

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Волков Денис Максимович

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НДС  
ТРАНСГРАНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ И ЕГО  
ВЛИЯНИЕ НА ИНТЕГРАЦИОННЫЕ  
ПРОЦЕССЫ В РАМКАХ ЕАЭС

5.2.4. Финансы

ДИССЕРТАЦИЯ  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Полежарова Людмила Владимировна,  
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2025

## Оглавление

Введение.....	5
Глава 1 Теоретические основы взимания НДС по трансграничным операциям в рамках международных объединений .....	16
1.1 Место и роль налоговой политики в части НДС в экономических союзах.....	16
1.2 Концептуальные подходы к развитию налогообложения добавленной стоимости в ЕАЭС по принципу «страны цепочки продаж» .....	33
1.3 Роль НДС в формировании налоговых доходов стран интеграционных объединений.....	72
Глава 2 Основные подходы стран ЕАЭС к взиманию НДС и их влияние на процессы интеграции Союза.....	79
2.1 Качественная оценка интеграции стран ЕАЭС в части подходов к взиманию НДС .....	79
2.2 Количественная оценка степени интеграции систем налогообложения НДС стран ЕАЭС.....	98
Глава 3 Направления совершенствования принципов взимания НДС с использованием методов финансово-экономического моделирования .....	121
3.1 Научно-методический подход к обоснованию экономических результатов перехода от принципа «страны назначения» к принципу «страны цепочки продаж» при взимании НДС.....	121
3.2 Методология налогообложения НДС по принципу «страны цепочки продаж» альтернативно взиманию налога по принципу «страны происхождения» .....	139
Заключение .....	151
Список сокращений и условных обозначений.....	158
Список литературы .....	161
Приложение А Сравнение ключевых характеристик налоговых систем НДС в странах ЕАЭС .....	185

Приложение Б Сравнение порядка налогообложения услуг (работ) в странах ЕАЭС.....	186
Приложение В Расчеты показателей интеграции .....	192
Приложение Г Данные по экспорту из стран ЕАЭС в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира .....	194
Приложение Д Данные по доле экспорта в ВВП стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг. ....	197
Приложение Е Данные по сумме ВНК, приходящейся на экспортные операции стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг. ....	198
Приложение Ж Данные по затратам, приходящимся на экспорт в каждую страну ЕАЭС .....	199
Приложение И Добавленная стоимость при экспорте .....	202
Приложение К ВВП стран ЕАЭС, рассчитанный по доходному методу, в разрезе составных элементов.....	205
Приложение Л Соотношение элементов труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.....	207
Приложение М Значения добавленной стоимости пропорционально элементам труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.....	208
Приложение Н Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж».....	211
Приложение П Среднегодовые курсы доллара США по отношению к национальным валютам стран ЕАЭС за 2013-2022 гг. ....	213
Приложение Р Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж».....	214
Приложение С Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг.....	216

Приложение Т Данные по импорту из других стран ЕАЭС в страны ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира.....	217
Приложение У Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране назначения» .....	220
Приложение Ф Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения» .....	222
Приложение Х Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения» .....	224

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Одним из экономических объединений, исторически имеющих тесные культурные и экономические связи с Россией, является ЕАЭС, который включает 5 стран: Армению, Беларусь, Казахстан, Киргизию и Россию. Несмотря на географическую близость стран ЕАЭС к России, внешнеторговый оборот России со странами Союза до 2022 г. уступал аналогичному показателю со многими другими странами. Так, по данным Росстата за 2021 г. среди основных партнеров России по торговле товарами присутствовали только 2 страны ЕАЭС – Беларусь и Казахстан – на долю которых пришлось только около 10% от общего товарооборота России с основными странами [19]. Что касается услуг, то тут результаты еще скромнее: по данным за 2021 г. на долю всех стран ЕАЭС пришлось лишь 7% от оборота России с основными торговыми партнерами [21, с. 86].

Таким образом, несмотря на наличие единого экономического пространства в ЕАЭС, крупнейшими торговыми партнерами России до 2022 г. оставались страны Запада. Однако дальнейшие изменения геополитической конъюнктуры предопределили переориентацию России на другие направления внешней торговли – на этом фоне значение стран ЕАЭС в качестве ключевых торговых партнеров Российской Федерации стало возрастать.

В условиях, когда фокус внешней политики России сместился, произошла ее переориентация в Евразийский регион и интенсификация торговых связей со странами ЕАЭС, во внешней торговле между странами Союза до сих пор наблюдаются достаточно существенные барьеры. Например, компании из ЕАЭС отмечают наличие квази-барьеров высокой конкуренции (значительные межстрановые различия) и технических барьеров, недостатка информации, ограничения конкуренции, а также барьеров и препятствий, связанных с финансовым регулированием [29, с. 68]. Кроме того, некоторые

эксперты отмечают, что Договор о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС), основополагающий документ ЕАЭС, предусматривает множество исключений из режима свободной торговли между странами Союза. Существуют также проблемы, связанные с развитием отдельных стран Союза: низкая конкурентоспособность экономики, несоблюдение норм международных технических регламентов, отраслевые диспропорции [89, с. 60].

В этом контексте налоговые системы стран ЕАЭС будучи частью экономических систем не являются исключением: они также имеют большое количество барьеров, препятствующих более тесной интеграции стран Союза. Так, несмотря на схожесть базовых норм, налоговое законодательство стран ЕАЭС отличается (в некоторых вопросах – существенно), кроме того, в странах существует различная правоприменительная практика, подходы к налоговому регулированию. На практике происходят ситуации, когда налогоплательщики или налоговые органы стран ЕАЭС игнорируют нормы Договора о ЕАЭС, отдавая предпочтение национальным нормам налогового законодательства, что прямо противоречит подходу, зафиксированному в Договоре о ЕАЭС и национальных законах, согласно которым нормы наднационального законодательства имеют приоритет.

Анализ интеграционных барьеров в отношении всех налоговых систем стран ЕАЭС целесообразно провести через призму НДС: за последние десятилетия он превратился в один из наиболее значимых налогов в объеме налоговых доходов различных стран, он достиг высокой популярности в мире (применяется в более, чем ста пятидесяти государствах). НДС оказывает влияние на формирование структуры стоимости экономических благ как в рамках национальной, так и международной торговли. Именно поэтому поиск подходов, благодаря которым барьеры и диспропорции в налоговом регулировании трансграничной торговли в ЕАЭС в части НДС будут устранены, является важным и неотъемлемым этапом на пути к дальнейшей интеграции Союза, что в конечном итоге приведет к более интенсивному

развитию международной торговли между странами ЕАЭС и будет способствовать их экономическому росту.

**Степень разработанности темы исследования.** Теоретические вопросы интеграции между странами и классификация интеграционных объединений, в частности, были изучены Я. Тинбергеном. Исследованиями интеграционных процессов в ЕАЭС занимались А.А. Артемьев, Е.Ю. Винокуров, Д.М. Волков, Л.И. Гончаренко, А.М. Либман, В.В. Перская, М.Р. Пинская, А.В. Тихонова, А.В. Цой. Что касается теории косвенного налогообложения, в том числе, НДС, то стоит выделить труды К.Г. Барояна, А.В. Груши, М. Кина, А.М. Краснобаевой, И.В. Лагкуевой, Г.Д. Майлза, Н.А. Мельниковой, А.Г. Пауля, Е.Г. Петросяна, Л.В. Полежаровой, К.А. Пономаревой, А. Тейта, Х. Терстона, Я. Тинбергена, И.В. Трунина, В.Н. Тютюрюкова, Н.Н. Тютюрюкова, Н. Хашимзаде, Х. Ходавайси, А.Д. Шелкуновой, Л. Эбрилла. В силу неразрывности теории НДС и процесса формирования стоимости экономического блага целесообразно отметить ученых, которые предложили теоретические подходы к исследованию теории стоимости, среди которых К. Маркс, В.М. Чефонов, А.В. Чефонов.

В экономической литературе представлены предпосылки возникновения НДС, указаны исчерпывающие причины вытеснения НДС других косвенных налогов, которые являлись его предшественниками (например, налог с продаж, налог с оборота), а также основные подходы к налогообложению НДС трансграничных операций. Кроме того, вышеуказанными авторами предложены инструменты оценки текущего уровня интеграции международных экономических объединений в разрезе различных аспектов, включая налогово-бюджетную систему. В настоящее время выражена недостаточность теоретически обоснованных механизмов исчисления и уплаты косвенных налогов, которые бы способствовали усилению интеграции экономических объединений. Это предопределяет необходимость выработки такого подхода к взиманию НДС, который, с одной стороны, соответствовал бы экономической сути этого налога, с другой стороны, приводил бы к

сближению налоговой политики стран экономического объединения в области НДС.

**Целью исследования** является решение научной задачи по развитию теоретических положений взимания НДС в рамках интеграционных объединений на примере ЕАЭС, а также по разработке предложений, направленных на совершенствование механизмов исчисления НДС в отношении внешнеторговых операций, что обеспечивает усиление интеграционных процессов в ЕАЭС и более справедливое распределение НДС между странами Союза.

Для достижения поставленной цели сформулированы и достигнуты следующие **задачи**:

- определить наличие взаимосвязи между изменениями в подходах к налогообложению НДС трансграничных операций внутри экономических союзов и эволюцией их интеграции;
- развить теоретические подходы к определению соответствия экономического содержания НДС действующим принципам взимания налога в отношении трансграничных торговых операций;
- разработать и теоретически обосновать альтернативный принцип взимания НДС в отношении внешнеторговых операций в рамках ЕАЭС;
- предложить методику и разработать показатель, который позволяет достоверно определить текущий уровень интеграции ЕАЭС в части НДС;
- обосновать целесообразность внедрения альтернативного принципа взимания НДС в отношении внешнеторговых операций в рамках ЕАЭС с помощью методов экономико-математического моделирования.

**Объектом исследования** является совокупность экономических отношений между государствами и экономическими субъектами стран ЕАЭС в сфере налогообложения трансграничных операций между странами Союза.



**Предметом исследования** являются налоговые отношения, возникающие при налогообложении НДС трансграничных операций между странами ЕАЭС.

**Область исследования** диссертации соответствует пункту 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» и пункту 14. «Национальная налоговая база и противостояние ее размыванию. Международное налогообложение» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

**Теоретическая значимость работы** заключается в приращении научного знания о теоретических и методических подходах к исчислению НДС при трансграничной торговле в рамках ЕАЭС, предложении принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж» как альтернативы принципам «страны назначения» и «страны происхождения». В качестве теоретического обоснования нового принципа использован результат синтезирования производственного и потребительского подходов к определению стоимости экономического блага: налоговая база по НДС при трансграничной торговле должна формироваться не только в одной стране, как это происходит согласно общепринятым принципам «страны назначения» и «страны происхождения», а в двух и более странах пропорционально влиянию факторов труда и прибыли на стоимость реализуемого блага в каждой из стран-участниц международной торговли.

**Практическая значимость работы** заключается в следующем:

- систематизированы ключевые различия в налогообложении НДС трансграничных операций на наднациональном и национальном уровне стран ЕАЭС, что позволит осуществить мероприятия по донстройке налоговых систем стран ЕАЭС и международных договоров стран Союза;
- разработан показатель для определения степени интеграции ЕАЭС в части НДС в зависимости от изменений в подходах к налогообложению НДС внешнеторговых операций между странами Союза, что позволит определить,

насколько меняется интеграция стран ЕАЭС в зависимости от изменений в налоговой политике в отношении НДС в странах Союза;

– предложенная методика построения экономических моделей, отражающих величину налоговых поступлений НДС в бюджеты бюджетных систем стран ЕАЭС в зависимости от применения различных принципов взимания НДС в отношении внешнеторговых операций внутри Союза, может быть использована в качестве экономико-математического инструментария прогнозирования налоговых доходов государства.

**Методология и методы исследования.** В качестве научного инструментария, являющегося методологической основой исследования, применялись общенаучные методы – общелогические, методы эмпирического познания, а также частично научные методы: категориальный, структурный, методы сравнительных сопоставлений, статистических группировок, экспертных оценок, финансового моделирования. Исследование строилось на базе общенаучных принципов объективности, системности, диалектическом принципе. Применялись такие методологические подходы, как системный подход, комплексный подход.

**Научная новизна** исследования заключается в решении научно-методической задачи разработки альтернативного способа взимания НДС при трансграничной торговле в рамках ЕАЭС на основе развития теоретических положений формирования стоимости экономического блага, что способствует более высокому уровню интеграции между странами ЕАЭС, а также более справедливому распределению НДС между странами Союза.

**Положения, выносимые на защиту:**

1) Доказано диалектическое противоречие между пределами интеграции и гармонизации, установленными странами ЕАЭС на национальном уровне, и необходимостью совершенствования механизмов взимания НДС для исключения диспропорций в международной торговле (С. 28-33).

2) Развиты теоретические подходы к налогообложению НДС трансграничных торговых операций. В части принципов, действующих в современных условиях (принцип «страны назначения» и принцип «страны происхождения»), выявлено их противоречие теории определения стоимости и экономическому содержанию НДС, что приводит к несправедливому распределению налоговой базы между странами ЕАЭС (С. 39-50). Доказана целесообразность изменения механизма взимания НДС в отношении внешнеторговых операций между странами Союза путем трансформации принципов взимания НДС при международной торговле, которая заключается в переходе от принципа уплаты НДС в бюджет бюджетной системы какой-либо одной страны ЕАЭС к принципу распределения налоговой базы между странами Союза, резиденты которых участвуют в процессе формирования стоимости экономического блага (С. 63-66; 70-72).

3) Предложен и теоретически обоснован авторский принцип взимания НДС в международной торговле применительно к ЕАЭС – принцип «страны цепочки продаж», который может устранить наиболее существенные противоречия между современными принципами взимания НДС в отношении трансграничных торговых операций (принципы «страны назначения» и «страны происхождения») и теорией определения стоимости, а также экономическим содержанием НДС. Экономическое содержание предложенного принципа заключается в том, что налоговая база по НДС при трансграничной торговле распределяется между всеми странами, резиденты которых участвуют в международных торговых операциях, пропорционально их «вкладам» в формирование стоимости реализуемого экономического блага. Размер таких «вкладов» определяется на основе двух ключей распределения: фактора труда и фактора прибыли (С. 66-69).

4) Представлен авторский сводный индекс интеграции ЕАЭС в части НДС, который демонстрирует степень конвергенции подходов стран ЕАЭС к налогообложению НДС внешнеторговых операций (С. 101-110). С использованием индекса доказано, что конвергенция ЕАЭС в части НДС за

последние несколько лет является результатом воздействия внешних обстоятельств, а не результатом осознанной и скоординированной политики стран Союза в области интеграции (С.110-120). Отсутствие внутренних предпосылок к более глубокой гармонизации налоговых систем стран ЕАЭС подтверждается проведенной качественной оценкой текущего уровня интеграции ЕАЭС в части НДС, которая выявила, что одной из причин недостаточной степени интеграции экономических систем стран ЕАЭС являются существенные различия между налоговыми системами стран Союза в части НДС (С. 89-98).

5) Разработана методика построения экономических моделей, отражающих величину налоговых доходов по НДС стран ЕАЭС в зависимости от применения различных принципов взимания НДС при совершении внешнеторговых операций внутри Союза (С.121-133; 139-142). Использование экономико-математического инструментария позволило доказать целесообразность применения принципа «страны цепочки продаж» среди трех рассматриваемых принципов взимания НДС («страна назначения», «страна происхождения», «страна цепочки продаж»). Авторский подход к взиманию НДС в отношении внешнеторговых операций между странами Союза по принципу «страны цепочки продаж» приводит к наилучшим результатам с точки зрения степени интеграции стран ЕАЭС (С. 133-139; 142-150).

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием подходов и методов, рассмотренных в научных работах зарубежных и российских авторов в отношении теории стоимости, косвенного налогообложения, теории интеграции, вопросов международной торговли в ЕАЭС. Основные научные результаты исследования получены с учетом национальных и международных нормативно-правовых актов, монографий, научных статей, статистических источников информации, аналитических отчетов, средств массовой информации.

Результаты исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на следующих научных мероприятиях: на III-й Международной научно-практической конференции «Наука в инновационном процессе» (Москва, ИПРАН РАН, 29-30 ноября 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на Научном студенческом фестивале «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России» (Москва, Финансовый университет, 22-23 декабря 2023 г.); на XVI Международной научно-практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 1 апреля 2024 г.).

Результаты диссертационной работы использовались в практической деятельности некоммерческой организации «Ассоциация компаний Интернет-торговли» (далее – АКИТ). Выделенные и систематизированные в диссертации расхождения в подходах к налоговому регулированию НДС на наднациональном и национальном уровне в странах ЕАЭС, а также раскрытая в диссертации проблема двойного налогообложения НДС трансграничных продаж товаров между Россией и Казахстаном и сформулированные в диссертации предложения для ее устранения позволили АКИТ разработать и направить в органы законодательной власти Российской Федерации и Республики Казахстан конкретные формулировки для изменения и дополнения национального и наднационального налогового законодательства. В результате рассмотрения формулировок, направленных АКИТ в адрес государственных органов, был принят Федеральный закон от 29.05.2024 № 100-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Реализация указанных предложений и принятие указанного федерального закона на практике позволили устранить проблему двойного налогообложения НДС трансграничных продаж товаров

между Россией и Казахстаном, что, в свою очередь, способствовало развитию внешнеэкономической деятельности российских организаций.

Материалы диссертации используются в деятельности Общества с ограниченной ответственностью «Купишуз». В частности, применяются новые практические подходы, которые используются при построении экономических моделей трансграничной торговли с государствами ЕАЭС. Указанные экономические модели применяются для расчета налоговых обязательств и налоговых платежей в странах ЕАЭС, прогнозирования налоговых поступлений в странах Союза при изменении подходов к взиманию НДС, а также для построения иных экономических моделей. Использование данных экономических моделей и произведенных на их основе расчетов позволяет Обществу с ограниченной ответственностью «Купишуз» корректно исполнять национальное налоговое законодательство стран ЕАЭС и требования международного договора ЕАЭС, своевременно и в полном объеме уплачивать налоговые платежи, минимизировать налоговые риски, а также прогнозировать и планировать предстоящие налоговые обязательства.

Материалы диссертации используются Кафедрой налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Международное налоговое планирование» и «Международное налоговое планирование мультинациональных компаний и бенефициаров» по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (магистратура).

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** Основные положения исследования отражены в шести работах общим объемом 6,89 п.л. (авторский объем 6,11 п.л.), из которых пять работ общим объемом 5,46 п.л. (авторский объем 4,96 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки

России, одна работа общим объемом 1,43 п.л. (авторский объем 1,15 п.л.) опубликована в международной цитатно-аналитической базе Scopus (Q2).

**Структура и объем диссертации** соответствуют цели, задачам и логике исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы, состоящего из 148 наименований, 19 приложений. Текст диссертации изложен на 225 страницах, содержит 44 таблицы, 20 рисунков.

## **Глава 1**

### **Теоретические основы взимания НДС по трансграничным операциям в рамках международных объединений**

#### **1.1 Место и роль налоговой политики в части НДС в экономических союзах**

Международные организации, союзы и объединения играют важную роль в мировой экономике, они формируют национальную и международную политику. Деятельность международных организаций распространяется на такие области, как торговля, банковское дело, сельское хозяйство, промышленная политика, стандартизация продукции и изменение климата [143 с. 2]. Задачи функционирования международных организаций могут отличаться, однако у всех у них общая цель – стимулирование кооперации и интеграции между странами-участницами.

Теория интеграции начала активно развиваться задолго до создания ЕАЭС – сразу после окончания Второй мировой войны, а также в период масштабного освободительного движения 60-х годов XX века, когда мировая колониальная система, формировавшаяся на протяжении нескольких столетий, начала рушиться. Эти два события наиболее существенным образом повлияли на развитие этой теории [137, с. 4]. В условиях формирования биполярного мира, противостояния командной и рыночной экономических систем мировое научное сообщество осознало необходимость более глубокого изучения природы экономической кооперации и интеграции.

Теория интеграции зародилась на Западе в 50-60-е годы XX века: первыми, кто вплотную ей занялся, стали представители раннего неолиберализма В. Репке и М. Аллэ. Они квалифицировали интеграцию в качестве единого рыночного пространства, состоящего из нескольких стран, которое формируется непредсказуемыми и стихийными рыночными силами.



Такие силы не зависят от политики государств, национальных и международных законодательных актов [10, с. 486]. Тем не менее, в современных реалиях правомерность указанного подхода сомнительна, так как роль государства и международных институтов нельзя игнорировать. Такие институты являются по сути движущей силой мировых интеграционных процессов, они определяют направления дальнейшей интеграции в рамках объединений, правила их функционирования. Также нельзя игнорировать исторический контекст. Так, говоря о постсоветском пространстве, ЕАЭС стал логическим продолжением интеграционных процессов, происходивших после распада СССР, которые стали следствием не случайных экономических причин, а общего прошлого и годами осуществлявшихся экономических связей.

Наибольшее распространение в западной научной литературе, а потом и в России получила классификация форм интеграции, предложенная представителем позднего неолиберлизма Б. Балассой. Он выделял пять последовательных форм интеграции:

- зона свободной торговли;
- таможенный союз;
- общий рынок;
- экономический союз;
- «полная экономическая интеграция» [50].

Каждая последующая стадия отличается от предыдущей более высокой степенью либерализации движения факторов производства. На высшей стадии полной экономической интеграции происходит гармонизация и унификация экономической, социальной и валютной политики [50, с. 27]. Результаты исследования Балассы не только стали широко использоваться многими последующими теоретиками в сфере интеграции, но и послужили основой для разработки планов по развитию и углублению интеграционных процессов в рамках различных объединений [106, с. 143].

Интеграционная модель Балассы представляется структурированной и логичной (именно поэтому она, возможно, и получила наибольшую популярность в научной среде). Кроме того, она подтверждается на практике. Так, ЕАЭС, по сути, прошел 3 стадии интеграционных объединений: зона свободной торговли (ЕврАзЭС), таможенный союз (Таможенный союз России, Беларуси и Казахстана) и общий рынок, к которому можно отнести ЕАЭС (на самом деле ЕАЭС, скорее, обладает чертами как общего рынка, так и экономического союза, которые характеризуется наличием наднациональных органов – Евразийская экономическая комиссия (далее – ЕЭК) и Высший евразийский экономический совет). Однако в мировой практике существуют примеры, когда модель Балассы не работает. Например, Европейский союз (далее – ЕС) достиг стадии таможенного союза, минуя стадию зоны свободной торговли. Во-вторых, экономический и валютный союз в Западной Европе создавались параллельно с формированием общего рынка, а не постепенно, как это описано у Балассы. В-третьих, интеграция в ЕС началась с элементов наднациональности, в то время как согласно Балассе данные элементы должны появляться на последней стадии «полной экономической интеграции» [6, с. 45].

Другой известный ученый, представитель дирижизма, Ян Тинберген в своих исследованиях сформировал типологию экономических интеграционных моделей. Он разделил виды интеграции на:

- линейную модель позитивной интеграции, которая характеризуется последовательной сменой этапов. Целью данной модели является углубление интеграционных процессов путем отмены барьеров и разработки общей политики в различных областях деятельности;

- линейную модель негативной интеграции, которая также характеризуется направленностью на устранение барьеров во взаимодействии между разными национальными единицами, но в то же время - отсутствием согласованной экономической политики;

- нелинейную модель позитивной интеграции, которая характеризуется отсутствием последовательности стадий интеграции. Целями такой интеграции является снижение / отмена барьеров и согласование общей политики;

- нелинейную модель негативной интеграции, которую можно охарактеризовать стремлением к устранению барьеров взаимодействия в сфере экономики, но отсутствием согласованной единой политики [53, с. 10].

Представляется, что классификация интеграционных моделей Тинбергена, в общем и целом, подходит для характеристики большинства современных международных интеграционных объединений.

Анализируя подходы и последовательность различных этапов развития интеграционных объединений важно определить цели, которые преследуют страны при вступлении в международные организации. Исследователи выделяют несколько их видов. Так, Тинберген выделял следующие цели создания интеграционных объединений:

- стремление к максимально возможному уровню интеграции;
- снижение или отмена барьеров;
- согласование общей политики в различных сферах [53, с. 9].

Другие исследователи классифицируют цели исходя из факторов более прикладного характера. Так, Евразийский банк развития (далее – ЕАБР) выделяет 4 вида целей интеграции [60, с. 15-16]:

- 1) инструментальные цели. В данном случае страны используют региональную организацию для реализации определенной политики. При этом инструментальные цели могут быть разнородными. Так, страны могут объединяться в региональные организации, преследуя экономические цели (содействие торговле, устранение рыночных барьеров или координация макроэкономической политики), достижение политического или социального сотрудничества, сотрудничества в области безопасности;

- 2) экспрессивные цели: целью участия страны в региональной организации является само участие. Даже если организация сама по себе не

оказывает никакого значимого влияния, она все же приносит определенные выгоды странам-членам;

3) извлечение ренты. В данном случае региональные организации находятся под контролем конкретных лиц или групп лиц, которые используют региональную интеграцию в качестве источника персонального дохода. При этом такой доход может быть получен как в результате функционирования региональной организации (например, установление общего таможенного тарифа), так и вне зависимости от того, какую политику реализует региональная организация (обеспечение заинтересованных лиц доступом к ресурсам);

4) коммуникационные цели. Региональные организации создаются и функционируют, главным образом, благодаря побочному продукту своего существования: наличию площадки для коммуникаций и возможности выстраивания диалога.

На основе указанных выше целей ЕАБР выделяет следующие виды интеграционных объединений:

- «активное» – организации, главной целью которых действительно является экономическая интеграция;
- «иной путь» – организации, декларирующие цель экономической интеграции, но более результативные в других сферах;
- «интеграционная риторика» – организации, главной целью которых является имитация интеграционной активности во внутривнутриполитических целях;
- «дискуссионный форум» – форумы для встречи лидеров;
- «зомби» – организации, существующие лишь благодаря внутренней инерции;
- «кома» – организации, формально не распущенные, но не функционирующие даже на минимальном уровне [59, с. 4].

Подводя промежуточный итог, можно сказать, что высшей степенью экономической интеграции является организация, главной целью и

результатом создания которой является отсутствие барьеров для движения товаров, работ, услуг и капитала между странами-участницами, а также общая экономическая политика. Предпосылки для возникновения общей экономической политики наблюдаются, начиная с 4-й стадии интеграции согласно классификации Балассы: экономического союза. Дело в том, что в рамках экономического союза создаются наднациональные управленческие структуры (на примере ЕАЭС – ЕЭК и Высший евразийский экономический совет, в ЕС – Европарламент, Еврокомиссия), которые не свойственны объединениям 3-й ступени (общий рынок) [9, с. 132]. При этом реализация экономической политики может осуществляться только при наличии единого наднационального органа, который сможет разработать эту экономическую политику, согласовать ее между странами, а также контролировать ее исполнение (вплоть до наложения санкций на страны, которые по каким-либо причинам ее не соблюдают).

По Тинбергену общая экономическая политика (полностью или частично) может быть реализована исключительно в рамках позитивной интеграции, причем модель может быть как линейной, так и нелинейной.

Согласно классификации ЕАБР реализация единой экономической политики является, наиболее вероятно, инструментальной целью. В рамках реализации такой политики могут ставиться следующие задачи [114]:

- расширение торговли и рынка сбыта продукции;
- создание благоприятной экономической среды;
- получение для национальных производителей более широкого доступа к финансовым, трудовым, материальным ресурсам, к новейшим технологиям;
- усиление позиций стран - участниц объединения на мировых товарных рынках;
- использование преимуществ «экономики масштаба»;
- создание благоприятных условий для развития промышленной кооперации и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции;

– укрепление переговорных позиций группы стран в рамках международных экономических организаций.

Становится очевидным, что реализация вышеуказанных задач невозможна без единой гармонизированной экономической политики стран-участниц регионального объединения. В свою очередь, одним из важнейших элементов экономической политики государства является налоговая политика.

В современной литературе встречаются разные определения понятия «налоговая политика». Так, некоторые авторы связывают налоговую политику с государственными институтами. Например, А.С. Комлева утверждает, что налоговая политика – это совокупность экономических, правовых, финансовых методов и мер, которые способствуют формированию системы налогообложения для удовлетворения финансовых потребностей государства [55, с. 129]. Представляется, что такое определение налоговой политики верно лишь отчасти. С одной стороны, налоговая политика, в самом деле, представляет собой комплекс государственных мероприятий, включая не только экономические, но и финансовые и правовые мероприятия, проводимые государством. С другой стороны, выгодоприобретателем налоговой политики является не только государство. Оно, скорее, является лишь непосредственным получателем экономических благ в виде налоговых поступлений. Если обратиться к теории государства, то согласно одному из подходов государство обладает «общесоциальной сущностью». То есть оно призвано разрешать накопившиеся конфликты между отдельными группами населения, находить компромиссы в условиях, когда у этих групп населения могут быть различные, а порой и противоположные интересы. В данном случае государство призвано устранить противостояние различных групп и слоев общества, выступить средством достижения социального согласия и компромисса [66, с. 50]. Следовательно, опираясь на данную теорию, можно сделать вывод, что выгодоприобретателем налоговых поступлений является не только и не столько государство, а соответствующие социальные группы, которым государство предоставляет те или иные экономические блага и

привилегии для целей достижения общественного компромисса. В свою очередь, этот компромисс достигается путем направления ранее полученных доходов в виде налоговых платежей в адрес указанных групп. Такие группы могут быть представлены не только отдельными людьми или сообществами людей, они также могут быть сформированы в виде общественных организаций, компаний, корпораций и иных объединений – по сути в виде любого экономического субъекта. Таким образом, конечная цель налоговой политики заключается не только в обеспечении государства поступлениями, а в изменении экономических процессов за счет получения государством доходов в виде налоговых поступлений и перераспределения полученных доходов в адрес определенных экономических субъектов.

В этой связи более обоснованным видится определение налоговой политики, предложенное Е.С. Прокопьевой, согласно которому налоговая политика подразумевает комплексное воздействие на хозяйственную систему, включая воздействие на финансово-хозяйственную деятельность предприятий и организаций, в том числе, аспекты, связанные с воспроизводством основного капитала, а также все этапы расширенного воспроизводства [98, с. 59]. Стоит добавить, что налоговая политика подразумевает воздействие не только на юридических, но и на физических лиц. Благодаря установлению дифференцированных ставок подоходных налогов, созданию механизма налоговых вычетов государство может влиять на экономическое поведение конечных потребителей. Таким образом, налоговая политика подразумевает воздействие на абсолютно все субъекты хозяйственной жизни, будь то крупные корпорации или домашние хозяйства. В свою очередь, В.Г. Пансков в статье «Приоритеты налоговой политики и направления реформирования российской налоговой системы» отмечает, что налоговая политика осуществляется государством «через систему норм и организационных мер, определяющих порядок управления налоговой системой страны и ее функционирование. Практическая реализация налоговой политики

осуществляется в конкретных действиях органов государственной власти в области налоговых отношений» [85, с. 59].

Несмотря на вышесказанное, целесообразно дополнить авторов в части налоговой политики в экономических союзах. С учетом того, что в экономическом союзе больше одной страны, налоговая политика экономического объединения носит наднациональный характер. В ее задачи входит воздействие не на налоговую систему отдельной страны союза, а на совокупность налоговых систем таким образом, чтобы обеспечить выравнивание искажений, возникающих из-за различий местного налогового законодательства стран-членов, и единые правила налогообложения. Таким образом, в контексте экономического объединения налоговая политика направлена на гармонизацию налоговых систем и подходов к налогообложению стран союза для достижения этим союзом большей экономической интеграции.

В рамках анализа налоговой политики стоит отдельно рассмотреть НДС. Исходя из рассмотренного выше, НДС стоит считать корпоративным налогом, то есть налогоплательщиками является юридические лица. Тем не менее, исходя из природы этого налога, НДС фактически является налогом на потребление, так как его бремя переносится на конечных потребителей. Соответственно, НДС может влиять на выбор покупателей и их экономическое поведение: с учетом того, что НДС включается в цену товаров, работ и / или услуг, покупатели будут делать выбор в пользу тех экономических благ, которые при равенстве затрат на них будут дешевле благодаря применению различных ставок налогообложения. Например, при условии гипотетического равенства затрат товар, реализуемый лицом, применяющим освобождение от налогообложения НДС, будет более привлекательным для потребителя, чем товар, реализуемый лицом, применяющим общий режим налогообложения.

Кроме того, НДС благодаря принципу «многоступенчатости» оказывает влияние не только на конечное потребление, но и на все этапы производства, то есть на хозяйственные взаимоотношения между юридическими лицами и



индивидуальными предпринимателями. И, наконец, в условиях международного движения капитала НДС воздействует на хозяйственные взаимоотношения между субъектами из разных государств. Таким образом, НДС является важнейшим инструментом налоговой политики, который оказывает не точечное, а комплексное воздействие на все этапы создания товара, работы и / или услуги, начиная с этапа приобретения сырья и заканчивая этапом потребления экономического блага физическим лицом. Соответственно, представляется, что выработке налоговой политики в отношении НДС, особенно в рамках экономического объединения стоит уделять особое внимание.

Анализируя такое экономическое объединение как ЕАЭС, целесообразно рассмотреть его через призму налоговой политики, в частности НДС. Это объясняется тем, что:

- как было указано выше, достижение максимального уровня интеграции объединения невозможно без унификации экономической политики стран-членов;
- в свою очередь, унификация экономической политики невозможна без установления единых подходов и «правил игры» в отношении НДС, который является важнейшим элементом налоговой политики.

Говоря о ЕАЭС, стоит отметить, что гармонизация экономической политики закреплена в учредительных документах Союза. Так, Договором о ЕАЭС предусматривается, что в рамках Союза обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики, определенных Договором о ЕАЭС и международными договорами в рамках ЕАЭС [40].

Одной из целей создания ЕАЭС является стремление к формированию единого рынка товаров, услуг, капитала и трудовых ресурсов в рамках Союза (ст. 4 Договора о ЕАЭС). Очевидно, что без единой и согласованной политики в области налогообложения на уровне государств ЕАЭС достижение этой цели

представляется едва ли возможным. Различия налоговых систем между странами потенциально могут подрывать принципы единого рынка, приводить к дискриминации экономических субъектов и противодействовать свободе передвижения услуг и капитала [58, с. 206]. Необходимость единства налоговой политики в особенной степени касается косвенных налогов, в частности НДС, что объясняется значительной ролью данных налогов в ценообразовании в рамках взаимной торговли между странами, существенной долей косвенных налогов в налоговых доходах стран-участниц [90, с. 228], а также присущими им фискальной и регулирующей функциями [8, с. 23]. Иными словами, ввиду той роли, которую оказывает НДС на структуру и характер потребления, невозможно достичь гармонизированной налоговой политики экономического объединения без гармонизации подходов к взиманию НДС на уровне всех стран-членов. В противном случае будет нарушаться принцип нейтральности налоговых систем, о котором было сказано ранее. Тем не менее, между налоговыми системами стран ЕАЭС существуют различия, касающиеся применяемых налогов, предмета налогообложения, налоговых ставок, налогооблагаемых операций, налоговых льгот и преференций.

