

3 Международно-правовые основы создания и функционирования Евразийского экономического союза: монография/ К.А.Бекашев, Д.К.Бекашев, С.Ю.Кашкин и др.– М.: Проспект, 2015. – 176 с.

4 Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 декабря 2000 года (с изменениями от 25 января 2006г. и 6 октября 2007г.) // <http://www.evrazes.com/docs/view/3>

## ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НДС В ЕАЭС

*Нурбекова Г.Т., м.ю.н., ст. преподаватель КарГУ им. академика Е.А. Букетова  
Бегер Е.В., студент юридического факультета КарГУ им. академика Е.А.Букетова*

Евразийский экономический союз (далее – ЕАЭС) на данный момент объединяет пять стран: Российскую Федерацию, Республику Казахстан, Республику Беларусь, Кыргызскую Республику и Республику Армению.

ЕАЭС предшествовало создание таких объединений, как Таможенный союз с 1 января 2010 г. и Единое экономическое пространство с 1 января 2012 г. С 1 января 2015 г. был осуществлен переход к более глубокой интеграции уже в формате Евразийского экономического союза. 29 мая 2014 г. в г. Астане лидерами России, Белоруссии и Казахстана подписан Договор о Евразийском экономическом союзе. С 1 января 2015 г. Евразийский союз начал функционировать, создавая мощный центр экономического развития [1].

Такой высокий уровень экономической интеграции как экономический союз предусматривает наряду с общим таможенным тарифом, свободой движения товаров и факторов производства координацию макроэкономической политики и унификацию законодательств в ключевых областях – валютной, бюджетной, денежной.

В связи с тем, что страны-участницы ЕАЭС имели общее историческое развитие и практически одновременно обрели независимость в начале 90-х годов, это обусловило примерно одинаковые экономические условия. Следовательно, развитие и становление налоговых систем до определенного периода времени происходило в идентичных условиях.

На данный момент налоговое законодательство в странах – участницах ЕАЭС сформировано и достаточно определено. Каждое государство с момента обретения независимости постоянно ведет работу по совершенствованию собственной налоговой системы. Основные задачи, которые ставятся перед государствами ЕАЭС: снижение налогового бремени, уменьшение видов налогов, приближение национальной налоговой системы к мировым стандартам.

К основным налогам, формирующим бюджет государства и налоговую нагрузку налогоплательщиков, следует отнести корпоративный и индивидуальный подоходные налоги, а также НДС.

Основой налоговой политики выступает использование государством налогов и других обязательных платежей в бюджет. Налоговая политика представляет собой совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. Роль и значение налоговых поступлений, механизм взимания налогов, а также постоянный процесс их обновления и совершенствования зависит от выбранного курса экономической политики государства [2].

Стоит отметить, что в настоящий момент в странах ЕАЭС сложилась достаточно устойчивая и сопоставимая структура налоговых поступлений, которая обеспечивает и основные потребности государства, и интересы налогоплательщиков. Что, в свою очередь, является признаком её рациональности. При этом всегда используется сочетание прямого и косвенного налогообложения как наиболее верное.

Как правило, налоги разделяются по объектам налогообложения на прямые и косвенные, как было упомянуто выше. К прямым относятся налоги на собственность или доход, ко вторым – налоги на обращение или потребление, окончательным плательщиком которых является потребитель товара, в отличие от прямых налогов, где субъектами налога выступают сами налогоплательщики.

Косвенные налоги – это налоги на товары или услуги, представляющие собой надбавку к цене или тарифу. Их размер не зависит от дохода или имущества налогоплательщика. К ним относят: НДС и акцизы, а также в теоретическом плане – таможенные пошлины.

