Братчикова Анна Анатольевна. Становление налоговых отношений между Россией и странами СНГ : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10, 08.00.14 : Москва, 2003 186 c. РГБ ОД, 61:04-8/318-5

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические и исторические основы становления налоговых отношений врамках СНГ 10

1.1. Понятие международной экономической интеграции. Роль налогов в развитии интеграционных процессов 10

1.2. Исторические предпосылки и условия становления налоговых отношений между государствами - участниками СНГ 31

Глава 2. Косвенное налогообложение внешнеторговой деятельности в условиях экономической интеграции стран Содружества 47

2.1. Механизм косвенного налогообложения в условиях формирования зоны свободной торговли 47

2.2. Особенности налогового регулирования экспортно — импортных операций между странами - членами Таможенного союза 74

2.3. Проблемы унификации механизмов косвенного налогообложения Российской Федерации и Республики Беларусь как участников Союзного государства 95

Глава 3 Совершенствования налоговых отношений между Россией и странами СНГ 112

3.1. Опыт развития налоговых отношений стран — участниц Евросоюза 112

3.2. Концепция совершенствования налоговых отношений между Россией и странами СНГ 127

Заключение 148

Библиографический список использованной литературы 156

Приложения 166

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Вторая половина XX столетия охарактеризовалась появлением новых форм международных экономических отношений, в числе которых наиболее перспективной является международная экономическая интеграция. Появление этого феномена обусловили рост взаимозависимости национальных экономик, вызванный участием стран в международном разделении труда, и объективная тенденция к их сближению в системе мирохозяйственных связей. В настоящее время интеграционные процессы постепенно охватывают все регионы мира, при этом наиболее активное их протекание отмечается в западноевропейском и североамериканском регионах.

Объективно сложившаяся направленность национальных экономик к интернационализации в рамках мирового хозяйства обусловливает необходимость усиления интеграционных процессов в рамках Содружества Независимых Государств (далее - СНГ). Образованное на постсоветском пространстве СНГ представляет собой попытку двенадцати связанных исторической общностью своих народов суверенных государств из числа бывших союзных республик восстановить некогда единое экономическое пространство на условиях региональной интеграционной группировки.

Согласованная всеми странами Содружества стратегия развития интеграционных процессов между ними предполагает поэтапное формирование на рыночных принципах общего экономического пространства путем создания зоны свободной торговли с постепенным преобразованием ее в таможенный союз, а затем через общий рынок — в экономический союз. В свою очередь, поступательный характер интеграционному развитию придает налоговая составляющая этого процесса, так как по мере устранения налоговых барьеров и сближения таможенных и налоговых законодательств интегрируемых стран возрастает степень свободы для ми фации товаров, услуг, рабочей силы и капиталов.

В ходе интеграционных мероприятий страны - участницы СНГ постепенно отходят от соблюдения принципа единства в поступательном развитии

**4**интеграционных процессов. В настоящее время на пространстве Содружества сложилась многоступенчатая структура взаимодействия его участников, обусловленная стремлением отдельных государств к ускорению темпов интеграции в рамках отдельных соглашений и договоров:

Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года и двусторонних соглашений о свободной торговле, заключенных между государствами - участниками СНГ;

Соглашений о Таможенном союзе от 6 и 20 января 1995 года и Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 года;

Договора между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о создании Союзного государства от 8 декабря 1999.

Подобное «наслоение» неравнозначных по своему содержанию и задачам межгосударственных актов ставит государства Содружества перед выбором приоритетных, с точки зрения национальных интересов, направлений и форм интеграционного сотрудничества. Для каждого участника, в том числе и для России, сделанный выбор должен быть научно обоснован результатами сравнительного анализа запланированных и реально полученных преимуществ, важнейшим из которых является упразднение налоговых барьеров во взаимной торговле интегрируемых стран.

В условиях формирования зоны свободной торговли научной оценке следует подвергнуть проведенные странами - участницами СНГ мероприятия по адаптации национальных механизмов косвенного налогообложения (таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость и акцизы) экспортно-импортных операций к интеграционным процессам.