Кроме того, известны случаи, когда некоторые страны ЕАЭС применительно к одному и тому же налогу в одностороннем порядке вводят новые положения налогового законодательства, которые противоречат положениям законодательства ЕАЭС и законодательства других стран-членов, а также становятся дополнительными барьерами в трансграничной торговле между странами Союза. Здесь речь идет, прежде всего, о казахстанском и белорусском НДС в отношении иностранных онлайн-площадок, который был упомянут ранее: указанные налоги были введены в 2022 г. без каких-либо продолжительных консультаций с ЕЭК и другими странами ЕАЭС, а также до введения соответствующего регулирования на наднациональном уровне.

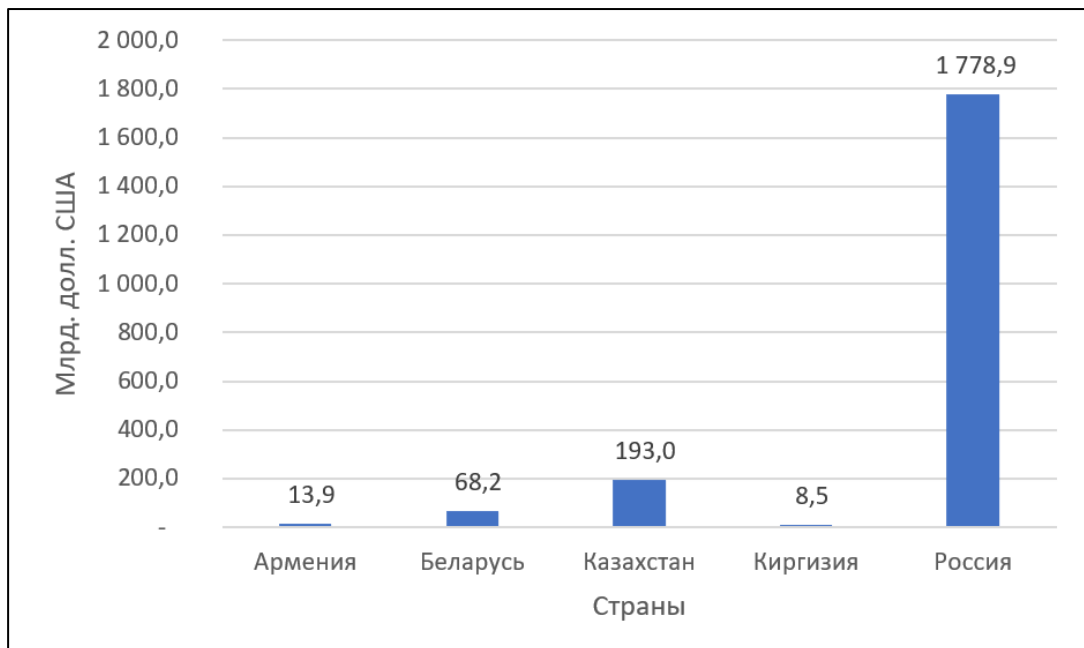
Все вышеперечисленное говорит о том, что ЕАЭС хотя и ставит целью гармонизацию экономической (в частности, налоговой политики), пока еще

далек от высокого уровня интеграции. Представляется, что это обусловлено разными причинами. В частности, А.В. Цой в качестве причин недостаточного уровня интеграции ЕАЭС выделяет 6 отличительных особенностей ЕАЭС как интеграционного объединения [112, с. 806-808]. Проанализировав и синтезировав эти особенности, представляется целесообразным выделить 3 из них:

1) исторический контекст. А.В. Цой утверждает, что ЕАЭС стоит на базе ранее существовавшего единого экономического пространства СССР в то время, как другие союзы (например, ЕС), строились «с нуля». Представляется, что этот тезис стоит расширить: в данном случае необходимо говорить концептуально о разном историческом опыте стран ЕАЭС и других объединений. Можно согласиться с автором в части того, что фундамент ЕАЭС был заложен до его создания. Но в историческом плане не стоит ограничиваться СССР, так как до создания СССР нынешние независимые страны ЕАЭС в экономическом смысле существовали в рамках Российской Империи. В целом можно говорить о том, что истоки интеграции ЕАЭС берут свое начало задолго до его формального учреждения в 2014 г.

Если брать иные интеграционные объединения, то сложно найти те, которые строились «с нуля». Например, созданию ЕС предшествовало богатое совместное историческое прошлое стран этого союза, их участие в различных объединениях политического и военного характера. В связи с этим, говорить о том, что ЕС был создан без какой-либо базы, не приходится;

2) в отличие от многих экономических объединений, в составе которых наблюдается сразу несколько крупных игроков, либо стран с близким или похожим уровнем экономического развития, в ЕАЭС прослеживается явный и единственный экономический лидер с подавляющей долей совокупного ВВП – Россия. ВВП России на примере 2021 г. в несколько раз больше, чем ВВП всех остальных стран ЕАЭС вместе взятых, в чем можно убедиться на основе анализа информации, представленной на рисунке 1.1:



Источник: составлено автором на основании данных [44, с. 13].

Рисунок 1.1 - ВВП стран ЕАЭС за 2021 г.

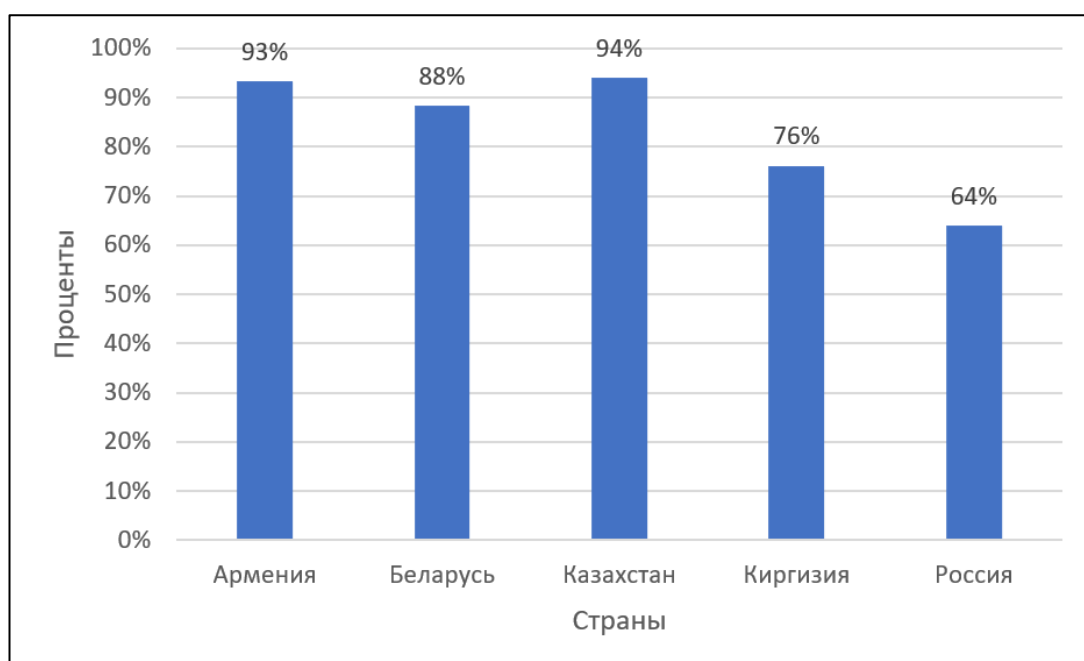
3) задачи регионального объединения. Страны ЕАЭС определили, что Союз является сугубо экономическим, который предусматривает передачу только части функций и полномочий на наднациональный уровень, представленный ЕЭК. Таким образом, в рамках ЕАЭС сохраняется национальный суверенитет стран; деятельность ЕЭК не заключается в решении вопросов политического характера. Ее функционал ограничивается сферами, указанными в п. 3 приложения № 1 к Договору о ЕАЭС [40], которые включают, таможенное регулирование, макроэкономическую политику, статистику, валютную политику, финансовые рынки и так далее (данный перечень является открытым, всего в нем прямо перечислено 19 сфер). Можно добавить, что, как отмечают В.В. Перская и М.А. Эскиндаров, наднациональность в рамках ЕАЭС не является объективно необходимой составляющей региональной интеграции. В условиях полицентричности мирового хозяйства только межгосударственная основа взаимодействия позволяет странам-участницам всемерно использовать потенциал национального суверенитета, обеспечивая полноценность экономического взаимодействия [1, с. 129].

Следствием указанной особенности ЕАЭС является то, что Договор о ЕАЭС не запрещает странам Союза вступать в иные интеграционные объединения и заключать международные договоры. При этом законодательство иных союзов зачастую налагает на такие инициативы ограничения. Например, ЕС называют «блоковой» системой, так как любое решение стран, входящих в состав ЕС, в сфере безопасности и внешней политики должно происходить при координации с другими странами союза.

Таким образом, можно говорить, что благодаря такому подходу к интеграции, с одной стороны, все интеграционные процессы в ЕАЭС происходят открыто и на добровольной основе, носят договорной характер, без утраты суверенитета и без подавления национальных, религиозных, этнических, культурных и языковых ценностей; идеологические основы не навязываются [112, с. 809]. С другой стороны, такой подход не позволяет в должной мере гармонизировать налоговую политику стран-членов, которая является частью государственной политики, в следствие чего снижается уровень экономической эффективности. Как отмечают А.А. Артемьев, М.Р. Пинская и А.В. Тихонова, в соответствии с оценками ЕЭК, такие обстоятельства являются барьерами, которые увеличивают издержки предприятия на 15-30% от стоимости товаров в рамках трансграничной торговли. Вместе с тем, устранение данных препятствий несет в себе огромный экономический потенциал, состоящий в увеличении объемов экспорта до 15% ежегодно [3; 24].

Кроме того, наблюдается сопротивление стран ЕАЭС утрате своего налогового суверенитета. Так, по мере прохождения этапов интеграции по Балассе страны интеграционного объединения утрачивают свой суверенитет, постепенно «заменяя» его на суверенитет интеграционного объединения: функции государств постепенно переходят на наднациональный уровень. С учетом того, что налоговый суверенитет является одним из видов государственного суверенитета [2; 64], в части налогообложения это означает, что взамен национальных норм в рамках Союза устанавливаются единые

положения налогового законодательства, а также осуществляется передача полномочий по сбору налогов на наднациональный уровень. Очевидно, что страны любого объединения (включая ЕАЭС) будут противодействовать такому подходу, так как налоговые платежи составляют наиболее существенную долю государственных доходов, что видно на рисунке 1.2 (для целей анализа таможенные пошлины приравнивались к налоговым доходам, так как таможенную пошлину многие исследователи считают разновидностью косвенных налогов, которым облагается товар при его перемещении через таможенную границу страны [96, с. 135]):



Источник: составлено автором на основании данных [31; 43; 56; 83, с. 3; 110].

Рисунок 1.2 – Доля налоговых доходов в общей структуре государственных доходов стран ЕАЭС, 2022 г.

Таким образом, у стран ЕАЭС наметилось недостаточное стремление к продолжению процесса интеграции – очевидно, что такой процесс приведет к перераспределению денежных потоков и, как следствие, к возможному лишению некоторых стран доли своих доходов, что не может быть допустимо с точки зрения национального суверенитета, который распространяется на суверенитет налоговый. В свою очередь, утрата права единолично

распоряжаться частью государственных доходов означает утрату государством инструментов для воздействия на процессы, протекающие в соответствующей стране. Этим можно объяснить отсутствие должного уровня гармонизации экономической и вместе с тем налоговой политики стран ЕАЭС, «неадаптированность» налогового законодательства стран ЕАЭС [61, с. 30]. Данная проблема усугубляется усилившейся тенденцией к защите национальных рынков стран ЕАЭС, а также довольно слабой диверсификацией производства товарной номенклатуры.

Представляется, что для преодоления возникающих противоречий и перехода ЕАЭС на качественно новый уровень региональной интеграции, необходим определенный комплекс мероприятий. Так, в рамках Валдайского форума в 2019 г. было предложено параллельное использование двух внешнеэкономических стратегий, зарекомендовавших себя как эффективный инструмент максимизации прибыли:

- стратегия балансирования ради выгоды (*balancing for profit*). Заключается в том, что отдельные государства диверсифицируют свои внешнеэкономические и политические связи для того, чтобы не попасть в орбиту влияния своего более мощного соседа. В данном случае средние и малые страны стараются участвовать в большом количестве масштабных экономических инициатив и проектов;

- добровольное институциональное связывание (*voluntary institutional binding*). Данная стратегия предусматривает мероприятия в рамках двух направлений: 1) укрепление институциональных механизмов интеграции внутри блока; 2) формирование диалоговых площадок и продвижение экономических инициатив, «связывающих» всех значимых партнеров. Данная стратегия направлена, прежде всего, на развитие внутренних институтов интеграции, наднациональных органов [11, с. 14-17].

Таким образом, ключевым выводом по итогам данной части исследования можно считать тот факт, что одной из особенностей ЕАЭС является диалектическое противоречие между объективными пределами

интеграции и гармонизации, которые устанавливают для себя страны ЕАЭС, с одной стороны, и необходимостью гармонизации взимания НДС для исключения межстрановых искажений, – с другой.

Иными словами, пределы интеграции определяются национальными фискальными интересами стран ЕАЭС в отношении взимания НДС, которые характеризуются тем, что каждая страна пытается распространить и сохранить свой налоговый суверенитет над операциями, в которых участвуют налоговые резиденты соответствующих государств. В зависимости от возможностей стран Союза по отстаиванию своего налогового суверенитета пределы интеграции таких стран могут различаться. Попытки стран по сохранению своего налогового суверенитета и защите своих бюджетных интересов зачастую ведут к односторонним изменениям национального законодательства в части НДС странами-участниками интеграционного объединения, которые направлены в конечном итоге на увеличение налоговых поступлений. Это может вести либо к перераспределению налоговых поступлений из одной страны в другую страну (при условии, что другая страна откажется от взимания НДС) либо к двойному налогообложению одних и тех же операций (при условии, если другая страна не откажется от взимания НДС).

В то же самое время достижение целей по ускоренному экономическому росту и интенсификации торговли требует более высокого уровня интеграции между странами в рамках международного объединения. При этом для достижения таких целей участникам такого объединения необходимо частично отказаться от своего налогового суверенитета, поступиться своими бюджетными интересами во имя общих целей.

Указанное выше диалектическое противоречие привело к тому, что ЕАЭС, хотя и является международной организацией, достигшей определенного уровня интеграции (например, общая таможенная и миграционная политика) и несмотря на положительную интеграционную динамику за последнее время [146, с. 8], скорее всего, в ближайшей перспективе не достигнет максимально возможного уровня интеграции, что



будет являться барьером для более интенсивного экономического роста и торговли между странами Союза.

Стоит отметить, что несмотря на то, что попытки достижения полной интеграции, безусловно, есть (например, ЕС), еще ни одному объединению не удалось достичь полной гармонизации всех сторон отношений, в том числе, налоговых. В нынешних реалиях полная интеграция налоговых политик стран ЕАЭС является, скорее, неким идеалом, к которому необходимо стремиться, но который проблематично достичь с практической точки зрения. Однако, задача, которую налоговая политика в части НДС вполне может решить, заключается в том, что при устранении хотя бы существенных различий между налоговыми законодательствами стран ЕАЭС и искажений в области подходов к взиманию НДС, степень интеграции в рамках Союза усилится, что приведет к положительному экономическому эффекту для всех стран-членов. Для понимания причин таких различий целесообразно рассмотреть предпосылки возникновения и экономическую природу налогов и, в частности, НДС, о чем пойдет речь далее.

## **1.2 Концептуальные подходы к развитию налогообложения добавленной стоимости в ЕАЭС по принципу «страны цепочки продаж»**

Среди косвенных налогов одним из самых сложных и, в то же время, одним из самых широко применяемых в современной практике является НДС. Считается, что НДС является более совершенным видом налога с продаж (или налога с оборота), который применялся ранее. Вертикальная интеграция с целью сокращения налоговых обязательств, равным образом, как и деформация цен, посредством каскадного характера налога с оборота во многом определили его судьбу. В зависимости от экономического уровня развития страны введение НДС послужило катализатором по усилению экономической интеграции и как эффективное средство роста налоговых поступлений в бюджет бюджетной системы государства [32, с. 43].

Подробный анализ причин вытеснения НДС налогов с продаж (налогов с оборота) приводит А. Тейт [144, с. 9-25]. В частности, А. Тейт выделяет следующие причины:

1) у НДС отсутствует каскадный эффект. «Предшественникам» НДС, налогу с оборота и его аналогам, было свойственно взиматься на нескольких этапах цепочки продаж. Например, самый простой налог с оборота, который взимался с каждой реализации (от производителя до продавца), приводил к непредсказуемым последствиям кумулятивного характера (налоговое бремя росло по мере прохождения экономического блага по цепочке продаж), разной итоговой сумме налога в зависимости от степени вертикальной интеграции компаний.

Каскадный эффект был свойственен также одноступенчатым налогам с продаж, которые взимались на какой-либо стадии производственного процесса. Например, налог с продаж в отношении оптовой торговли мог приводить к многократному росту налогового бремени, так как им облагалась, по сути, вся b2b торговля, то есть торговля между различными юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями. С учетом того, что до момента реализации товара конечному покупателю товар мог перепродаваться между разными компаниями, каскадный эффект все равно имел место.

Другой пример каскадного эффекта: налогообложение одних и тех же операций разными налогами. Например, в Республике Корея в свое время существовало 8 косвенных налогов, которые были впоследствии заменены двумя, один из которых был НДС.

Как верно отмечает И.В. Трунин, экономический эффект оборотных налогов и налогов с продаж имел произвольный характер и стимулировал вертикальную интеграцию производства. При этом применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потребления, потребительскому выбору. При системе НДС налогообложению подвергается потребление

домашних хозяйств, но не покупки предприятий и организаций (кроме конечного непроизводственного потребления) [108, с. 13-14];

2) А. Тейт отмечает, что касательно налога с продаж в розничной торговле его исследования подтверждают наличие прямой зависимости между размерами ставки такого налога и вероятностью налоговых злоупотреблений. Кроме того, при росте налоговой ставки данный налог становится сложнее администрировать. При этом НДС, по мнению А. Тейта, лишен этих недостатков;

3) НДС обладает характеристиками, необходимыми для налогообложения трансграничных операций в рамках экономического объединения. Так, например, в Генеральном соглашении о тарифах и торговле (далее – ГАТТ), помимо прочего, заложен принцип, согласно которому товары с территории любой договаривающейся стороны, ввозимые на территорию другой договаривающейся стороны, не подлежат обложению, прямо или косвенно, внутренними налогами или иными внутренними сборами любого рода, превышающими, прямо или косвенно, налоги и сборы, применяемые к аналогичным отечественным товарам [128, с. 6]. Также в ГАТТ указывается, что страны вправе освободить экспорт товаров от налогообложения [128, с. 68]. Налог с продаж не соответствовал требованиям, изложенным в ГАТТ, поэтому он был заменен налогом, который таким требованиям соответствовал – НДС;

4) наличие общемировой тенденции. Как отмечалось ранее, число стран, применяющих НДС, постоянно растет. Следовательно, увеличение количества таких стран приводит к росту вероятности того, что оставшиеся страны также рано или поздно внедрят НДС. Это объясняется тем, что более чем за полувековую историю применения этого налога наработана достаточная методологическая база, внедрены усовершенствования, исправлены просчеты. Следовательно, страны, которые рассматривают возможность внедрения НДС, имеют весомую накопленную «базу знаний»,

которую можно применять на благо своей страны, что позволит внедрить НДС с минимальными (насколько это возможно) издержками;

5) увеличение государственных доходов. С введением НДС налоговые доходы соответствующих стран увеличились. Согласно статистическим данным, которые приводит Тейт, некоторые страны демонстрировали рост налоговых поступлений даже на фоне слабой системы налогового администрирования.

Нельзя не согласиться с основными тезисами Тейта. В частности, многие исследователи выделяют каскадный эффект в качестве одной из ключевых причин отказа от практики применения налога с продаж (налога с оборота). Но представляется, что именно увеличение налоговых доходов стало определяющей причиной принятия решения о введении НДС. По сути, эта причина обусловлена целью любого налога как такового – финансовое обеспечение деятельности государства. НДС помогает достигнуть эту цель как нельзя лучше, что подтверждается статистическими данными, приведенными выше. НДС выгодно отличается на фоне других налогов тем, что он эффективно применяется для налогообложения как внутренних, так и международных операций, а также минимально искажает экономические процессы ввиду отсутствия эффекта каскадирования и многократного налогообложения одной и той же операции.

Стоит отметить, что помимо налога с продаж (налога с оборота) еще одним претендентом на право считаться ключевым косвенным налогом некоторое время назад являлся цифровой налог. Однако данный налог до сих пор не получил всемирного признания, а применяется, главным образом, в некоторых странах Западной Европы, Турции, Израиле. Такое ограниченное распространение цифрового налога объясняется тем, что ситуация с налогами на цифровые услуги довольно неоднозначна.

Как отмечает К.А. Пономарева в статье «Сравнительный анализ опыта введения налога на цифровые услуги в зарубежных странах», «национальные цифровые налоги могут служить сдерживающим фактором против цифровой

трансформации традиционных предприятий и ослаблять привлекательность страны как места ведения бизнеса. Более того, они могут спровоцировать ответные меры, такие как введение тарифов и санкций, направленных на нанесение ущерба бизнесу других стран» [94, с. 353].

Согласно К.А. Пономаревой, «подобная неопределенность может также привести к тому, что иностранные поставщики вообще прекратят поставки потребителям в юрисдикциях с обременительными правилами налогообложения потребления. Это негативно скажется на международной торговле и экономическом развитии государств.

Три типа односторонних подходов к справедливому налогообложению цифровой экономики (налоги на цифровые услуги, НДС для электронных услуг и национальные концепции цифрового постоянного представительства) могут привести к двойному или множественному налогообложению, а также нарушению существующих положений соглашений об избежании двойного налогообложения.

Широко распространено мнение, что налог на цифровые услуги противоречит принципу избежания двойного налогообложения, поскольку налог применяется к выручке, а не к доходам. По своей правовой природе налоги на цифровые услуги вообще близки налогам с оборота.

Налог на цифровые услуги был разработан так, чтобы не попасть в сферу действия системы двойного налогообложения. Между тем с учетом корпоративного налогообложения картина будет скорее всего следующей. Прибыль будет облагаться, во-первых, как доход по цифровому налогу, а во-вторых, как доход по законодательству страны, где уплачивается налог на прибыль» [94, с. 353].

Кроме того, как отмечает К.А. Пономарева, «статистика таких стран, как Франция, Великобритания и Италия не утешительна: доходы от налога на цифровые услуги не всегда оказываются значительными.

Основным риском введения налога на цифровые услуги и отказа от принятия механизмов первого компонента ОЭСР (Pillar 1) станет создание

существенных барьеров для бизнеса, поскольку такой налог не будет приниматься к зачету странами, присоединившимися к подходу ОЭСР в области международного налогообложения. Также неясно, как будет распределяться бремя цифрового налога. В данной ситуации слабой стороной оказываются пользователи, на которых в итоге падет налоговая нагрузка» [94, с. 354].

Безусловно, те причины, которые отмечает К.А. Пономарева, являются обоснованными. Однако, представляется, что все же ключевой причиной отсутствия широкого применения цифрового налога на практике является не методологическая причина, а причина, скорее, политического характера. А именно противодействие со стороны страны, против компаний которой, во многом, этот налог направлен – США. Дело в том, что введение такого налога затрагивает, главным образом, американские транснациональные технологические компании (Amazon, Google и так далее), поэтому взимание такого налога странами, в которых находятся пользователи указанных сервисов, приведет к прямому налогообложению американских налогоплательщиков, что, наиболее вероятно, повлечет ответную реакцию со стороны США [104]. В связи с тем, что влияние США на мировые процессы до сих пор является существенным, высоки отрицательные последствия в случае широкого применения цифрового налога. В свою очередь, НДС является более универсальным налогом, так как его налогоплательщиками являются далеко не только поставщики электронных сервисов (такие, как технологические компании). Таким образом, цифровой налог не получил столь же широкого практического применения, как НДС, который в настоящее время применяется в большинстве стран мира.

С учетом вышесказанного, можно заключить, что появление, а затем вытеснение НДС других налогов, существовавших в одно время с ним (например, налог с продаж, налог с оборота, цифровой налог) стало результатом не только вполне конкретных политических событий, но и стало следствием особенностей самого НДС, который в отличие от своих

«аналогов», в наибольшей степени соответствует современным экономическим процессам.

Анализ экономической природы НДС необходимо начать с сути налогов как таковых и способов их взимания. Как указано в п. 1 ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [74]. Несмотря на то, что определения налога могут отличаться в зависимости от страны, суть их одинакова, поэтому целесообразно остановиться на определении, указанном в НК РФ. Из этого определения вытекает основная суть налога: это способ, с помощью которого государство изымает у конкретного экономического субъекта ресурсы, необходимые для функционирования этого государства, ничего не предоставляя взамен конкретно этому субъекту (при этом государство может предоставлять некие общественные блага или блага «общего пользования», которые не предназначаются какому-то конкретному субъекту). Вместе с развитием человеческой цивилизации способ изъятия ресурсов (налог) изменился, эволюционировав из натуральной формы в денежную, однако его экономическая суть осталась неизменной.

Вместе с усовершенствованием методов налогообложения и усложнением государственного управления налоги разделились на два вида, которые имеют фундаментальные отличия: прямые и косвенные налоги. Главное их отличие заключается в том, что налоговое бремя по уплате прямых налогов несет непосредственный обладатель экономических благ, в отношении которых они уплачиваются (например, доход или имущество), поэтому он уплачивает прямые налоги за счет собственных средств, в то время как бремя уплаты косвенных налогов перекладывается формальным налогоплательщиком на другое лицо, а способом, с помощью которого

налогоплательщик перекладывает налог на другое лицо, является включение этого налога в стоимость реализуемого налогоплательщиком экономического блага. Стоит отметить, что деление налогов на прямые и косвенные не меняет экономическую суть налога, коим является способ изъятия ресурсов на нужды государства. Так, в случае с прямыми налогами, объем ресурсов, который может изъять государство, определяется тем, какими ресурсами обладает налогоплательщик. Например, если у физического лица есть доход или есть имущество (например, автомобиль или квартира), то государство изымает часть дохода налогоплательщика, часть стоимости автомобиля / квартиры в виде налога. Однако определить точный объем ресурсов, которым располагает каждый экономический субъект не представляется возможным, так как далеко не каждый человек / организация готовы добровольно отчуждать часть своих ресурсов в пользу государства, тем более, индивидуально безвозмездно – высока вероятность сокрытия этих ресурсов. В этой ситуации дополнительным инструментом, с помощью которого государство изымает ресурсы, являются косвенные налоги.

Представляется, что концепция косвенного налогообложения строится на базовом понятии рыночных отношений: любому человеку для поддержания своей жизнедеятельности требуются ресурсы, которые человек может приобрести у других экономических субъектов путем эквивалентного обмена: ресурс на ресурс или ресурс на деньги. Например, при покупке любого товара, человек условно не становится беднее: он просто осуществляет обмен своих денег или своего товара на соответственно товар или деньги с эквивалентной стоимостью (ценностью), который он может также продать или обменять. Следовательно, объем ресурсов, который человек отдает, в стоимостном выражении равен объему ресурсов, который человек получает. По сути деньги, которыми обладает человек, также являются ресурсом или «аналогом» товара, которые можно «обменивать» на другие товары или услуги. Таким образом, напрашивается прямая связь между объемом ресурсов, которые человек получает, и объемом ресурсов, который человек тратит. Стоит



подчеркнуть, что не исключено, что связь между объемом располагаемых физическим лицом ресурсов и объемом его потребления не всегда одинакова: так, например, в зависимости от склонности к потреблению или сбережению, при увеличении заработной платы на 20 000 рублей человек не увеличивает свое потребление также на 20 000 рублей. Однако это не меняет общей концепции и не противоречит человеческому поведению: с ростом доходов увеличиваются и затраты.

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод, что государству для того, чтобы определить объем ресурсов, подлежащих изъятию у конкретного лица, не обязательно знать объем ресурсов, которыми это лицо располагает, – достаточно лишь знать объем его расходов, который, как было указано выше, прямо пропорционален объему располагаемых ресурсов. Такой подход можно охарактеризовать как опосредованный, то есть косвенный подход к налогообложению, который лег в основу наименования соответствующей группы налогов.

С учетом того, что косвенные налоги являются инструментом изъятия ресурсов за счет информации о затратах соответствующего субъекта на приобретение других ресурсов, то есть потребление, косвенные налоги часто называют налогами на потребление. Самыми распространенными видами современных косвенных налогов являются НДС и акцизы.

С точки зрения теории налогообложения ключевая проблематика косвенного налогообложения сводится к тому, как через затраты потребителей наиболее достоверно определить тот объем ресурсов, которыми они обладают. Исходя из этого, приоритетной задачей становится наиболее достоверное определение стоимости благ, приобретаемых экономическим субъектом за счет этих ресурсов. Например, приобретая товар в рыночных условиях, человек получает экономическое благо, стоимость которого эквивалентна стоимости ресурсов, потраченных на него (в современных реалиях – денег). Это означает, что хотя структура ресурсов человека меняется (он отдает деньги, а получает товар), их общая стоимость у человека не меняется.

Следовательно, государство, зная стоимость ресурсов, которые потратил человек, может узнать стоимость ресурсов, которыми человек обладает, что дает возможность часть этих ресурсов у человека изъять в виде налога. Таким образом, задача государства в рамках косвенного налогообложения сводится к достоверному определению стоимости ресурсов, которые человек отдает, то есть в современных экономических реалиях – стоимость приобретаемых человеком товаров, работ, услуг.

Если говорить о подходах к определению стоимости экономического блага, то они претерпели существенные изменения с ходом человеческой истории и экономической науки, в частности.

Ретроспективный анализ эволюции теорий стоимости показывает, что сегодня известно множество попыток ответить на вопрос о содержании как категории «стоимость товара», так и процесса ее образования, причем авторы различных концепций строят свой анализ на различных теоретических подходах [107, с. 37]. В настоящее время существует большое количество классификаций и группировок подходов к определению стоимости, как общепринятых, так и авторских, которые требуют значительного анализа. Однако настоящее исследование не ставит своей целью провести глубокий анализ всевозможных подходов к определению стоимости, поэтому из общего числа целесообразно выделить те, которые во многом стали базовыми.

В качестве одного из таких подходов выделяют производственный подход к определению стоимости. В частности, в рамках данного подхода существует разработанная представителями классической экономической школы А. Смитом и Д. Рикардо трудовая теория стоимости, которая стала первой в своем роде теорией стоимости. Эта теория, как отмечают В.М. Чефонов и А.В. Чефонов в статье «Современное направление в трудовой теории стоимости или неотрудовая теория стоимости (на основе технологии «русской экономической школы)», «базируется на положении, что меновая (денежная) стоимость товара определяется количеством и качеством совокупного общественного труда, необходимого для производства этого

блага или товара» [113, с. 1]. В статье О.В. Демьяновой, Е.В. Руновой, С.Д. Вдовиной и других авторов «Теоретико-методологические аспекты формирования добавленной стоимости» отмечается, что, «развивая производственный подход, другой экономист, Ж. Б. Сей, в теории предельной производительности расширяет представление факторов, участвующих в создании стоимости, добавляя фактор природы, и делает акцент на эффективности (предельной производительности) использования факторов в процессе создания стоимости. Б. Кларк подчеркивает, что участие труда, капитала и земли в образовании стоимости товара определяется их предельной производительностью – величиной создаваемого каждым фактором предельного продукта» [35, с. 72].

Отдельно стоит выделить подход К. Маркса, который, оставаясь в русле трудовой теории стоимости, принципиально ее переработал. Так, он разработал понятие «прибавочной стоимости», суть которой, как указано в статье К.П. Стожко «Теория прибавочной стоимости К. Маркса: pro et contra», заключается в том, что «из всех факторов производства (труд, земля, капитал) только труд, а именно рабочая сила как форма его реализации, способен создавать стоимость больше той, которую он представляет на самом деле (земля сама по себе не плодоносит, станки не работают). Для всего этого необходимо приложение труда. Соответственно, труд, а точнее – рабочая сила, являются в концепции К. Маркса главной производительной силой и, к тому же, силой, способной создавать и создающей, наряду с необходимой стоимостью, равной общественно-необходимым (т.е. средним) затратам труда, еще и прибавочную стоимость, т.е. стоимость сверх той, которую сама рабочая сила имеет. Способность наемного работника создавать стоимость свыше той, которую он сам представляет, которая в нем заключена и которая соответствует его труду (К. Маркс часто повторял что стоимость и труд понятия идентичные) является в марксистской концепции прибавочной стоимости ключевым доводом» [103, с. 106-107].

К. Маркс в своем труде «Капитал. Критика политической экономии» отмечает, что «цель покупателя – увеличение стоимости его капитала, производство товаров, которые содержат больше труда, чем он оплатил, следовательно, содержат такую часть стоимости, которая для него ничего не стоила и которая, тем не менее, реализуется при продаже товара. По мнению Маркса, производство прибавочной стоимости или нажива – таков абсолютный закон этого способа производства. Рабочая сила может быть предметом продажи лишь постольку, поскольку она сохраняет средства производства как капитал, воспроизводит свою собственную стоимость как капитал и в неоплаченном труде доставляет источник добавочного капитала. Следовательно, условия ее продажи, будут ли они более благоприятны для рабочих или менее, предполагают необходимость постоянного повторения ее продажи и постоянно расширяющееся воспроизводство богатства как капитала. Заработная плата по своей природе постоянно обуславливает, что рабочий доставляет определенное количество неоплаченного труда. Не говоря уже о повышении заработной платы при падающей цене труда и т. д., увеличение ее означает в лучшем случае лишь количественное уменьшение того неоплаченного труда, который приходится исполнять рабочему» [63, с. 624-625].

