

# ТЕМА: ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

К. В. Фалеева

## НАПРАВЛЕНИЯ УЛУЧШЕНИЯ УРОВНЯ НАЛОГОВОГО ПАРТНЕРСТВА РОССИИ И КАЗАХСТАНА КАК СТРАН-УЧАСТНИЦ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

**Аннотация.** Предметом исследования являются налоговые отношения, которые возникают в процессе интеграции в рамках Евразийского экономического союза. Объектом исследования выступают качественные характеристики и количественные показатели оценки уровня налогового партнерства. В статье предложено авторское определение налогового партнерства, отражающее новые реалии интеграционных процессов на постсоветском пространстве. В статье выделяются значимые признаки, отличающие налоговое партнерство от других понятий, одним из которых является наличие налоговой конкуренции. Автор предлагает рассматривать налоговое партнерство на примере России и Казахстана, как наиболее инициативных членов интеграционных процессов. Особое внимание в статье уделено методике оценки уровня налогового партнерства. Основу методологии статьи составляют системный анализ нормативно-законодательных актов в области налогообложения России и Казахстана, информация, предоставляемая органами статистики двух стран, а также законодательные и нормативные данные Евразийской экономической комиссии. В методику оценки уровня налогового партнерства вошли два блока, а именно качественные характеристики и количественные показатели оценки уровня налогового партнерства. Вклад автора состоит в том что, путем расчета качественных характеристик и количественных показателей выявлены проблемные места в налоговых системах России и Казахстана. Автор подробно рассматривает направления улучшения налогового партнерства путем применения опыта страны лучшей по определенному показателю. Научная новизна заключается в выявлении наиболее проблемных зон налогового партнерства и предложении путей их решения, что позволит раскрыть скрытые резервы совершенствования налогового законодательства и налогового администрирования в двух странах.

**Ключевые слова:** налоговое партнерство, налоговая гармонизация, налоговая унификация, ЕАЭС, налоговая конкуренция, налоговая политика, Таможенный союз, Партнерство, Евразийский экономический союз, Налоговая конвергенция.

**Abstract.** The subject of the research is the tax relations arising in the process of integration within the Eurasian Economic Union. The object of the research is the qualitative characteristics and quantitative indicators of evaluating the level of their tax partnership. In her article Faleeva offers her own definition of tax partnership reflecting new realities of integration processes in the post-Soviet environment. The author defines the main features that distinguish tax partnership from other terms, one of such features being tax competition. The author suggests to view tax partnership based on the example of relations between Russia and Kazakhstan as the most initiative members of integration processes. Special attention is paid to the method of evaluating the level of tax partnership. The methodological basis of the research involves systems analysis of legal acts, laws and regulations issued in the sphere of taxation of Russia and Kazakhstan, information provided by the two countries, and legal and statistical data of the Eurasian Economic Commission. The method of evaluating the level of their tax partnership include two parts, in particular, qualitative characteristics and quantitative indicators of tax partnership. The author's contribution to the topic is that through calculating qualitative characteristics and quantitative indicators, the author defines problems and gaps in the taxation systems of Russia and Kazakhstan. The author examines areas for improving tax partnership through applying the experience of the country that has the best indicators and characteristics. The scientific

*novelty of the research is caused by the fact that the author defines the largest problems and gaps in tax partnership and offers ways to eliminate them which, according to the author, would allow to reveal hidden potentials of improving the tax legislation and tax administration in both countries.*

**Keywords:** *tax convergence, Eurasian Economic Union, partnership, Customs Union, tax policy, tax competition, Eurasian Economic Union, tax harmonization, tax universalization, tax partnership.*

В мае 2014 года главами России, Беларуси и Казахстана был подписан договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС), а вступил в силу он 1 января 2015 года. Подписание договора о Евразийском экономическом союзе наметило дальнейшее направление развития евразийской интеграции, которое было направлено на углубление взаимовыгодного сотрудничества государств как внутри союза, так и за его пределами, обеспечение свободы перемещения и трудоустройства граждан на территории трех стран, свободы движения услуг и капитала, осуществление согласованной политики в энергетике, сельском хозяйстве, транспорте, промышленности. Россия и Казахстан являются наиболее активными участниками интеграционных инициатив на постсоветском пространстве.