Подписание и ратификация Россией Соглашений о Таможенном союзе и Договора между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о создании Союзного государства требуют сопоставления выполненных договоренностей по одновременному формированию единой таможенной территории в рамках

**5**обоих направлений. Это позволит определить дальнейшую направленность интеграционных усилий России в сторону наиболее перспективных партнеров.

Активное участие России в интеграционных процессах и связанная с ним заинтересованность страны в их дальнейшем развитии объясняет актуальность выбранной темы диссертации, направленной на изучение налоговых отношений между государствами - участниками СНГ с точки зрения их соответствия условиям экономической интеграции и разработку практических рекомендаций по совершенствованию этих отношений исходя из поставленных перед интегрируемыми странами задач.

Выбор темы диссертации обусловлен также отсутствием научных работ, посвященных проблемам налогового взаимодействия бывших союзных республик, недостаточной теоретической проработанностью и освещенностью данных вопросов в экономической литературе. Исследования в этой области ограничиваются упоминанием об использовании налоговых инструментов экономической интеграции в политической борьбе стран - участниц СНГ (Ю.В.Шишков), либо описанием особенностей сложившихся в этих странах налоговых систем (М.Р.Бобоев, Н.Т.Мамбеталиев, Н.Н.Тютюрюков).

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является разработка концепции совершенствования налоговых отношений, складывающихся между Россией и остальными государствами - участниками Содружества в условиях интеграционных преобразований.

В соответствии с намеченной целью были поставлены и решались следующие задачи:

изучить на базе теории и практики международной экономической интеграции роль налоговой составляющей в проведении интеграционных процессов;

выявить особенности налоговых отношений между государствами -участниками СНГ, обусловленные характером среды их становления и развития;

провести сравнительный анализ положений международных соглашений стран Содружества (Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года, двусторонних соглашений о свободной торговле) и существующей практики налогового регулирования экспортно-импортных операций во взаимной торговле договаривающихся сторон;

оценить преимущества, полученные Россией в процессе формирования единой таможенной территории в рамках Таможенного союза «пяти» и Союзного государства;

установить причины, препятствующие унификации механизмов косвенного налогообложения в ходе выполнения Россией и Белоруссией договоренностей по созданию Союзного государства;

изучить опыт стран - участниц Евросоюза в решении проблем становления налоговых отношений между интегрируемыми странами с точки зрения возможности его использования в условиях СНГ;

разработать концепцию совершенствования налоговых отношений России с теми странами Содружества, процесс интеграции с которыми протекает наиболее успешно (с государствами - участниками Соглашений о Таможенном союзе), и обосновать ее положения исходя из идеи гармонизации налоговых законодательств этих стран.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются налоговые системы стран-участниц СНГ. В качестве предмета исследования выступают национальные механизмы косвенного налогообложения экспортно-импортных операций во взаимной торговле государств - участников СНГ на каждом из этапов интеграционных преобразований.

Методологическая и фактологическая основы исследования. В процессе работы над диссертацией использовались обусловленные ее целью общенаучные методы и приемы исследования: методы логического и исторического познания предмета; сравнение, анализ и синтез, аналогия.

Методологическими источниками исследования послужили труды вид  
ных западных и российских исследователей экономической интеграции, среди  
которых следует особо выделить Б.Бэлаша, Дж.Вайнера, М.Джиффони,  
Я.Тинбергена, а также Л.В.Балдина, Е.Г.Журавскую, К.Л.Рожкова,  
В.Е.Рыбалкина, Г.П.Толстопятенко, Ю.В.Шишкова, Ю.А.Щербанина. В вопро  
сах, касающихся проблем и перспектив интеграционного развития на простран  
стве СНГ, отправной точкой для исследования послужили работы  
А.П.Балакиной, М.Р.Бобоева, Т.Д.Валовой, Л.Н.Красавиной,

Н.Т.Мамбеталиева, М.И.Кротова, Е.Г.Моисеева, А.В.Сотникова, Е.С.Строева, Н.Н.Тютюрюкова.