При осуществлении взаимной торговли государства-члены взимают налоги в государстве-участнике, на территории которого реализуются товары других государств-партнеров. Данный порядок так же благоприятен, как и налогообложение, применяемое этим государством-членом в таких же условиях в отношении аналогичных товаров, производимых на его территории. При этом

следует определить основные направления гармонизации законодательства в отношении налогов, оказывающих влияние на взаимную торговлю. Это необходимо для поддержания конкуренции и свободного перемещения товаров, работ и услуг как на национальном уровне, так и в рассматриваемом интеграционном объединении, что предусматривает:

- гармонизацию (сближение) ставок акцизов по основным подакцизным товарам;
- совершенствование системы взимания НДС во взаимной торговле, в том числе с применением информационных технологий.

В договоре о ЕАЭС (ст. 72) установлено, что взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров и их налогообложение косвенными налогами при импорте [3].

При этом взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве - члене ТС (Таможенного Союза) и ЕЭП (Едином Экономическом Пространстве), территория которого признается местом реализации работ, услуг. Порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг осуществляется согласно Приложению №18 к Договору о ЕАЭС. Обмен информацией между налоговыми органами стран ЕАЭС, необходимой для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов, осуществляется в соответствии с отдельным международным межведомственным договором, которым в том числе устанавливается порядок обмена, форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, правила его заполнения и требования к формату обмена [1].

При импорте товаров между странами - участницами ЕАЭС подлежат применению ставки косвенных налогов, не превышающие тех ставок, которые применяются в отношении товаров внутреннего производства. Следует отметить, что на сегодняшний день в рамках ЕАЭС ставки косвенных налогов не совпадают. Так, взимание косвенных налогов производится по принципу "страны назначения". При импорте товаров применяется ставка, которая действует в государстве-импортере [4].

При этом в Казахстане, согласно п.1 ст. 268 Налогового Кодекса Республики Казахстан, ставка НДС составляет 12% и применяется к размеру облагаемого оборота и облагаемого импорта. Согласно ст. 242 оборот по реализации товаров на экспорт облагается по нулевой ставке. Экспортом товаров является вывоз товаров с таможенной территории Таможенного союза, осуществляемый в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан. Экспорт товара требуется подтвердить соответствующими документами [5].

При ввозе товаров в Россию:

–нулевая ставка НДС устанавливается на экспортную продукцию, товары космической индустрии, услуги по транспортировке нефти и газа, драгоценные металлы на экспорт и некоторые другие виды услуг и продукции.

–пониженная ставка – 10%. Используется продавцами молочной, мясной и некоторых других видов продукции. В эту же группу входят все товары для детей (коляски, предметы одежды и т.д.), медицинские препараты, периодические издания, образовательная и научная литература;

–базовая ставка, которой облагаются услуги и товары – 18% НДС. К ним относятся торговые позиции, не вошедшие в первые 2 группы (с нулевой и 10% ставками налога).

Ставка НДС 2017 года в отношении интернет-услуг, оказываемых иностранными компаниями на территории России – 15,25%. Данные изменения предусмотрены законом №244-ФЗ от 3 июля 2016г., широкому кругу аналитиков данный вид НДС уже известен как «налог на google» (причина – нововведения затронут многих иностранных продавцов электронных услуг, включая упомянутый сервис).

Ставка НДС 10% станет доступна многим печатным изданиям с объемом рекламы не более 45% (ранее перечень со ставкой НДС 10% включал только издания печати с предельным объемом рекламы 40%). Данные изменения стали возможны благодаря внесению поправки в абз.8 пп.3 п.2 ст.164 Налогового кодекса России законом №408-ФЗ от 30 ноября 2016г.

Изменения коснулись не только ставки НДС на товары, расширен перечень операций для применения 10%-ного налога. Сюда теперь можно отнести операции, направленные на выдачу поручительства или гарантии небанковскими организациями (Федеральный закон №401-ФЗ от 30 ноября 2016г.).

С перечнем товаров по 0% ставке НДС можно ознакомиться в ст.164 Налогового кодекса Российской Федерации [6].

В Армении действующая ставка НДС составляет 20%, а также 0 % при экспорте.

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 [7].