На основании существующих интеграционных инициатив формирование современных теорий налогообложения должно происходить в рамках глобализации экономики. Появилась необходимость выявить и внедрить качественно новые термины, отражающие реалии и достижения интеграционных процессов на постсоветском пространстве. Одним из таких терминов может стать понятие «налогового партнерства». Среди всего многообразия интеграционных налоговых терминов, таких как налоговая гармонизация [2; 3] налоговая унификация [5], налоговая конкуренция [1; 4] следует особенно выделить понятие налогового партнерства.

Межгосударственное налоговое партнерство – стратегическое, добровольное, взаимовыгодное, институционально и организационно оформленное сотрудничество стран-участниц в налоговой сфере, предполагающее равноправие участников, консолидацию ресурсов, распределение рисков, компетенций и ответственности, наличие общей цели и согласование интересов участников, стратегию долгосрочности и

многообразие форм, разработку совместных усилий по контрольной работе налоговых органов, не исключающее возможность налоговой конкуренции.

Налоговое партнерство необходимо для решения вопросов дальнейшего интеграционного развития на постсоветском пространстве и совершенствования налоговых законодательств стран-участниц.

Методика оценки уровня налогового партнерства включает в себя качественные характеристики и количественные показатели. К качественным характеристикам оценки уровня налогового партнерства относятся характеристики уровня схожести (различия) налоговых систем стран-участниц налогового партнерства; характеристики уровня схожести отдельных налогов и результативности налогового партнерства. К количественным показателям оценки уровня налогового партнерства относятся расстояния между координатами и показатели вариации уровня налоговых поступлений и контрольной работы налоговых органов.

Интерпретировав результаты качественных характеристик налогового партнерства стран-участниц Евразийского экономического союза, были сделаны следующие выводы: достигнут наивысший (100%) уровень налоговой партнеризации стран-участниц межгосударственного объединения по многим качественным характеристикам, как например; по НДС: наличие закрепленного в налоговых законодательствах перечня документов, необходимых для подтверждения экспорта товаров, наличие схожих временных рамок налогового периода, определение налоговой базы при импорте товаров на таможенную территорию. По акцизам: наличие единого круга плательщиков, схожих временных рамок налогового периода; по налогу на прибыль: наличие единого круга налогоплательщиков, схожих временных рамок налогового периода, налогооблагаемой базы и т.д.

Подтвердилось наличие налоговой конкуренции по выделенным нами качественным характеристикам, а именно по наличию в странах участницах межгосударственного объединения свободных экономических зон и льгот для резидентов СЭЗ, а также показатели вариации налоговых ставок в странах участницах. Высокий уровень налогового партнерства был достигнут по таким показателям как: наличие единой позиции по важнейшим понятиям и определениям в сфере налогообложения, наличие единообразной терминологии при определении налоговых понятий и явлений (57,1%), наличие согласованного перечня стран с льготным налогообложением. (51%); по НДС: наличие схожих подходов к определению объектов обложения (50%), наличие в странах единого круга налогоплательщиков (75%), наличие согласованных с другим участником налоговых льгот (59%); по налогу на прибыль: наличие схожих подходов к определению объектов обложения (75%); наличие схожих временных рамок подачи налоговой декларации; по НДС: наличие схожих подходов и принципов определения налогооблагаемой базы (50%).

К количественным показателям относятся расстояния между координатами и показатели вариации включающие: уровень поступления налога на прибыль, уровень поступления налога на доходы физических лиц, уровень поступления НДС, уровень поступления акцизов, уровень поступления налога на имущество юридических лиц, уровень поступления транспортного налога, уровень налогообложения юридических лиц, уровень налогообложения занятого населения, уровень налогового бремени, общая эффективность контрольной работы налоговых органов стран-участниц межгосударственного объединения, удельный вес эффективных налоговых проверок, коэффициент сокрытия налогов, сумма доначислений налогов, других обязательных платежей в бюджет и пени на одну проверку, сумма доначислений налогов, других обязательных платежей и пени на одну выявившую нарушения проверку, коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства, снижение времени, затрачиваемого на уплату основных налогов. В таблице 1 представлены результаты количественных показателей налогового партнерства.