Фактологическую основу исследования составили межгосударственные и межправительственные договоры и соглашения, действующая в странах СНГ нормативно-правовая база по налогообложению, статистические материалы Статкомитета СНГ, Госкомстата России, ГТК России и МНС России, публикации в отечественной периодической печати, а также материалы, предоставленные в рамках проекта ТАСИС «Реформа налогообложения».

Диссертация соответствует пункту 2.9 паспорта специальности 08.00.10 -«Финансы, денежное обращение и кредит» и пунктам 23 и 24 паспорта специальности 08.00.14 - «Мировая экономика».

Научная новизна исследования заключается в следующем:

разработана методика оценки рисков, связанных с реализацией государствами - участниками СНГ режима свободной торговли, выступающая в качестве одного из инструментов предотвращения неправомерного предоставления льгот по уплате таможенных пошлин в отношении товаров третьих стран;

определена степень соответствия национальных механизмов косвенного налогообложения экспортно-импортных операций каждому этапу интеграционных преобразований на постсоветском пространстве;

доказательно подтверждена гипотеза о целесообразности разделения принципов гармонизации и унификации налоговых законодательств

интегрируемых стран применительно к государствам - участникам Соглашений о Таможенном союзе;

предложен концептуальный подход к совершенствованию налоговых отношений между государствами - участниками Соглашений о Таможенном союзе, основанный на принципе гармонизации национальных налоговых законодательств этих государств и позволивший определить субъекты такой гармонизации (Россия и Казахстан), ее объект, в качестве которого выступили нормы, устанавливающие порядок взимания НДС при ввозе товаров, а также направления и способы ее проведения;

обоснована объективная необходимость в развитии института интеграционного налогового права СНГ и наделении наднациональных органов частью полномочий государств - участников в налоговой сфере.

Практическая значимость исследования. Основные положения диссертации, выводы и рекомендации ориентированы на реализацию предлагаемых мер по формированию единой таможенной территории для свободного перемещения товаров на пространстве Таможенного союза «пяти» и обеспечению равных конкурентных условий для хозяйствующих субъектов государств - участников. Практическую значимость имеют следующие рекомендации:

согласовать нормы законодательств Российской Федерации и Республики Казахстан о налоге на добавленную стоимость, определяющие элементы налога на добавленную стоимость;

установить в Российской Федерации ставку НДС в размере 16% при одновременном введении системы прямых расчетов по этому налогу или, в качестве альтернативы, единой базы ГТД для таможенных и налоговых органов страны;

освободить от обложения НДС ввоз на таможенную территорию Российской Федерации лекарственных средств и изделий медицинского назначения, ужесточив порядок таможенного оформления таких товаров.

Теоретические выводы и практические рекомендации могут использоваться координирующими органами СНГ в процессе подготовки долгосрочных программ развития Содружества, законодательными органами власти в процессе работы по внесению изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также выступать в качестве методологического источника при разработке специальных курсов в рамках учебных дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговые системы зарубежных стран», «Мировая экономика и международные экономические отношения».

Апробация и внедрение результатов исследования. Материалы диссертации были использованы в работе временной группы, созданной в Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации на период с 2001 по 2003 годы для проведения научных исследований в рамках проекта РГНФ/БРФФИ № 1.01-0278001 а/Б на тему: «Налоговое регулирование в условиях экономической интеграции (Россия/Беларусь)». Предложенная автором методика таможенного оформления ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации лекарственных средств и изделий медицинского назначения была апробирована таможенными органами в 2002 году.

Материалы диссертации используются в преподавании учебной дисциплины «Налогообложение внешнеэкономической деятельности» в Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации.

Диссертация выполнена в рамках НИР Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, проводимых в соответствии с Комплексной темой «Финансово-экономические основы устойчивого и безопасного развития России в XXI веке».

Публикации. По теме диссертации опубликовано три работы общим объемом 0,9 печатных листа.