Представляется целесообразным синтезировать взгляды приверженцев производственного подхода на процесс формирования стоимости применительно к налогообложению НДС. Так, при определении стоимости товара невозможно основываться на количестве и качестве совокупного общественного труда, как предлагали Смит и Рикардо, ибо данная категория не поддается простой и надежной оценке: налогоплательщик не может рассчитать, какое количество общественного труда необходимо для производства товара. Наиболее вероятно, что он в состоянии достоверно оценить, какое количество его труда необходимо конкретно ему.

Нельзя не согласиться с подходом К. Маркса в том смысле, что труд – один из основных факторов производства, без которого создание товара как

такое просто невозможно (иные факторы производства не создают стоимости сами по себе). Однако, говоря о прибавочной стоимости, видится, что та часть, прибавочной стоимости, которая является стоимостью «сверх той, которую сама рабочая сила имеет», то есть, как выражается Маркс, «наживой», как и количество общественного труда Смита и Рикардо, не поддается оценке. Видится, что понятие «прибавочной стоимости» целесообразнее использовать с точки зрения обоснования факта эксплуатации рабочего капиталистом с идеологической точки зрения, нежели для количественной оценки стоимости товара в целях налогообложения.

Едва ли можно согласиться с подходом Ж.Б. Сея касательно факторов природы, участвующих в создании стоимости. Представляется, что факторы природы сами по себе не имеют никакой стоимости, потому что их наличие условно неограниченно и они предоставляются человеку безвозмездно. Так, например, нефть в масштабах планеты является условно неограниченным ресурсом, так как ее запасы не закончатся в ближайшие несколько десятилетий [118]. Такого ресурса как древесина, по некоторым оценкам только в России хватит на десятки, а возможно, сотни лет [68]. Если взять солнечную энергию или энергию ветра, то их «запасы» в принципе не закончатся на горизонте человеческой цивилизации. А земля, хотя и ограничена в масштабах конкретных населенных пунктов, в масштабах планеты является почти неограниченным ресурсом. При этом человеку при использовании указанных ресурсов не нужно платить «производителю» этих ресурсов, то есть природе, поэтому они по сути своей являются бесплатными. Однако получить эти природные ресурсы без труда невозможно: для добычи нефти необходимо функционирование буровых установок, для добычи леса необходимо использование специальных машин для спиливания древесины. Даже если представить себе, что процесс «добычи» природных ресурсов происходит без участия человека (например, выработка солнечной или ветряной энергии с помощью электростанций, которые работают автономно), проектирование и конструирование устройств для преобразования ресурсов в энергию

невозможно без труда человека (умственного или физического). Таким образом, даже в случае с природными ресурсами приходится говорить о факторе труда как факторе, формирующем стоимость добытых ресурсов, но не о стоимости ресурсов как таковых.

Что касается такого понятия, как капитал, который Б. Кларк причисляет к одному из факторов, формирующих стоимость наравне с трудом и землей, то представляется, что его также нельзя квалифицировать как отдельный фактор производства. По сути, капитал представляет собой средства производства (станки, машины и оборудование), для производства которых необходимы природные ресурсы (например, металлические руды, нефть, песок, вода и так далее) и труд людей, которые эти ресурсы добывают, разрабатывают и конструируют оборудование и которые ими управляют. Как было указано выше, природные ресурсы сами по себе не имеют стоимости, поэтому в данном случае на стоимость капитала опять-таки влияет исключительно труд.

Таким образом, подводя промежуточный итог анализа производственного подхода к определению стоимости, можно заключить, что ключевым и, по сути, единственным фактором формирования стоимости товара является труд. При этом, не важен объем иных затраченных факторов производства, таких как земля, капитал, природные ресурсы, ибо они формируются либо за счет природных ресурсов, которые по своей сути не имеют стоимости, либо за счет труда. Однако для целей взимания налога фактор труда необходимо оценить в денежном выражении, поэтому единственным приемлемым вариантом его оценки видится агрегирование того объема труда, который фактически затратил конкретный человек на производство конкретного товара, что эквивалентно получаемой им оплате труда. То есть в данном случае необходимо абстрагироваться от таких условных понятий, как количество общественного труда или стоимость труда, которую экспроприирует капиталист.

Далее рассмотрим другой подход к определению стоимости, ставший знаковым в экономической теории. Согласно статье О.В. Демьяновой, Е.В. Руновой, С.Д. Вдовиной и других авторов «Теоретико-методологические аспекты формирования добавленной стоимости», по мере смены производственной парадигмы на рыночную, формирование рыночной инфраструктуры и появление нового типа потребителя, процесс создания стоимости расширяется потребительским подходом. На первое место выходит потребительская оценка товара и создание инструментов, формирующих спрос на конечные продукты [35, с. 72]. Таким образом, формируется потребительский подход к оценке стоимости, основу которого представляет теория предельной полезности. Основоположниками теории предельной полезности являются представители течения маржинализма в экономической теории: У. Джевонс, Л. Вальрас, а также представители австрийской школы экономической теории: К. Менгер, Ф. Визер, Э. Бем-Баверк. Они полагали, как отмечают В.М. Чефонов и А.В. Чефонов в статье «Современное направление в трудовой теории стоимости или неотрудовая теория стоимости (на основе технологии русской экономической школы)», «что стоимость товара нельзя определять затратами труда или всех факторов производства. Она определяется полезностью товара, которую оценивает потребитель, а именно предельной полезностью. Действие закона снижающегося спроса, прежде всего, обусловлено элементарным здравым смыслом. Низкая цена при прочих равных условиях стимулирует потребителей к приобретению данного товара; высокая цена, напротив, препятствует его покупке. Однако можно объяснить закон спроса и с точки зрения экономической теории, во-первых, законом убывающей предельной полезности, а во-вторых, эффектом замещения и эффектом дохода» [113, с. 2].

Таким образом, можно говорить о том, что в рамках потребительского подхода доля ресурсов, которые были реально затрачены на производство товара (прежде всего, труда), сводится к минимуму, в то время как возрастает доля прибыли – фактора, который прямо пропорционален предельной

полезности. В самом деле, если предположить, что для производства однородных, но разных по своим потребительским характеристикам товаров, затрачено одинаковое количество труда, то их стоимость будет зависеть от того, какую предельную полезность они представляют для потребителя. Например, затраты труда на производство одной и той же модели автомобиля одинаковы, однако эти же автомобили, но черного и зеленого цвета будут обладать разной предельной полезностью, так как, исходя из сложившихся потребительских предпочтений, автомобили черного цвета гораздо более популярны, чем автомобили зеленого цвета. Таким образом, спрос на автомобили черного цвета будет выше, чем спрос на автомобили зеленого цвета. А по правилам классической экономической теории более высокий спрос порождает более высокую цену (в нашем случае – стоимость), следовательно, сознательно абстрагируясь от других факторов в этом упрощенном примере, можно сделать вывод, что автомобиль черного цвета для потребителя будет дороже, чем тот же самый автомобиль зеленого цвета. Следовательно, при условии равенства трудовых затрат продавец автомобиля черного цвета при его реализации получит больше прибыли, чем продавец автомобиля зеленого цвета. Таким образом, доля прибыли в стоимости автомобиля черного цвета больше, чем доля прибыли в стоимости автомобиля зеленого цвета при равенстве затрат труда на их производство.

Потребительский подход раскрывает один из важнейших принципов формирования стоимости: производственные ресурсы являются не единственным фактором, влияющим на стоимость товара. Однако стоит отметить, что позиция представителей маржинализма требует некоторой корректировки.

Нельзя не согласиться, что, как было указано выше, предельная полезность формирует стоимость товара. Однако представители потребительского подхода исходили из того, что доля производственных факторов сводится к минимуму, в то время как доля прибыли становится основной. Однако на практике это не совсем так. Безусловно, есть товары,



которые имеют высокую стоимость при наличии низких затрат труда на их производство. Однако существуют товары, в которых на долю прибыли приходится совсем небольшая часть стоимости. Это можно объяснить как высокой рыночной конкуренцией между продавцами таких товаров, так и их низкой предельной полезностью для покупателей. В таких случаях не приходится говорить о том, что фактор прибыли – определяющий, а производственные факторы – второстепенны. Представляется, что оба фактора играют существенную, если не равноценную роль в формировании стоимости товара.

Таким образом, целесообразно говорить о синтезе производственного и потребительского подхода, который заключается в том, что стоимость товара формируется, как за счет производственных факторов в рамках концепции производственного подхода, так и предельной полезности в рамках концепции потребительского подхода к оценке формирования стоимости.

Стоит отметить, что похожая мысль была высказана В.М. Чефоновым и А.В. Чефоновым в статье «Современное направление в трудовой теории стоимости или неотрудовая теория стоимости (на основе технологии русской экономической школы)». В ней авторы говорят о некой новой экономической теории стоимости (он называет ее неотрудовой теорией стоимости), которая строится на постулатах трудовой теории стоимости и теории предельной полезности, «используя основные положения русской экономической школы или метода триединства от идеалистического начала» [113, с. 3]. В рамках данного исследования нет необходимости подтверждать или опровергать эту теорию. Можно сказать лишь о том, что оценить стоимость товара для целей налогообложения согласно данной теории достаточно сложно (теория носит более абстрактный характер, нежели практический). Однако заслуживает внимание идея автора об объединении трудовой теории стоимости и теории предельной полезности (по сути, производственного и потребительского подходов) при определении стоимости товара.

Упрощая данную идею и приводя ее в формат, подходящий для использования в целях налогообложения, представляется, что стоимость товара формируется как из стоимости труда, так и его предельной полезности для потребителя, которая является функцией прибыли продавца от реализации товара. Проецируя данный подход на современные экономические реалии, под стоимостью труда следует понимать фонд оплаты труда, который включает оклад, премии, различные дополнительные выплаты, а также так называемые «зарплатные налоги» (страховые взносы), которые взимаются поверх выплат сотрудникам и являются производными от него. В свою очередь, под прибылью стоит понимать экономическую прибыль продавца, которую он получает при реализации товара.

Говоря об НДС, помимо понятия стоимости, нельзя подробно не остановиться на понятии «добавленная стоимость», ибо этот термин заложен в само наименование налога.

Существует большое количество определений этого понятия. Согласно толковому словарю Б. Бриндли, Р.М. Уолтерса, Б. Батлера и других авторов, добавленная стоимость – «это стоимость, добавленная товару или услуге при их прохождении по цепочке от места его первоначального приобретения, производства и так далее до розничной продажи» [12, с. 118]. Между тем, Е.В. Проколова в статье «Экономическая сущность налога на добавленную стоимость» отмечает, что добавленная стоимость представляет собой «разницу между стоимостью реализованных товаров, работ и / или услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения» [97, с. 251]. В свою очередь, А.В. Бровкин в статье «Структура добавленной стоимости и особенности управления добавленной стоимостью в российских корпорациях» считает, что «добавленная стоимость – это та часть стоимости продукта, которая создается в данной организации. Добавленную стоимость можно рассчитать как разницу между стоимостью товаров и услуг, которые произведены и реализованы корпорацией, и стоимостью товаров и

услуг, которые были куплены корпорацией у сторонних лиц и организаций» [13, с. 281].

Обобщая представления различных экономистов о добавленной стоимости, можно заключить, что добавленная стоимость, по сути, представляет собой часть «полной» стоимости экономического блага, приобретаемого конечным покупателем – физическим лицом, которая приходится на отдельного участника цепочки создания этого экономического блага.

В самом деле, каждый экономический субъект прежде, чем продать экономическое благо, должен приобрести соответствующие ресурсы (материалы, услуги), после чего «переработать» данные ресурсы таким образом, чтобы реализовать своему покупателю готовый продукт. Как было указано выше, для этого конкретного экономического субъекта стоимость реализуемого экономического блага формируется за счет труда, который он прилагает для создания продукта, и предельной полезности этого экономического блага, которая выражается в виде прибыли продавца. Чем больше таких экономических субъектов в конкретной цепочке продаж, тем больше труда и прибыли «добавляется» к исходному материалу любого продукта (товара, работы или услуги) – природным ресурсам. С учетом того, что стоимость природных ресурсов равна нулю, получается, что общая стоимость, которую уплачивает покупатель-физическое лицо, является суммой всех добавленных стоимостей, которые формируются каждым экономическим субъектом, участвующим в цепочке продаж, то есть по факту стоимостей всех трудовых ресурсов и прибылей, относящихся к каждому звену этой цепи. Если смотреть в обратном порядке, то, в свою очередь, добавленная стоимость, которая приходится на конкретного экономического субъекта, участвующего в создании конечного продукта, подлежащего реализации потребителю-физическому лицу, является итоговой стоимостью этого продукта, распределенной на этого экономического субъекта согласно его доле труда и прибыли в общей сумме труда и прибыли всей цепочки

продаж (которая равна стоимости конечного продукта). Иными словами, у добавленной стоимости, ровно как и у стоимости, существует прямая корреляция между ее суммой и объемом труда и прибыли.

Если говорить про налогообложение добавленной стоимости, то оно возможно за счет механизма налоговых вычетов. В результате применения такого механизма каждый налогоплательщик облагает налогом только ту часть общей стоимости, которую он «добавляет» к реализуемому экономическому благу, то есть добавленную стоимость. В конечном итоге, потребитель – физическое лицо, являясь фактическим носителем налогового бремени, уплачивает продавцу, у которого он непосредственно приобретает экономическое благо, НДС с полной стоимости такого экономического блага – то есть с такой стоимости, которая сформировалась у экономического блага от момента добычи природных ресурсов, необходимых для его производства, до момента его реализации покупателю-физическому лицу. Получается, что НДС является налогом на добавленную стоимость для «формального» налогоплательщика, то есть для того, кто перечисляет НДС в бюджет бюджетной системы государства, а для конечного потребителя-физического лица он фактически является налогом на полную стоимость экономического блага.

Исходя из вышесказанного, можно говорить о том, что механизм формирования стоимости и добавленной стоимости в экономической теории обладает определенными особенностями. Очевидно, что налог, предназначенный для взыскания в пользу государства части ресурсов человека, исходя из стоимости потребленных им экономических благ, должен иметь ряд черт, которые отличают его от других налогов. Этот факт обуславливает наличие у НДС индивидуальных, характерных только для него принципов.

**Принцип многоступенчатости.** Исходя из анализа теории добавленной стоимости, итоговая стоимость конечного продукта, приобретаемого физическим лицом, формируется на каждом этапе цепочки создания этого

продукта. Физические лица налог не платят, поэтому за них обязанность по уплате налога несут звенья этой цепочки. С учетом того, что таких звеньев может быть несколько, каждое такое звено исчисляет НДС только с той стоимости, которая приходится на его долю – иными словами, налогоплательщик исчисляет только часть налога. Сумма «частей» НДС, исчисленных всеми звеньями цепочки создания продукта, равна сумме НДС, уплачиваемой конечным потребителем. Таким образом на практике реализуется принцип многоступенчатости – НДС с полной стоимости продукта уплачивается не единовременно, а разными частями, по мере движения этого продукта по цепочке продаж.

**Принцип нейтральности.** Под принципом нейтральности зачастую понимают два разных понятия: принцип нейтральности налоговых систем и принцип экономической нейтральности НДС.

Концепция нейтральности налоговых систем представляет собой парадигму, в которой взаимодействуют фискальный аппарат государства и экономические субъекты (налогоплательщики) в условиях сосуществования множественных налоговых систем. В фундаментальном смысле данная концепция предполагает, что налоговые инструменты не должны создавать искажений в рыночном механизме, препятствуя оптимальному распределению ресурсов и разумному выбору, в частности, между инвестиционной активностью и накоплением сбережений.

Этот принцип был фактически сформулирован в 60-х годах XX века П. Масгрейв. Ее подход предполагает, что при выборе между инвестированием капитала на внутреннем рынке и инвестированием капитала на зарубежном рынке налоговые факторы не должны создавать преференциальных условий или дискриминационных барьеров, обеспечивая эквивалентность выбора для инвестора [136]. Как отмечает В.А. Гидирим в своей работе «Основы международного корпоративного налогообложения», «решение экономического субъекта (экспортера капитала) об инвестировании за пределы своей страны должно быть нейтральным с точки зрения влияния

на него налоговых ставок и его страны нахождения, и страны направления инвестиций. Налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы сумма внутренних и внешних налогов оказалась одинаковой при инвестировании и внутри страны, и за ее пределы. При данной системе страна устанавливает правила налогообложения резидентов, инвестирующих за рубеж, при которых налоговая нагрузка не влияет на решение об инвестициях, поскольку остается одинаковой (а значит, нейтральной). Так, доход, полученный из-за рубежа, подлежит налогообложению наряду с любым аналогичным доходом внутри страны, а зарубежные налоги подлежат зачету против национального налогового обязательства в отношении данного дохода» [30, с. 175-176].

Представляется, что данный принцип идеально подходит в качестве принципа, на котором должна строиться налоговая политика любого экономического союза, стремящегося к экономической интеграции. Несмотря на то, что на практике полная нейтральность налоговых систем вряд ли достижима, вполне могут быть устранимы существенные барьеры в интеграции таких систем.

Применительно к ЕАЭС нельзя говорить, что принцип нейтральности в полной мере соблюдается: существуют определенные значительные различия в подходах к взиманию НДС между национальными законами стран ЕАЭС и наднациональным законодательством, что ведет к ослаблению темпов интеграции Союза. Указанные различия, а также соответствующий анализ будет проведен во 2-й главе настоящего исследования.

Как было указано выше, помимо нейтральности налоговых систем существует принцип экономической нейтральности НДС. Суть этого принципа нейтральности заключается в том, что с экономической точки зрения налогоплательщик не несет никаких затрат по уплате данного налога. С одной стороны, исчисленный налогоплательщиком НДС заложен в стоимость реализуемого им экономического блага и, следовательно, компенсируется налогоплательщику покупателем. С другой стороны, НДС,

который налогоплательщик уплачивает продавцу в составе стоимости приобретаемого экономического блага, может быть возмещен им из бюджета. Применительно к принципу нейтральности НДС А.Д. Шелкунов в статье «Принцип нейтральности НДС: содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах» отмечает, что, «когда налогоплательщики уплачивают предъявляемый НДС в отношении приобретаемых ими товаров, работ и / или услуг для целей совершения в дальнейшем операций, облагаемых НДС, то это всего лишь технический процесс, направленный на обеспечение фактического взимания налога на заключительной стадии реализации товаров, работ и / или услуг конечному потребителю» [117, с. 102].

Однако представляется, что на практике данный принцип не всегда реализуется. С одной стороны, субъекты налоговых правоотношений вынуждены нести некомпенсируемые операционные и транзакционные издержки, обусловленные необходимостью соблюдения фискальных требований. К таковым относятся расходы на ведение бухгалтерского и налогового учета, затраты на приобретение и сопровождение информационно-учетных систем, оплата услуг внешних консультантов, а также штрафы и пени, возникающие в случае несоблюдения требований законодательства. Указанные расходы полностью ложатся на налогоплательщика и финансируются из его собственных средств.

С другой стороны, принцип нейтральности применим к идеальной ситуации, когда у потенциального покупателя отсутствует альтернатива: то есть даже при условии, что цена реализации будет увеличена на сумму НДС, он в любом случае приобретет товар, работу и / или услугу у данного налогоплательщика в том же количестве и по той же стоимости. Но на практике такое случается редко (например, в случае монополизации рынка одним продавцом). Чаще всего у налогоплательщика есть выбор между разными продавцами, ценовое предложение которых отличается ввиду разной ценовой политики. Одной из причин таких отличий может являться

применение продавцами разных налоговых режимов. Так, некоторые продавцы применяют общую систему налогообложения, которая предусматривает исчисление НДС, а некоторые используют специальные налоговые режимы, которые исчисление НДС не предусматривают. Следовательно, стоимость одних и тех же товаров, работ и услуг у продавцов, применяющих общую систему налогообложения, может быть выше, чем у продавцов таких же товаров, работ и услуг, применяющих специальные налоговые режимы. Очевидно, что такая проблема приводит к снижению привлекательности предложения продавца, применяющего общую систему налогообложения, и, как следствие, снижению его продаж и доли рынка. Если для такого продавца сохранение доли рынка является первостепенной задачей, то он в таком случае может рассмотреть возможность снижения цены реализуемых им экономических благ, что ведет к одновременному увеличению спроса и снижению выручки продавца или даже появлению у него убытков.

Рассмотренная выше ситуация имеет место в ЕАЭС, однако она связана не с применением продавцами разных налоговых режимов, а с двойным налогообложением. Так, в ЕАЭС до сих пор не решена проблема двойного налогообложения реализации товаров при их продаже из России в адрес покупателей-физических лиц в Казахстане или Беларуси по модели «b2c», то есть когда продавцом выступает юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, а покупателем – физическое лицо. Так, в Казахстане иностранные интернет-площадки, реализующие товары покупателям-физическим лицам на территории Казахстана, обязаны встать на учет в Казахстане и уплатить НДС в бюджет бюджетной системы республики (гл. 90 Налогового кодекса Республики Казахстан (далее – НК РК) [54]). Аналогичная норма действует и в Беларуси (ст. 141.1 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) [72]).

Таким образом, один и тот же товар, реализуемый организациями из России в адрес покупателей-физических лиц в Казахстане или Беларуси, будет



дороже, чем тот же самый товар, реализуемый продавцом из страны, не входящей в ЕАЭС (например, из Китая) или товар, реализуемый другим российским продавцом, но по модели «b2b». Соответственно, российские продавцы, применяющие модель «b2c», вынуждены снижать цены на реализуемый ими товар для сохранения спроса, доли рынка и своего присутствия в странах ЕАЭС на фоне конкуренции с продавцами, не входящими в Союз.

С учетом указанных выше примеров крайне сложно говорить о соблюдении принципа экономической нейтральности НДС на практике в контексте ЕАЭС: в описанной выше ситуации конечный покупатель не компенсирует полностью продавцу НДС в отношении реализуемых им экономических благ, бремя этого налога полностью или частично возлагается на продавца-налогоплательщика в виде снижения его выручки, что может приводить к снижению рентабельности продажи товара.

**Принцип страны происхождения и принцип страны назначения.** Общеизвестным фактом является то, что НДС по своей экономической сути является налогом на конечное потребление. Это означает, что конечный потребитель, являясь лицом, которое несет фактическое бремя по уплате данного налога, «уплачивает» НДС в адрес продавца, а продавец и все остальные лица, участвующие в цепочке продаж, перечисляют НДС в бюджет бюджетной системы государства. Это происходит таким образом, что сумма НДС, уплаченного всеми участниками цепочки продаж (кроме конечного покупателя), равна сумме НДС, которую потребитель в конечном итоге уплатит продавцу (принцип многоступенчатости). В условиях, когда все участники цепочки продаж являются налоговыми резидентами одной страны, вопрос, должен ли применяться принцип страны происхождения или принцип страны назначения, не возникает – НДС в любом случае будет уплачен в бюджет бюджетной системы одной страны. Однако в условиях международной торговли вопрос применимости принципа страны происхождения или страны назначения становится одним из важнейших, так

как он напрямую связан с тем, какую страну будут направлены налоговые поступления [27, с. 39].

Представляется, что проводить анализ принципов страны назначения и страны происхождения целесообразно вместе, так как они взаимоисключают друг друга.

Принцип страны происхождения заключается в том, что НДС взимается в той стране, где возникает добавленная стоимость реализуемого экономического блага. При этом, согласно принципу страны назначения, операции облагаются НДС только по месту конечного потребления экономических благ. Как отмечает ОЭСР, главное отличие между этими двумя принципами заключается в том, что принцип страны назначения уравнивает все компании, ведущие деятельность в конкретной стране, в то время как принцип страны происхождения уравнивает покупателей из разных стран. Принимая во внимание, что согласно принципу страны происхождения выручка распределяется между странами, в которых возникает добавленная стоимость, применяемые в них различные налоговые ставки могут повлиять на экономическую и географическую структуру цепочки добавленной стоимости и подорвать принцип справедливости в международной торговле [132, с. 15-16].

Стоит отметить, что подход, изложенный ОЭСР, в настоящее время является наиболее распространенным на практике, однако его правомерность и экономическая обоснованность долгое время являлись предметом методологических дискуссий.

Они начались еще до введения НДС. Так, начиная с 1950-х годов в рамках Европейского объединения угля и стали, которое впоследствии трансформировалось в ЕС, обсуждались методологические подходы к взиманию косвенных налогов. Сообщество экспертов под председательством известного экономиста Я. Тинбергена в отчете от 1953 г. отмечало, что внедрение принципа страны происхождения обосновано, если налог применяется ко всем операциям (в указанном отчете налог анализировался в

контексте общего рынка угля и стали) и в странах применяются одинаковые налоговые ставки. В случае, если в странах ставки налога отличаются, то могут возникнуть диспропорции: страны, в которых установлены высокие налоговые ставки в отношении экспорта угля и стали, будут искусственно создавать условия для размещения в них производства товаров, реализация которых не облагается налогом, в том числе товаров, произведенных с использованием импортированного угля и стали из стран, где ставка налога более низкая. В странах с низкой налоговой ставкой будет достигнут обратный эффект. Кроме того, если страны союза будут экспортировать уголь и сталь в страны за пределами союза, то в теории может сложиться ситуация, что товары, ввозимые в страну союза, будут дороже сырья, при помощи которого они изготовлены, так как экспорт сырья облагался налогом, а импорт товаров – нет. В конечном счете такие проблемы, по мнению экономистов, могли привести к существенным диспропорциям в распределении ресурсов, что противоречило бы цели создания общего рынка. В качестве альтернативной системы, которая, хотя не идеальна, но лишена существенных недостатков системы «страны происхождения», была предложена система «страны назначения» [147, с. 38].

Спустя 10 лет после выхода работы Тинбергена был опубликован доклад налогово-бюджетного комитета по гармонизации налогообложения в ЕС (тогда еще ЕЭС – Европейское экономическое сообщество), в котором также сопоставлялись принципы страны назначения и страны происхождения применительно к косвенным налогам. В докладе отмечается, помимо прочего, что у принципа страны назначения есть одно свойство, которое часто квалифицируется как преимущество: покупатель, приобретая товар у иностранного поставщика и фактически уплачивая налог в стране приобретения данного товара, финансирует свою страну и лишает денежных поступлений страну поставщика.

В то же время в отличие от принципа страны происхождения принцип страны назначения подразумевает сохранение «налоговых границ». Эти

границы должны существовать по причине того, что при перемещении товара через границы выполняются проверочные мероприятия, которые необходимы, так как экспорт товара подлежит освобождению от уплаты налога / применению налоговых вычетов, а импорт подлежит налогообложению «компенсационным» налогом [145, с. 146]. В целом сохранение границ как раз противоречит основным целям интеграции.

Авторы доклада пришли к выводу, что распространение принципа страны происхождения на все налоги (включая косвенные налоги) приведет к устранению «налоговых границ». Безусловно, для целей сбора статистических сведений некоторые формы пограничного контроля должны быть сохранены. Таким образом, свободное движение товаров и капитала, которое достигается путем отмены таможенного контроля, может приводить к установлению общего рынка, имеющего ключевые характеристики внутреннего рынка, только при условии устранения «налоговых границ». Авторы приходят к выводу, что такая мера является необходимой также и по психологическим и политическим причинам. Таким образом, тезис отмены «налоговых границ» и, вместе с тем, внедрения принципа «страны происхождения» для целей взимания НДС должен все время сохранять актуальность при условии стремления к единой политике экономической интеграции [145, с. 148].

Позднее А. Тейт в своей работе 1988 г. «НДС: международная практика и проблемы» отмечает, что принцип страны происхождения удобен с практической точки зрения - продавцам не нужно определять, в какой стране будет приобретен товар: в стране продавца или за границей. Для продавцов было бы проще всего применять единую ставку НДС вне зависимости от назначения товара. В случае применения принципа страны назначения продавцам придется определять конкретную страну, в которой товар будет продан. Например, на практике может возникнуть ситуация, когда поставщик, который везет товар из Нидерландов в Италию, находясь в Париже, по какой-то причине передумал и повез товар в Германию. В каждом случае смены

страны назначения ему необходимо заново анализировать ситуацию и подвергать себя повышенной административной нагрузке [144, с. 159].

Немного позднее другие экономисты, исследовавшие особенности НДС, развивают сравнительный анализ этих двух принципов. Так, Л. Эбрилл и М. Кин в своей работе «Современный НДС» отмечают, что принцип страны назначения способствует эффективности производства, а принцип страны происхождения – эффективности потребления [119, с. 214-215].

В самом деле, если говорить про принцип страны назначения, то при условии, что в рамках одной страны ставка налога для производителей из разных стран одинакова, единственным фактором, который влияет на конечную цену товара для потребителя, является стоимость его производства. Чем выше эта стоимость, тем выше цена товара и наоборот. Соответственно, на рынке отдельно взятой страны более конкурентны те товары, стоимость производства которых меньше. Это заставляет производителей находить более эффективные способы производства.

В случае применения принципа страны происхождения производитель назначает единую цену товара для конечного потребителя во всех странах, в которых он реализует этот товар. Следовательно, в данном случае будет возможно достигнуть наиболее справедливого распределения товаров одного производителя между покупателями из разных стран. Однако стоимость товаров, реализуемых производителями из разных стран в одной конкретной стране, будет отличаться даже при одинаковых издержках производства.

Л. Эбрилл и М. Кин приходят к выводу, что принцип страны назначения является более предпочтительным. Кроме того, этот принцип, по мнению авторов, не несет риска применения трансфертных цен, так как в таком случае производители, имеющие производства в разных странах, не будут пытаться манипулировать ценами.

В более поздних исследованиях экономисты отметили, что на выбор принципа страны назначения или страны происхождения влияет различие экономических условий в государствах, участвующих в международной

торговле. В 2011 г. Х. Ходавайси, Г.Д. Майлз, Н. Хашимзаде опубликовали работу, в которой на примере ЕС рассматривалось такое явление, как асимметрия стран. Авторы пришли к выводу, что ранее исследователи рассматривали выбор принципа взимания НДС на примере «симметричных» стран – то есть стран, обладающих одинаковыми экономическими характеристиками. Однако на практике это не всегда так. Это обусловлено различием в уровне эффективности производства и размеров страны. Так, для страны с высокими затратами на производство предпочтительнее принцип взимания НДС по стране происхождения из-за более высокой добавленной стоимости, а для страны с низкими затратами на производство, наоборот, – принцип страны назначения.

Размер страны влияет на количество потенциальных потребителей и на предпочитаемый принцип налогообложения НДС. Расчеты исследователей показали, что принцип страны происхождения предпочтителен для крупных стран, в то время как принцип страны назначения – для менее крупных государств (в зависимости от обстоятельств) [133, с. 16].

Исследователи из стран СНГ не остались в стороне от изучения принципов страны происхождения и страны назначения. Так, Н.А. Мельникова и А.В. Груша отмечают, что не менее важен для выбора принципа взимания НДС такой критерий, как сальдо платежного баланса между странами (если мы говорим про конкретное экономическое объединение, то нужно учитывать торговые операции между странами этого объединения). При положительном сальдо платежного баланса наиболее предпочтительным представляется принцип страны происхождения, поскольку объектом налогообложения служат экспортные операции. В условиях же отрицательного сальдо платежного баланса приоритетом пользуется налогообложение импорта [65, с. 39], то есть, принцип страны назначения.

Подводя промежуточный итог анализа принципов страны назначения и происхождения, можно заключить, что исследователи данного вопроса

исходили из тезиса, что НДС при трансграничной торговле подлежит уплате именно в той стране, в которой возникает объект налогообложения: если он возникает в стране происхождения, значит НДС уплачивается в стране продавца, если в стране назначения, то – в стране покупателя. Однако представляется, что такой подход может вести к искажениям в области налогово-бюджетной политики стран, участвующих в международном обмене. Пояснить эти искажения можно на двух примерах.

Во-первых, как было указано выше, добавленная стоимость представляет собой разницу между стоимостью, по которой реализовано соответствующее экономическое благо, и стоимостью товаров, работ и / или услуг, приобретенных организацией для производства этого экономического блага. Добавленная стоимость в равной степени формируется за счет факторов труда и прибыли.

Рассматривая простую сделку, состоящую из одного продавца и одного покупателя, можно говорить о том, что труд – это «фактор продавца», а прибыль – «фактор покупателя». В самом деле, в этой сделке два субъекта выполняют простые функции: продавец производит продукт, а покупатель приобретает этот продукт у продавца. Соответственно, тот факт, приобретет или не приобретет покупатель продукт, не оказывает никакого влияния на объем труда, затраченного продавцом – объем необходимых затрат труда на создание продукта никак не зависит от того, кто, когда и по какой причине этот продукт приобретет. В свою очередь, на предельную полезность продукта для покупателя никак не влияет объем труда, затраченного продавцом - чаще всего, покупатель вообще не знает, сколько труда вложено в создание того или иного продукта, и для него это не имеет значения. Покупатель выбирает продукт, исходя из личных предпочтений и потребностей, не ориентируясь на фактически понесенные затраты продавцом. Если говорить совсем упрощенно, то на рынке товара, где нет покупателей, предельная полезность этого товара равна нулю. Получается, что на фактор труда влияет исключительно продавец продукта, а на фактор прибыли – покупатель.

Говоря о сделке в рамках одной юрисдикции, когда продавец, покупатель и получатель налога (государство) находятся в одной стране, то тот факт, кто и в какой степени влияет на фактор труда, а кто – на фактор прибыли, значения не имеет – НДС в любом случае будет уплачен в одной стране, и не важно, какая пропорция этого НДС будет приходиться на продавца и покупателя. Однако ситуация в корне меняется, когда речь заходит о международной торговле – так как продавец и покупатель являются налоговыми резидентами разных стран, для этих стран вопрос, касающийся сумм полученных ими налоговых поступлений, становится принципиальным.

С учетом того, что на факторы труда и прибыли влияют соответственно продавец и покупатель, можно говорить о том, что стоимость продукта формируется как за счет продавца, так и за счет покупателя. Следовательно, в условиях международной торговли, когда продавец и покупатель являются резидентами разных государств, оба государства имеют право на налогообложение стоимости в той мере, в которой на эту стоимость влияют их налоговые резиденты. Именно поэтому не одно, а оба эти государства с экономической точки зрения имеют право на часть налоговых поступлений в виде НДС от указанной сделки. Однако ни принцип страны происхождения, ни принцип страны назначения эти условия не удовлетворяют.