В Кыргызстане ставка НДС установлена в размере 12% по всем облагаемым поставкам и облагаемому импорту. Налоговой базой НДС по облагаемой поставке является облагаемая стоимость поставки, определяемая в соответствии со статьей 265 Налогового Кодекса Кыргызской Республики [8].

Как видно из приведенных выше примеров ставок НДС в странах-участницах ЕАЭС базовая ставка колеблется от 12% до 20%. В основном более высокая ставка НДС компенсируется наличием льготных ставок на определенные категории товаров. Различие ставок НДС в рамках ЕАЭС, свою очередь, может стать причиной определенных трудностей, особенно, при встрече с проблемой двойного налогообложения.

Спорная ситуация складывается в казахстанском городе Байконур, арендованном Россией. Так, например, 5 июля 2017 года вступил в силу Протокол об изменении Соглашения между Республикой Казахстан и Российской Федерацией «О статусе города Байконур, порядке формирования и статусе его органов исполнительной власти» от 23 декабря 1995 года. Он установил, что в случае вывоза товаров с территории города Байконур на иную территорию Республики Казахстан или вывоза товаров с иной территории Республики Казахстан на территорию города Байконур, облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке и освобождаются от уплаты акцизов в отношении подакцизных товаров. Ввоз товаров на территорию города Байконур с иной территории Республики Казахстан облагается косвенными налогами по ставкам, установленным Налоговым кодексом Российской Федерации, взимаемыми налоговым органом города Байконур, за исключением товаров, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежат налогообложению при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией [9].

С принятием Протокола ситуация законодательно прояснилась, но на практике, предприниматели налоговые службы лавируют между 2-мя законодательствами. Казалось бы, переход на российское налоговое законодательство должен облегчить процедуры экспорта и импорта и внести, наконец, ясность для бизнесменов Байконура. Но предприниматели, как бы это парадоксально ни выглядело, говорят об обратном: закрепление в космической гавани российской налоговой юрисдикции казахстанскому бизнесу принесёт только новые хлопоты. В Казахстане ставка НДС всё же ниже, чем в России, поэтому тем, кто будет закупать ввозимый в город товар, это будет априори невыгодно. Да и тем, кто продаёт, пусть и с нулевой ставкой НДС, придётся теперь серьёзно "заморочиться" [10].

В рамках государств - членов ЕАЭС, стремящихся к созданию единого экономического пространства, в пределах которого должны быть обеспечены благоприятные условия для развития взаимоотношений стран-участниц, складывается обратная ситуация, так как увеличивается число, например, российских компаний, зарегистрированных в РК. В связи с этим актуальным становится вопрос об унификации ставок НДС в рамках ЕАЭС [4].

Однако это сделать намного сложнее, чем урегулировать единичные коллизии конфликты законодательств. При унификации ставок НДС должно учитываться мнение всех государств-членов, что очень проблематично из-за неравномерного распределения потенциала стран и недостаточного уровня развития их производственной сферы.

Модель Евразийской интеграции внеисторично соотносить с практикой высокого этапа развития европейской интеграции. В ЕАЭС национальные экономики несравнимы по уровню технологичности, не кооперируемы и пока не взаимодополняемы. Они на стадии формирования и

структурных преобразований. В пределах ЕАЭС нет интегрированных производственных структур, обеспечивающих его внутренние потребности и экспортные возможности. Возникает необходимость критического переосмысления и поэтапного формирования производственной и экономической модели интеграции экономик стран-членов ЕАЭС. Конечной целью интегрируемых экономик должно быть повышение их конкурентоспособности как целостной системы [11].

Несмотря на нынешнюю невозможность унификации НДС для стран-участниц ЕАЭС, эти государства плодотворно сотрудничают уже многие годы, руководствуясь заключенными между собой договорами, а также внутренним законодательством. Так, в Казахстане положения главы 37-1 Налогового Кодекса РК установлены на основании международных договоров, заключенных между государствами - членами Таможенного союза, и регулируют налогообложение в части налога на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, а также его налоговое администрирование во взаимной торговле государств - членов Таможенного союза [5].