На данный момент не возникло общих подходов к формированию национальных налоговых систем, отвечающим целям партнеризации, несмотря на достигнутый высокий уровень интеграции в виде Евразийского экономического союза.

По некоторым показателям уровень достигнутого партнерства оказался средним или даже низким. В связи с этим возникла необходимость сформировать предложения по улучшению выделенных нами показателей.

Ввиду низкого уровня налогового партнерства России и Казахстана по некоторым показателям, в целях улучшения интеграции возникла необходимость в принятии следующих мер:

Учитывая опыт уже принятого «Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг», в двух странах возможно введение схожих временных рамок подачи налоговой декларации по НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет.

Необходимо провести работы по согласованию подпунктов объектов, не являющихся объектами обложения НДС в двух странах, основываясь на национальных особенностях стран-участниц.

В Казахстане необходимо расширить список условий применения нулевой ставки НДС, путем включения подпунктов касающихся работ (услуг) по переработке товаров помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, услуг по перевозкам и т.д. Однако в целях сохранения разумного уровня налоговой конкуренции считаем необходимым сохранение специфичных подпунктов, характеризующие данные страны.

Необходимо согласовать порядок и время подачи налоговой декларации по акцизам, для удобства налогоплательщиков и налоговых органов Эта мера позволит налоговым органам своевременно производить обмен данными, что в будущем не исключает создание единого центра баз данных.

Необходимо увеличить налоговый период индивидуального подоходного налога в Казахстане, по аналогии с налогом на доходы физических лиц в России..

Коэффициент осцилляции уровня налогового партнерства

Обозначение показателя	Коэффициент осцилляции		Коэффициент вариации	
	Значение показателя	Уровень партнеризации	Значение показателя	Уровень партнеризации
Уровень поступления налога на прибыль	0,28	Высокий	0,198	Высокий
Уровень поступления налога на доходы физических лиц	0,55	Высокий	0,4	Средний
Уровень поступления НДС	0,035	Наивысший	0,024	Наивысший
Уровень поступления акцизов	0,8	Средний	0,582	Средний
Уровень поступления налога на имущество юридических лиц	0,29	Высокий	0,20	Высокий
Уровень поступления транспортного налога	0,167	Наивысший	0,118	Высокий
Уровень налогообложения юридических лиц,	0,941	Средний	0,665	Средний
Уровень налогообложения занятого населения,	0,541	Высокий	0,383	Средний
Уровень налогового бремени,	0,442	Высокий	0,312	Средний
Общая эффективность контрольной работы налоговых органов стран-участниц межгосударственного объединения,	0,332	Высокий	0,166	Высокий
Удельный вес эффективных налоговых проверок,	0,715	Средний	0,505	Средний
Коэффициент сокрытия налогов,	1,568	Низкий	1,109	Низкий
Сумма доначислений налогов, других обязательных платежей в бюджет и пени на одну проверку,	0,912	Средний	0,645	Средний
Сумма доначислений налогов, других обязательных платежей и пени на одну выявившую нарушения проверку,	0,087	Наивысший	0,061	Наивысший
Коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства	0,523	Высокий	0,3	Высокий
Снижение времени, затрачиваемого на уплату основных налогов	0,11	Наивысший	0,07	Наивысший

Налог на добычу полезных ископаемых. В России, используя опыт Казахстана, в качестве части налога на добычу полезных ископаемых возможно введение налога на сверхприбыль. Данная мера будет способствовать перераспределению налоговой нагрузки во времени, при этом, не изменяя совокупную нагрузку за время разработки недр. В тоже время, Республике Казахстан необходимо отказаться от рентного налога на экспорт в рамках налога добычу полезных ископаемых. Данный

налог не может существовать в Евразийском экономическом союзе, как противоречащий идее свободного перемещения четырех свобод.

В Казахстане необходимо включение в список объектов, не являющихся объектами налогообложения специальных машин сельхозтоваропроизводителей, специально оборудованных легковых автомобилей для инвалидов.

