

cooperation with EU and Customs Union of EurAsEC. Biznes-inform (Business-Inform), 2, 59-70 (in Ukr.).

6. Kyzym M. O., Matiushenko I. Yu., Berenda S. V., et al. (2014). Influence of asymmetry conditions of Ukraine's WTO membership on its foreign trade with EU and EU and Customs Union of EurAsEC. Biznes-inform (Business-Inform), 4, 8-19 (in Ukr.).

7. Klyuchko V. G. (2014). Peculiarities of sustainable development conception realization in transition economy. Biznes-inform (Business-Inform), 5, 62-67.

8. Luk'yanenko D. G. (2001). Liberalization and protectionism of transition economies in global environment. Retrieved from http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?news_id=112.

9. Malyuga L. M. (2012). Management factors of enterprises' competitiveness. Innovacijna ekonomika: vseukrai'ns'kyj naukovo-vyrobynychy zhurnal (Innovative economy: national scientific and production journal), 11 (37), 88-91.

10. Nyzhnyk I. V. (2012). In V. M. Nyzhnyk (Ed.). Management of industrial enterprises' competitiveness: improving methods and mechanisms: Monograph. Khmelnytskyi: KhNU (in Ukr.).

11. Cherkas N. I. (2010). Foreign trade liberalization as a factor of export competitiveness increasing. Retrieved from: http://mev.lac.lviv.ua/downloads/vyklad/cherkas/Liber_L KA.06.pdf (in Ukr.).

12. Plahotna K. Ye. (2012). Customs and tariff regulation in conditions of trade liberalization. Ekonomichnyj Chasopys-XXI (Economic Annals-XXI). 5-6, 44-45.

13. Porter M. (1985). Competitive advantage : Creating and sustaining superior performance. New York : Free Press.

14. Johnson Thomas E. (2002). Export / Import documentation and procedures : fourth edition. AMACOM.

15. Seyoum B. (2009). Export-import theory, practices and procedures. New York and London: Routledge Taylor & Francis Group.

16. Foreign Trade of Ukraine: statistical collection. Kyiv: State Statistics Service of Ukraine (in Ukr.).

17. Foreign Trade Balance of Ukraine in 2018-2019. Retrieved from: www.ukrstat.gov.ua.

УДК 336.22(575.2)

Иманбекова Чынара Орунбековна

Аспирант каф. «БУА»

КТУСТА им.Н.Исанова

ВОПРОСЫ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ВХОЖДЕНИЯ В ЕВРАЗИЙСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СОЮЗ

Аннотация. В работе рассмотрены некоторые аспекты гармонизации налогового законодательства Кыргызской Республики в рамках членства данной страны в Евразийском экономическом союзе.

Ключевые слова. Евразийский экономический союз, гармонизация налоговой системы, налоговая политика, прямые и косвенные налоги, налоговые ставки, налоговая нагрузка, торговый оборот, экономическая деятельность.

В 2014 году был создан Евразийский экономический союз (ЕАЭС). В соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор) [2] последний представляется как международная организация региональной экономической интеграции, которая обладает международной правосубъектностью.

На настоящий момент государствами-членами ЕАЭС выступают: Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Российская Федерация. Данный союз был основан с целью всесторонней кооперации, модернизации и увеличения конкурентоспособности национальных экономик стран-участниц и формирования необходимых условий для устойчивого развития в интересах повышения уровня жизни людей, проживающих в государствах указанного союза.

Согласно концепции создания ЕАЭС, здесь должна гарантироваться свобода передвижения товаров и услуг, трудовых ресурсов и капитала, а также поводится скоординированная,

согласованная или единообразная политика в экономических сферах.

Исследователь Нешатаева Т.Н. указывает, что перечень секторов единой экономической политики на начальном этапе развития ЕАЭС довольно узкий: данному институту международной интеграции транслирована лишь внешняя торговля, таможенная политика и защита промышленного производства с целью конкурентного развития [3]. Область налогообложения, которая воздействует на инвестиции и занятость, трансграничную торговлю товарами и услугами, сопряжена неразрывным образом с рынком внутренним и, по аналогии с Европейским союзом (далее – ЕС), имеет отношение к предмету совместного ведения с преимуществом: в компетенции стран-участниц находятся вопросы прямого налогообложения, последние, однако, должны стремиться к проведению согласованной (скоординированной) политики согласно базовым целям и принципам Союза [10].