## Понятие международной экономической интеграции. Роль налогов в развитии интеграционных процессов

Важнейшей чертой современной мировой экономики является усиление интеграционных процессов, связанных с тенденциями национальных экономик во второй половине XX века к интернационализации (англ. internationalization of economy) как развитию устойчивых хозяйственных связей между странами и народами, выходу воспроизводственного процесса за рамки национальных границ. Это в первую очередь связано с ростом производительных сил и углублением международного разделения труда (далее - МРТ), позволяющего сконцентрировать усилия и ресурсы на изготовлении продукции для внешнего рынка (схема 1).

Степень вовлечения разных национальных хозяйств в международное разделение труда не одинакова и зависит главным образом от уровня технико-экономического развития страны, поэтому с точки зрения разнообразия предложения товаров и услуг зарубежным партнерам и масштабов спроса на иностранные товары и услуги постиндустриальные страны имеют очевидные преимущества перед аграрными и аграрно-индустриальными странами. Чем выше уровень технико-экономического развития страны, тем больше, при прочих равных условиях, открытость ее экономики по отношению к внешнему миру, выражаемая в процентном отношении стоимости внешнеторгового оборота страны к стоимости ее валового внутреннего продукта.

Обусловленная интенсивным развитием МРТ интернационализация хозяйств приводит к усилению экономической взаимозависимости между странами, которая выражается в международном обобществлении самого процесса производства и расширении рынка.

В свою очередь, сближение и взаимоприспособление протекающих в отдельных национальных хозяйствах процессов воспроизводства настолько, чтобы в перспективе образовался более или менее целостный воспроизводственный процесс региональных масштабов, представляет собой качественно новый этап интернационализации хозяйственной жизни, получивший в экономической литературе название экономической интеграции (от англ. economic integration)1. Достичь подобной ступени интернационализации способны в первую очередь вовлеченные в МРТ экономически и технически развитые страны, в противном случае попытка формирования региональной интеграционной группировки может не оправдаться: по своей отраслевой структуре национальные хозяйства развивающихся стран не взаимодополняют друг друга, а ориентированы прежде всего на разделение труда с более развитыми странами и регионами.

## Механизм косвенного налогообложения в условиях формирования зоны свободной торговли

Формирование на постсоветском пространстве зоны свободной торговли как первого этапа на пути становления Экономического союза согласно Договору от 24 сентября 1993 предполагает реализацию целого комплекса взаимосвязанных мер:

последовательное снижение и отмену таможенных пошлин, налогов и сборов, а также количественных и всех иных равнозначных им по своим последствиям ограничений;

гармонизацию таможенного законодательства, механизмов тарифного и нетарифного регулирования;

упрощение таможенных процедур;

унификацию форм таможенной документации для ведения таможенной статистики;

поэтапное сближение тарифов на перевозки грузов и пассажиров, транзитных тарифов при соблюдении принципа свободы транзита;

недопущение несанкционированного реэкспорта в третьи страны.

Перечень этих мер закреплен также Соглашением о создании зоны сво-бодной торговли от 15 апреля 1994года в качестве основных направлений интеграционных процессов первого этапа, включающих в себя:

постепенную отмену таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие, и количественных ограничений во взаимной торговле;

устранение других препятствий для свободного движения товаров и услуг;

создание и развитие эффективной системы взаимных расчетов и платежей по торговым и другим операциям;

координацию торговой политики в отношении стран, не являющихся участниками настоящего Соглашения;

координацию экономической политики в той мере, в какой это необходимо для достижения целей Соглашения (в области промышленности, сельского хозяйства, транспорта, финансов, инвестиций, социальной сферы, развития добросовестной конкуренции и т.д.);

содействие межотраслевой и внутриотраслевой кооперации и научно-техническому сотрудничеству;

гармонизацию и (или) унификацию законодательства государств - участников СНГ в той мере, в какой это необходимо для надлежащего и эффективного функционирования зоны свободной торговли.