Во-вторых, подходы, описанные ранее исследователями, не учитывают, что цепочка трансграничных продаж может включать не 2, а 3 и более юрисдикций, в каждой из которых проходит определенная стадия производства или продаж. Представим ситуацию, когда компания из страны «А» закупает материалы, необходимые для производства продукции, из страны «Б», а продает произведенную продукцию в адрес потребителей из страны «В». Для простоты примера предположим, что никакой другой деятельности предприятие не ведет, оно не продает продукцию кому-либо, кроме как потребителям из страны «В». В случае, если к данным операциям будет применен принцип страны происхождения, то НДС заплатят только продавцы материалов в стране «Б», при этом ни страна «А», ни страна «В» не



получат НДС. В свою очередь, при применении принципа страны назначения налог будет уплачен в стране «В»: либо потребителями (если потребители – юридические лица) либо предприятием (если в стране «В» предусмотрена постановка на налоговый учет иностранных компаний для целей уплаты НДС). При этом НДС не будет уплачен в стране «А» и стране «Б», так как организации из страны «А» и «Б» при экспорте материалов и продукции смогут применять 0% НДС, а НДС, уплаченный ими в адрес поставщиков (страна «Б») или в адрес таможни (страна «А»), будет возмещен.

Вне зависимости от выбора применяемого принципа налогообложения (страна происхождения или страна назначения) НДС в стране «А» по факту уплачен не будет. Однако с экономической точки зрения это не верно, так как предприятие из страны «А», осуществляя фактическое производство продукции с привлечением рабочей силы, то есть фактора труда, вносит свой вклад в общую стоимость товара для конечных покупателей из страны «В». Таким образом, бюджетные интересы страны «А» нарушаются.

В результате ситуация, описанная выше, приводит к тому, что принцип «многоступенчатости», о котором велась речь ранее, не работает при международной торговле. В самом деле, несмотря на то, что в цепочке продаж участвуют резиденты 3-х стран (поставщики материалов – страна «Б», производитель продукции – страна «А», потребители продукции – страна «В»), НДС фактически уплачивается только в одной стране, то есть на первом или последнем этапе производственной цепочки, в то время как НДС не уплачивается на втором этапе (производство продукции).

Представляется, что для устранения этой проблемы необходимо, чтобы участники международной торговли уплачивали НДС в каждой стране, резидентом которой они являются (самостоятельно либо с помощью других участников международной торговли). При этом важно, чтобы налоговая нагрузка на конечного потребителя не изменилась. Таким образом, НДС при трансграничной реализации товаров, работ, услуг будет уплачен не в одной, а во всех странах, резиденты которых участвуют в соответствующей операции.

Это позволит соблюсти бюджетные интересы стран, участвующих в международном движении капитала.

Для решения указанной задачи видится целесообразным распределение НДС, исчисленного в отношении полной стоимости экономического блага, приобретаемого конечным покупателем, пропорционально доле такой стоимости, приходящейся на каждое звено цепочки продаж. С учетом того, что основными факторами формирования стоимости являются труд и прибыль, видится, что возможными «ключами» распределения полной стоимости являются фонд оплаты труда (включая так называемые «зарплатные налоги») и прибыль. Таким образом, получается, что каждый налогоплательщик НДС будет уплачивать только ту долю «общего» налога, которая соответствует доле формируемой им добавленной стоимости экономического блага.

Для лучшего понимания этот подход целесообразно описать на примере с учетом следующих допущений, необходимых для большей наглядности и устранения излишней детализации и сложности примера для восприятия:

- одинаковая валюта в каждой стране (руб.);
- одинаковая ставка НДС в каждой стране – 20%;
- организации не несут каких-либо иных затрат помимо тех, которые указаны в примере.

В качестве основы возьмем ситуацию, идентичную описанной ранее. Предположим, что организация из страны «Б» реализовала материалы в адрес организации из страны «А» на 1 000 000 руб., понеся следующие расходы:

- расходы на сырье – 250 000 руб. без учета НДС;
- расходы на выплату заработной платы – 600 000 руб.;
- расходы по процентам по кредиту на приобретение материалов – 100 000 руб.

С учетом того, что, согласно законодательству страны «Б», реализация сырья облагается НДС (поставщики сырья выставили организации из страны «Б» НДС), а заработная плата и проценты НДС не облагается, налоговая база по НДС организации из страны «Б» формируется следующим образом:

$1\,000\,000 - 250\,000 = 750\,000$  руб. В свою очередь, добавленная стоимость формируется за счет расходов на оплату труда (600 000 руб.) и прибыли (в данном примере – чистой прибыли, которая представляет собой разницу между доходом и всеми расходами организации:  $1\,000\,000 - 600\,000 - 250\,000 - 100\,000 = 50\,000$  руб.), что эквивалентно 650 00 руб.

Далее рассчитаем пропорцию: на долю фактора труда в общей добавленной стоимости приходится  $600\,000 / 650\,000 \approx 92,31\%$ , а на долю фактора прибыли (в виде чистой прибыли) –  $50\,000 / 650\,000 \approx 7,69\%$ . Далее налоговая база распределяется между обеими странами, участвующих в международной торговле, согласно полученной пропорции: на страну продавца (страна «Б») приходится  $750\,000 \times 92,31\% \approx 692\,308$  тыс. руб., а на страну покупателя (страна «А») –  $900\,000 \times 7,69\% \approx 57\,692$  руб.

Далее с получившихся налоговых баз рассчитывается НДС, подлежащий уплате в каждой стране, по действующим в соответствующей стране ставкам. С учетом того, что ставка НДС в обеих странах одинаковая, подлежащий уплате в стране «Б» равен  $692\,308 \times 20\% = 138\,462$  руб., а НДС, подлежащий уплате в стране «А» –  $57\,692 \times 20\% = 11\,538$  руб.

Логика распределения заключается в том, что продавец и покупатель вносят свой «вклад» в формирование итоговой стоимости товара, которая измеряется суммой затрат на оплату труда (формируются за счет продавца) и получаемой продавцом прибылью (формируется за счет покупателя). Соответственно, страны продавца и покупателя должны получить НДС пропорционально вкладу их резидентов в формирование стоимости товара, поэтому бюджетные интересы стран резидентов, участвующих в цепочке продаж, соблюдаются.

Указанный принцип можно назвать принцип «стран цепочки продаж». Представляется, что логика распределения НДС, заложенная в этом принципе, который проиллюстрирован на указанной выше упрощенной модели, приводит к более справедливому распределению НДС по сравнению с принципами «страны назначения» или «страны происхождения».

Стоит отметить, что взимание НДС по принципу «страны цепочки продаж» более оправдано по сравнению с другим косвенным налогом – налогом на электронные услуги (digital services tax – DST), введение которого активно обсуждалось в последние несколько лет. Как отмечают Л.В. Полежарова и А.М. Краснобаева, в результате введения налога на цифровые услуги налоговая нагрузка будет перераспределена на конечных покупателей, что отрицательным образом скажется на малом и среднем бизнесе, потребляющем электронные услуги, а также на экономическом росте и инновационном секторе экономики, в котором такие предприятия ведут деятельность [93, с. 111-113]. Нельзя не согласиться с данным утверждением. Можно лишь добавить, что дополнительным аргументом в пользу НДС является то, что налог на цифровые услуги по сути представляет собой налог с оборота, которому свойственен каскадный эффект, отсутствующий у НДС.

Несмотря на то, что обложение трансграничной торговли НДС по принципу «страны цепочки продаж» является наиболее обоснованным, данный принцип все же порождает ряд важных методологических вопросов, среди которых - применение налоговых вычетов, механизм расчета и оплаты налога, порядок составления налоговой отчетности, проведение налогового контроля, данные для расчета ключей распределения (данные налогового учета, бухгалтерского учета по местным стандартам финансовой отчетности или учета по стандартам международной финансовой отчетности) и так далее.

Представляется, что указанный выше перечень методологических вопросов, требующих проработки, не полный. Однако есть основания полагать, что такой принцип «страны цепочки продаж» может быть реализован на практике с учетом интенсификации технического прогресса, развития информационных технологий, цифровизации, информационного обмена между странами, что позволяет, с одной стороны, обеспечить необходимый уровень аналитики и корректный расчет налога, а с другой – наладить обмен налоговыми данными между налогоплательщиками и налоговыми органами разных государств. Например, если даже было сложно

предположить, то сейчас в некоторых странах предусмотрен механизм условной / удаленной постановки на учет иностранных компаний в качестве налогоплательщиков НДС, что подразумевает представление деклараций и уплату иностранными субъектами налога из-за рубежа без создания в стране постоянного присутствия.

Дополнительным фактором, положительно влияющим на изменение сложившегося подхода, может являться интенсификация международного обмена финансовой информацией между странами. В качестве примера можно привести мероприятия, предусмотренные планом «BEPS 13», в частности, внедрение в рамках ОЭСР межстрановой отчетности (CbCR [148]), а также утверждение новых стандартов ОЭСР по обмену налоговой и финансовой информацией (переход на автоматический обмен информацией об активах и счетах частных и юридических лиц) [92, с. 101], что дает возможность налоговым органам из разных стран оперативно получать информацию для предотвращения уклонения от налогообложения.

Кроме того, целесообразно также использовать накопленный опыт межстранового взаимодействия между участниками ЕАЭС при использовании национальной системы прослеживаемости движения товаров (далее – НСПДТ), которая способствует обеспечению контроля за оборотом товаров на всех этапах от ввоза до реализации в розничном звене торговли. Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, Л.В. Полежарова и другие авторы в статье «Об Основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023–2024 годов» отмечают, что «из-за введения нового блока детализированной отчетности внедрение НСПДТ привело к росту административной нагрузки как на бизнес, так и на налоговые органы» [34, с. 25]. Несмотря на это, представляется, что данный факт может помочь в организации более детальной «работы над ошибками» и установлении такого формата взаимодействия при взимании НДС, который мог бы свести указанные административные издержки к минимуму.

Подводя промежуточный итог анализа экономической природы НДС, можно заключить, что формирование стоимости для целей НДС объясняется путем синтеза производственного и потребительского подходов к определению стоимости, которые распространены в экономической теории. В результате представляется, что такая стоимость формируется благодаря двум факторам: фактору труда и фактору прибыли продавца от реализации экономического блага, которая выражается в виде его предельной полезности для потребителя.

Анализ принципов, по которым взимается НДС, демонстрирует, что для НДС характерен ряд специфических принципов, которые обусловлены экономической природой данного налога:

- принцип многоступенчатости;
- принцип нейтральности, а именно экономической нейтральности НДС, а также, говоря про международную торговлю – принцип нейтральности налоговых систем;
- принцип страны происхождения / принцип страны назначения.

Представляется, что хотя эти принципы, в общем и целом, применимы в современных экономических реалиях, им свойственен ряд конкретных проблем, которые искажают механизм взимания НДС при международной торговле и ведут к несправедливому налогообложению.

Во-первых, требует уточнения принцип «нейтральности», который зачастую не работает на практике в контексте ЕАЭС. Это, в частности, касается ситуации, когда экономические субъекты, испытывающие двойное налогообложение, вынуждены «уплачивать» один из налогов за свой счет, то есть не перевыставляя соответствующие суммы налога на конечных потребителей либо перевыставляя суммы налога лишь частично. Представляется, что с методологической точки зрения принцип экономической «нейтральности» в рамках ЕАЭС может быть применим к НДС только при одновременном выполнении двух условий:

- применительно к экономической нейтральности НДС – отсутствие двойного налогообложения;
- применительно к нейтральности налоговых систем – применение идентичных правил исчисления НДС в рамках Союза.

Во-вторых, одним из самых спорных и методологически сложных моментов является выбор между принципом страны происхождения или страны назначения. Представляется, что оба этих принципа подвергаются сейчас серьезной проверке на их соответствие современным экономическим реалиям. В связи с этим, они подлежат переосмыслению. В процессе анализа стало понятно, что на смену классическим принципам «страны назначения» и «страны происхождения» должен прийти некий синтезированный принцип «страны цепочки продаж», который, с одной стороны, соответствует современным экономическим реалиям, а с другой стороны, не нарушает бюджетные интересы стран, участвующих в международной торговле. В рамках анализа продемонстрирована методология взимания НДС на примере простой экономической модели. Представляется, что в отношении указанного принципа «страны цепочки продаж» могут быть сформулированы следующие правила:

- должны быть учтены бюджетные интересы всех стран, резиденты которых вовлечены в международное движение капитала;
- налоговые поступления должны иметь прямую корреляцию с долей, которая приходится на долю добавленной стоимости соответствующего участника международной торговли в общей стоимости реализуемого экономического блага;
- налоговая нагрузка на конечного покупателя при введении принципа «цепочки продаж» должна быть идентична тому, как если бы в отношении этой же операции применялся принцип «страны назначения» или принцип «страны происхождения».

Таким образом, результатом внедрения синтезированного принципа станет более справедливое перераспределение налоговых доходов в виде НДС

между странами. Однако для этого необходимо решить ряд методологических и организационных вопросов.

Рассмотрев экономическую природу НДС и основные принципы, на которых строится механизм взимания данного налога, целесообразно перейти к анализу предпосылок возникновения НДС, а также его роли в экономике различных государств.

### **1.3 Роль НДС в формировании налоговых доходов стран интеграционных объединений**

Говоря о предпосылках возникновения НДС, стоит рассмотреть их в исторической перспективе. Первоначальная идея внедрения НДС принадлежала американскому экономисту Т.С. Адамсу и немецкому промышленнику В. фон Сименсу. Последний сразу после окончания Первой мировой войны активно способствовал продвижению в Германии тезиса о необходимости внедрения НДС, однако этот тезис был в итоге отвергнут: считалось, что обложение населения страны, разрушенной войной, дополнительным налогом является ошибочной мерой [37, с. 908].

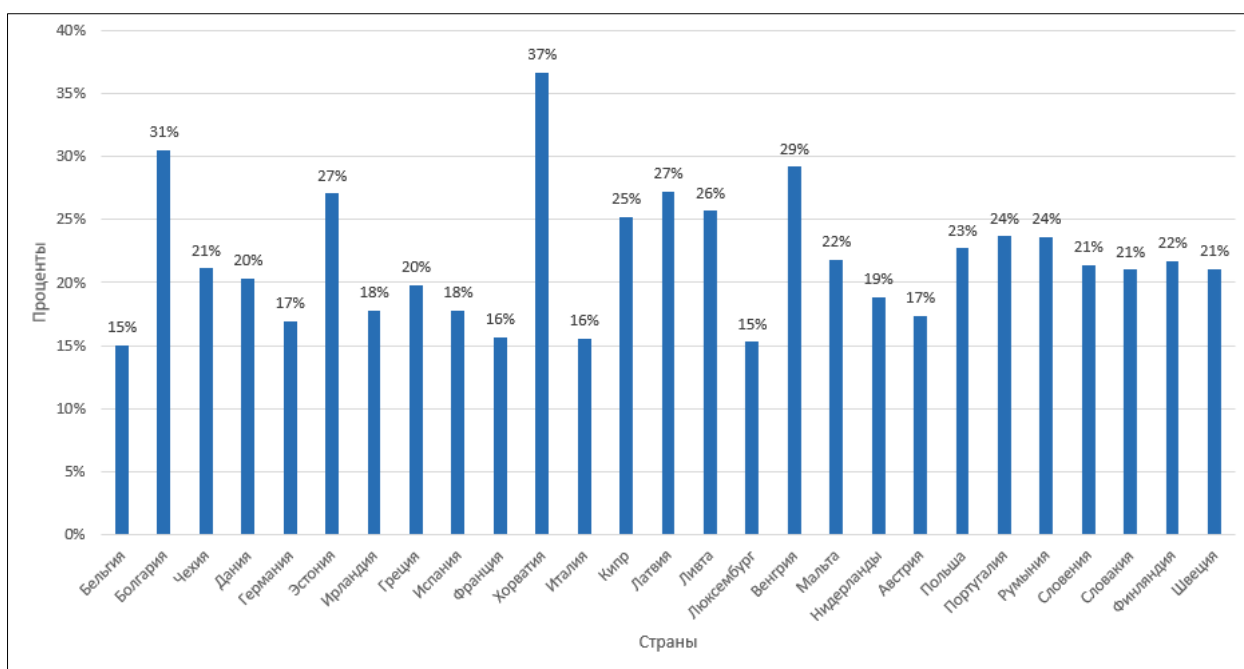
Впоследствии научное сообщество все же вернулось к проработке вопроса о внедрении НДС на практике, и, как результат, НДС был введен. Это произошло спустя несколько лет после окончания Второй мировой войны, а именно в 1958 г. во Франции [7, с. 17]. При этом официальному внедрению НДС предшествовало его апробирование в Кот-д'Ивуаре в тестовом режиме [37, с. 908].

За последние несколько десятков лет НДС преодолел огромный путь от теоретической идеи и экономического эксперимента до налога, который широко применяется по всему миру. Этот налог теперь не ассоциируется исключительно с европейскими странами, а применяется государствами на каждом континенте. Так, по состоянию на июнь 2023 г. НДС введен в более, чем 150 странах [124], и этот список регулярно пополняется.



Важно отметить, что НДС является не просто налогом, представляющим повышенный интерес для профессионального сообщества, а важным (в некоторых случаях наиболее существенным) источником налоговых доходов государств, от которого, во многом, зависит функционирование государственных институтов. Этот довод подтверждается на примере анализа структуры налоговых доходов экономических объединений, в частности, на примере ЕС, общего рынка стран Южной Америки (далее – МЕРКОСУР) и ЕАЭС.

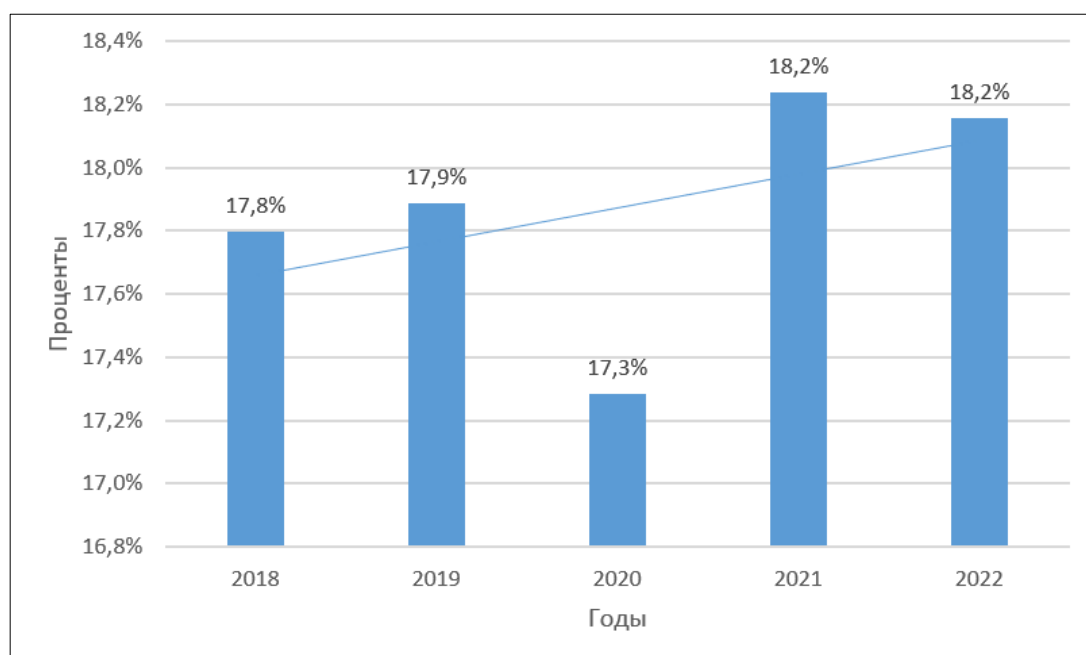
В странах ЕС на долю НДС приходится, в среднем, 17-18% всех налоговых поступлений. Однако, следует отметить, что доля налоговых поступлений, приходящаяся на НДС, в зависимости от страны может отличаться. Например, по данным за 2022 г. в Бельгии на долю НДС приходится лишь 14% всех налоговых поступлений, а в Хорватии – 35%. Соотношение доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕС продемонстрировано на рисунке 1.3:



Источник: составлено автором на основании данных [135].

Рисунок 1.3 – Доля НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕС, 2022 г.

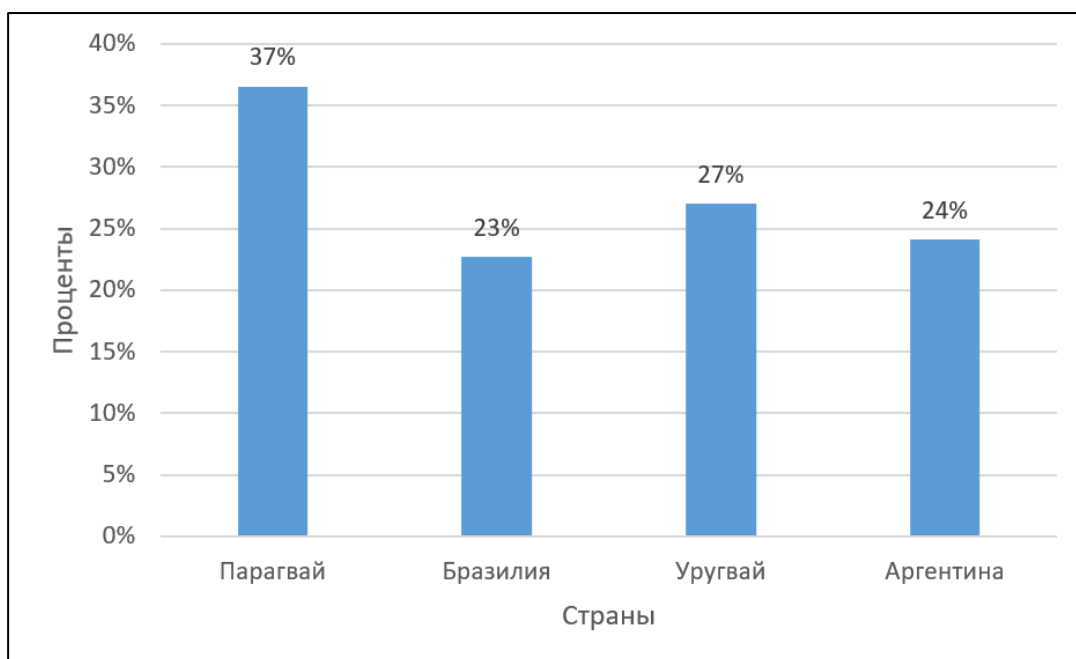
Примечательно, что несмотря на некоторые колебания доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕС в районе 17-18%, можно говорить о том, что, в целом, за период с 2018-2022 гг. просматривается тенденция на увеличение доли НДС в общей структуре налоговых доходов государств ЕС, что отражено на рисунке 1.4:



Источник: составлено автором на основании данных [125].

Рисунок 1.4 – Динамика доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕС, 2018 - 2022 гг.

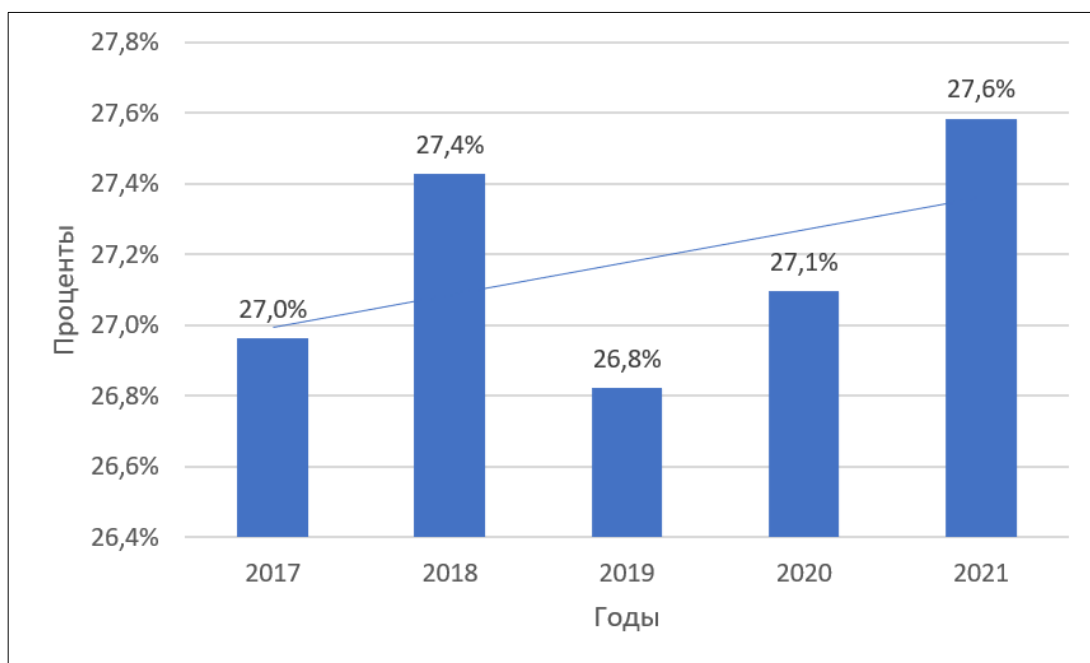
Пример стран МЕРКОСУР демонстрирует, что на долю НДС в этом экономическом объединении по данным за 2021 г. приходится в среднем 28% всех налоговых доходов. При этом эта доля в каждой стране МЕРКОСУР не ниже 20%. Информация в разбивке по странам МЕРКОСУР представлена на рисунке 1.5:



Источник: составлено автором на основании данных [142].

Рисунок 1.5 – Доля НДС в общей структуре налоговых доходов стран МЕРКОСУР, 2021 г.

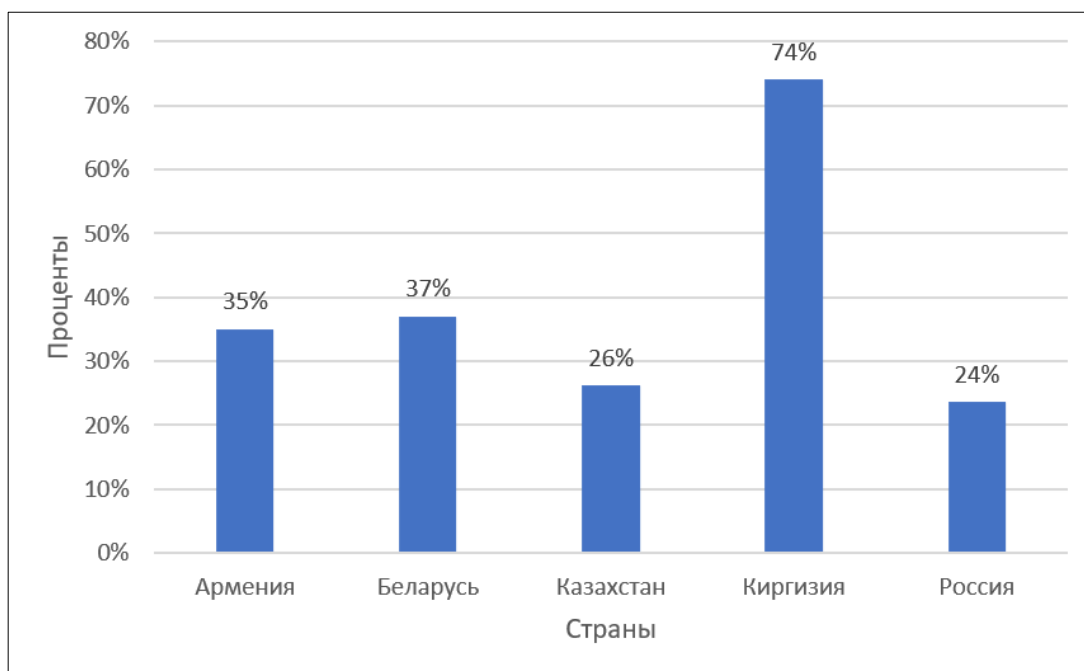
Анализ динамики доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран МЕРКОСУР показывает, что за период с 2017 г. по 2021 г. такая доля, в среднем, увеличивалась, как представлено на рисунке 1.6:



Источник: составлено автором на основании данных [138; 139; 140; 141; 142].

Рисунок 1.6 – Динамика доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран МЕРКОСУР, 2017 - 2021 гг.

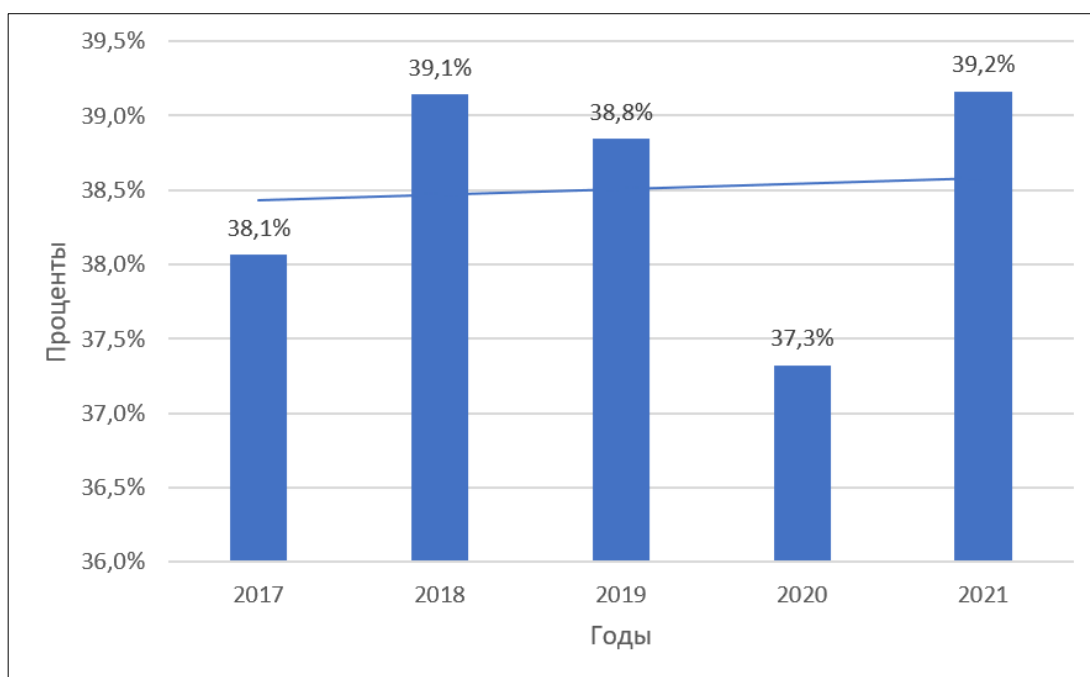
Анализ налоговых поступлений стран ЕАЭС также подтверждает тезис о том, что НДС превратился в один из наиболее существенных источников налоговых доходов. Так, в странах ЕАЭС на долю НДС приходится, в среднем, около 40% всех налоговых поступлений. Информация в разбивке по странам ЕАЭС по данным за 2021 г. представлена на рисунке 1.7:



Источник: составлено автором на основании данных [2; 31; 43; 56; 110].

Рисунок 1.7 – Доля НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕАЭС, 2021 г.

Динамика изменения доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕАЭС за 2017-2021 гг. коррелирует с аналогичными показателями стран ЕС и МЕРКОСУР за идентичный период – наблюдается небольшой рост такой доли. Указанный тренд проиллюстрирован на рисунке 1.8:



Источник: составлено автором на основании данных [2; 31; 43; 56; 110].

Рисунок 1.8 - Динамика доли НДС в общей структуре налоговых доходов стран ЕАЭС, 2017 - 2021 гг.

Проведенный выше анализ статистических данных демонстрирует, что НДС, в среднем, составляет от 1/5 до 1/3 всех налоговых доходов государства. В некоторых случаях такая доля превышает 70% (на примере Киргизии). Несмотря на то, что, безусловно, существуют страновые различия по доле НДС, которые объясняются разным уровнем экономического развития стран, их интеграционной принадлежностью, географическим положением, можно с уверенностью заключить, что в начале XXI века:

- НДС стал одним из наиболее существенных источников финансирования государства;
- отчетливо прослеживается динамика увеличения доли НДС в общей структуре налоговых доходов.

Таким образом, на основе анализа вышеприведенных данных можно сделать следующие промежуточные выводы:

- НДС стал одним из наиболее существенных источников налоговых поступлений большинства стран мира. С учетом того, что, как правило, налоговые доходы являются основным источником доходов любого

государства, представляется обоснованным утверждать, что НДС стал по сути одним из ключевых инструментов финансирования государства;

– доля НДС в общей структуре налоговых доходов, в среднем, увеличивается за последние несколько лет. Отчетливо наблюдается тренд на дальнейшее увеличение этой доли. Это означает, что значение НДС в области государственных финансов усиливается, что подтверждает важность изучения данного налога.

Вышеприведенные данные объективно доказывают важность изучения механизмов взимания НДС в рамках экономического объединения. Применительно к ЕАЭС, как было отмечено ранее, текущее состояние налоговых систем стран Союза в части НДС требует дальнейшей гармонизации: в 1-й главе были отмечены конкретные проблемы, которые возникают при налогообложении НДС трансграничного движения капитала между странами Союза и предложены теоретические подходы к их решению. В то же время, изменения в порядок взимания НДС могут существенно повлиять на уровень налоговых доходов стран ЕАЭС, а также на экономическую систему Союза в целом. Таким образом, для качественной и количественной оценки целесообразности таких изменений необходимо провести анализ текущего состояния налоговой системы ЕАЭС в части налогообложения трансграничной торговли, который будет представлен во 2-й главе настоящего исследования.

## **Глава 2**

### **Основные подходы стран ЕАЭС к взиманию НДС и их влияние на процессы интеграции Союза**

#### **2.1 Качественная оценка интеграции стран ЕАЭС в части подходов к взиманию НДС**

Выгода участников интеграционных объединений от устранения препятствий во взаимной торговле подтверждается многолетним международным опытом. Согласно результатам исследования Генерального директората по экономическим и финансовым делам Европейской Комиссии, проведенного в 1988 г., выгоды от формирования внутреннего рынка без барьеров оценивались совокупно в 6–6,5% от ВВП государств ЕС [95, с. 21].

Одним из таких барьеров являются различия в области налогообложения. Несмотря на то, что в рамках ЕАЭС полностью унифицировать налоговые системы разных стран не представляется возможным в силу множества различий (структура экономик, исторический контекст), сблизить и гармонизировать налоговые системы вполне реально. Надежда на это сохраняется в силу того, что страны ЕАЭС имеют общую историю, общие основы финансовой системы, тесные экономические и культурные связи, их нынешние налоговые системы достаточно схожи по своим принципам и строению, а также потому, что они, являясь членами ЕАЭС, имеют единую таможенную территорию [52, с. 63-64].