Следует отметить, что в Договоре имеется обособленный раздел XVII «Налоги и налогообложение».

Согласно содержанию статей 71-73 Договора товары, которые ввозятся с территории одной страны-участницы Союза на территорию другой страны-участницы, подлежат обложению косвенными налогами.

Товары государства-участника интеграционного объединения при реализации на территории другого государства-участника должны иметь одинаковые благоприятные условия при взимании налогов, сборов и иных платежей.

Страны-участницы Союза устанавливают направления, порядок и формы реализации законодательства относительно налогообложения, которые оказывают воздействие на взаимную торговлю, с той целью, чтобы не дезорганизовать конкурентные условия и не затруднять свободный трансфер товаров, работ и услуг как на национальном уровне, так и на уровне ЕАЭС. При этом осуществляется:

- последующая модернизация во взаимной торговле системы взимания налога на добавленную стоимость (НДС) (в том числе с использованием информационных технологий).

- гармонизация (сближение) акцизных ставок по наиболее ощутимым подакцизным товарам.

Принцип страны назначения, который во взаимной торговле товарами Союза ложится в основу взимания косвенных налогов, подразумевает при экспорте товаров освобождение от уплаты акцизов и (или) использование нулевой ставки НДС, а также налогообложение последних косвенными налогами при импортных поставках. В соответствующем приложении к Договору определен порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля их оплаты при импорте и экспорте товарной продукции.

Взыскивание косвенных налогов при осуществлении работ, оказании услуг происходит в стране-участнице, территория которой признается местом выполнения таких услуг и работ. Приложение № 18 к Договору предусматривает порядок взимания косвенных налогов при реализации работ и оказании услуг.

Отдельным международным межведомственным договором регламентируется обмен информацией между налоговыми органами стран-участниц ЕАЭС, требуемой для обеспечения полноты уплаты косвенных налогов. При этом данным договором определяется порядок информационного обмена, форма заявления о ввозе товаров и оплате косвенных налогов, правила заполнения последнего и условия обменного формата.

Косвенные налоги при обоюдном импорте взыскиваются налоговыми органами государства-участника Союза, на территорию которого такие товары импортируются, если другой порядок законодательно не регламентирован этим государством в части товаров, которые подлежат

маркировке акцизными марками (знаками, учетно-контрольными марками).

В Договоре указывается, что при осуществлении импорта товаров во взаимной торговле ЕАЭС ставки косвенных налогов не должны быть выше ставок косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории данной страны-участницы.

В рассматриваемом союзном документе отмечается, что при импортных поставках на территорию государства Союза косвенные налоги не взыскиваются в тех случаях, когда:

- 1) товарная продукция ввозится физическими лицами на территорию страны-участницы не с целью ведения предпринимательской деятельности;

- 2) товарная продукция освобождается от налогообложения (не подлежит данной процедуре) в соответствии с действующим законодательством этого государства ЕАЭС при ввозе на территорию последнего;

- 3) импорт товарной продукции происходит с территории одного государства Союза на территорию другого в связи с передачей такого товара в рамках одного юридического лица. При этом законодательством одной страны-участницы может быть определено обязательное уведомление налоговых органов о ввозе (вывозе) такой товарной продукции.

Договором устанавливается, что в случае если государство Союза, согласно собственному законодательству и положениям международных договоров, имеет право взыскивать налог с дохода налогового резидента (лица, имеющего постоянное местопребывание) другого государства-члена в связи с работой этого лица по найму в первом указанном государстве, данный налог подлежит обложению в принимающей стране с первого дня работы по найму. Взимание налога осуществляется по ставкам, которые определены для таких доходов физических лиц – налоговых резидентов этого первого государства-члена ЕАЭС [2].

Выступая одним из базовых методов регламентирования экономических отношений в государстве и обеспечения устойчивости экономической системы, фискальная политика играет значимую роль и в реализации процессов интеграции. Поэтому, как видно из положений Договора, налоговые политики государств-членов ЕАЭС подлежат определенной гармонизации.