В Налоговом Кодексе Республики Казахстан отсутствует раздел, характеризующий налого-

вую базу по налогу на транспортные средства и по налогу на игорный бизнес, считаем необходимым включение соответствующих разделов в Налоговый кодекс РК.

Средний уровень налогового партнерства обуславливает принятие мер, которые было бы целесообразно принять в двух странах в будущем. Данные меры включают:

В части сервисов для налогоплательщиков, юридических, физических лиц и индивидуальных предпринимателей считаем целесообразным введение в Казахстане отдельного сервиса, информирующего налогоплательщиков о наличии задолженности по налогам и сборам вне зависимости от суммы задолженности и даты ее возникновения, сервиса позволяющего рассчитать стоимость патента, сумму земельного налога, налога на имущество физических лиц, а также подать заявку на государственную регистрацию на официальных сайтах налоговых органов. В России же по примеру Казахстана возможно введение такого сервиса как поиск налогоплательщиков, сделки с которыми совершены без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Объектом обложения акцизами в Казахстане может стать не только объем подакцизных товаров, но их стоимость.

Целесообразно учесть при формировании налоговых льгот по акцизам в Казахстане такие виды как первичная реализация конфискованных, бесхозных подакцизных товаров, передача подакцизных товаров одним структурным подразделением другому.

В двух странах возможно выделение общих подгрупп льгот по налогу на добычу полезных ископаемых, при сохранении специфики их национальных налоговых систем.

Налоговым органам двух стран целесообразно осуществлять более тесное сотрудничество между собой в области налогового администрирования. Так например возможно обратить внимание на опыт Казахстана по применению института налогового мониторинга, учитывая многолетние наработки в данной сфере, а также применения такого вида налогового контроля как хронометражное обследование. По контрольной работе налоговых органов возможно применение следующих изменений: внесение изменений в

Налоговый кодекс РФ по вопросам регламентации санкций за нарушения налогового законодательства, а именно введение дополнительной формы налогового контроля – хронометражного обследования. Новый вид налогового контроля сократит количество выездных налоговых проверок, при повышении их эффективности. Хронометражное обследование позволит налогоплательщикам устранять нарушения без риска попадания под штрафные санкции.

В Казахстане, руководствуясь опытом России, целесообразно введение такой категории как «консолидированная группа налогоплательщиков», что позволит понизить уровень занижения (сокрытия) налогов.

Достигнутый высокий уровень налогового партнерства позволяет говорить о достаточно большой степени интегрированности данных стран.

По вопросу применения единообразной терминологии при определении налоговых понятий и явлений такое понятие как специальный налоговый режим лучше раскрыто в законодательстве Казахстана, при этом остальные виды определений, как например, объект налогообложения, налоговый агент, налогоплательщик - в России. Соответственно, в РФ и РК целесообразно учесть имеющиеся лучшие наработки по названным налоговым явлениям.

Возможно заключение новых договоров и пересмотр уже существующих договоров об избежании двойного налогообложения в двух странах. В перспективе, по мере развития налогового партнерства возможно заключение договоров об избежании двойного налогообложения не с отдельными странами внутри партнерства, а с соответствующим интеграционным объединением.

В списке налогоплательщиков НДС в Казахстане целесообразно объединить подпункт, касающийся доверительных управляющих, осуществляющих обороты по реализации товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с подпунктом, включающим юридических лиц.

В Казахстане возможно расширить список объектов обложения, путем включения в облагаемый оборот выполнение строительно-монтажных работ и передачу товаров для собственных нужд.

Считаем возможным согласовать наиболее значимые с точки зрения партнеризации налоговые льготы по НДС, а также следует провести анализ целесообразности введения новых налоговых льгот в рамках межгосударственного объединения.

В части корпоративного подоходного налога в Республике Казахстан вероятно рассмотрение включения в Налоговый кодекс такой категории как консолидированная группа налогоплательщиков.