В качестве одного из ключевых показателей финансовой политики стран ЕАЭС выделяют косвенное налогообложение [91, с. 142]. С учетом того, что, как было указано ранее, НДС является одним из наиболее существенных налогов по доле налоговых доходов стран ЕАЭС, представляется, что НДС

является налогом, который во многом определяет финансовую (вместе с тем и налоговую) политику стран-участниц ЕАЭС.

Существенную роль в процессе интеграции любого экономического объединения, включая ЕАЭС, играет интенсивность международной торговли между странами, входящими в Союз: в случае, если темп прироста доли торговли между странами объединения в общей структуре международной торговли указанных стран увеличивается, то это может говорить об увеличении степени интеграции государств Союза. Следовательно, если говорить о налогах, представляется, что особое влияние на уровень интеграции стран ЕАЭС оказывает налогообложение трансграничной торговли между странами-участницами Союза. В свою очередь, ключевым инструментом фискальной политики, оказывающим влияние на трансграничное движение товаров, работ и услуг, является НДС.

Таким образом, сравнение подходов к налогообложению внешнеторговых операций между странами ЕАЭС будет происходить в части налогообложения трансграничного движения товаров, работ и услуг между странами через призму НДС. Анализ целесообразно проводить по следующим направлениям:

- 1) нормативное регулирование НДС в ЕАЭС на наднациональном уровне: будут анализироваться законодательные акты, которыми регулируется порядок налогообложения трансграничных операций в ЕАЭС, принятые наднациональными органами. В рамках данного направления необходимо проанализировать сферу применения и специфику регулирования Договора о ЕАЭС, в особенности приложения № 18 «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» (далее – Протокол № 18), а также «Договора между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам» от 03.10.2022. Необходимо провести сравнительный анализ данных законодательных актов;



2) нормативное регулирование НДС в ЕАЭС на национальном уровне: будут анализироваться законодательные акты, которыми регулируется порядок налогообложения трансграничных операций на уровне стран ЕАЭС. Помимо сравнительного анализа данных законодательных актов друг с другом в рамках данного направления необходимо сопоставить их с договором ЕАЭС, выявить сходства и различия в подходах к налогообложению НДС. Представляется целесообразным провести анализ данного блока применительно к двум группам сделок:

- особенности трансграничной купли-продажи товаров между налоговыми резидентами стран ЕАЭС, в том числе продажа товаров физическим лицам в рамках электронной торговли;
- особенности трансграничного оказания услуг (выполнения работ) в рамках ЕАЭС. В данном случае отсутствует необходимость подробно останавливаться на электронных услугах, так как порядок налогообложения таких услуг аналогичен порядку налогообложения услуг, место реализации которых определяется по стране покупателя.

Ключевыми задачами данного параграфа являются:

- анализ сфер регулирования и основных положений наднационального и национального законодательства в отношении трансграничной реализации товаров, работ и услуг для целей НДС, которое применяется для экономических субъектов в странах ЕАЭС;
- выявление сходств и различий в подходах стран к налогообложению указанных выше операций, а также в подходах, закрепленных на межгосударственном уровне.

**Нормативное регулирование НДС в ЕАЭС на наднациональном уровне.** Нормативное регулирование НДС при трансграничной торговле в ЕАЭС осуществляется на наднациональном и национальном уровне, при этом в законодательстве всех стран ЕАЭС предусмотрено, что международные нормы имеют приоритет над национальными нормами. В частности, этот тезис подтверждается, исходя из положений п. 1 ст. 7 НК РФ [74], п. 5 ст. 2 НК РК

[54], п. 2 ст. 5 НК РБ [71], п. 3 ст. 3 Закона Республики Армения «О международных договорах Республики Армения» [47], п. 1 ст. 3 Налогового кодекса Киргизской республики (далее – НК КР) [69]. Таким образом, документами, которые регулируют правоотношения в части НДС на наднациональном уровне ЕАЭС, являются:

- Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь по косвенным налогам [39] (далее – Договор по косвенным налогам);
- Договор о ЕАЭС.

Стоит отметить, что эти документы различаются как по своей структуре и содержанию. Несмотря на то, что указанные договоры направлены на обеспечение равной конкуренции и на укрепление экономического сотрудничества, тем не менее, сфера их применения различна. Так, основная цель Договора по косвенным налогам – гармонизация налогового законодательства в области косвенного налогообложения, что зафиксировано в преамбуле и п. 7 ст. 5 указанного договора (в части НДС). Согласно ст. 1 указанного договора стороны ежегодно до 1 января следующего года должны приводить свое налоговое законодательство в отношении НДС в соответствие с положениями указанного договора. Кроме того, Россия и Беларусь обязуются установить минимальный размер налоговых ставок по НДС: 20% (основная налоговая ставка) и 10% (пониженная налоговая ставка) (п. 4 ст. 5), устанавливаются единые подходы к установлению налоговых льгот и освобождений (п. 1 – п. 3 ст. 5).

При этом из общего правила есть исключения: обязательства сторон по установлению налоговых освобождений, льгот по НДС в своем налоговом законодательстве не распространяются на операции (обороты), которые облагаются НДС по ставке 0%, среди которых экспорт товаров и оказание различных услуг, работ (при передаче имущественных прав) в рамках внешнеторговых договоров, заключенных с иностранными организациями или гражданами (п. 1 ст. 5).

Стоит отметить, что важным элементом Договора по косвенным налогам является создание Интегрированной системы администрирования косвенных налогов (далее – ИСА КН), основной целью функционирования которой является повышение эффективности администрирования НДС, в том числе в отношении трансграничных операций (п. 1 ст. 6). Эта система создана на базе программного обеспечения, исключительные права на которое принадлежат Российской Федерации, а Беларуси на безвозмездной основе предоставляется право пользования и консультационная поддержка. Информация, содержащаяся в ИСА КН, может быть использована налоговыми органами России и Беларуси в целях налогового контроля, в том числе для проведения согласованных сторонами скоординированных и иных контрольных мероприятий, с учетом законодательства о порядке осуществления контрольной деятельности каждой из сторон.

Другим важным элементом Договора по косвенным налогам является положение об учреждении наднационального органа, предназначенного для контроля за реализацией указанного договора – Наднационального налогового комитета (ст. 10), состоящего из 12 человек (по 6 шесть человек от каждой страны). Договор по косвенным налогам устанавливает 4 функции Наднационального налогового комитета:

- мониторинг за полнотой имплементации сторонами положений указанного договора в их налоговое законодательство;
- наблюдение за практикой применения указанного договора в целях исключения случаев двойного налогообложения или двойного неналогообложения;
- обеспечение эффективности реализации указанного договора;
- мониторинг выполнения налоговыми органами сторон положений указанного договора в части полноты и своевременности представления информации в ИСА КН.

На 1 января каждого календарного года Наднациональный налоговый комитет определяет, насколько налоговое законодательство России и

Беларуси соответствует положениям Договора по косвенным налогам, после чего готовит соответствующее заключение и направляет его в компетентные органы. При этом, такое заключение носит обязательный характер для сторон договора (п. 4 ст. 11).

С учетом вышесказанного, представляется, что заключение Договора по косвенным налогам является важным шагом на пути интеграции в ЕАЭС в части НДС. Он устанавливает единые принципы налогообложения (включая минимальные налоговые ставки), учреждает наднациональный налоговый орган, а также создает единую информационную систему, к которой имеют доступ налоговые органы обеих стран. Без этих шагов невозможна дальнейшая интеграция налоговых систем государств. Тем не менее, Договор по косвенным налогам носит декларативный характер, так как несмотря на наличие общих принципов и подходов в части взимания НДС он не является источником права – налогоплательщики России и Беларуси в любом случае должны руководствоваться нормами национального законодательства, что прямо предусмотрено договором. Представляется, что данный механизм достаточно сложный, ибо подразумевает большой временной лаг с момента обнаружения несоответствий налогового законодательства двух стран до момента внесения соответствующих поправок. Кроме того, исходя из практики, привести в соответствие нормы двух документов (налоговые кодексы России и Беларуси) сложнее, чем иметь общий документ налогового регулирования, который является обязательным для исполнения всеми сторонами. И, наконец, Договор по косвенным налогам подписан только двумя странами ЕАЭС, при этом Казахстан, Киргизия и Армения не являются сторонами данного договора, поэтому на них его действие не распространяется. В этой связи говорить о существенном влиянии Договора по косвенным налогам на уровень интеграции в части взимания НДС для всего ЕАЭС не приходится.

В отличие от Договора по косвенным налогам Договор о ЕАЭС содержит конкретные положения, касающиеся НДС, которые обязательны для

применения всеми странами ЕАЭС. В частности, особенности налогообложения НДС закреплены в ст. 72 Договора о ЕАЭС и в Протоколе № 18.

Ст. 72 Договора закрепляет общие принципы взимания НДС. В частности, п. 1 указанной статьи предусматривает, что «взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки НДС при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте» [40]. При этом из п. 2 этой же статьи следует, что налогообложение косвенными налогами операций по выполнению работ, оказанию услуг осуществляется по месту их реализации. Как отмечает А. Г. Пауль, указанные принципы взимания косвенных налогов в ЕАЭС соответствуют принципам, которые были ранее характерны для ЕС [87, с. 29].

Тем не менее, Договор о ЕАЭС обладает некоторой спецификой, которая отличает подходы к налогообложению операций внутри ЕАЭС от операций с экономическими субъектами из-за пределов ЕАЭС.

Во-первых, Договор о ЕАЭС устанавливает обязанность по представлению налоговой декларации по косвенным налогам, которая представляется налогоплательщиком-импортером в налоговые органы страны своей регистрации при импорте товара из другой страны ЕАЭС. Такая декларация представляется ежемесячно до 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия импортированных товаров к учету (п. 20 Протокола № 18). Таким образом, налогоплательщики стран ЕАЭС, которые импортируют товары из других стран Союза, обязаны представлять в свои налоговые органы не только декларацию по НДС в соответствии с национальным законодательством, но и отдельную декларацию по косвенным налогам (в частности НДС) в отношении таких импортируемых товаров.

Во-вторых, налогоплательщик-резидент страны ЕАЭС, осуществляющий импорт товаров из других стран ЕАЭС, обязан вместе с декларацией по косвенным налогам представить в свой налоговый орган

заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (пп. 1 п. 20 Протокола № 18). С этой особенностью документального оформления трансграничного товародвижения в ЕАЭС связана проблема, которая касается реализации товаров российскими продавцами в адрес физических лиц – резидентов других стран ЕАЭС. Дело в том, что согласно абз. 1 п. 3 Протокола № 18 при экспорте товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена налогоплательщиком государства, с территории которого вывезены товары, применяется нулевая ставка НДС при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных п. 4 Протокола № 18. При этом согласно пп. 3 п. 4 Протокола № 18 для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС налогоплательщиком государства, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представляется, в том числе, заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов [40]. На практике покупатели-физические лица не могут оформить заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, поэтому российские продавцы не могут применить нулевую ставку НДС в России. С учетом того, что согласно НК РФ местом реализации указанных выше товаров признается Российская Федерация, российские продавцы исчисляют НДС по ставке, установленной в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ или п. 3 ст. 164 НК РФ в зависимости от категории товара. Эта ситуация является не только явным примером противоречия основным принципам Договора о ЕАЭС, указанным в п. 1 ст. 72 Договора о ЕАЭС (взимание НДС по принципу страны назначения), но и порождает проблему двойного налогообложения, когда НДС взимается как в стране экспорта (в данном случае – в России), так и в стране импорта товара при условии, что в стране импорта введен НДС в отношении иностранных продавцов, как это реализовано, например, в Казахстане [28, с. 121]. Договор о ЕАЭС не содержит норм, которые бы устанавливали принцип устранения двойного налогообложения одних и тех же операций в рамках союза в разных странах (например, как это предусмотрено в отношении прямых налогов в

международных соглашениях об избежании двойного налогообложения), поэтому страны в данном случае принимают решения исходя из своих национальных интересов, а не интересов ЕАЭС. Отчасти решить эту проблему на уровне ЕАЭС должны поправки в проект протокола о внесении изменений в договор о ЕАЭС в части порядка взимания косвенных налогов при электронной торговле товарами, реализуемыми физическим лицам, между резидентами ЕАЭС [88], однако сроки согласования и принятия таких изменений пока не известны (пока лишь урегулированы вопросы электронной торговли товарами при пересечении таможенной границы ЕАЭС – в настоящее время ожидается завершение странами внутригосударственных процедур, необходимых для вступления документа в силу [100]). В этой связи странам пока приходится в одностороннем порядке решать эту проблему на национальном уровне без учета позиции остальных государств ЕАЭС.

В-третьих, перечень услуг, оказываемых в электронной форме [82] (далее – Перечень электронных услуг ЕАЭС), ссылка на который дается в Договоре о ЕАЭС, в частности, в Порядке взимания налога на добавленную стоимость при оказании услуг в электронной форме [99], может отличаться от соответствующих перечней, указанных в национальном законодательстве стран ЕАЭС. Так, на уровне ЕАЭС перечень носит закрытый характер. Также закрытый перечень электронных услуг установлен законодательством Армении и Беларуси. Что касается России, Казахстана и Киргизии, то в этих странах перечень электронных услуг открытый, при этом в Казахстане и Киргизии к электронным услугам относятся любые услуги, оказываемые через сеть «Интернет», а в России – только те, которые оказываются автоматизированно. Примечательно, что Налоговый кодекс Казахстана (гл. 90 НК РК) не содержит даже примеров электронных услуг в отличие от Договора о ЕАЭС и Налоговых кодексов Армении, Беларуси, Киргизии и России. Дополнительный пример несоответствия: перечень электронных услуг, согласно законодательству Беларуси, содержит услуги по организации и (или) проведению через сеть Интернет азартных игр (п. 4.13 ст. 117 НК РБ),

при этом Перечень электронных услуг ЕАЭС такие услуги не содержит. Кроме того, несоответствие подходов к квалификации электронных услуг на национальном уровне и на уровне ЕАЭС наблюдается и в части исключений: так, на основании НК РФ услуги, которые не относятся к электронным услугам, включают консультационные услуги, оказанные по электронной почте (п. 1 ст. 174.2 НК РФ), однако среди исключений из электронных услуг, предусмотренных Договором о ЕАЭС, такие услуги отсутствуют. Более того, в Армении консультационные услуги относятся к электронным (пп. 6 п. 2 Перечня электронных услуг, установленных Правительством Армении [80]).

Несмотря на то, что такие расхождения могут показаться несущественными, в некоторых ситуациях они могут порождать спорные методологические моменты, которые касаются подхода к квалификации услуг в качестве электронных как на уровне налогоплательщиков, так и на уровне местных налоговых органов. В этой связи вопросы, касающиеся налогообложения трансграничных электронных услуг в ЕАЭС, нельзя считать полностью гармонизированным.

В-четвертых, в рамках ЕАЭС существует особенность уплаты НДС в отношении товаров, импортируемых на территорию одного государства с территории другого государства: в таком случае НДС взимается налоговым органом государства, на территорию которого импортированы товары (п. 13 Протокола № 18). При этом, при ввозе товаров на территорию ЕАЭС из стран, не входящих в ЕАЭС, НДС уплачивается в адрес таможенного органа (пп. 3 п. 1 ст. 46 ТК ЕАЭС [105]). Эта особенность объясняется тем, что в рамках ЕАЭС не существует таможенных границ.

С учетом вышесказанного, можно сделать вывод, что Договор о ЕАЭС в отличие от Договора по косвенным налогам является не просто документом, который содержит общие принципы взимания НДС, а договором, который устанавливает конкретные нормы налогообложения НДС трансграничных операций в рамках ЕАЭС, которые являются обязательными для всех стран Союза. В то же время существуют противоречия между положениями



законодательства Союза с положениями национального законодательства стран ЕАЭС, которые порождают методологические проблемы и, таким образом, являются барьером во взаимной торговле между странами ЕАЭС. У ЕАЭС отсутствует наднациональный налоговый орган, поэтому для принятия изменений в Договор о ЕАЭС требуется согласование всех стран-членов, что существенно затягивает процесс внедрения изменений. Представляется, что данная ситуация является существенным фактором, который сдерживает дальнейшую интеграцию ЕАЭС в части НДС.

Стоит отметить, что помимо противоречий между наднациональным законодательством ЕАЭС и национальными нормами стран Союза также существуют различия в налогообложении НДС операций между странами Союза, которые будут рассмотрены далее.

#### **Нормативное регулирование НДС в ЕАЭС на национальном уровне.**

В рамках данной части настоящего исследования представляется целесообразным проанализировать различные аспекты НДС применительно к каждой стране ЕАЭС, сопоставить их друг с другом, а также положениям Договора о ЕАЭС. Анализ будет построен в отношении следующих аспектов:

- объекты налогообложения;
- основные элементы НДС;
- операции, освобождаемые от налогообложения;
- налогообложение трансграничного движения товаров, работ, услуг.

Стоит отметить, что отдельный анализ объектов налогообложения НДС для целей настоящего исследования не требуется, так как, согласно А.А. Артемьеву, анализ нормативно-правовой литературы в области косвенного налогообложения стран ЕАЭС позволил определить концептуальную схожесть объектов налогообложения по НДС. Несмотря на неполное соответствие состава объектов налогообложения в национальных законодательствах стран-участниц Союза, в рамках трансграничной торговли

эти различия не оказывают существенного влияния на взаимные отношения государств ЕАЭС [3, с. 21-32].

Говоря об основных элементах НДС (налоговой ставке, периоде начисления, сроках представления отчетности и уплаты налога), представляется, что у каждой страны ЕАЭС существует определенная специфика. Сравнительная таблица представлена в приложении А. Анализ данных, представленных в указанной таблице, демонстрирует следующее:

- в Казахстане и Киргизии базовые ставки НДС существенно ниже, чем в Армении, Беларуси и России: 12% против 20%;
- во всех странах ЕАЭС к экспорту применяется ставка НДС 0%;
- если не учитывать ставку НДС по экспорту в размере 0%, то в Армении, Казахстане и Киргизии отсутствуют пониженные налоговые ставки в отличие от Беларуси и России;
- базовые ставки НДС в Армении, Беларуси и России одинаковы (20%), однако в Беларуси есть повышенная ставка 25%;
- страны ЕАЭС используют два варианта налогового (отчетного) периода: квартал либо месяц. Несмотря на то, что в Беларуси налоговый период по НДС – календарный год, отчетный период составляет месяц или квартал (в зависимости от обстоятельств);
- срок представления отчетности по НДС приходится на месяц, следующий за отчетным периодом. Исключение – Казахстан, где срок представления налоговой декларации приходится на второй месяц, следующий за налоговым периодом;
- срок уплаты НДС также приходится на месяц, следующий за отчетным периодом, за исключением Казахстана, где аналогично представлению отчетности срок уплаты налога приходится на второй месяц, следующий за налоговым периодом, и России, где НДС уплачивается равными долями в течение трех месяцев, следующих за налоговым периодом.

Говоря об основных элементах, можно сделать вывод, что несмотря на, в целом, схожие характеристики, существуют различия, которые могут влиять

на сделки в рамках международной торговли в ЕАЭС. Так, более низкие ставки налога в Казахстане и Киргизии делают эти страны более привлекательными с точки зрения иностранных инвестиций (прежде всего, российских) на фоне других стран ЕАЭС, в результате чего трансграничные потоки товаров, работ и услуг, могут распределяться неравномерно. Представляется, что различные сроки представления отчетности и уплаты налога не оказывают критического влияния на уровень интеграции налоговых систем стран ЕАЭС, однако могут вносить искажения в статические данные Союза в конкретный период времени из-за разности периодов, что может создавать определенные сложности при проведении сравнительных исследований. Как отмечает Н.Н. Тютюрюков, все государства ЕАЭС установили НДС, однако расчет налоговой базы и администрирование этого налога существенно различаются. Иными словами, государства ЕАЭС достигли номинальной гармонизации по НДС, то есть прошли полпути до полной гармонизации (хотя дивергенция все еще существенна) [109, с. 193].

Далее необходимо провести сравнительный анализ порядка налогообложения НДС различных операций. Говоря об операциях, освобождаемых от налогообложения НДС, стоит отметить, что, несмотря на различия в перечне операций, освобождаемых от налогообложения НДС, в странах ЕАЭС по основным позициям присутствуют общие методологические подходы. Так, анализ, проведенный А.А. Артемьевым, показывает, что критерии освобождения операций от НДС по странам-участницам ЕАЭС, в общем и целом, соответствуют друг другу при наличии некоторых несущественных отличий, не оказывающих сильного влияния на трансграничную торговлю [3, с. 33-34]. Таким образом, проводить дополнительный анализ таких операций не требуется.

Однако для более полного анализа помимо исследования в части операций, освобождаемых от налогообложения НДС, необходимо определить основные моменты, касающиеся налогообложения импорта и экспорта товаров, работ и услуг.

В части товаров законодательство стран ЕАЭС, в общем и целом, схоже. Так, законодательство всех пяти государств ЕАЭС подразумевает взимание НДС при импорте товаров и применение ставки 0% при экспорте (п. 2, п. 3 ст. 61 Налогового кодекса Республики Армения (далее – НК РА), ст. 65 НК РА, п. 1.2 ст. 115 НК РБ, ст. 139 НК РБ, п. 1.1. ст. 122 НК РБ, пп. 1 п. 4 ст. 440 НК РК, ст. 386 НК РК, ст. 446 НК РК, пп. 2 п. 1 ст. 257 НК КР, ст. 303 НК КР, ст. 151 НК РФ, п. 1 ст. 164 НК РФ). Данный подход стран ЕАЭС к взиманию НДС в отношении импортируемых и экспортируемых товаров соответствует подходу, изложенному в Договоре о ЕАЭС (п. 3, п. 13 Протокола № 18). Тем не менее, в отношении товаров, реализуемых через иностранные электронные площадки, в законодательстве стран ЕАЭС наблюдаются различия. Как уже было указано выше, в Договоре о ЕАЭС отсутствуют положения в отношении порядка налогообложения НДС реализации таких товаров. Однако соответствующие положения законодательства есть в большинстве стран ЕАЭС: так, реализация товаров, продаваемых иностранными электронными площадками в адрес покупателей в Армении (п. 7 ст. 59 НК РА [46]), Беларуси (п. 1.3 ст. 116 НК РБ), Казахстане (раздел 25 НК РК) и Киргизии (пп. 3 п. 1 ст. 253 НК КР), должна облагаться НДС в стране покупателя. Однако в налоговых кодексах этих стран ничего не сказано про случаи, когда товар реализуется в обратном направлении – представляется, что в таком случае необходимо руководствоваться общими нормами Договора о ЕАЭС, которые предусматривают налогообложение НДС в стране продавца. Что касается России, то в нашей стране с недавних пор также появились аналогичные положения законодательства. Так, летом 2024 г. был принят Федеральный закон, который установил взимание НДС при реализации товаров через электронные торговые площадки по месту нахождения покупателя, что означает применение принципа «страны назначения» при продаже товаров через маркетплейсы от иностранных продавцов в адрес российских покупателей [81]. Примечательно, что данный законопроект в отличие от законов остальных стран ЕАЭС предусматривает не только взимание

«входного» НДС в рамках трансграничной электронной торговли в ЕАЭС, но и «зеркальное» условие об освобождении «исходящего» НДС в России при реализации товаров из Российской Федерации в адрес физических лиц из ЕАЭС при электронной торговле. Таким образом, в странах ЕАЭС несмотря на общую схожесть подходов к взиманию НДС в рамках «классической» торговли товарами, на данный момент наблюдаются разные подходы к взиманию НДС в части электронной торговли, которые противоречат как друг другу, так и Договору о ЕАЭС.

Что касается трансграничных услуг (работ) между странами ЕАЭС, в данном случае существуют как сходства, так и различия. Сравнительный анализ порядка налогообложения трансграничных операций по оказанию услуг (выполнению работ) между странами ЕАЭС представлен в приложении Б. Для наглядности исследование проведено в сравнении с Договором о ЕАЭС. Стоит отметить, что в данном приложении обозначены только те положения национальных законодательств стран ЕАЭС и Договора о ЕАЭС, в отношении которых наблюдаются различия. Те моменты, в отношении которых различий нет (применяется одинаковый подход), в приложении не представлены.

Анализ показывает, что в части наиболее существенных моментов общего характера можно выделить относительную схожесть подходов к взиманию НДС в отношении услуг (работ), непосредственно связанных с недвижимым имуществом. Несмотря на то, что в налоговых кодексах Армении, Беларуси, России приведены примеры таких услуг, во всех кодексах стран ЕАЭС и Договоре о ЕАЭС перечень таких услуг не является закрытым, поэтому можно заключить, что порядок их налогообложения, в общем и целом, одинаков во всех странах ЕАЭС.

Однако различий в подходах к налогообложению НДС трансграничных услуг (работ) в ЕАЭС гораздо больше, нежели общих моментов. В частности:

- в НК РК параллельно существуют разные нормы, регулирующие порядок налогообложения реализации трансграничных услуг (работ) между

налоговым резидентом Казахстана и налоговым резидентом страны ЕАЭС, а также между налоговым резидентом Казахстана и налоговым резидентом страны, не входящей в ЕАЭС. При этом, подходы к налогообложению между этими двумя нормами существенно отличаются. Так, например, различия наблюдаются в налогообложении услуг (работ), непосредственно связанных с движимым и недвижимым имуществом, услуг, место реализации которых определяется по месту регистрации покупателя, услуг, место реализации которых определяется по месту их фактического оказания. Несмотря на концептуальную схожесть целей использования норм НК РК, применяемых для операций в ЕАЭС (ст. 441 НК РК), и собственно Договора о ЕАЭС, между этими нормами также есть различия. Так, из услуг, непосредственно связанных с движимым имуществом, по НК РК исключаются услуги по аренде, в то время как согласно Договору о ЕАЭС, такое исключение не предусмотрено. Кроме того, согласно Договору о ЕАЭС, услуги в отношении движимого имущества определяются согласно стране, в которой такое имущество физически находится, в то время как согласно ст. 441 НК РК соответствующие услуги облагаются НДС в зависимости от места фактического оказания таких услуг;

– существенные различия выявлены в части налогообложения НДС реализации услуг (работ), непосредственно связанных с движимым имуществом. Так, помимо отличий, упомянутых выше, аренда исключается из таких услуг в Армении, Беларуси и Киргизии (только в части транспортных средств). Кроме того, только в НК РФ и НК РБ приведены примеры движимого имущества (суда, а также космические объекты в Беларуси), а помимо этого, только НК РФ содержит примеры таких услуг: монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

– довольно существенные различия наблюдаются в части услуг (работ), место реализации которых определяется по месту их фактического оказания (выполнения). Как было указано выше, только в рамках ст. 378 НК РК (общие подходы к определению места реализации услуг и работ)

предусмотрено, что место реализации услуг (работ), непосредственно связанных с движимым имуществом, определяется по месту их фактического оказания (выполнения). Это в корне отличается от подхода, применяемого в других странах, а также в самом Казахстане по сделкам с резидентами ЕАЭС – место реализации определяется по месту нахождения движимого имущества. Еще одно отличие Казахстана в этой части – услуги в сфере развлечений; это единственный случай среди стран ЕАЭС, когда такие услуги облагаются по месту их фактического оказания. Кроме того, в Беларуси и Казахстане (в части общих положений) в соответствующих нормах налогового кодекса не упоминаются услуги туризма – таким образом, эти услуги относятся к прочим услугам, место реализации которых признается по исполнителю;

– существенные различия между странами наблюдаются также в части услуг, место реализации которых признается по покупателю. Так, только НК РФ в этой части не содержит дизайнерских услуг – в законодательстве всех остальных стран, а также ЕАЭС, такой вид услуг упоминается в указанной группе сделок. Помимо этого, в НК РБ предусмотрено, что услуги дистанционного образования облагаются НДС по покупателю, в то время как во всех остальных странах такие услуги облагаются по месту их фактического оказания вне зависимости от того, в каком формате они оказываются: в очном или дистанционном. Кроме того, в части агентирования Договор о ЕАЭС, НК РА и НК КР предусматривают, что место реализации услуг агента определяется по месту покупателя таких услуг как в случаях, когда агент действует от своего имени, так и в случаях, когда агент действует от имени принципала. Однако в НК РБ, НК РК и НК РФ таких положений нет – в налоговых кодексах этих стран предусматривается, что НДС возникает в стране покупателя только в том случае, если агент действует от имени принципала;

– различия в области электронных услуг. Несмотря на то, что положения по налогообложению электронных услуг представлены во всех налоговых кодексах стран ЕАЭС, а также в самом Договоре о ЕАЭС,

существует общий подход к порядку определения налоговой базы по таким услугам (она определяется по принципу «страны назначения»), собственно перечень электронных услуг и подходы к их квалификации отличается (при этом в Беларуси существует немного другая классификация электронных услуг, которая выражается в том, что некоторые услуги, которые являются электронными в других странах, в Беларуси являются отдельным видом услуг. Например, это касается услуг хостинга). Наиболее существенное отличие в этой части касается наличия закрытого перечня электронных услуг в одних странах (Армения, Беларусь, ЕАЭС) и открытого перечня – в других (Казахстан, Киргизия, Россия). Кроме того, только в НК РФ прямо указано, что к электронным услугам относятся не только услуги, которые оказаны через Интернет, но и услуги, которые оказаны автоматизированным способом, то есть без привлечения человеческого ресурса.

Выше указаны наиболее существенные отличия в части порядка налогообложения НДС трансграничной реализации услуг (работ). Однако по факту их гораздо больше – полный их перечень представлен в приложении Б.

С учетом вышесказанного, представляется, что, с одной стороны, в части объекта налогообложения и операций, освобождаемых от налогообложения НДС, операций по импорту и экспорту товаров в странах ЕАЭС не наблюдается концептуальных различий в подходах к налогообложению трансграничных операций, с другой стороны, в части налогового администрирования (налоговые ставки, сроки представления отчетности и уплаты налога), налогообложения реализации товаров в рамках электронной торговли, а также в части налогообложения трансграничных операций по реализации услуг (работ) наблюдаются довольно существенные различия [24, с. 88]. Несмотря на то, что такие различия призван устранить Договор о ЕАЭС, положения которого превалируют над нормами национального законодательства всех стран ЕАЭС, и который, по идее, должен быть единым «источником права» во всех спорных случаях, на практике этот подход применяется не всегда. Так, налоговые органы стран иногда в зависимости от



ситуации могут интерпретировать те или иные операции с точки зрения норм национального законодательства, которые содержатся в местных налоговых кодексах, что является следствием игнорирования наднациональных норм ЕАЭС.

Кроме того, различия между Договором о ЕАЭС и положениями законодательств стран зачастую ставят в неравные условия контрагентов и стран ЕАЭС и из стран за пределами ЕАЭС. Яркий пример – электронная торговля товарами. Из-за отсутствия положений, регулирующих порядок налогообложения НДС электронной торговли товарами в Договоре о ЕАЭС реализация товаров в рамках электронной торговли между странами ЕАЭС может приводить к двойному налогообложению НДС, в то время как реализация таких же товаров из-за пределов ЕАЭС зачастую облагается НДС единожды только в стране покупателя: продавец из страны, не входящий в состав ЕАЭС, как правило, имеет право заявить экспорт и применить ставку НДС 0%, так как ему не требуется предъявлять заявление на ввоз. Другой пример – услуги иностранного туристического агентства из страны ЕАЭС, фактически оказываемые на территории России, будут облагаться НДС в России на основании положений Договора ЕАЭС, однако при оказании таких же услуг компаний не из страны ЕАЭС НДС в России взиматься не будет, так как такая услуга согласно НК РФ относится к прочим услугам, которые облагаются НДС в стране исполнителя. Получается, что исполнитель из страны ЕАЭС при прочих равных условиях ставится в заведомо невыгодное положение по сравнению с исполнителем из другой страны. С учетом количества подобных противоречий, часть которых была рассмотрена выше, таких примеров в теории может быть довольно много.

Все вышесказанное подтверждает тот факт, что различия в подходах к налогообложению НДС, которые были продемонстрированы на указанных примерах, ведут к искажениям в международной торговле, зачастую ставят продавцов из стран ЕАЭС в менее благоприятные условия по сравнению с продавцами из стран, не входящих в ЕАЭС. Представляется, что это

противодействует налаживанию более тесных трансграничных экономических связей между субъектами стран ЕАЭС: ввиду наличия барьеров во взаимной торговле, порождаемых условиями для торговли в ЕАЭС, которые сравнительно хуже, чем условия торговли в рамках своей страны или с другими странами, не входящими в Союз, экономические субъекты в рамках поиска новых рынков сбыта или, наоборот, новых поставщиков могут делать вполне осознанный выбор не в пользу ЕАЭС. Такая ситуация в конечном итоге отрицательным образом сказывается на интеграции в рамках ЕАЭС.

Таким образом, сравнение подходов к налоговому регулированию трансграничных операций в рамках ЕАЭС на примере законодательных актов национального и наднационального уровня продемонстрировало существенные противоречия, препятствующие дальнейшей интеграции ЕАЭС. Для оценки степени влияния таких барьеров на уровень интеграции и измерения его динамики во времени целесообразно провести количественную оценку степени интеграции налоговых систем стран ЕАЭС в части НДС.

## **2.2 Количественная оценка степени интеграции систем налогообложения НДС стран ЕАЭС**

Для оценки степени интеграции экономических объединений официальные органы соответствующих союзов, а также уполномоченные научно-исследовательские организации занимаются разработкой и систематизацией специальных показателей (индикаторов). У каждого более-менее крупного экономического объединения существует свой набор таких индикаторов и специфические инструменты, которые отличаются в зависимости от степени интеграции экономического объединения, уровня социально-экономического развития стран союза, исторического контекста, уровня автоматизации процессов в статистических органах.

Среди всех экономических объединений представляется целесообразным отметить опыт ЕС. В частности, Европейский центральный банк один раз в 2 года анализирует финансовую интеграцию в еврозоне (Financial integration in Europe). Цель данного исследования заключается в определении структурных изменений финансовой системы еврозоны (включая ЕС), анализе изменений финансовой интеграции стран объединения [126, с. 2]. Ограничением данного подхода является то, что он направлен на исследование исключительно финансовых особенностей интеграции в рамках экономического объединения, в котором используется единая валюта. Следовательно, для целей анализа интеграции в ЕАЭС данный показатель не применим.