Гармонизация законодательной сферы довольно широкое понятие, которое можно исследовать с двух позиций. Во-первых, в аспекте реализации гармонизации законодательства в пределах одного государства. Гармонизация относительно налогового права возможна с иными отраслями права. Во-вторых, осуществление гармонизации законодательных сфер ряда государств, которые являются сторонами по международному договору или членами интеграционного объединения

межгосударственного характера. В этом случае значение гармонизация заключается в формировании единого курса стран-участниц в конкретной области правоотношений в рамках интеграционных связей.

В вышеуказанном Договоре содержится легальная дефиниция гармонизации законодательства. Согласно ст. 2 данного Договора гармонизация представляет собой сближение законодательства государств-членов, нацеленное на формирование сходного (сопоставимого) нормативно-правового регламентирования отношений в определенных областях [2].

Наиболее ясное понимание сущности гармонизации законодательной сферы стран Евразийского экономического союза дает обращение к методике гармонизации (сближения) национальных законодательств государств-участников этого интеграционного объединения. В данном документе установлены базовые принципы законодательной унификации в рамках ЕАЭС:

- преимущество общепризнанных принципов и норм международного права перед нормативно-правовыми актами национального законодательства;

- когерентность правового регламентирования;
- синхронность принятия НПА;
- логичность этапов.

Следует отметить три главных направления осуществления гармонизации: а) унификация процесса взимания прямых налогов; б) унификация процесса взимания косвенных налогов; в) сближение порядка администрирования налогов.

По мнению исследователей данной проблематики [1, 9, 10, 11], гармонизация представляет собой процесс поэтапный, для реализации которого требуются и определенные усилия и необходимое время. Последний инкорпорирует в себе следующие ступенчатые мероприятия:

- установление законодательных отраслей, нуждающихся в гармонизации;
- вычленение проблемных секторов и вопросов в пределах конкретной отрасли;
- осуществление сравнительно-правового анализа национальных налоговых законодательств;
- согласование перечня национальных законодательных и иных нормативно-правовых актов, которые подлежат унификации;
- одновременное принятие гармонизированных законодательных актов налоговой сферы;
- проведения мониторинга и контроля реализации принятых решений и документов по реализации процесса гармонизации [11].

Вышеуказанные этапы требуют очень серьезной и кропотливой работы, включающей в себя не только тщательную проработку налоговых законодательств стран-участниц ЕАЭС, но и формирование единой позиции, не ущемляющей коренные интересы отдельных государств Союза, разработку и принятие национальных НПА на базе общих решений и обоюдного соблюдения последних.

Необходимо сказать, что в странах Евразийского союза подходы к прямому и косвенному налогообложению дифференцированы и наличествуют различные налоговые платежи (табл. 1). К примеру, значительные различия наблюдаются в налогообложении доходов юридических и физических лиц, имущества последних. Системы администрирования НДС в ЕАЭС также имеют несхожий характер. Более того, нет четкой дефиниции понятия экспорта работ и услуг ни в национальных законодательствах государств-участников Союза, ни в заключенных соглашениях. Данные коллизии могут детерминировать проблему двойного налогообложения. Так, нередко НДС работ и услуг нерезидентов одновременно применяется в странах назначения и происхождения.

Таблица 1.

Виды и ставки основных налогов в государствах ЕАЭС

Виды базовых налогов	Налоговые ставки				
	Республика Армения	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация
НДС	0%; 16,67%; 20%	0%; 10%; 20%; 25%	0%; 12%	0%; 12%	0%; 10%; 18%
Налог на прибыль	0%; 0,01%; 5%; 10% 20%	10%; 12%; 20%; 25%	5%; 10%; 15%; 20%	0%; 5%; 10%	0%; 2%; 10%; 12,5%; 13%; 13,5%; 15%; 20%; 30%
Акцизы	В корреляции с видами подакцизной продукции, твердые и адвалорные ставки				
НДФЛ	5%; 10%; 20% 23% + твердая ставка; 28% + твердая ставка; 36% + твердая ставка	4%; 9%; 13%; 16% + твердые ставки	5%; 10%	10%	9%; 13%; 15%; 30%; 35%
Налог с продаж	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует	0%; 1%; 2%; 3%; 5%;	Отсутствует