Также возможно в Казахстане объединить фиксированный налог и налог на игорный бизнес, в целях улучшения администрирования данного вида налога, а также уменьшения общего количества налогов

На данный момент нормативы и правила Таможенного союза не распространяются на территориях СЭЗ в России и Казахстане. На территориях СЭЗ функционирует специальный режим свободной таможенной зоны. Все товары, находящиеся на территории свободной экономической зоны рассматриваются как находящиеся за границей территории Таможенного союза при исчислении налогов, таможенных пошлин и пр. На данном этапе развития налогового партнерства в целях сохранения уровня налоговой конкуренции считаем возможным сохранение данных мер.

Показатели вариации уровня налоговых ставок России и Казахстана наглядно подтверждают наличие налоговой конкуренции. При этом наибольшее значение налоговой конку-

ренции наблюдается по налогу на добавленную стоимость.

В 2009 году в Казахстане был принят новый Налоговый Кодекс, который выделялся среди подобных законодательных актов стран-участниц постсоветского пространства. Отличия объяснялись тем, что в нем были значительно снижены налоговые ставки по основным налогам физических и юридических лиц, были предложены меры по распределению налоговой нагрузки сырьевого сектора экономики (например, налог на сверхприбыль), были приняты меры по стимулированию малого и среднего бизнеса сырьевого сектора экономики. Казахстаном были применены довольно удачные мероприятия по выходу из кризиса, и в условиях новой волны кризиса опыт Казахстана может быть довольно полезен для Российской Федерации. Так, например в возможно принятие Модельного налогового кодекса для стран-участниц налогового партнерства, предполагающего сближение основных параметров налоговых систем стран-участниц.

Воспользовавшись опытом лучшей по определенному показателю страны, возможно осуществление более грамотной налоговой политики.

Предложенные меры по улучшению налогового партнерства в перспективе позволят не только выявить резервы совершенствования налогообложения, налогового контроля двух стран, но и будут способствовать налоговыми способами и методами обеспечению наиболее эффективных вариантов осуществления функционирования единого рынка ЕАЭС.

### Библиография

1. Вылкова Е.С., Троянская М.А. К вопросу реформирования межбюджетных отношений в налоговой сфере // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 10. С. 123-127.
2. Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств-участников Евразийского экономического сообщества // Налоговый вестник. 2001. № 6. С. 14-17.
3. Ранчинская Ю.С. Особенности и тенденции налоговой гармонизации: Дисс. ... на соиск. уч. ст. канд. экономич. наук по специальности 08.00.14, 08.00.10. М., 2012. С. 54.
4. Троянская М.А. Налоговая конкуренция: понятие, виды, значение // Налоги и финансовое право. 2014. № 6. С. 179-185.
5. Тютюрюков Н.Н. Трансформация налоговой системы Российской Федерации в условиях участия в экономических сообществах: Дисс.... на соиск. уч. ст. докт. экономич. наук по специальности 08.00.10. М., 2010. С. 36.

### References (transliterated)

1. Vylkova E.S., Troyanskaya M.A. K voprosu reformirovaniya mezhbyudzhетnykh otnoshenii v nalogovoi sfere // *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra*. 2015. № 10. S. 123-127.
2. Mambetaliev N.T., Mambetalieva Zh.N. O perspektivakh garmonizatsii natsional'nykh nalogovykh zakonodatel'stv gosudarstv-uchastnikov Evraziiskogo ekonomicheskogo soobshchestva // *Nalogovyi vestnik*. 2001. № 6. S. 14-17.
3. Ranchinskaya Yu.S. Osobennosti i tendentsii nalogovoi garmonizatsii: Diss. ... na soisk. uch. st. kand. ekonomich. nauk po spetsial'nosti 08.00.14, 08.00.10. M., 2012. S. 54.
4. Troyanskaya M.A. Nalogovaya konkurentsia: ponyatie, vidy, znachenie // *Nalogi i finansovoe pravo*. 2014. № 6. S. 179-185.
5. Tyutyuryukov N.N. Transformatsiya nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii v usloviyakh uchastiya v ekonomicheskikh soobshchestvakh: Diss.... na soisk. uch. st. dokt. ekonomich. nauk po spetsial'nosti 08.00.10. M., 2010. S. 36.