Среди других показателей интеграции, применяемых в ЕС, можно отметить индекс экономической интеграции в ЕС (EU integration index). Он является первым показателем, который демонстрирует степень экономической интеграции конкретных стран ЕС. Он также позволяет ранжировать страны по степени их интеграции. Отличительной особенностью данного индекса от представленного выше является то, что в его составе есть два показателя, затрагивающие интеграционные аспекты налогообложения:

- налогообложение потребления: косвенное налогообложение потребления по отношению к среднему показателю по ЕС (отношение налоговых доходов от налогов на потребление к расходам домохозяйств на конечное потребление);
- налогообложение прироста капитала: косвенное налогообложение капитала по отношению к среднему показателю по ЕС (отношение суммы имущественных и подоходных налогов организаций и частных хозяйств к прибыли и инвестиционному доходу организаций и частных хозяйств) [134, с. 1074-1090].

Стоит отметить, что для целей настоящего исследования представляет интерес первый показатель – налогообложение потребления. Согласно определению Системы национальных счетов, расходы домашних хозяйств на

конечное потребление состоят из расходов, которые несут домашние хозяйства – резиденты данной страны на потребительские товары или услуги. Наряду с покупками потребительских товаров и услуг, расходы на конечное потребление включают условно оцененную стоимость товаров, полученных по бартеру, товары и услуги, полученные в натуральной форме, а также товары и услуги, произведенные и потребляемые одним и тем же домашним хозяйством [101, с. 125].

Ввиду того, что налоги на потребление, главным образом, представляют собой косвенные налоги, показатель «налогообложение потребления» демонстрирует степень косвенного налогового бремени домашних хозяйств в конкретной стране. Представляется, что данный показатель имеет прямую зависимость от размера налоговой ставки косвенных налогов и их налогооблагаемой базы, на которую, в свою очередь, также влияют облагаемые и необлагаемые операции, специальные налоговые режимы, подразумевающие освобождение от уплаты косвенных налогов. В теории данный показатель может быть интересен для целей настоящего исследования.

Другие союзы также ставят задачу увеличения степени интеграции в области налогообложения между странами-членами. Так, например, АСЕАН, в своем ключевом стратегическом документе «Программа экономического сообщества АСЕАН 2025» (ASEAN Economic Community Blueprint 2025) выделяет несколько направлений кооперации в области налогообложения:

- совершенствование двусторонних соглашений в области налогообложения;
- улучшение процесса обмена налоговой информацией между странами;
- обсуждение мероприятий, направленных против размывания налоговой базы и вывода прибыли;
- создание общемировой системы идентификационных номеров налогоплательщика;

– поиск новых возможностей сотрудничества в области акцизов [121, с. 17-18].

Однако в указанном документе отсутствует такая цель, как достижение интеграции в области налогообложения и конвергенции налоговых политик стран объединения, и, вместе с тем, отсутствуют количественные индикаторы, необходимые для измерения степени такой интеграции. Также такие индикаторы отсутствуют и в регулярном отчете, публикуемым АСЕАН и обобщающем результаты достижения целей и динамику процесса интеграции в этом объединении [122, с. 7].

Если говорить про страны бывшего СССР, в частности ЕАЭС, участники которого являются частью постсоветского пространства, то, как отмечают Е.Ю. Винокуров и А.М. Либман в статье «Система индикаторов евразийской интеграции», «региональная интеграция среди данной группы стран остается одной из наиболее часто обсуждаемых задач при формировании экономической политики вот уже почти два десятилетия. Число инициатив и проектов, направленных на углубление сотрудничества между государствами региона, исчисляется сотнями. В то же время определение эффективных стратегий в области интеграции требует создания системы комплексного мониторинга и оценки текущих процессов взаимодействия стран на экономическом, политическом и социальном уровне. Это может быть осуществлено в рамках системы количественных и качественных показателей региональной интеграции» [17, с. 39].

Одним из таких показателей является система индикаторов евразийской интеграции (далее – СИЕИ), которая используется ЕАБР для оценки степени региональной интеграции в ЕАЭС. Для разработки методологии СИЕИ ЕАБР в 2008 г. собрал рабочую группу, которая включала представителей государственных агентств, научно-исследовательских центров, а также ведущих иностранных экспертов. Таким образом, Система индикаторов была разработана с учетом лучшего мирового опыта.

На этой основе в 2009 г. были собраны необходимые статистические данные и создана база данных СИЕИ, что позволило во второй половине 2009 г. выйти на расчеты системы индикаторов [17, с. 57].

Методология построения и анализа СИЕИ подробно представлена в докладе «Система индикаторов евразийской интеграции II. Доклад № 22» за авторством Е.Ю. Винокурова, Е.Б. Балтера, Е.В. Бессоновой и других. Согласно указанной методологии, в настоящий момент СИЕИ ЕАБР включает в себя два блока, соответствующие двум основным аспектам регионального взаимодействия:

- анализ региональной интеграции как интеграции рынков. Данная группа показателей включает 5 индексов: интеграция в сфере торговли, трудовой миграции, электроэнергетики, сельского хозяйства, образования;
- анализ региональной интеграции как конвергенции экономических систем. Данная группа показателей включает 4 индекса: интеграция в сфере макроэкономики, монетарной, фискальной и финансовой политики.

Авторы доклада отмечают, что указанные выше блоки затрагивают экономические аспекты межстрановой интеграции и основаны на статистических данных, что необходимо для достижения максимальной объективности мониторинга. В докладе указывается, что «выбор показателей для измерения степени экономической интеграции между странами определяется спецификой доступности данных для постсоветских экономик, а также значимостью тех или иных сфер сотрудничества для специфического процесса модернизации стран региона СНГ» [18, с. 35].

Особенность данной системы мониторинга заключается в том, что в ней успешно реализована почти матричная структура расчета индексов, которая охватывает различные области взаимодействия стран: от макроэкономической политики до академической мобильности [86, с. 49].

Для целей настоящего исследования наибольший интерес представляет анализ степени интеграции стран-участниц ЕАЭС в области налогово-

бюджетной политики. Данное исследование возможно с использованием индекса интеграции фискальной политики из блока СИЕИ «анализ региональной интеграции как конвергенции экономических систем». Согласно методике, используемой в СИЕИ, указанный индекс рассчитывается с использованием следующих характеристик:

- доля расходов консолидированного бюджета в ВВП;
- доля внешнего долга в ВВП;
- доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП;
- индекс Франка [18, с. 39].

В докладе «Система индикаторов евразийской интеграции II. Доклад № 22» отмечается, что при расчете индекса интеграции фискальной политики «используется подход, который укладывается в концепцию « $\sigma$ -конвергенции». Данная концепция подразумевает, что каждая страна представляет собой некую точку в многомерном пространстве, при этом каждое измерение этого пространства соответствует определенной характеристике. Каждый показатель, включенный в анализ, интерпретируется как координата точки (страны) в пространстве признаков, выбранных для характеристики интеграции. Чем кучнее (ближе) будут расположены точки в этом пространстве, тем выше уровень конвергенции. Для оценки расстояния используется стандартная метрика. Различные признаки приведены в сопоставимый вид за счет нормирования: из каждого значения показателя вычитается его среднее значение для всех стран, после этого результат делится на стандартное (среднеквадратическое) отклонение признака» [18, с. 39].

Е.Ю. Винокуров, Е.Б. Балтер, Е.В. Бессонова и другие авторы отмечают, что «для анализа региональной интеграции рассчитываются три типа показателей:

1) интеграции пар (диад) стран. Представляет собой оценку сближения двух государств из анализируемой группы стран. Иными словами, для целей СИЕИ интерес представляют все возможные парные комбинации стран региона с точки зрения интенсивности взаимосвязей между ними.

Оценки являются симметричными: «высокая» оценка интеграции соответствует ситуации, когда обе страны в значительной степени зависят друг от друга. В то же время ситуации асимметричной зависимости (например, для одной из стран в паре другая страна является важнейшим торговым партнером, но не наоборот) должна соответствовать более низкая оценка интеграции» [18, с. 35]. В рамках расчета « $\sigma$ -конвергенции» интеграция пар стран оценивается как расстояние между отдельными точками-странами;

2) «интеграции страны с группой стран. Оценивает сближение одного из государств постсоветского пространства с одной из крупных групп в составе региона (например, СНГ, ЕврАзЭС, ЕЭП – три страны, образующие единое экономическое пространство – Россия, Казахстан, Беларусь, ЦА – четыре государства Центральной Азии – Казахстан, Киргизия, Узбекистан и Таджикистан), представляющих интерес с точки зрения практики интеграционного взаимодействия и включающих в себя несколько стран» [18, с. 35]. «Для расчета показателя интеграции страны с группой стран используется асимметричный показатель интеграции. Иными словами, если для некоторой страны объем торговли с одной из четырех групп является значительным, но для данной группы торговля с указанной страной играет маловажную роль, данная страна все равно получает «высокую» оценку интеграции. Таким образом, индикаторы данной группы «дополняют» симметричные показатели для пар стран. Показатели интеграции рассчитываются для каждой из 12 стран с каждой из четырех групп, даже если данная страна не входит в рассматриваемую группу. Таким образом, можно оценить степень «близости» всех анализируемых стран с тем или иным интеграционным ядром» [18, с. 36]. В рамках расчета « $\sigma$ -конвергенции» степень интеграции страны и региона в пространстве рассчитывается путем построения новой «точки», «координаты которой соответствуют средней величине соответствующих координат всех точек-стран, входящих в данный регион. После этого рассчитывается расстояние между точкой-страной и точкой-регионом» [18, с. 39-40];



3) «интеграции внутри группы стран. Представляет собой оценку взаимного сближения всех государств, относящихся к одной из четырех групп, то есть позволяет говорить о «среднем» уровне интеграции в том или ином интеграционном ядре. Если при расчете двух указанных ранее групп показателей интерес представляет вариация, как в пространстве (для различных стран), так и во времени, то в третьей группе анализ, очевидным образом, ограничен исследованием вариации во времени» [18, с. 36]. В рамках расчета « $\sigma$ -конвергенции» степень интеграции внутри региона рассчитывается путем нахождения «среднего значения модуля коэффициента вариации (стандартное отклонение, деленное на среднюю величину) для всех показателей, рассматриваемых в рамках данного индекса» [18, с. 40].

В докладе «Система индикаторов евразийской интеграции II. Доклад № 22» отмечается, что «применение коэффициента вариации представляется обоснованным из-за наличия в рядах данных устойчивого тренда, способного несколько исказить полученные результаты» [18, с. 40].

Авторы доклада отмечают, что для целей проведения расчетов целесообразно использовать абсолютное значение коэффициента. Это объясняется тем, что «некоторые показатели (например, сальдо бюджета) могут быть отрицательными, в то время как большинство показателей по определению больше нуля. Таким образом, использование исходного значения (без модуля) может привести к тому, что при отрицательном среднем значении рост стандартного отклонения сальдо бюджета привел бы к уменьшению итогового индекса» [18, с. 40]. Однако, это привело бы к искажению результатов: при большем расхождении показателей индекс стремился бы меньшему значению, что свидетельствовало бы о большей интеграции. Однако на самом деле это не совсем так. «Очевидно, что при подобном подходе большее значение показателя соответствует большей дистанции между странами и регионами и, следовательно, меньшей интеграции» [18, с. 40].

Для целей настоящего исследования методика СИЕИ, указанная в докладе «Система индикаторов евразийской интеграции II. Доклад № 22», видится наиболее подходящей для анализа уровня интеграции стран ЕАЭС. Это объясняется тем, что она располагает количественными показателями интеграции, а также тем, что она была разработана применительно к ЕАЭС, то есть учитывает экономические особенности стран Союза. Тем не менее, указанная методика требует некоторых корректировок.

Во-первых, необходимо уточнить группу стран, в отношении которых оценивается сближение в рамках анализа интеграции страны по второму типу показателей. С учетом того, что объектом настоящего исследования является ЕАЭС, СНГ включает страны, которые находятся за рамками настоящего исследования, а ЦА, наоборот, не включает такие страны, как Россия, Беларусь, Армения. Что касается ЕвразЭС, то данная организация была упразднена в 2014 г. в связи с созданием ЕАЭС [41]. В свою очередь ЕЭП регулируется частью 3 Договора ЕАЭС [40], членами ЕЭП и ЕАЭС в настоящее время являются одни и те же государства, поэтому в данном контексте вместо ЕЭП целесообразнее рассматривать ЕАЭС. Таким образом, для целей анализа в рамках СИЕИ будет использована только одна группа стран, составляющих ЕАЭС: Армения, Беларусь, Казахстан, Киргизия, Россия.

Во-вторых, характеристики, используемые для расчета индекса интеграции в области фискальной политики, следует пересмотреть с фокусом на налоговую политику в части НДС, что в большей степени соответствует целям настоящего исследования. Как было указано выше, индекс интеграции фискальной политики состоит из четырех показателей, два из которых относятся к бюджетной политике (доля расходов консолидированного бюджета в ВВП и доля внешнего долга в ВВП), а один – к налоговой политике (индекс Франка). Доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП может быть отнесена как бюджетной политике, так и налоговой политике (от суммы налоговых доходов напрямую зависит сальдо государственного бюджета),

поэтому для целей настоящего исследования данный показатель отнесен к налоговой политике.

Такое разделение показателей по группам обосновывается, исходя из допущения, что порядок налогообложения НДС в странах ЕАЭС и сумма налоговых доходов от взимания НДС прямо не влияет на ВВП соответствующих стран, а также на сумму расходов консолидированного бюджета и объем их внешнего долга. Не исключено, что влияние НДС на указанные показатели возможно опосредованно, но доказать степень такого влияния в рамках настоящего исследования не представляется возможным. Таким образом, целесообразно не учитывать при расчете индекса долю расходов консолидированного бюджета в ВВП и долю внешнего долга в ВВП.

Что касается сальдо консолидированного бюджета, то, согласно принятой методологии, оно представляет собой разницу между доходами и расходами консолидированного бюджета. С учетом того, что налоговые доходы в виде НДС являются одним из источников доходов консолидированного бюджета, суммы НДС напрямую влияют на его сальдо. Таким образом, характеристику «доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП» необходимо использовать для дальнейшего анализа.

Как указано выше, индекс Франка учитывает все налоговые доходы страны. Однако в рамках настоящего исследования анализируется исключительно НДС. Таким образом, целесообразно в индексе Франка заменить налоговые доходы на налоговые доходы в виде НДС. Кроме того, следует уточнить формулу индекса Франка: вместо формулы, используемой СИЕИ, целесообразно использовать классическую формулу (2.1)

$$FI = [ (\frac{T}{Y}) / (\frac{Y}{P}) ] \times 100, \quad (2.1)$$

где FI – индекс Франка;

T – сумма налоговых доходов;

Y – валовый национальный продукт (далее – ВВП);

$P$  – численность населения [123, с. 7].

С экономической точки зрения индекс Франка является одним из показателей, который демонстрирует уровень налоговой нагрузки и основой расчета которого является доля налогов в валовом доходе. В рамках индекса Франка доля налогов в валовом доходе соотносится с величиной дохода на душу населения. Таким образом, налоговая нагрузка рассчитывается с поправкой на уровень жизни и способность населения платить – богатому проще отдать большую долю своего дохода, чем бедному [116, с. 36].

Однако ВВП, используемый при расчете индекса Франка, следует заменить на ВВП, так как ВВП учитывает стоимость товаров и услуг, произведенных как внутри, так и за пределами страны, в то время как ВВП учитывает стоимость товаров и услуг, произведенных только внутри страны. С учетом того, что при налогообложении, как правило, применяется территориальный принцип, целесообразно использовать доход, получаемый в рамках данной страны, в то время как налоги в отношении товаров и услуг, произведенных за пределами страны, как правило, уплачиваются за пределами этой страны. Таким образом, для целей сопоставимости показателей налоговых доходов и валового продукта использование ВВП вместо ВВП видится более целесообразным.

С учетом вышесказанного, для целей настоящего исследования предлагается использовать индекс Франка в измененном виде по формуле (2.2)

$$FI_{\text{НДС}} = \left[ \frac{T_{\text{НДС}}}{\text{GDP}} / \frac{\text{GDP}}{P} \right] \times 100 = \frac{T_{\text{НДС}} \times P}{\text{GDP}^2} \times 100, \quad (2.2)$$

где  $FI_{\text{НДС}}$  – индекс Франка для целей НДС;

$T_{\text{НДС}}$  – сумма налоговых доходов в виде НДС;

$\text{GDP}$  – ВВП;

$P$  – численность населения.

В-третьих, СИЕИ целесообразно дополнить показателем, который применяется при расчете индекса экономической интеграции в ЕС (EU integration index) – налогообложение потребления. Как было указано выше, данный показатель демонстрирует влияние всех косвенных налогов на уровень потребления домашних хозяйств. С учетом того, что НДС будучи предметом настоящего исследования является одним из косвенных налогов, необходимо скорректировать показатель косвенного потребления: вместо всех косвенных налогов нужно рассматривать только НДС.

Таким образом, предлагается рассчитывать данный показатель как отношение налоговых доходов в виде НДС к расходам домохозяйств на конечное потребление.

В-четвертых, представляется целесообразным отказ от анализа интеграции пар (диад) стран и интеграции страны с группой стран. В задачи настоящего исследования не входит анализ того, как изменяется степень интеграции стран попарно друг с другом или степень интеграции каждой страны с ЕАЭС. Вместо этого целью исследования является определение степени общей интеграции ЕАЭС в части НДС, поэтому для этих целей целесообразно использовать только анализ интеграции внутри группы стран.

В-пятых, для расчета сводного индекса интеграции НДС в ЕАЭС будет использоваться среднеарифметическое значение выбранных показателей интеграции за соответствующий календарный год.

С учетом вышесказанного, разработан авторский подход к оценке степени интеграции ЕАЭС в части НДС, которая далее будет проводиться на базе сводного индекса интеграции НДС в ЕАЭС (далее – ИИ<sub>НДС</sub>), состоящего из трех показателей:

– доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП, рассчитываемого по формуле (2.3)

$$\text{ДСКБ} = \frac{\text{Сальдо консолидированного бюджета}}{\text{GDP}} \times 100, \quad (2.3)$$

где ДСКБ – доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП;

GDP – ВВП;

–  $\text{FI}_{\text{НДС}}$ , рассчитываемого по формуле (2.2);

– показателя налогообложения потребления, рассчитываемого по формуле (2.4)

$$\text{НП}_{\text{НДС}} = \frac{\text{Налоговые доходы в виде НДС}}{\text{Расходы домохозяйств на конечное потребление}} \times 100, \quad (2.4)$$

где  $\text{НП}_{\text{НДС}}$  – налогообложение потребления для целей НДС.

Расчет сводного показателя  $\text{ИИ}_{\text{НДС}}$  за каждый календарный год предлагается осуществлять как среднее арифметическое значение составляющих его показателей по формуле (2.5), а именно

$$\text{ИИ}_{\text{НДС}} = \frac{\text{ДСКБ} + \text{FI}_{\text{НДС}} + \text{НП}_{\text{НДС}}}{3}, \quad (2.5)$$

где  $\text{ИИ}_{\text{НДС}}$  – сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС;

ДСКБ – доля сальдо консолидированного бюджета за соответствующий календарный год;

$\text{FI}_{\text{НДС}}$  – индекс Франка в части НДС за соответствующий календарный год;

$\text{НП}_{\text{НДС}}$  – показатель налогообложения потребления в части НДС за соответствующий календарный год.

А.Н. Захаров и К.С. Серединская в статье «Оценка эффективности региональной политики в Испании» отмечают, что «одним из наиболее показательных и распространенных методов оценки экономического роста, особенно в сфере региональных диспропорций, является метод «сигма-конвергенции». Сигма-конвергенция показывает, как различия между

разными группами изменяются со временем относительно выбранного экономического критерия (к примеру, ВВП на душу населения, ВВП одного работника, и т.д.), другими словами, сигма-конвергенция определяется как уменьшение во времени вариации (неравенства, дифференциации) уровней экономического развития регионов» [49, с. 32].

Авторы отмечают, что «сигма-конвергенция вычисляется следующими способами:

- метод среднеквадратического отклонения (стандартное отклонение);
- дисперсия (коэффициент вариации);
- коэффициент Джини» [49, с. 32].

Как было указано выше, в соответствии с методикой СИЕИ для нахождения степени конвергенции используется коэффициент вариации. Коэффициент вариации рассчитывается по формуле (2.6)

$$CV = \frac{\delta}{\bar{X}} \times 100, \quad (2.6)$$

где CV – коэффициент вариации;

$\delta$  – среднеквадратическое отклонение;

$\bar{X}$  – среднее арифметическое значение показателей в выборке [14, с. 406-407].

В свою очередь, среднеквадратическое отклонение рассчитывается по формуле (2.7)

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (y_i - \bar{y})^2}{N}}, \quad (2.7)$$

где  $\delta$  – среднеквадратическое отклонение;

N – количество показателей в выборке;

i – порядковый номер показателя в выборке;

$y_i$  – конкретное значение показателя;

$\bar{y}$  – среднее арифметическое значение показателей в выборке [33, с. 66].

Путем математических преобразований показатель коэффициента вариации принимает следующий вид формулы (2.8)

$$CV = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (y_i - \bar{y})^2}{N}}}{\bar{y}} \times 100, \quad (2.8)$$

где  $CV$  – коэффициент вариации;

$N$  – количество показателей в выборке;

$i$  – порядковый номер показателя в выборке;

$y_i$  – конкретное значение показателя;

$\bar{y}$  – среднее арифметическое значение показателей в выборке.

С учетом вышесказанного для целей настоящего исследования предлагаются следующие этапы расчета степени интеграции НДС в ЕАЭС:

1) подготовка исходных данных на основании официальных сайтов министерств финансов, органов государственной статистики стран ЕАЭС, органов ЕАЭС (например, ЕЭК), международных организаций (например, Всемирный банк) на каждый год анализируемого периода (2013 – 2023 гг.):

- доходы консолидированного бюджета бюджетной системы стран, в местной валюте;
- расходы консолидированного бюджета бюджетной системы стран, в местной валюте;
- ВВП стран ЕАЭС, в местной валюте;
- население стран, человек;
- налоговые доходы в виде НДС стран ЕАЭС, в местной валюте;
- расходы домохозяйств на конечное потребление стран ЕАЭС, в местной валюте;



2) расчет ДСКБ,  $FI_{НДС}$ ,  $НП_{НДС}$  и сводного  $ИИ_{НДС}$  по каждой стране и за каждый календарный год исследуемого периода;

3) расчет  $CV$  отдельно по каждому показателю индекса и в отношении самого индекса за каждый календарный год анализируемого периода.

Гипотеза расчета степени сигма-конвергенции налоговых систем стран ЕАЭС строится на основании данных последних лет. В частности, согласно данным ЕАБР, индекс конвергенции фискальной политики в отношении стран постсоветского пространства за период 2009–2012 гг. показывает разнонаправленную динамику. В частности, в докладе «Система индикаторов евразийской интеграции II. Доклад № 22» Е.Ю. Винокуров, Е.Б. Балтер, Е.В. Бессонова и другие авторы отмечают, что «для групп СНГ-12 и ЕЭП-3 наблюдается снижение уровня интеграции, а для группы ЦА-4 – незначительное ее повышение. Стоит отдельно отметить динамику индекса конвергенции для группы ЕврАзЭС-5. В 2011 г. выявлено существенное снижение уровня интеграции, за которым последовало еще более сильное повышение уровня конвергенции» [18, с. 97], главным образом, за счет России и Беларуси.

Таким образом, сложно сделать вывод о том, какой уровень интеграции в области налогово-бюджетной политики наблюдается у стран ЕАЭС в настоящее время, особенно с учетом того, что последние данные представлены за 2012 г. и ранее. Однако, с учетом тех качественных различий в налогообложении НДС трансграничных операций между странами ЕАЭС можно выдвинуть гипотезу о том, что степень интеграции в области НДС в Союзе за последние годы не повысилась (либо понизилась, либо осталась на уровне 2012 г.).

**Подготовка исходных данных.** Для целей настоящего исследования использовались данные за 2013–2022 гг. (данные за 2023 г. на момент расчетов отсутствуют) из следующих информационных ресурсов:

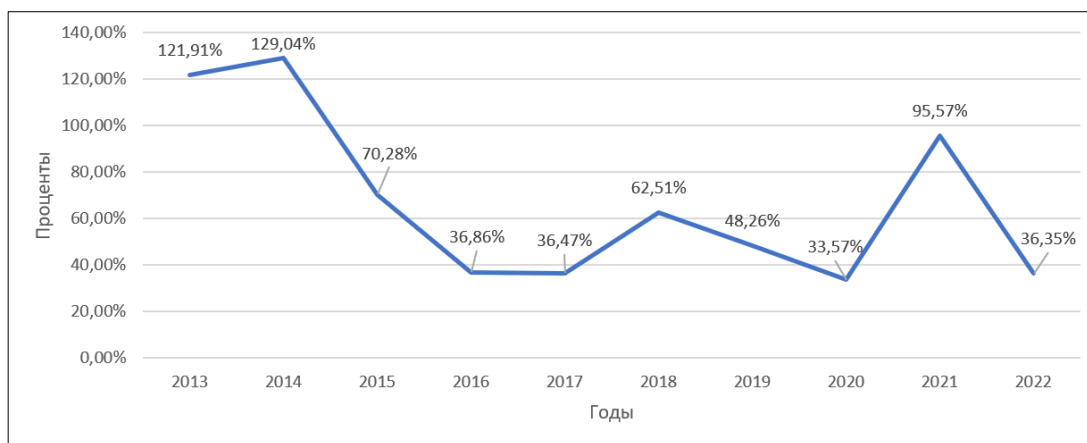
– департамент статистики ЕЭК. Данные использовались для целей расчета сальдо консолидированного бюджета (млрд единиц местной валюты); НДС на товары, работы и услуги (млрд единиц местной валюты); численности постоянного населения в среднем за год (чел.); ВВП в текущих ценах (млрд единиц местной валюты) [36] каждой страны ЕАЭС;

– данные информационно-новостных агентств. В частности, был использован ресурс «БЕЛТА» для целей расчета доходов и расходов консолидированного бюджета бюджетной системы Республики Беларусь за 2022 г., так как по данным ЕЭК какие-либо значения показателей консолидированного бюджета бюджетной системы республики за 2022 г. отсутствовали [79];

– статистика Всемирного банка. Данные использовались для целей расчета расходов домохозяйств на конечное потребление каждой страны ЕАЭС [131].

**Расчет показателей.** Для целей расчетов все стоимостные данные были приведены в единицы (вместо млрд и млн). Далее были рассчитаны ДСКБ,  $FI_{ндс}$ ,  $NP_{ндс}$  и  $II_{ндс}$  по каждой стране ЕАЭС за каждый календарный год периода 2013-2022 гг., используя, соответственно, формулы (2.3), (2.2), (2.4), (2.5). Получившиеся значения ДСКБ,  $FI_{ндс}$ ,  $NP_{ндс}$ , и  $II_{ндс}$  представлены в приложении В.

**Расчет коэффициентов вариации.** Далее были рассчитаны  $CV_{дскб}$ ,  $CV_{FI_{ндс}}$ ,  $CV_{NP_{ндс}}$ ,  $CV_{II_{ндс}}$  по каждой группе показателей. Динамика  $CV_{дскб}$  представлена ниже на рисунке 2.1:



Источник: составлено автором по данным [36].

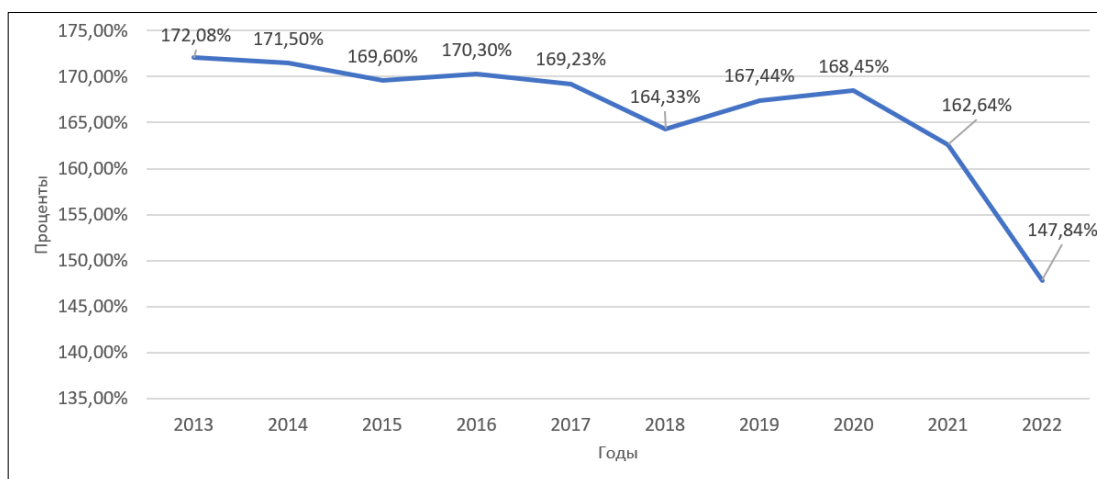
Рисунок 2.1 – Динамика коэффициента вариации ДСКБ в ЕАЭС за 2013-2022 гг.

Анализ динамики коэффициента вариации ДСКБ показывает изменение степени интеграции стран ЕАЭС по показателю «доля сальдо консолидированного бюджета в ВВП». Из графика видно, что на рубеже 2013-2014 гг. коэффициент вариации был очень высоким – более 120%. Это свидетельствует о дивергенции структуры доходов и расходов стран ЕАЭС. Однако, начиная с 2014 г., ситуация начинает меняться в противоположную сторону. Так, вплоть до 2017 г.  $CV_{ДСКБ}$  сократился почти до 36%. Представляется, что причиной такой резкой конвергенции является учреждение ЕАЭС в 2014 г. и, как следствие, внедрение комплекса мероприятий, направленных на усиление темпов интеграции в рамках Союза, а также унификация подходов к налогово-бюджетному регулированию. Тем не менее, дальнейшие темпы интеграции снижаются: в течение 2017 – 2022 гг. уровень конвергенции, в общем и целом, не меняется. Наблюдаются лишь колебания как в сторону дальнейшей конвергенции (в 2020 г. – до 33,57%), так и в сторону дивергенции (в 2021 г. – почти до 100%). Представляется, что такие существенные колебания показателя в 2021 г. связаны с последствиями мер, направленных на предотвращение коронавирусной инфекции COVID-19. Примечательно, что в 2022 г. конвергенция опять усиливается, вероятно, из-за начала СВО и, как следствие, интенсификации международной торговли между странами ЕАЭС ввиду введения санкций в отношении Беларуси и

России и переориентации этих стран на торговлю с Арменией, Казахстаном и Киргизией.

Таким образом, если анализировать динамику  $CV_{ДСКБ}$  за период 2013-2022 гг., то, в целом, можно говорить о некотором сближении структуры доходов и расходов стран ЕАЭС, которая усилилась в связи с учреждением ЕАЭС в 2014 г. и началом СВО в 2022 г. Однако, если анализировать период существования ЕАЭС, то, начиная с 2016 г., данный показатель практически не изменился: в 2016 г. и 2022 г. он составляет чуть более 36%. Таким образом, несмотря на то, что фактор ЕАЭС повлиял на некоторое выравнивание ДСКБ на рубеже 2014-2016 гг., в настоящее время роль ЕАЭС как фактора конвергенции структуры бюджетов бюджетных систем стран ЕАЭС не просматривается – вероятно, фактор ЕАЭС себя исчерпал, и на сближение значений этого показателя в настоящее время влияют иные факторы, как, например, СВО.

Динамика  $CV_{FI_{ндс}}$  в графическом виде представлена на рисунке 2.2:



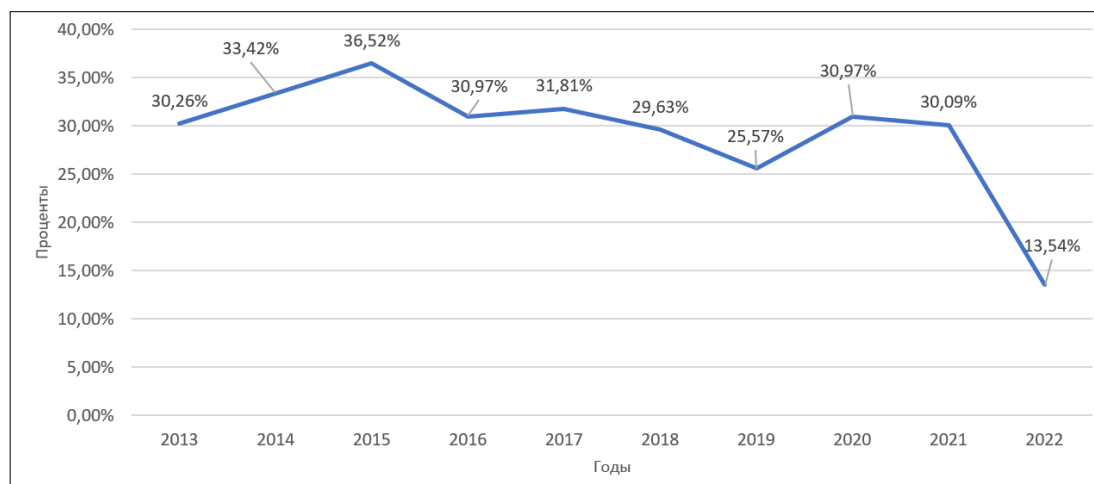
Источник: составлено автором по данным [36].

Рисунок 2.2 – Динамика коэффициента вариации индекса Франка в ЕАЭС за 2013-2022 гг.

Динамика коэффициента вариации  $FI_{ндс}$  отличается от динамики коэффициента вариации ДСКБ. Так,  $CV_{FI_{ндс}}$  на протяжении периода 2013-2020 гг. существенно не изменился и остался равен значению около 170%, что свидетельствует о достаточно высоком уровне дивергенции между странами

по уровню налоговой нагрузки. Представляется, что учреждение ЕАЭС в 2014 г. существенно не повлияло на сближение уровня налоговой нагрузки в части НДС в странах ЕАЭС. При этом, аналогично  $CV_{ДСКБ}$ , на  $CV_{FI\text{ НДС}}$ , вероятно, повлияли последствия коронавирусной инфекции COVID-19 (в 2021 г. значение индекса начало сокращаться) и начало СВО, которое еще больше ускорило снижение значения этого показателя: в 2022 г. он сократился до уровня ниже 150%. Таким образом, можно говорить о том, что учреждение ЕАЭС не стало фактором, влияющим на сближение уровня налоговой нагрузки в странах ЕАЭС, что может свидетельствовать об отсутствии мероприятий по существенному сближению законодательства ЕАЭС в части НДС. При этом реакция стран на внешние шоки, такие как COVID-19 или СВО, в части налоговой политики была, во многом схожей.

Динамика  $CV_{НП\text{ НДС}}$  в графическом виде представлена на рисунке 2.3:



Источник: составлено автором по данным [36].