Налог на имущество организаций	Входит в налог на недвижимое имущество с твердыми и адвалорными ставками (не более 15%) в корреляции с объектом налогообложения	Входит в налог на недвижимость: от 0,1-2% оценочной или остаточной стоимости	0,1%; 0,5%; 1,5%	0,35%; 0,8% от налогооблагаемой стоимости	Не превышает 2,2%
Транспортный налог	Заменен на налог на имущество транспортных средств с твердыми ставками	Отсутствует	Твердые ставки	Твердые ставки	Твердые ставки
Налог на игорный бизнес	Отсутствует	Твердые и адвалорные ставки в корреляции с объектом игорного бизнеса	Твердые ставки в корреляции с объектом игорного бизнеса	Отсутствует	Твердые ставки в корреляции с объектом игорного бизнеса
Налог на добычу полезных ископаемых	Существует сбор за природопользование с твердыми и адвалорными ставками	Твердые и адвалорные ставки	Твердые и адвалорные ставки (от 0%-18,5%)	Твердые и адвалорные ставки	0%; 1%; 1,3%; 3,8%; 4%; 5%; 5,5%; 6%; 6,5%; 7%; 8%; 10%; 15%; а также твердые ставки (с определенными коэффициентами)
Земельный налог	Входит в налог на недвижимое имущество с твердыми и адвалорными ставками (не более 15%) в корреляции с объектом налогообложения	Твердые ставки с определенными коэффициентами	Твердые дифференцированные ставки	Твердые ставки с определенными коэффициентами	0,3%; 1,5%
Налог на имущество физических лиц	Входит в налог на недвижимое имущество с твердыми и адвалорными ставками (не более 15%) в корреляции с объектом налогообложения	Входит в налог на недвижимость: от 0,1-2% оценочной или остаточной стоимости	Твердые и адвалорные ставки в корреляции со стоимостью объектов налогообложения	0,35%; 0,8% от налогооблагаемой стоимости	Не более 2%, исходя из кадастровой стоимости
Экологический (природоохранный) налог	Твердые и адвалорные ставки	Твердые ставки с определенными коэффициентами	Существуют специальные сборы	Отсутствует	Существуют специальные сборы

Примечание: составлено по [4],[5],[6],[7],[8]

Как видно из табл. 1, в Кыргызстане, по сравнению с другими государствами-участниками ЕАЭС, налог на доходы физических лиц и налог на прибыль не превышают величину в 10%, а НДС – 12%. Отсутствуют в Кыргызстане и налог на игорный бизнес, а также экологический (природоохранный) налог. Вместе с тем, налоговая система Кыргызской Республики, в отличие от иных стран данного интеграционного объединения, включает косвенный налог с продаж, посредством которого обеспечивается 8,8% совокупных поступлений налогов в бюджетную систему страны.

Если рассматривать ставки акцизного налога, то здесь сложилась следующая ситуация – в каждом государстве-члене Союза используются твердые (специфические) ставки в национальной валюте, которые в отдельной стране определены в различных размерах. Кроме того, в Российской Федерации на ряд подакцизной продукции, помимо твердых (специфических) ставок, наличествуют комбинированные и адвалорные ставки.

Отметим, что сами уровни ставок, несмотря на существующие различия, более чем в половине случаев гармонизированы, то есть акцизные ставки обладают довольно унифицированными значениями (примерно 60% общей доли базового перечня подакцизных товаров). К таким видам подакцизной продукции можно отнести: пиво, спирт этиловый, вина, легковые автомобили.

В Кыргызской Республике по подоходному налогу налоговой базой выступает доход, определяемый как разница между совокупным годовым доходом, извлеченным налогоплательщиком за налоговый период, и необходимыми вычетами. В этой связи интересной является норма, аналогов которой нет в налоговом законодательстве других государств Союза, и которая гласит, что при возникновении отношений, регламентируемых Трудовым кодексом КР, доход в месяц, который облагается подоходным налогом, за отдельными изъятиями не может быть менее минимального расчетного дохода. При этом последний устанавливается на следующий календарный год по районам и городам Кыргызстана в размере 40% среднемесячной оплаты труда работников за год предыдущий на базе данных Национального статистического комитета республики в порядке, определяемом Правительством КР (ст. 163 НК КР) [5]. Налоговый кодекс КР указывает, также, перечень доходов работников, получаемых в форме заработной платы, для которых понятие «минимального расчетного дохода» не применяется.