Механизм уплаты косвенных налогов в таможенном союзе рассчитан на самостоятельном исполнении налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 20 Приложения № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе налогоплательщик вправе представить в налоговый орган заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов только в электронном виде [12].

Декларация подается за месяц, в котором компания осуществляла импорт товаров из стран ЕАЭС. Срок её представления – не позднее 20-го числа месяца, следующего за тем, в котором импортированные товары приняты на учёт [5].

Также, стоит отметить, что в 2018 году в РК будет принят новый Налоговый Кодекс, в проекте есть некоторые поправки, касающиеся НДС. В связи с требованием ВТО с 1 января 2018 года будет исключена льгота по НДС в виде уменьшения на 70% исчисленного НДС. Данную льготу сейчас применяют производители сельхоз продукции, сельхоз переработчики и сельскохозяйственные кооперативы. Предполагается введение альтернативной меры поддержки по НДС в связи с отменой льготы; замена НДС-льготы по свободному складу на специальные инвестиционные контракты (СИК). Принято решение предусмотреть альтернативный вариант в виде дополнительного зачета. Интересно то, что планируют ввести контрольный НДС-счёт на добровольной основе для перечисления средств от поставщика к поставщику напрямую, чтобы избежать мошенничества, когда НДС перечисляется 3-м лицам [13].

Помимо унификации НДС для стран ЕС, в Казахстане в 2015 году выдвигалась инициатива по замене НДС налогом с продаж.

5 мая 2015 на заседании правительства в Акорде Президент заявлял о том, что НДС будет заменен налогом с продаж. Заместитель председателя правления Национальной палаты предпринимателей РК "Атамекен" Рахим Ошакбаев пояснил, что отмена НДС вероятнее всего означает отмену НДС на внутреннюю реализацию.

"Будут радикально изменены механизмы сбора налогов. Необходимо детально изучить вопрос введения налога с продаж вместо сложного непрозрачного НДС. Сегодня у нас возник целый бизнес по возврату НДС, не поймешь, откуда что идет. Прямо люди занимаются этим - возвратом НДС, и НДС стал налогом больше, чем все налоги, какие вообще у нас есть. Мы существенно упростим получение. То есть если сделать налог с продаж вместо сложного непрозрачного НДС, то мы выиграем", - сказал на заседании правительства в Акорде Глава государства [14].

Однако, как и в случае с унификацией, одной инициативы недостаточно. Такие сложные вопросы, как замена одного налога другим, требуют качественного и компетентного анализа, так как касаются не только Казахстана, но и его торговых партнеров.

"Для начала надо понять саму концепцию такой серьезной реформы в деталях. Понять, что это будет - налог с продаж или все-таки налог с оборота. В какой степени мы откажемся от НДС, потому что налог на добавленную стоимость бывает условно двух видов: НДС на внутреннюю реализацию (НДС на облагаемый оборот) и НДС на импорт (НДС на облагаемый импорт). Пока навскидку думаю, есть смысл полностью отказаться или обнулить ставку НДС на внутреннюю реализацию, оставив НДС на импорт, поскольку НДС на импорт все-таки является серьезным источником поступлений в бюджет", - заметил Ошакбаев [15].

Также необходимо учесть, что при отмене НДС остается открытым вопрос взимания НДС при операциях между государствами — участниками Евразийского экономического союза. Порядок взимания НДС урегулирован в рамках международных договоров, подписанных Казахстаном. В завершение хотелось бы отметить, что 8 декабря 2016 года в своем выступлении на заседании президиума Национальной палаты предпринимателей «Атамекен» премьер-министр Бакытжан

Сагинтаев отметил, что налог с продаж в Казахстане не нужен. Соответственно, полагаем, что решение о целесообразности перехода на налог с продаж должно быть качественно проанализировано и взвешено с учетом экономического эффекта на ключевые секторы экономики Республики Казахстан в долгосрочной перспективе [16].