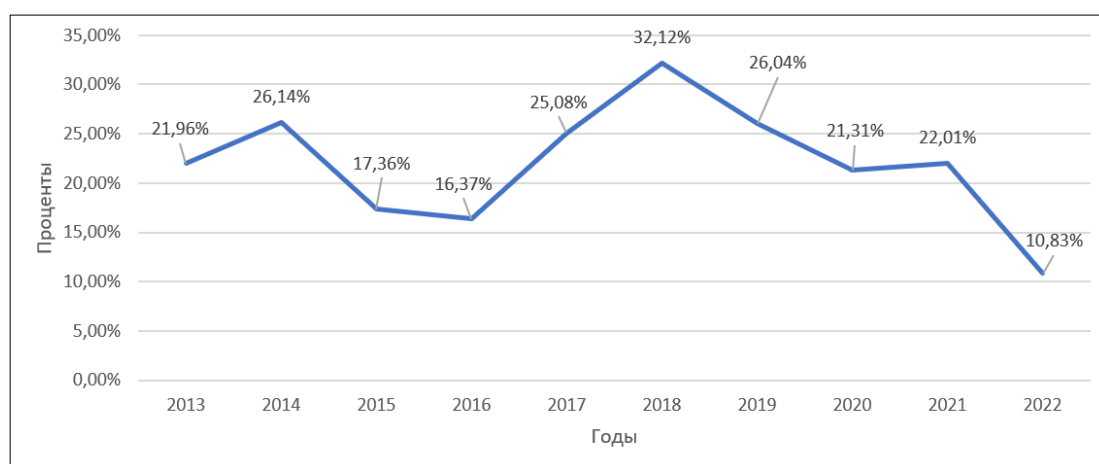
Рисунок 2.3 – Динамика коэффициента вариации показателя налогообложения потребления в ЕАЭС за 2013-2022 гг.

Динамика  $CV_{НП\text{ НДС}}$  отличается от динамики двух предыдущих показателей. Начиная с 2015 г. наблюдается устойчивое снижение  $CV_{НП\text{ НДС}}$ : так, значение этого показателя сократилось с 36,52% в 2015 г. до 25,57% в 2019 г. Однако далее наблюдаются колебания: рост в 2020 г. и дальнейшее снижение в 2021 г. и 2022 г. Представляется, что основными факторами

указанных колебаний, аналогично двум предыдущим показателям, стали последствия коронавирусной инфекции COVID-19 и начало СВО в 2022 г. Примечательно, что степень конвергенции  $НП_{НДС}$  в связи с началом СВО усиливается, достигнув наибольшей степени за весь период анализируемого периода.

Таким образом, из трех показателей, составляющих сводный индекс интеграции ЕАЭС в части НДС, влияние создания ЕАЭС в долгосрочной перспективе наблюдается только у  $НП_{НДС}$ , что подтверждается динамикой  $CV_{НП_{НДС}}$ . У  $CV_{ДСКБ}$  влияние ЕАЭС ограничено по времени (только в 2014 – 2016 гг.), у  $CV_{FI_{НДС}}$  оно отсутствует. На все три показателя существенно влияют внешние обстоятельства: коронавирусная инфекция COVID-19 и начало СВО, причем последний фактор оказывает наиболее существенное влияние на степень конвергенции показателей. Представляется, что это связано с введением санкций в отношении Беларуси и России и, как следствие, переориентацией этих стран на торговлю с Арменией, Казахстаном и Киргизией.

**Расчет сводного  $CV_{ИИ_{НДС}}$ .** Коэффициент вариации сводных индексов интеграции ЕАЭС в части НДС представлен на рисунке 2.4:



Источник: составлено автором по данным [36].

Рисунок 2.4 – Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции ЕАЭС в части НДС за 2013-2022 гг.

$CV_{ИИ_{НДС}}$  целесообразно проанализировать на нескольких отрезках:

- 2013-2016 гг. – отчетливо видно, что в связи с учреждением ЕАЭС в 2014 г. конвергенция стран ЕАЭС в части НДС усиливается:  $ИИ_{НДС}$  снижается с почти 26,14% в 2014 г. до 16,37% в 2016 г.;
- 2016-2021 гг. – несмотря на некоторые колебания индекса в 2018 г. до уровня 32,12%, в целом, данный показатель на протяжении периода выглядел достаточно стабильным: с 16,37% в 2016 г. он увеличился до 22,01% в 2021 г., что свидетельствует о некоторой незначительной дивергенции подходов к налоговому регулированию трансграничных операций между странами ЕАЭС в части НДС в течение указанного периода. Примечательно, что последствия коронавирусной инфекции COVID-19 не оказали существенного влияния на данный показатель: в 2021 г. он изменился лишь менее, чем на 1 п. п. по сравнению с предыдущим годом. Однако в 2022 г.  $ИИ_{НДС}$  существенно сократился почти в 2 раза: с 22,01% в 2021 г. до 10,83% в 2022 г., что свидетельствует о существенной конвергенции подходов к налоговому регулированию международных торговых операций между странами ЕАЭС в части НДС в этом году.

Таким образом, ранее выдвинутая гипотеза о том, что степень интеграции в области НДС в ЕАЭС за последние годы не повысилась (либо понизилась, либо осталась на уровне 2012 г.), подтверждается лишь частично. С одной стороны, на протяжении 2013-2022 гг. наблюдается усиление конвергенции стран ЕАЭС по всем четырем показателям:  $ДСКБ$ ,  $FI_{НДС}$ ,  $НП_{НДС}$ , и  $ИИ_{НДС}$ . Это может свидетельствовать о том, что степень интеграции ЕАЭС в части подходов к налоговому регулированию НДС за последние годы увеличилась. С другой стороны, влияние политики самого Союза на данный процесс видится ограниченным. Так, по двум показателям ( $ДСКБ$  и  $ИИ_{НДС}$ ) наблюдается лишь краткосрочный эффект фактора учреждения ЕАЭС на протяжении 2014-2016 гг., в то время как на фактор  $FI_{НДС}$  ЕАЭС не повлиял. И лишь только в отношении  $НП_{НДС}$  наблюдается устойчивое влияние создание

ЕАЭС на протяжении длительного периода 2014-2019 гг. При этом, гораздо большее влияние на уровень интеграции в области НДС в ЕАЭС оказали внешние шоки, из которых выделяется начавшаяся в 2022 г. СВО. Таким образом, видится, что положительная динамика степени конвергенции подходов к налоговому регулированию внешнеторговых операций между странами ЕАЭС в части НДС является следствием внешних обстоятельств, на которые страны не могут повлиять (например, санкции) и к которым страны приспосабливаются, а не результатом осознанной и скоординированной налоговой политики на протяжении нескольких лет существования ЕАЭС [23, с. 63]. Этот вывод, по сути, подтверждает существование диалектического противоречия в рамках ЕАЭС: необходимость гармонизации подходов к взиманию НДС уступает стремлению стран установить пределы интеграции и гармонизации, исходя из собственного налогового суверенитета.



## Глава 3

### **Направления совершенствования принципов взимания НДС с использованием методов финансово-экономического моделирования**

#### **3.1 Научно-методический подход к обоснованию экономических результатов перехода от принципа «страны назначения» к принципу «страны цепочки продаж» при взимании НДС**

Как указано автором в 1-й главе, альтернативным принципом сложившимся в настоящее время подходам взимания НДС является принцип «страны цепочки продаж», который заключается в том, что НДС при трансграничной торговле должен взиматься не только в одной стране, а во всех странах, резиденты которых участвуют в совершении хозяйственной операции. Налоговая база по НДС должна распределяться между странами-участницами пропорционально их «вкладу» в формирование итоговой стоимости, которая измеряется суммой затрат на оплату труда (формируются за счет продавца) и получаемой продавцом прибылью (формируется за счет покупателя).

Однако для того, чтобы сделать вывод об экономической целесообразности внедрения указанного принципа в практику налогового регулирования, необходимо продемонстрировать, как повлияет внедрение принципа «страны цепочки продаж» на страны-участницы международных объединений, а также на их уровень интеграции. Это можно сделать на примере стран ЕАЭС за 2013-2022 гг. Для этого автором подготовлены 3 модели, которые различаются по способу взимания НДС при трансграничной торговле между странами ЕАЭС, и проведен их сравнительный анализ с точки зрения эффекта, который они оказывают на степень интеграции и на бюджеты бюджетных систем стран ЕАЭС:

- модель «А» («как есть»): соответствует текущему принципу взимания НДС «по стране назначения». Модель «А» является базой для сравнительного анализа;

- модель «Б»: модель, построенная по принципу «страны цепочки продаж», методологические особенности которого были описаны в главе 1. Целью данной модели является прогнозирование сумм НДС, уплаченных в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг. в случае, если в указанных странах при трансграничной торговле в течение аналогичного периода времени вместо принципа «страны назначения» применялся принцип «страны цепочки продаж»;

- модель «В»: модель, являющаяся альтернативной по отношению к модели «Б» и построенная по принципу «страны происхождения» [25, с. 155].

Характеристики модели «А» были подробно исследованы в рамках главы 2, в которой для оценки текущего уровня интеграции стран ЕАЭС касательно налогового регулирования внешнеторговых операций в части НДС были рассчитаны коэффициенты вариации четырех показателей: доли сальдо консолидированного бюджета (ДСКБ), индекса Франка для целей НДС ( $FI_{НДС}$ ), налогообложения потребления для целей НДС ( $НП_{НДС}$ ), и сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $ИИ_{НДС}$ ). Для построения моделей «Б» и «В» необходимо рассчитать аналогичные показатели, но с учетом новых вводных, после чего эти показатели должны быть сопоставлены между моделями «А», «Б» и «В».

Построение модели «Б» можно разделить на 3 этапа: в рамках этапа 1 рассчитываются суммы НДС, подлежащие уплате в каждой стране ЕАЭС при изменении подхода к взиманию НДС по принципу «страны цепочки продаж», в рамках этапа 2 определяются суммы НДС, фактически уплаченные в каждой стране ЕАЭС при ввозе товара из других стран ЕАЭС по принципу «страны назначения», в рамках этапа 3 делаются корректировки: к текущей сумме НДС, полученной страной ЕАЭС, прибавляются суммы налога, получившиеся

в рамках этапа 1, и отнимаются суммы налога, получившиеся в рамках этапа 2.

Далее рассматриваются основные шаги этапа 1:

1) выгружены данные по экспорту из стран ЕАЭС в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира в приложении Г. Необходимость данного показателя заключается в том, что сумма экспорта из страны ЕАЭС, по сути, эквивалентна выручке экспортеров этой страны, на основании которой, в частности, рассчитывается НДС по новой модели. Для целей анализа использовались только данные экспорта товаров, данные по экспорту услуг и работ не учитывались. Это объясняется тем, что на основе данных по экспорту товаров более реалистично построить модель взимания НДС, чем на основе данных всего экспорта, включая экспорт услуг: в отношении товаров в настоящее время применяются универсальные подходы к налогообложению НДС (по «стране назначения»), в то время как в отношении услуг порядок налогообложения НДС зависит от вида услуг, а также от применимого законодательства. Очевидно, что выделить каждый вид услуг в экспорте страны в зависимости от порядка его налогообложения НДС с практической точки зрения не представляется возможным, поэтому для целей моделирования выбран экспорт товаров. В этой связи здесь и далее под экспортом подразумевается экспорт товаров, если не указано иное.

Также в рамках указанного шага использовалось допущение, что ЕАЭС в текущем составе из пяти стран фактически существует с 2013 г. Это объясняется необходимостью сопоставимости данных: формально Договор о ЕАЭС был подписан только в 2014 г. и вступил в силу с 01.01.2015, поэтому в течение 2013-2014 гг. данные по экспорту в ЕАЭС в принципе не применимы, так как в тот период такого объединения, как ЕАЭС, не существовало. Кроме того, Киргизия присоединилась к ЕАЭС только в августе 2015 г. [42] Однако для целей исследования необходимо проанализировать внешнюю торговлю между пятью странами ЕАЭС не только в период существования Союза в текущем составе, то есть с августа 2015 г. по 2022 г. включительно, но и до его

формального учреждения, то есть начиная с 2013 г. Это позволит увидеть динамику показателей внешней торговли между странами ЕАЭС в течение всего исследуемого периода.

Как указывается в статье Д.М. Волкова и Л.В. Полежаровой «Sales chain VAT principle as a factor of economic integration in the EAEU», «за 2013-2014 гг. информация о сумме экспорта была получена из национальных статистических источников: Статистического комитета Республики Армения [5], Национального статистического комитета Республики Беларусь [22], Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан [102], Национального статистического комитета Киргизской Республики [20], Росстата [19]. В части 2015-2021 гг. использовались статистические данные ЕЭК. Что касается 2022 г., то в отношении Армении, Беларуси (в части общего объема экспорта), Казахстана, Киргизии использовались данные вышеупомянутых национальных статистических органов. Информация в отношении Беларуси (в части экспорта в Россию) и России за 2022 г. в статистических источниках отсутствует, так как национальные органы Беларуси [15] и России [111] в 2022 г. прекратили публикацию соответствующих данных. В качестве источников указанной информации использовались данные по импорту вышеупомянутых национальных статистических органов Армении, Киргизии и Казахстана, а также новостных агентств, в частности, ТАСС (в части товарооборота между Россией и Беларусью) [67] и Интерфакс [120] (в части общего импорта и экспорта России). При этом что касается экспорта Беларуси и России в другие страны ЕАЭС, то делается допущение, что экспорт Беларуси и России в Армению, Киргизию, Казахстан равен импорту указанных стран из Беларуси и России соответственно» [26, с. 1140], то есть, по сути, применяется метод «зеркальной статистики», разработанный учеными Института проблем рынка РАН [62, с. 7]. Несмотря на то, что, как отмечает В.Б. Мантусов, с методологической точки зрения к методу «зеркальной статистики» имеется большое количество вопросов, иного потенциально применимого метода,

который бы демонстрировал сопоставимые результаты, не существует по той причине, что, как указывалось ранее, национальные статистические органы России и Беларуси не публикуют данные, а текущие оценки торговых показателей России и Беларуси носят экспертный характер, поэтому полагаться на них для целей научного исследования не представляется возможным. Соответственно, применение метода «зеркальной статистики» в данном случае вполне оправдано.

Как итог, для целей исследования собираются данные, которые показывают объем экспорта из каждой страны ЕАЭС в каждую другую страну ЕАЭС, а также общий экспорт из каждой страны ЕАЭС в страны, не входящие в ЕАЭС, за период 2013-2022 г. С учетом особенностей публикации данных по внешней торговле вся информация по экспорту представлена в долл. США;

2) рассчитана доля экспорта в ВВП каждой страны ЕАЭС за каждый год в течение 2013-2022 гг. по формуле (3.1)

$$EX_{GDP} = \frac{[\text{Экспорт в страны ЕАЭС}] + [\text{Экспорт не в страны ЕАЭС}]}{\text{ВВП в текущих ценах}} \times 100, \quad (3.1)$$

где  $EX_{GDP}$  – доля экспорта в ВВП;

Экспорт в страны ЕАЭС и экспорт не в страны ЕАЭС – суммы, которые получены в рамках этапа 1;

ВВП в текущих ценах – валовый внутренний продукт в текущих ценах. Для сопоставимости данных между числителем и знаменателем использовался ВПП в долл. США. В качестве источника информации использовались данные Всемирного банка [127].

Данные по доле экспорта в ВВП каждой страны ЕАЭС за каждый год в течение 2013-2022 гг. представлены в приложении Д;

3) рассчитана сумма затрат, приходящаяся на экспорт. Необходимость данного показателя объясняется особенностью принципа «страны цепочки продаж» в части взимания НДС при трансграничной торговле, рассмотренный в главе 2. Как было указано ранее на примере

упрощенной модели и как отмечают Д.М. Волков и Л.В. Полежарова в статье «Sales chain VAT principle as a factor of economic integration in the EAEU», «с экономической точки зрения налоговой базой по НДС является добавленная стоимость, которая формируется за счет расходов на оплату труда и прибыли. Таким образом, найти сумму расходов на оплату труда и прибыль можно путем вычитания затрат из выручки. Как было указано ранее, показатель выручки хозяйствующих субъектов известен, так как он эквивалентен сумме экспорта. В качестве показателя затрат целесообразно использовать Gross capital formation («валовое накопление капитала» или «ВНК»), данные по которому публикует Всемирный банк (в части Киргизии за 2019-2022 гг. данные, опубликованные Всемирным банком, отсутствуют, поэтому информация за указанный период была получена из Национального статистического комитета Киргизской Республики и переведена в долл. США по среднегодовому курсу по данным Национального банка Киргизской Республики [84]). Как указывает Всемирный банк, ВНК (или валовые внутренние инвестиции) – это сумма расходов на приобретение основных средств и товарно-материальных ценностей в рамках страны. Основные средства включают мелиорацию земли (устройство изгородей, рвов, дренажной системы и так далее), приобретение станков и оборудования; строительство автомобильных и железных дорог, а также прочей инфраструктуры, включая школы, офисы, больницы, частные жилые помещения, постройки коммерческого и промышленного назначения. Товарно-материальные ценности – это запасы товаров, имеющиеся у компаний и необходимые в случае временных и непредсказуемых колебаний объема производства или продаж, а также незавершенное производство. Согласно СНС 1993 г., чистый прирост материальных ценностей тоже представляет собой накопление капитала [127]. С учетом определения Всемирного банка, представляется, что ВНК является показателем, который в наиболее полной мере отражает уровень затрат экономических субъектов в экономике страны. Таким образом, зная значение ВНК по каждой стране

ЕАЭС за 2013-2022 г., а также объем экспорта, можно найти базу для расчета НДС. Однако для целей ее определения необходимо не общее значение ВНК по всей экономике страны, а сумма ВНК, приходящаяся на экспортные операции» [26, с. 1141]. Представляется, что ее можно рассчитать по формуле (3.2)

$$\text{ВНК}_{\text{EX}} = \text{ВНК} \times \text{EX}_{\text{GDP}}, \quad (3.2)$$

где  $\text{ВНК}_{\text{EX}}$  – сумма ВНК, приходящаяся на экспортные операции;

$\text{ВНК}$  – валовое накопление капитала;

$\text{EX}_{\text{GDP}}$  – доля экспорта в ВВП.

Данные по  $\text{ВНК}_{\text{EX}}$  каждой страны ЕАЭС за каждый год в течение 2013-2022 гг. представлены в приложении Е;

4) рассчитана сумма затрат, приходящаяся на экспорт в каждую страну ЕАЭС. Для этих целей сумма затрат, приходящаяся на экспорт в рамках страны и рассчитанная на шаге 3, распределяется между странами ЕАЭС пропорционально доле экспорта из этой страны в каждую страну ЕАЭС в общей сумме экспорта этой страны. Данные по затратам, приходящимся на экспорт в каждую страну ЕАЭС, представлены в приложении Ж;

5) рассчитана условная «добавленная стоимость» при экспорте по каждой стране в другие страны ЕАЭС. Для этих целей из суммы экспорта из страны ЕАЭС в каждую другую страну ЕАЭС, рассчитанной на шаге 1, вычитается сумма затрат, приходящаяся на экспорт из страны ЕАЭС в каждую другую страну ЕАЭС, которая рассчитана на шаге 4. Таким образом, в отношении каждого товарного потока между странами ЕАЭС попарно за каждый год в течение 2013-2022 гг. формируется условная «добавленная стоимость». Этот показатель является налоговой базой для расчета потенциальной суммы НДС, которая должна быть исчислена и уплачена в каждой стране, участвующей в международной торговле. Показатель

рассчитан в долл. США. Данные условной добавленной стоимости представлены в приложении И;

б) условная «добавленная» стоимость, рассчитанная на шаге 5, далее распределяется пропорционально ключам распределения, о которых было подробно написано в главе 2: труду и прибыли. Смысл данного распределения заключается в том, чтобы налоговую базу (условную «добавленную стоимость») распределить между странами: затраты на труд соотносятся с долей продавца (экспортера), а прибыль соотносится с долей покупателя (импортера).

Для нахождения сумм затрат труда и прибыли необходимо обратиться к теории ВВП. В экономической науке существует 3 метода расчета ВВП, которые дают одинаковые результаты: доходный метод, расходный метод и производственный метод. В частности, формула ВВП по доходному методу представлена в виде формулы (3.3)

$$\begin{aligned} \text{«ВВП} = & \text{заработная плата} + \text{аренда} + \text{проценты} + \text{прибыль} + \\ & + \text{налоги с продаж} + \text{амортизация} + \text{чистый доход от иностранного} \\ & \text{фактора,} \end{aligned} \quad (3.3)$$

где ВВП – валовый внутренний продукт» [115, с. 384].

Как указывают Д.М. Волков и Л.В. Полежарова в статье «Sales chain VAT principle as a factor of economic integration in the EAEU», «вышеуказанная формула соответствует классическому подходу к определению суммы НДС с помощью доходного метода. Если обратиться к национальным статистическим источникам стран ЕАЭС, то в них ВВП доходным методом рассчитывается более упрощенно. Так, в Армении [77], Казахстане [102] и России [78] ВВП по методу доходов рассчитывается путем сложения сумм оплаты труда, чистых налогов и суммы валовой прибыли и смешанных доходов (в Казахстане из-за особенностей публикуемой статистики в качестве валовой прибыли используется сумма чистой прибыли / чистых смешанных



доходов и потребления основного капитала). В Беларуси [16] и Киргизии [76] к указанным элементам добавляются субсидии, но с обратным знаком. Информация о величине ВВП стран ЕАЭС, рассчитанного по доходному методу, в разрезе составных элементов представлена в приложении К. Стоит отметить, что сумма оплаты труда и валовой прибыли эквивалентна ВВП, очищенному от чистых налогов и субсидий, что, по сути, близко к показателю валовой добавленной стоимости в исходных ценах (Gross value added at basic prices), который публикуется Всемирным банком [130] и рассчитывается как разность ВВП и чистых налогов на конечное производство» [26, с. 1142].

Таким образом, при наличии данных о суммах оплаты труда и прибыли, составляющие условную «добавленную стоимость» (или валовую добавленную стоимость, согласно данным Всемирного банка), рассчитываются доли труда и прибыли по отношению друг к другу за период 2013-2022 гг., которые выражены в процентах. Соответствующие данные представлены в приложении Л;

7) с учетом того, что указанная на шаге 5 условная «добавленная стоимость» представляет собой налоговую базу, а также что процентные соотношения составляющих ее элементов (оплата труда и прибыль) известны, добавленная стоимость далее распределяется пропорционально доле оплаты труда и прибыли: доля добавленной стоимости, относящаяся к оплате труда, является частью налоговой базы, подлежащей налогообложению в стране экспортера, а доля добавленной стоимости, относящаяся к прибыли, является частью налоговой базы, подлежащей налогообложению в стране импортера. Получившиеся стоимостные значения добавленной стоимости в разрезе стран ЕАЭС представлены в приложении М;

8) получившиеся значения в отношении каждой страны ЕАЭС за соответствующий календарный год, суммируются: доля добавленной стоимости, распределенная пропорционально оплате труда, в части экспорта из соответствующей страны ЕАЭС плюс доля добавленной стоимости,

распределенная пропорционально прибыли, в части экспорта из другой страны ЕАЭС в соответствующую страну ЕАЭС. Получившееся значение умножается на стандартную ставку НДС, применяемую в каждой стране ЕАЭС, пониженные (специальные) ставки НДС при этом не используются. Например, для того чтобы определить налоговую базу Армении в части экспорта из Армении в Казахстан в 2017 г., необходимо использовать данные за 2017 г.: к производству добавленной стоимости в части экспорта из Армении в Казахстан и доли оплаты труда нужно прибавить производство добавленной стоимости в части экспорта из Казахстана в Армению и доли прибыли. Получившееся значение умножается на базовую налоговую ставку НДС в Армении (20%). Исчисленные суммы НДС, подлежащие уплате в каждой стране ЕАЭС в разрезе экспорта из этой страны в другие страны ЕАЭС, представлены в приложении Н;

9) принимая во внимание, что показатели, указанные выше, рассчитаны в долл. США, их необходимо перевести в национальные валюты стран ЕАЭС – для пересчета показателя за каждый календарный год применяется среднегодовой курс долл. США по отношению к национальным валютам стран ЕАЭС. Указанный среднегодовой курс рассчитывается с использованием данных, публикуемых национальными банками стран ЕАЭС, и он эквивалентен среднеарифметическому курсу долл. США за соответствующий календарный год. Используемые курсы валют представлены в приложении П;

10) на заключительном этапе происходит подсчет общей суммы НДС, которую получит каждая страна ЕАЭС за период с 2013-2022 гг. в результате изменения подхода к методу взимания НДС, в национальных валютах стран ЕАЭС, используя среднегодовые курсы доллара США, рассчитанные на шаге 9. В результате становится известно, сколько НДС будет уплачено в каждой стране при использовании модели взимания НДС при трансграничной торговле в рамках ЕАЭС, построенной по принципу «страны цепочки продаж» [25, с. 157]. Информация о суммах НДС, подлежащих уплате в каждой стране

ЕАЭС в разрезе экспорта из этой страны в другие страны ЕАЭС, представлена в приложении Р. Итоговые данные представлены в таблице 3.1:

Таблица 3.1 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж»

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	34,5	40,7	44,5	45,5	61,6	71,5	88,4	86,5	110,1	181,6
Беларусь	2,4	2,7	3,2	4,0	4,8	5,9	6,0	6,0	8,7	10,3
Казахстан	152,8	156,5	145,3	186,1	235,1	285,0	345,2	352,4	526,1	619,4
Киргизия	7,0	7,1	6,3	5,8	7,5	9,3	8,9	9,1	14,7	18,9
Россия	138,5	159,3	193,6	203,3	221,9	255,0	259,4	260,0	332,9	336,8
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 36; 38; 45; 51; 57; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Далее следует этап 2 построения модели «Б», в рамках которого определяются суммы НДС, фактически уплаченные в каждой стране ЕАЭС при ввозе товара из других стран ЕАЭС по принципу «страны назначения», который применяется в настоящий момент. Статистика ЕЭК, а также национальные статистические органы стран ЕАЭС не публикуют информацию о суммах НДС, уплаченных при ввозе товара в разбивке по каждой стране, откуда ввозится товар (публикуются валовые данные о суммах уплаченного НДС при ввозе). Для того, чтобы определить, сколько НДС уплачивается при импорте в страну ЕАЭС из каждой другой страны ЕАЭС, применяется следующая последовательность действий:

1) выгружены данные о суммах НДС, уплаченных в странах ЕАЭС за 2013-2022 г. Для этого использовались данные ЕЭК [36]. Соответствующие данные представлены в приложении С. Аналогично шагу 1 этапа 1 делается допущение, что ЕАЭС фактически существует в составе пяти стран с 2013 г.;

2) выгружены данные по импорту в страны ЕАЭС из других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира. Для целей анализа использовались только данные импорта товаров. Это объясняется тем, что, во-первых, на основе данных по импорту товаров более реалистично построить

модель взимания НДС, чем на основе данных всего импорта товаров и услуг: в отношении товаров применяются универсальные подходы к налогообложению НДС (по «стране назначения»), в то время как в отношении услуг порядок налогообложения НДС зависит от вида услуг, а также от применимого законодательства. Во-вторых, данные по импорту должны быть сопоставимыми с данными по экспорту, которые, как было указано выше, использовались только в части товаров. В этой связи здесь и далее под импортом подразумевается импорт товаров, если не указано иное.

Что касается статистических источников, то в части импорта использовались те же источники, которые использовались в части экспорта на этапе 1. Данные по импорту представлены в приложении Т;

3) валовая сумма НДС, уплаченная при импорте в страну ЕАЭС, распределяется между странами ЕАЭС, откуда осуществлялся импорт, пропорционально доли импорта, которая на них приходится. В результате становится известно, сколько НДС уплачено в каждой стране ЕАЭС при использовании модели взимания НДС, построенной по принципу «страны назначения», в разрезе импорта в эту страну из других стран ЕАЭС [25, с. 157]. Соответствующая информация представлена в приложении У. Итоговые данные представлены в таблице 3.2:

Таблица 3.2 – Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране назначения», при импорте из других стран ЕАЭС

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	52,9	50,6	58,1	54,6	93,8	83,4	111,6	106,0	118,6	153,4
Беларусь	3,5	3,8	4,2	4,7	6,0	7,6	7,1	6,2	9,1	7,3
Казахстан	319,4	285,6	245,1	334,9	430,8	472,4	514,7	501,7	788,2	926,9
Киргизия	9,8	11,0	12,1	11,0	13,2	16,6	16,8	14,7	23,1	28,8
Россия	109,7	125,6	138,4	151,4	166,4	195,9	235,9	240,6	310,3	409,4
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [5; 36].

Далее в рамках этапа 3 делается корректировка. Для целей корректировки рассчитывается разница между суммами НДС, подлежащими уплате в странах ЕАЭС при использовании предлагаемого автором метода «страны цепочки продаж», и суммами НДС, фактически уплаченными в странах ЕАЭС при использовании текущего метода «страны назначения». Указанная разница представлена в таблице 3.3:

Таблица 3.3 – Разница между суммами НДС, подлежащими уплате в странах ЕАЭС при использовании метода «страны цепочки продаж», и суммами НДС, уплаченными в странах ЕАЭС при использовании метода «страны назначения», за 2013-2022 гг.

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	18,4	9,9	13,6	9,1	32,2	11,8	23,2	19,4	8,4	-28,2
Беларусь	-1,0	-1,1	-1,0	-0,7	-1,2	-1,6	-1,1	-0,2	-0,4	3,0
Казахстан	-166,6	-129,1	-99,8	-148,8	-195,7	-187,4	-169,4	-149,2	-262,1	-307,5
Киргизия	-2,8	-3,9	-5,8	-5,2	-5,8	-7,3	-7,9	-5,6	-8,4	-9,9
Россия	28,8	33,7	55,2	51,9	55,5	59,1	23,5	19,4	22,6	-72,6
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

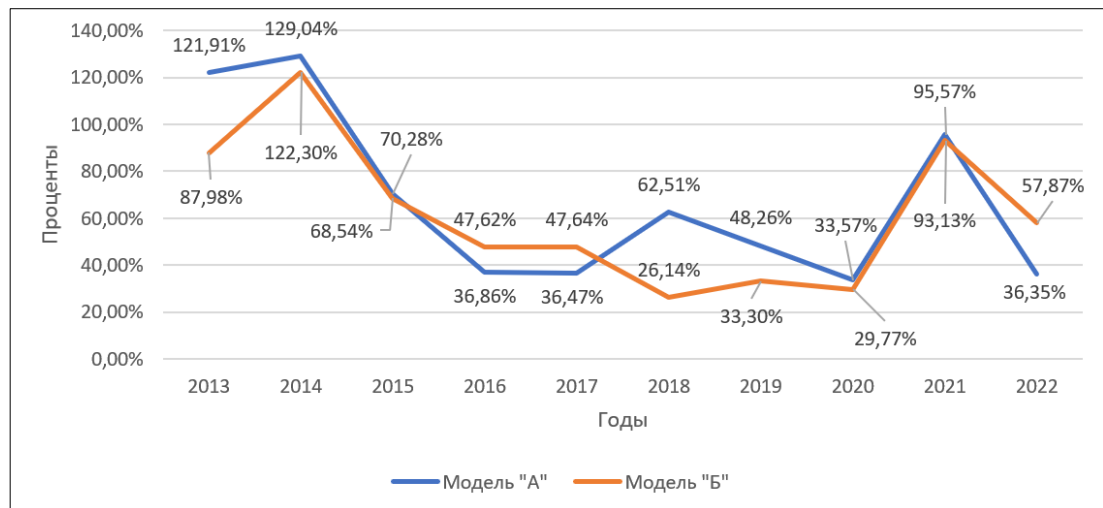
Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 36; 38; 45; 51; 57; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Так как изменение подхода к взиманию НДС ведет к изменению сумм налога, поступающего в государственные бюджеты бюджетных систем стран ЕАЭС, и, вместе с тем, к изменению сальдо бюджетов и уровня ВВП (это следует из формулы расчета ВВП по доходному методу, которая, помимо прочего, содержит «налоги с продаж»), делаются соответствующие корректировки на уровне всех стран ЕАЭС. В частности, на разницу, указанную в таблице 3.3, корректируется сальдо государственного бюджета бюджетных систем стран ЕАЭС за каждый год исследуемого периода, показатели сумм НДС, уплаченного в странах ЕАЭС, а также уровень ВВП в текущих ценах. После указанных корректировок построение модели «Б» завершается.

Для проведения сравнительного анализа между моделями «А» и «Б» необходимо на основе значений из модели «Б» рассчитать показатели

интеграции: доля сальдо консолидированного бюджета (ДСКБ), индекс Франка для целей НДС ( $FI_{\text{НДС}}$ ), налогообложение потребления для целей НДС ( $НП_{\text{НДС}}$ ), и сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $ИИ_{\text{НДС}}$ ), после чего найти их коэффициенты вариации, сравнить эти коэффициенты со значениями аналогичных показателей, рассчитанных в отношении модели «А».

Динамика коэффициента вариации доли сальдо консолидированного бюджета ( $CV_{\text{ДСКБ}}$ ) по модели «Б» в сравнении с динамикой аналогичного показателя по модели «А» представлена ниже на рисунке 3.1:



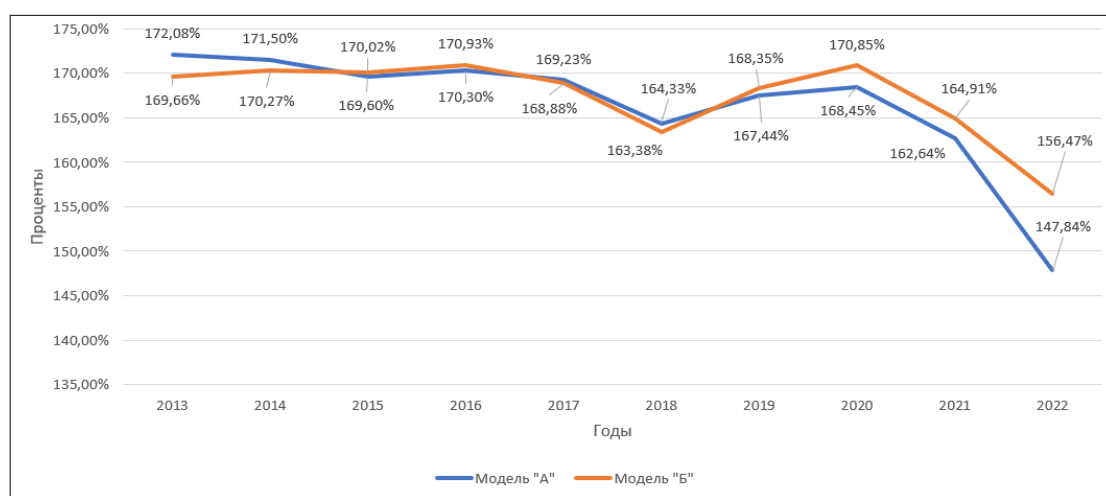
Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.1 – Динамика коэффициента вариации ДСКБ в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по модели «А» и модели «Б»

Из рисунка 3.1 видно, что динамика коэффициента вариации доли сальдо консолидированного бюджета по модели «Б» и по модели «А», в целом, схожа, но имеет ряд отличий. Так,  $CV_{\text{ДСКБ}}$  по модели «Б» меньше аналогичного показателя по модели «А» в 2013-2015 гг., 2018-2021 гг., что означает, что модель «Б» демонстрирует лучшую интеграцию в части ДСКБ в течение 7 лет из всего 10-летнего анализируемого периода (в частности, модель «А» показывает лучшую интеграцию в 2016-2017 гг., а также в 2022 г.). Представляется, что изменение принципа взимания НДС на «страну цепочки

продаж» приведет к выравниванию сальдо консолидированных бюджетов бюджетных систем стран ЕАЭС, что станет результатом более равномерного (и вместе с тем справедливого) распределения налоговой базы по НДС в странах и, как следствие, более равномерного формирования налоговых доходов.