Следует сказать, что в качестве плательщиков налога на прибыль в Кыргызстане выступают ещё и индивидуальные предприниматели, а также налоговый агент, который выплачивает иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не сопряженный с

постоянным учреждением в нашей стране (ст. 184 НК КР) [5]. Полагаем, что выделение в качестве налогоплательщиков налога на прибыль последних двух субъектов является не совсем удачным подходом.

В целом в Кыргызстане налоговую нагрузку можно считать довольно низкой, однако, указанное преимущество нивелируется за счет более усложненных систем расчетов и выплат платежей по налогам, что значительно ухудшает условия осуществления предпринимательской деятельности и уменьшает привлекательность кыргызской экономики для внешних и внутренних потенциальных инвесторов. При этом остается высоким, также, и удельный вес налога на добавленную стоимость в совокупных поступлениях налоговых доходов.

Как правило, прямые налоги, по сравнению с косвенными, столь ощутимо не воздействуют на величину межстранового торгового оборота и ценообразование. Вместе с тем дифференциация в размере ставок, порядке определения налоговой базы и перечне используемых льгот по налогам могут сформировать неравные условия ведения бизнеса в государствах Союза и, как следствие, детерминировать значительный дисбаланс инвестиционной привлекательности стран-участниц ЕАЭС. Различный уровень налоговой нагрузки способствует усилению ненужной для общих целей конкурентной борьбы между государствами-участниками интеграционного объединения и подталкивает налогоплательщиков к оптимизации налоговых платежей, что зачастую реализуется посредством искусственного перераспределения финансовых средств и потоков. В этой связи процесс гармонизации сферы налогообложения вызван потребностью создания равных и справедливых условий ведения экономической деятельности и обеспечения действия режима не дискриминации в государствах-членах ЕАЭС [10].

Таким образом, гармонизация законодательства Кыргызской Республики в сфере налогообложения с остальными странами-участницами ЕАЭС будет содействовать бесперебойному функционированию как национальной экономики, так и единого рынка. Последняя жизненно важна, в первую очередь, для снятия различных препятствий юридическим и физическим лицам республики, занимающимся трансграничной предпринимательской деятельностью на территории Евразийского экономического союза.

Список литературы:

1. Данилов, Н. А. Проблемы гармонизации национальных законодательств государств-участников Евразийского экономического сообщества [Текст] / Н.А. Данилов // Проблемный

анализ и государственно-управленческое проектирование. – 2011. – Вып. 1. Т. 4. – С. 108-121.

2. Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/document/?doc_id=31565247#pos=0;0. – Загл. с экрана.

3. Евразийская интеграция: роль Суда [Текст] / под ред. Т.Н. Нешатаевой. – М.: Статут, 2015. – 304 с.

4. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (с изменениями и дополнениями на 25.12.2017) [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>. – Загл. с экрана.

5. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики (с изменениями и дополнениями на 21.05.2018) [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445>. – Загл. с экрана.

6. Налоговый Кодекс Республики Армения (2016) [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensqir_q_ru.pdf. – Загл. с экрана.

7. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (с изменениями и дополнениями на 18.10.2016) [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: http://etalonline.by/?type=text®num=Nk0200166#load_text_none_1_. – Загл. с экрана.

8. Налоговый Кодекс Российской Федерации (в редакции от 19.02.2018) [Электронный ресурс]: офиц. сайт: электрон. текстовые данные. – Режим доступа: <http://www.nalkod.ru/skachat-nk-rf>. – Загл. с экрана.

9. Петросян, Е.Г. Пути гармонизации систем налогообложения в странах Евразийского экономического союза [Текст] / Е.Г. Петросян // Экономическая политика. – 2016. – № 6 (Т.11). – С. 222-241.

10. Пономарева, К.А. Направления гармонизации прибыли и доходов в Евразийском экономическом союзе [Текст] / К.А. Пономарева // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2017. – № 3 (52). – С. 47-54.

11. Чернобровкина, Е.Б. Гармонизация налогового законодательства в рамках ЕАЭС [Текст] / Е.Б. Чернобровкина // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2017. – № 8. – С. 202-209.