Так как на данный момент НДС так и не был заменен налогом с продаж ни в одной из стран ЕАЭС, следует предположить, что сама концепция налога на добавленную стоимость более удачная и уже прижилась в налоговой системе различных государств. Так, к примеру, в налоговой системе самой развитой из существующих интеграций государств – Европейском Союзе, существует понятие НДС. Также, необходимо заметить, что значительная доля поступлений в бюджет государств обеспечивается за счет уплаты НДС. Однако из-за лжепредпринимательства бюджет недополучает большое количество предполагаемых поступлений. На искоренение этого явления, в первую очередь, и нацелена политика государств по совершенствованию налогового законодательства.

#### Список литературы:

- 1 Договор о Евразийском экономическом союзе // <https://kazinterplus.kz/en/articles/126/>
- 2 Ильченко Е. Налоговые системы государств – членов ЕАЭС // <http://vitaminka.kz/Article/show/12087>
- 3 Закон Республики Казахстан от 14 октября 2014 года № 240-V ЗРК О ратификации Договора о Евразийском экономическом союзе // <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1400000240>
- 4 Набирушкина И.С. К вопросу об унификации ставок косвенных налогов в условиях функционирования ЕАЭС // <http://отрасли-права.рф/article/16545>
- 5 Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) с изменениями и дополнениями по состоянию на 11.07.2017 г. // [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217)
- 6 Виды ставок НДС в 2017 году // <http://nebopro.ru/vidy-stavok-nds-v-2017-godu/>
- 7 НДС в Беларуси // <https://myfin.by/wiki/term/nalog-na-dobavlennuyu-stoimost>
- 8 Налог на добавленную стоимость. Государственная Налоговая Служба Кыргызской Республики // <http://www.sti.gov.kg>
- 9 Купешбаева Э. Об изменениях налогообложения НДС и акцизов во взаимной торговле с налогоплательщиками г.Байконур // [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217)
- 10.Круглова Д. Куда уходит гавань: как статус казахстанского Байконура подгоняют под российскую юрисдикцию // <https://informburo.kz/stati/kuda-uhodit-gavan-kak-status-kazahstanskogo-baykonura-perepisyvayut-pod-rossiyskuyu-yurisdikiyu.html>
- 11 Кошанов А. ЕАЭС: плюсы и минусы интеграции // <http://mysl.kazgazeta.kz/?p=9766>
- 12 Изменения в администрировании косвенных налогов в связи с вступлением в силу Договора о Евразийском экономическом союзе // <http://kzl.kgd.gov.kz/ru/content/izmeneniya-v-administrirovaniikosvennyh-nalogo-v-svyazi-s-vstupleniem-v-silu-dogovora-o-0>
- 13 Новый Налоговый кодекс // <http://atameken.kz/ru/services/13-nalogovyj-i-tamozhennyj-kodeksy>
- 14 НДС будет заменен налогом с продаж в Казахстане // [https://tengrinews.kz/kazakhstan\\_news/nds-budet-zamenen-nalogom-s-prodaj-v-kazahstane-274282/](https://tengrinews.kz/kazakhstan_news/nds-budet-zamenen-nalogom-s-prodaj-v-kazahstane-274282/)
- 15 Что даст отмена НДС в Казахстане // <https://tengrinews.kz/markets/chto-dast-otmena-nds-v-kazahstane-274396/>
- 16 Кушенова М. Налог с продаж вместо НДС: надо ли? // <https://kapital.kz/finance/57013/nalog-s-prodazh-vmesto-nds-nado-li.html>

### **ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ВЗИМАНИЕМ НДС В УКРАИНЕ**

*Васильчук С.С., к.ю.н., доцент кафедры уголовного права Государственного университета  
инфраструктуры и технологий, г. Киев, Украина*

Одними из главных факторов экономического развития любого государства является эффективная система налогообложения, качественный налоговый контроль и стабильный рост налоговых поступлений в бюджет страны. Украина не является исключением из этого. После Революции достоинства осознание необходимости срочных изменений в действующей налоговой