финансовое право. – 2015. – № 5. – С. 22-32.

21. Исатиина, Г.Ю. Бухгалтерский учет – основа информационного обеспечения субъектов хозяйствования / Г.Ю. Исатиина // Тенденции и перспективы инновационного развития правовых, социально-экономических и управленческих исследований: материалы международной научно-практической конференции. – М., 2014. – С. 126-132.

22. Каможнова Е. Налоговая система: какой же она должна быть? // Казахстан: Экономика и жизнь – 2014. – № 3-4. – С. 24-26.

23. Канашевский В.А. Международное частное право: Учебник. – 2-е изд., доп. – М., 2013. – 256 с.

24. Красноперова, О.А. Налоговая система и налоговое законодательство – важнейшие элементы налогового механизма / О.А. Красноперова // Налоги. – 2012. – № 3. – С. 17-25.

25. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Учебник. – М., 2009. – 396 с.

26. Лунц Л.А. Курс международного частного права: В 3 т. – М., 2012. – 525 с.

27. Молчанов С. Налоги за 14 дней. Экспресс-курс. – СПб.: Питер (Серия: Бухгалтеру и аудитору), 2013. – 155 с.

28. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2014. – 269 с.

29. Нарышкин, С.Е. Привлечение иностранных инвестиций: экономическая стратегия и развитие регионов России / С.Е. Нарышкин. – М., 2009. – 411 с.

30. Николаев, И.С. Государственное регулирование предпринимательской деятельности в сфере недропользования в Российской Федерации (правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.С. Николаев. – М., 2013. – 25 с.

31. Пакерман, Г.А. Методы унификации права на примере правового регулирования иностранных инвестиций / Г.А. Пакерман // Журнал российского права. – 2009. – № 4. – С. 80-88.

32. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – 336 с.

33. Пьянов, Н.А. Государственное регулирование как самостоятельная научная проблема / Н.А. Пьянов // Журнал российского права. – 2012. – № 5. – С. 60-66.

34. Федосеева Г.Ю. Международное частное право: Учебник. – 4-е изд., перераб., доп. – М.: Эксмо, 2015. – 445 с.

35. Шабров, Р.В. Информационное обеспечение привлечения иностранных инвестиций в РФ / Р.В. Шабров // Право и экономика. – 2010. – № 7. – С. 44-52.

36. Шишкин С.Н. Предпринимательско-правовые основы государственного регулирования экономики: автореф. дисс. докт. юрид. наук. – М., 2012. – 50 с.

Электронные ресурсы

37. Официальный сайт ЕАЭС - www.eaeunion.org

38. Официальный сайт Евразийской Экономической комиссии - www.eurasiancommission.org/

39. www.ved.gov.ru

40. Официальный сайт Федеральной таможенной службы России - www.customs.ru

41. АФК «Система» и дочерние предприятия. Консолидированная финансовая отчетность по состоянию на 31 декабря 2014, 2013, 2012 годов и за годы, закончившиеся на эти даты [Электронный ресурс]. – URL: http://www.sistema.ru/fileadmin/user_upload/media/464048/afk_sistema_gaap_cons_fs_12_13-r.pdf (дата обращения: 15.11.2015).

42. Ильясова А., Зиатдинов Э. Какие налоговые выгоды позволит получить ведение бизнеса в Казахстане. – URL: http://www.nalogplan.ru/article/3616-kakie-nalogovye-vygody-pozvolit-poluchit-vedenie-biznesa-vkazahstane (дата обращения: 15.04.2016).

43. Калюков Е. Moody's резко ухудшило прогноз развития экономики России в 2016 году [Электронный ресурс]. – URL: http://www.rbc.ru/economics/28/08/2015/55e01d719a79478907091a58 (дата обращения: 15.11.2015).

44. Таможенные льготы при ввозе оборудования по соглашениям о разделе продукции могут быть отменены [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://vch.ru/event/view.html?alias=tamoghennye_lgoty_pri_vvoze_oborudovaniya_po_soglascheniyam_o_razdele_produkzii_mogut_byt_otmeneny(дата обращения: 15.11.2015).

45. Туров В. Можно ли использовать Казахстан для оптимизации налогообложения? – URL: http://blog.legalbis.ru/mozhno-li-ispolzovat-kazahstan-dlya-optimizatsii-nalogooblozheniya/ (дата обращения: 20.03.2016).

46. Уцына Е. 15 налоговых изменений в 2015 году [Электронный ресурс]. – URL: http://www.garant.ru/article/592675/ (дата обращения: 15.11.2015).

Приложения

Приложение 1



Рисунок 1 – Снижение таможенных барьеров

Приложение 2

Объемы взаимной торговли товарами государств – членов Евразийского экономического союза за январь-апрель 2015 года

	Млн. долл. США	В % к январю-апрелю 2014 года	Удельный вес в объеме, %
ЕАЭС	13 602,5	73,8	100,0
в том числе:			
Армения – Беларусь	6,5	57,8	0,0
Армения – Казахстан	0,1	x	0,0
Армения – Россия	361,7	85,5	2,7
Беларусь – Казахстан	176,0	66,0	1,3
Беларусь – Россия	8 126,3	69,7	59,7
Казахстан – Россия	4 931,9	81,2	36,3

Взаимная торговля Республики Казахстан со странами ЕАЭС*
млн. долларов США

	Январь-август 2015 года	Январь-август 2014 года	%
Всего	**10 988,9**	**14 288,6**	**76,9**
экспорт	**3 504,5**	**4 793,6**	**73,1**
Россия	3 062,1	4 298,5	71,2
Беларусь	53,8	45,2	118,8
Армения	0,59	0,19	3,2 р.
Кыргызстан	388,1	449,7	86,3
импорт	**7 484,4**	**9 495,0**	**78,8**
Россия	7 014,01	8 818,7	79,5
Беларусь	312,24	439,1	71,1
Армения	2,69	5,20	51,8
Кыргызстан	155,42	232,0	67,0
**предварительные данные.*			