Таким образом, неоднократно установленный к применению международными договорами Содружества один из основных принципов свободной торговли подразумевает отмену во взаимной торговле таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие. Однако с началом формирования зоны свободной торговли именно эта норма пункта 1 статьи 3 Соглашения вызвала многочисленные споры о необходимости применения ее государствами — участниками к налогу на добавленную стоимость и акцизам.

Консультативное заключение по данному вопросу было дано Экономическим Судом СНГ Совету Министров Республики Беларусь лишь в 1998 году и сводилось к признанию за таможенными платежами, имеющими эквивалентное действие, «таможенных пошлин, налогов и сборов тарифного характера, применяемых при ввозе и (или) вывозе товаров, происходящих с таможенной территории одного из государств и предназначенных для таможенной территории других государств - участников Соглашения от 15 апреля 1994 года, за исключением сборов, предусмотренных статьей 5 этого Соглашения» . Следовательно, применение в условиях режима свободной торговли налога на добавленную стоимость и акцизов как таможенных платежей не противоречит норме пункта 1 статьи 3 Соглашения. В свою очередь отмена этих налоговых регуляторов внешнеторговых операций между государствами Содружества возможно только после внесения соответствующих дополнений в Соглашение о создании зоны свободной торговли, направленных на унификацию механизма косвенного налогообложения государств - участников, либо после заключения отдельного соглашения, позволяющего регулировать данный вопрос в условиях интеграции.

## Опыт развития налоговых отношений стран — участниц Евросоюза

Возвращаясь к истории вопроса, затронутой в первой главе, отметим, что идея объединения Европы зародилась еще в средние века и отражала стремление европейских государств к единению для «борьбы с внешним врагом», подтверждением чему могут служить трактат «О возвращении святой земли» французского законника Пьера Дюбуа (1250 - 1323) или проект «Соглашения о союзе и федерации между королем Людовиком XI, королем Чехии Иржи и Большим Советом Венеции, чтобы противостоять туркам», составленный королем Иржи Подебрадом (1458-1471).

С начала XVI века благодаря трактату Эразма Роттердамского «Жалоба мира» (1517) идея объединения европейских государств трансформировалась в концепцию вечного мира, с поиском которого пришло осознание потребности в новых формах организации Европы. Среди работ этого периода выделяются сочинения Сен-Симона «О реорганизации европейского общества или о необходимости и средствах объединения народов Европы в единый политический организм при сохранении каждым своей национальной независимости» (1814) и «О теории общественной организации» (1819), а также концепция федерализма Пьера-Жозефа Прудона (1858).

Последняя нашла свое отражение спустя почти сто лет в Декларации Ро-бера Шумана от 9 мая 1950 года, в которой было заявлено, что объединение добычи угля и производства стали в Европе (имеется в виду учреждение ЕОУС) позволит создать общие основы экономического развития и приступить к первому этапу построения европейской федерации.

В свою очередь, определение конкретных путей объединения Европы на основе идей федерализма понималось их авторами по-разному. Наиболее peaлистичными можно считать концепцию поэтапного объединения европейских государств по отраслям экономики Жана Монне и создание на основе экономической интеграции политического Союза и Соединенных штатов Европы, а также идею регионального подхода к развитию интеграционных процессов и идею субсидиарности Дени де Ружмона .

Обобщение идей объединения европейских государств являет собой Европейское сообщество28 (ЕС — European Community), официально называемое Европейскими сообществами, так как по сути сформировалось из трех созданных в 50-е годы XX столетия сообществ — Европейского объединения угля и стали (ЕОУС), Европейского экономического сообщества (ЕЭС) и Европейского сообщества по атомной энергии (Евратом).

По замыслу организаторов ЕС, развитие интеграционных процессов должно было в конечном итоге привести к образованию политического объединения в виде государства конфедеративного или федеративного типа путем поэтапного формирования таможенного союза и единого (общего) рынка товаров, услуг, капиталов и рабочей силы, а затем на их основе экономического и валютного союзов.