Динамика коэффициента вариации индекса Франка для целей НДС ( $CV_{FI_{НДС}}$ ) по модели «Б» в сравнении с динамикой данного показателя по модели «А» представлена ниже на рисунке 3.2:



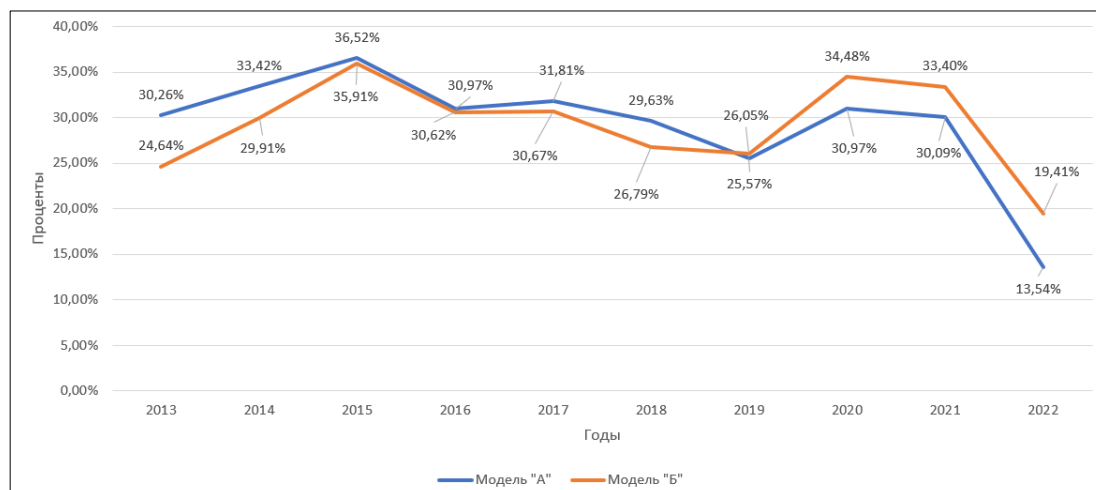
Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.2 – Динамика коэффициента вариации индекса Франка для целей НДС в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по модели «А» и модели «Б»

Рисунок 3.2 демонстрирует несколько иные результаты, которые отличаются от анализа рисунка 3.1. В частности,  $CV_{FI_{НДС}}$ , рассчитанный по модели «Б», показывает, в целом, меньший уровень интеграции по сравнению с моделью «А». Так, индекс по модели «Б» показал лучший уровень интеграции в 2013-2014 гг., 2017-2018 гг., то есть в 4-х годах 10-ти лет исследуемого периода. Это означает, что при введении принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж» по уровню налоговой нагрузки в части НДС страны ЕАЭС будут демонстрировать дивергенцию. Как следствие, возможно, перераспределение плательщиков в страны с более низким уровнем

налогообложения. Однако в тоже время стоит отметить, что разница между моделями «А» и «Б» не существенна. Так, наибольшее расхождение наблюдается в 2022 г.:  $CV_{FI\text{ НДС}}$  по модели «А» составляет 147,84%, а  $CV_{FI\text{ НДС}}$  по модели «Б» - 156,47%. Несмотря на то, что эти значения наименьшие за весь исследуемый период 2013-2022 гг., они все равно достаточно высокие, что свидетельствует о высоком уровне дивергенции стран ЕАЭС по уровню налоговой нагрузки по НДС как при модели «А», так и при модели «Б».

Динамика коэффициента вариации налогообложения потребления для целей НДС ( $CV_{НП\text{ НДС}}$ ) по модели «Б» в сравнении с динамикой данного показателя по модели «А» представлена ниже на рисунке 3.3:



Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

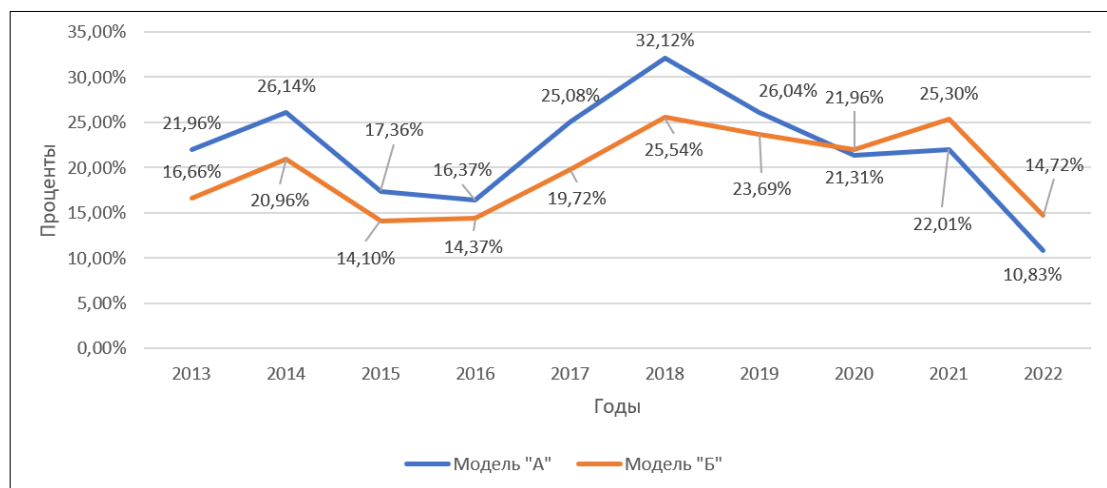
Рисунок 3.3 – Динамика коэффициента вариации показателя налогообложения потребления для целей НДС в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по модели «А» и модели «Б»

Рисунок 3.3 демонстрирует, что на большей продолжительности исследуемого периода, а именно в течение 2013-2018 гг.,  $CV_{НП\text{ НДС}}$  по модели «Б» демонстрировал более высокий уровень интеграции налогообложения потребления по сравнению с моделью «А». Однако в течение 2019-2022 гг. модель «Б», наоборот, приводит к меньшему уровню интеграции. Тем не менее, анализируя период в целом модель взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж» демонстрирует лучший уровень



интеграции с точки зрения налогообложения потребления налогом на добавленную стоимость.

И, наконец, динамика коэффициента вариации сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $CV_{\text{ИИ НДС}}$ ) по модели «Б» в сравнении с динамикой данного показателя по модели «А» представлена ниже на рисунке 3.4:



Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.4 – Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции НДС в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по модели «А» и модели «Б»

На рисунке 3.4 видно, что  $CV_{\text{ИИ НДС}}$  по модели «Б» демонстрирует меньшие значения по сравнению с алогичным показателем, рассчитанным по модели «А», за 2013-2019 гг., то есть за 7 лет исследуемого периода. В 2020 г. тенденция изменилась: на протяжении 3-х лет (с 2020 г. по 2022 г.) проявилась обратная ситуация, когда  $CV_{\text{ИИ НДС}}$  по модели «Б» продемонстрировал большие значения в сравнении с показателем по модели «А», что означает большую степень дивергенции между странами Союза по данному показателю. Можно заключить, с точки зрения евразийской интеграции модель взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж» приводит, в среднем, к лучшему уровню интеграции.

Подводя промежуточные итоги на основе анализа модели «Б», можно заключить, что внедрение принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж» не меняет динамику показателей уровня интеграции стран ЕАЭС в части НДС, а именно  $ДСКБ$ ,  $FI_{НДС}$ ,  $НП_{НДС}$  и  $ИИ_{НДС}$ . Колебания значений данных индексов, рассчитанных для модели «Б», в общем и целом, повторяют колебания показателей для модели «А». Однако основное отличие заключается в разной амплитуде колебаний. Кроме того, отчетливо видно на примере  $CV_{НП_{НДС}}$ ,  $CV_{FI_{НДС}}$  и  $CV_{ИИ_{НДС}}$ , что рубеж 2019-2020 гг. является переломным с точки зрения основных трендов: так, в этот период наблюдается тенденция расхождения графиков индексов, рассчитанных по двум представленным выше моделям, при котором модель «Б» демонстрирует меньший уровень конвергенции по сравнению с моделью «А». Указанные наблюдения, а также перечисленные выше факторы позволяют сделать следующие промежуточные выводы в части сравнения моделей «А» и «Б»:

- модель «Б» в среднем демонстрирует более высокий уровень интеграции между странами ЕАЭС в части подходов к налоговому регулированию международных торговых операций по сравнению с моделью «А». Это подтверждается, в частности, динамикой трех показателей из четырех:  $CV_{ДСКБ}$  (значения показателя по модели «Б» ниже значения аналогичного показателя по модели «А» в течение 7 лет из всего 10-летнего анализируемого периода),  $CV_{НП_{НДС}}$  (значения показателя по модели «Б» ниже значения аналогичного показателя по модели «А» в течение 6 лет из всего 10-летнего анализируемого периода), а также динамикой сводного индекса  $CV_{ИИ_{НДС}}$  (значения показателя по модели «Б» ниже значения аналогичного показателя по модели «А» в течение 7 лет из всего 10-летнего анализируемого периода). Это свидетельствует о том, что модель «Б» приводит к более высокому уровню интеграции не только в части распределения доходов от взимания НДС в государственные бюджеты бюджетных систем и сближения налогообложения потребления, но и позволяет усилить интеграционный

процесс в части НДС в целом (что подтверждается динамикой сводного индекса интеграции);

– более высокий уровень интеграции в части НДС при модели «Б» характерен до 2019-2020 гг. Далее наблюдается противоположная тенденция, когда модель «Б» приводит к большей дивергенции по сравнению с моделью «А», хотя и сохраняют соответствующую динамику (к 2022 г. интеграция усиливается по обеим моделям). В рамках настоящего исследования не представляется возможным достоверно определить факторы, способствующие такой динамике, равно как и степень и период их влияния.

### **3.2 Методология налогообложения НДС по принципу «страны цепочки продаж» альтернативно взиманию налога по принципу «страны происхождения»**

Стоит отметить, что прежде чем делать итоговые выводы о целесообразности введения или не введения модели взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж», необходимо сопоставить эту модель («Б») не только с фактически действующей моделью «А», но и с моделью, которая является, по сути, альтернативой модели «А»: взимание НДС по принципу «страны происхождения». Как отмечалось ранее, данная модель была достаточно распространена в прошлом столетии, однако со временем принцип «страны назначения» вытеснил принцип «страны происхождения». Тем не менее, для полноты анализа модель НДС, рассчитанную по принципу «страны происхождения», также необходимо рассмотреть (модель «В»).

Аналогично модели «Б» для анализа модели «В» необходимо рассчитать коэффициенты вариации четырех индексов (доли сальдо консолидированного бюджета (ДСКБ), индекса Франка для целей НДС ( $FI_{НДС}$ ), налогообложения потребления для целей НДС ( $НП_{НДС}$ ), и сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $ИИ_{НДС}$ )) и далее сопоставить их с аналогичными показателями моделей «А» и «Б».

Этапы построения модели «В», по сути, повторяют этапы построения модели «Б»: в рамках этапа 1 рассчитываются суммы НДС, подлежащие уплате в каждой стране ЕАЭС при изменении подхода к взиманию НДС и внедрения принципа «страны происхождения», в рамках этапа 2 определяются суммы НДС, фактически уплаченные в каждой стране ЕАЭС при ввозе товара из других стран ЕАЭС по действующему в настоящее время принципу «страны назначения», в рамках этапа 3 делаются корректировки: к текущей сумме НДС, полученного страной ЕАЭС, прибавляются суммы налога, получившиеся в рамках этапа 1, и отнимаются суммы налога, определенные в рамках этапа 2.

Тем не менее, с учетом методологических отличий моделей друг от друга целесообразно рассмотреть основные шаги этапа 1 построения модели «В»:

1) данный шаг аналогичен шагу 1 этапа 1 модели «Б». Стоит отметить, что в рамках данной модели шаги 2 – 8 этапа 1 модели «А» не применимы – в рамках модели «В» распределять налоговую базу между странами не требуется. Дело в том, что принцип «страны происхождения» подразумевает, что налоговая база по НДС формируется в стране экспортера, а в стране импортера база по НДС отсутствует. Соответственно, определение налоговой базы сводится к определению сумм экспорта из каждой страны ЕАЭС в каждую другую страну ЕАЭС. Как было указано выше, с учетом особенностей публикации статистических данных по международной торговле, данные по экспорту выгружаются в долл. США. Аналогично модели «Б» для расчета модели «В» используются стандартные ставки НДС, применяемые в странах ЕАЭС. Получившиеся суммы НДС, подлежащие уплате в каждой стране ЕАЭС в разрезе экспорта из этой страны в другие страны ЕАЭС, представлены в приложении Ф;

2) данный шаг аналогичен шагу 9 этапа 1 модели «Б». Для целей пересчета значений использовались курсы долл. США, представленные в приложении П;

3) данный шаг аналогичен шагу 10 этапа 1 модели «Б». Единственное отличие заключается в том, что в рамках данного шага рассчитывается сумма НДС, которая будет уплачена в каждой стране при использовании модели взимания НДС по принципу «страны происхождения», а не «страны цепочки продаж». Аналогично модели «Б» для целей расчета НДС используется «стандартная» ставка налога, применяемая в каждой стране ЕАЭС. Информация о суммах НДС, подлежащих уплате в каждой стране ЕАЭС в разрезе экспорта из этой страны в другие страны ЕАЭС, представлена в приложении X. Итоговые данные представлены в таблице 3.4:

Таблица 3.4 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения»

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	28,8	27,0	24,5	37,8	55,1	66,5	73,7	69,5	88,8	223,0
Беларусь	3,2	3,3	3,5	4,5	5,3	5,7	6,1	6,8	8,9	12,2
Казахстан	120,7	153,8	136,6	161,2	205,9	250,3	294,3	281,3	399,5	558,5
Киргизия	3,2	4,1	3,2	3,8	4,5	5,3	5,4	5,1	8,0	15,2
Россия	261,0	286,5	353,5	358,3	404,4	490,2	507,2	493,4	680,1	609,4
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [4; 36; 38; 45; 57; 77; 84].

Этапы 2 построения моделей «Б» и «В» идентичны друг другу. В рамках этапа 3 построения модели «В» делается корректировка. Для целей корректировки рассчитывается разница между суммами НДС, подлежащими уплате в странах ЕАЭС при использовании метода «страны происхождения», и суммами НДС, фактически уплаченными в странах ЕАЭС при использовании текущего метода «страны назначения». Указанная разница представлена в таблице 3.5:

Таблица 3.5 – Разница между суммами НДС, подлежащими уплате в странах ЕАЭС при использовании метода «страны происхождения», и суммами НДС, уплаченными в странах ЕАЭС при использовании метода «страны назначения», за 2013-2022 гг.

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	-24,2	-23,6	-33,6	-16,7	-38,7	-16,8	-37,8	-36,5	-29,7	69,6
Беларусь	-0,3	-0,5	-0,7	-0,2	-0,7	-1,9	-1,0	0,6	-0,2	4,8
Казахстан	-198,7	-131,8	-108,5	-173,8	-224,8	-222,2	-220,3	-220,3	-388,7	-368,4
Киргизия	-6,7	-6,9	-8,9	-7,3	-8,8	-11,3	-11,4	-9,5	-15,1	-13,6
Россия	151,3	160,9	215,0	206,9	238,0	294,4	271,3	252,8	369,8	200,0
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

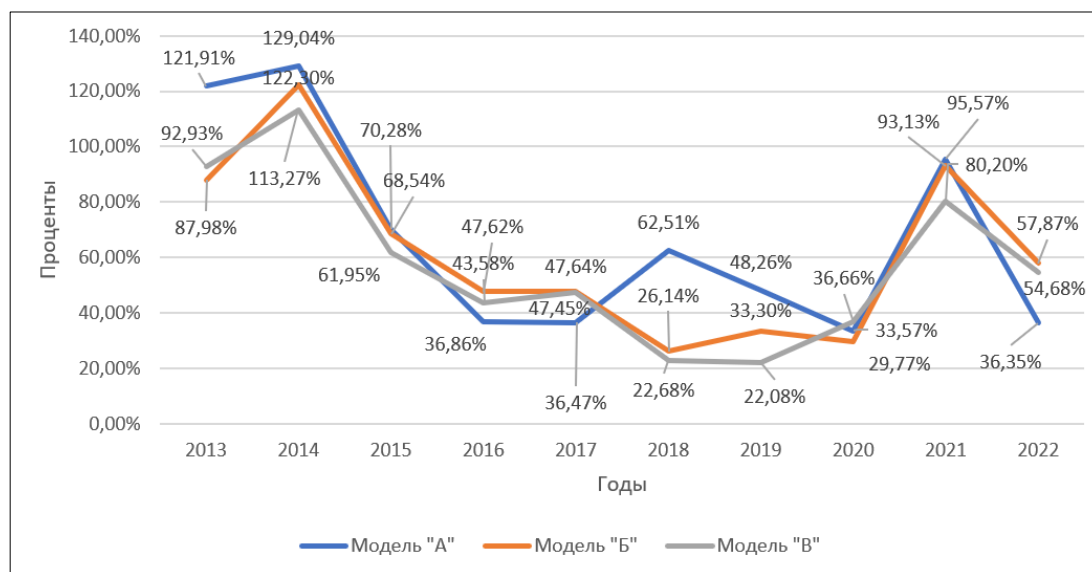
Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 36; 38; 45; 57; 77; 84].

Аналогично процессу построения модели «Б» при построении модели «В» изменение подхода к взиманию НДС ведет к изменению сумм налога, взимаемого в странах ЕАЭС, и, вместе с тем, к изменению сальдо бюджетов бюджетных систем и уровня ВВП. В связи с этим делаются соответствующие корректировки на уровне всех стран ЕАЭС: на разницу, указанную в таблице 3.5, корректируется сальдо государственного бюджета бюджетных систем стран ЕАЭС за каждый год исследуемого периода, показатели сумм НДС, уплаченного в странах ЕАЭС, а также уровень ВВП в текущих ценах. После указанных корректировок построение модели «В» завершается [25, с. 158].

Далее сравнивается динамика показателей, рассчитываемых для модели «В» (коэффициенты вариации доли сальдо консолидированного бюджета (ДСКБ), индекса Франка для целей НДС ( $FI_{НДС}$ ), налогообложения потребления для целей НДС ( $НП_{НДС}$ ) и сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $ИИ_{НДС}$ )), с динамикой аналогичных показателей моделей «А» и «Б». Таким образом, возможно видеть отличия результатов трех моделей одновременно.

Итак, динамика коэффициента вариации доли сальдо консолидированного бюджета ( $CV_{ДСКБ}$ ) по модели «В» в сравнении с

динамикой данного показателя по моделям «А» и «Б» представлена ниже на рисунке 3.5:

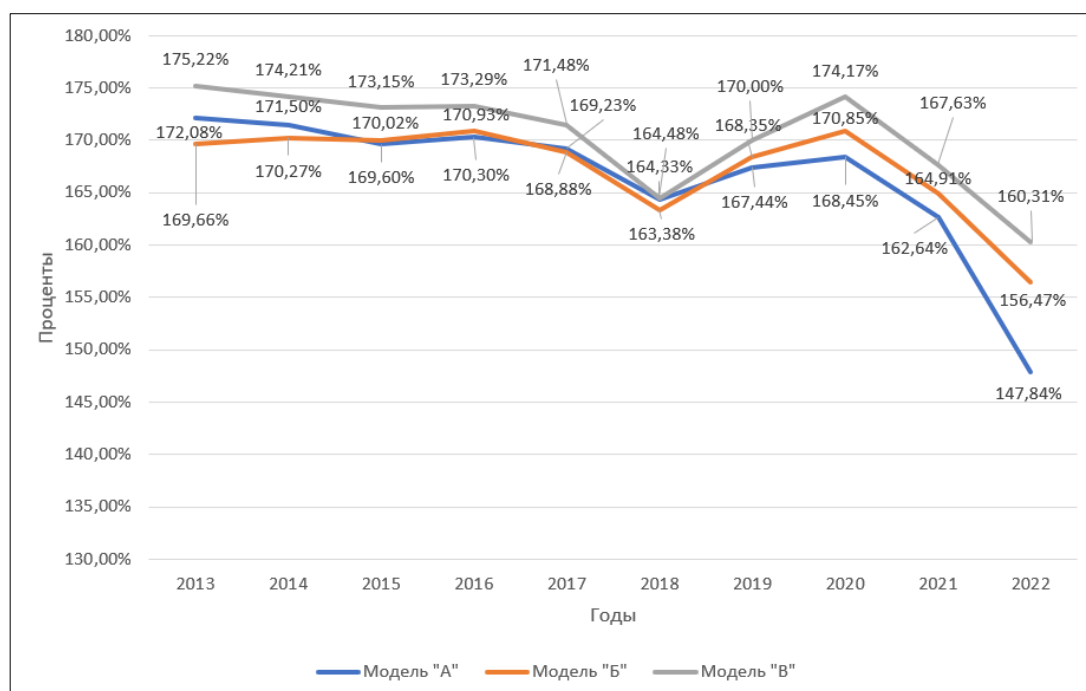


Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.5 – Динамика коэффициента вариации ДСКБ в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по моделям «А», «Б» и «В»

Как видно из представленного рисунка, динамика доли сальдо консолидированного бюджета по модели «Б» по сравнению с моделями «А» и «В» не однозначна. Так, наименьшее значение  $CV_{ДСКБ}$  по модели «Б» наблюдается только в 2013 г. и 2020 г. На этом фоне динамика  $CV_{ДСКБ}$  по модели «В» свидетельствует о большей конвергенции по сравнению с другими показателями: в 2014-2015 гг., 2018-2019 гг., 2021 г. Таким образом, можно говорить, что в отношении сальдо консолидированного бюджета взимание НДС по принципу «страны происхождения», в целом, приводит к большей интеграции по сравнению с принципом «страны назначения» и «страны цепочки продаж».

Далее рассмотрим сравнение динамики коэффициента вариации индекса Франка для целей НДС ( $CV_{FI_{НДС}}$ ), рассчитанного по моделям «А», «Б» и «В», которое представлено на рисунке 3.6:



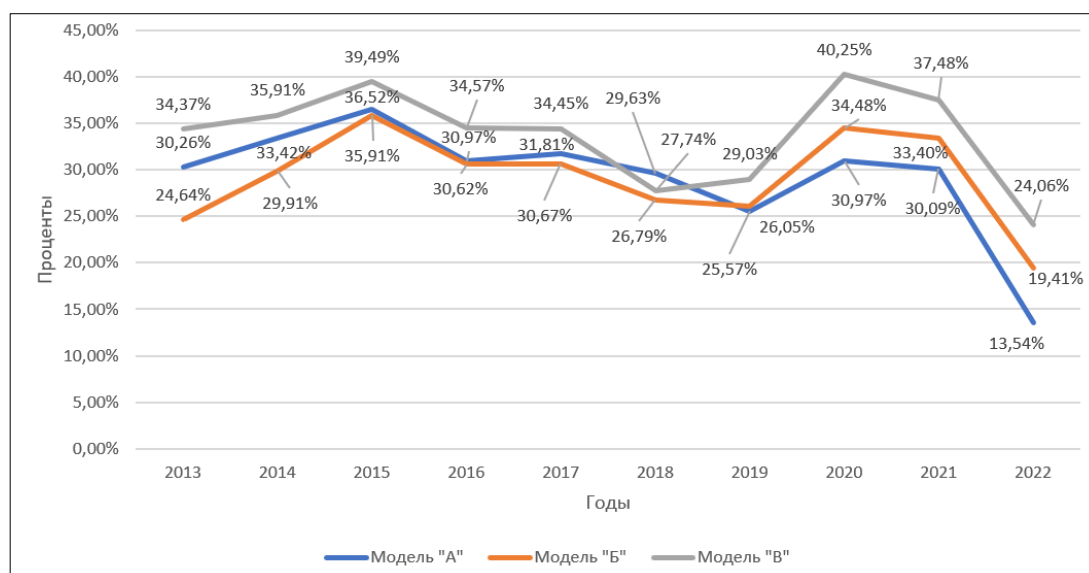
Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.6 – Динамика коэффициента вариации индекса Франка в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по моделям «А», «Б» и «В»

Ситуация, представленная на рисунке 3.6, показывает противоположную динамику  $CV_{FI_{ндс}}$  по модели «В» по сравнению с рисунком 3.5. Так, уровень конвергенции в отношении принципа «страны происхождения» наименьший по сравнению с двумя другими моделями по данным за все годы исследуемого периода кроме 2018 г., когда значения показателей всех моделей примерно равны. Очевидно, что взимание НДС по «стране происхождения» ведет к сильной дивергенции по уровню налоговой нагрузки в странах, его применяющих, по сравнению с методом взимания НДС «по стране назначения» и «стране цепочки продаж».

Динамика коэффициента вариации налогообложения потребления для целей НДС ( $CV_{НП_{ндс}}$ ) по модели «В» в сравнении с динамикой данного показателя по моделям «А» и «Б» представлена ниже на рисунке 3.7:



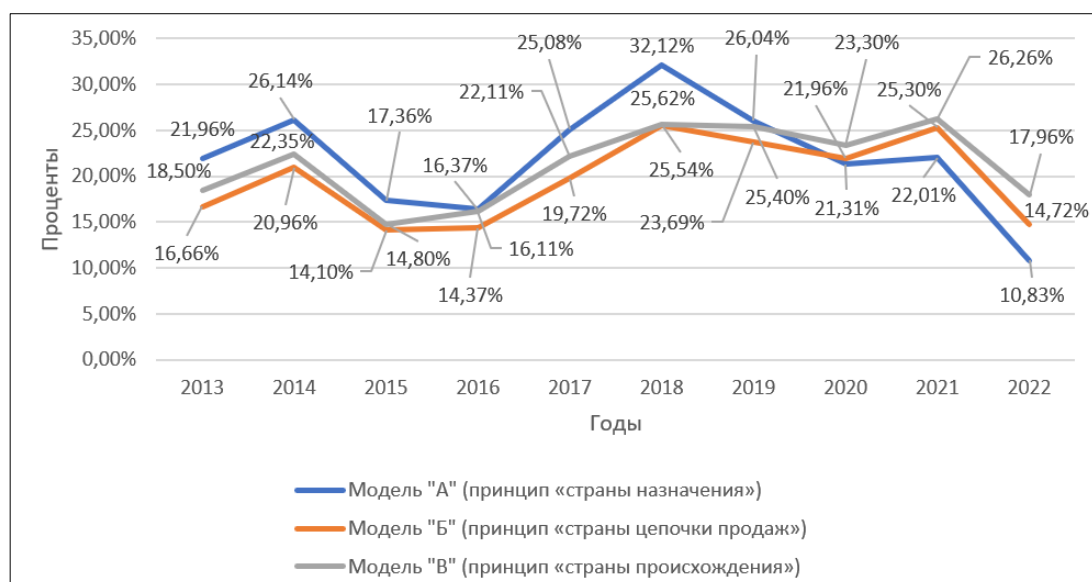


Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.7 – Динамика коэффициента вариации показателя налогообложения потребления в ЕАЭС за 2013-2022 гг. по моделям «А», «Б» и «В»

Как видно на рисунке 3.7, модель «В» с точки зрения эффекта, оказываемого на степень интеграции стран ЕАЭС, уступает модели «Б» на протяжении всего анализируемого периода (аналогично динамике, представленной на рисунке 3.6). Наибольшее сближение значений показателей происходит только в 2018 г. Что касается модели «А», то она также более предпочтительна по сравнению с моделью «В» с точки зрения интеграционных эффектов: первая показывает меньший уровень конвергенции только в 2018 г., в то время как во всех остальных годах анализируемого периода  $CV_{НП\text{ НДС}}$  по модели «А» меньше, чем аналогичный показатель по модели «В».

Наконец, рассмотрим динамику коэффициента вариации сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $CV_{ИИ\text{ НДС}}$ ) по модели «В» в сравнении с динамикой данного показателя по моделям «А» и «Б» на рисунке 3.8:



Источник: составлено автором по данным [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

Рисунок 3.8 – Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции ЕАЭС в части НДС за 2013-2022 гг. по моделям «А», «Б» и «В»

Из графика, представленного на рисунке 3.8, отчетливо видно высокую степень корреляции динамики сводных индексов интеграции ЕАЭС в части НДС по моделям «Б» и «В»: они предпочтительнее модели «А» в течение 7 лет из 10 лет исследуемого периода, а именно 2013-2019 гг. В 2018 г. коэффициенты вариации показателей указанных моделей практически совпадают. Однако в 2020-2022 гг. прослеживается обратная динамика:  $CV_{индс}$  по модели «А» демонстрирует более высокий уровень интеграции по сравнению с моделями «Б» и «В».

Если сравнивать коэффициент вариации сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС по моделям «Б» и «В» между собой, то можно заключить, что на протяжении всего исследуемого периода значения  $CV_{индс}$  по модели «Б» были меньше, чем по модели «В». Это достаточно однозначно свидетельствует о том, что уровень интеграции по НДС за 2013-2022 гг. по модели «Б», когда НДС взимается по принципу «страны цепочки продаж», за аналогичный период времени выше, чем по модели «В», когда НДС взимается по «стране происхождения» [26].

Приведенные выше измерения показывают, что несмотря на наличие некоторых очевидных закономерностей, на основе исключительно графического анализа сделать однозначный вывод об эффекте на уровень интеграции стран ЕАЭС, которые оказывают модели «А», «Б» и «В», не представляется возможным. Это связано, прежде всего, с различиями в динамике показателей интеграции, которые возникают в зависимости от применяемого индекса и анализируемого периода.

В связи с этим целесообразно применить рейтинговый анализ: присвоить значениям коэффициентов вариации индексов баллы: наименьшее значение показателя за календарный код эквивалентно трем баллам, среднее значение – двум, а наибольшее – одному. Чем выше балл, тем ниже показатель и, соответственно, выше уровень интеграции. После присвоения баллов показатели ранжируются.

Ниже в таблице 3.6 представлены результаты ранжирования в разрезе моделей, показателей и лет:

Таблица 3.6 – Ранжирование моделей взимания НДС в разрезе индексов интеграции и лет

В баллах

Модель / Год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	ИТОГО
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коэффициент вариации доли сальдо консолидированного бюджета											
А	1	1	1	3	3	1	1	2	1	3	17
Б	3	2	2	1	1	2	2	3	2	1	19
В	2	3	3	2	2	3	3	1	3	2	24
Коэффициент вариации индекса Франка для целей НДС											
А	2	2	3	3	2	2	3	3	3	3	26
Б	3	3	2	2	3	3	2	2	2	2	24
В	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10
Коэффициент вариации налогообложения потребления для целей НДС											
А	2	2	2	2	2	1	3	3	3	3	23
Б	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	26
В	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	11
Коэффициент вариации сводного индекса степени интеграции НДС в ЕАЭС											
А	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	16
Б	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	27
В	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	17
Итого											
А	6	6	7	9	8	5	8	11	10	12	82
Б	12	11	10	9	10	11	9	9	8	7	96

Продолжение таблицы 3.6

В баллах

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
В	6	7	7	6	6	8	7	4	6	5	62

Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 127; 129].

В результате ранжирования модель «Б» опережает модели «А» и «В» по сумме баллов в части коэффициента вариации налогообложения потребления для целей НДС, а также коэффициента вариации сводного индекса интеграции для целей НДС. Примечательно, что в части последнего показателя модель «Б» опережает альтернативные модели со значительным отрывом, набрав 27 баллов из 30 возможных. Как итог, по общей сумме баллов модель «Б» также предпочтительнее моделей «А» и «В».

На основе приведенных выше измерений на примере построенных моделей «А», «Б» и «В» можно сделать следующие выводы:

- в части распределения налоговых доходов между странами ЕАЭС (ДСКБ) и налоговой нагрузки в части НДС (индекс Франка для целей НДС) внедрение принципа «страны цепочки продаж» не дает однозначных положительных результатов. При этом, по доле сальдо консолидированного бюджета наилучшие результаты с точки зрения интеграции стран ЕАЭС показывает модель «В», построенная по принципу «страны происхождения» (24 балла), а по индексу Франка для целей НДС – модель «А», построенная по принципу «страны назначения» (26 баллов);
- в части налогообложения потребления для целей НДС и сводного индекса интеграции НДС в ЕАЭС модель «Б» (принцип «страны цепочки продаж») приводит к наивысшему уровню интеграции стран ЕАЭС (26 и 27 баллов соответственно);
- по итогам анализа всех 4-х показателей в совокупности модель «Б», построенная по принципу «страны цепочки продаж», набирает 96 баллов, опережая, таким образом, модель «А», в основе которой лежит действующий в настоящее время принцип «страны назначения» (82 балла), и

модель «В», построенную на основе ранее применявшегося принципа «страны происхождения» (62 балла).

Таким образом, несмотря на то, что принцип взимания НДС по «стране цепочки продаж» не приводит к наивысшему уровню интеграции в части распределения доходов и налоговой нагрузки, он приводит к большей интеграции в части налогообложения потребления, а также интеграции налоговых систем в части НДС в целом, что подтверждается результатами ранжирования коэффициентов вариации налогообложения потребления для целей НДС и коэффициентов вариации сводного индекса интеграции НДС в ЕАЭС, а также итоговой суммой баллов по всем четырем показателям. Это означает, что взимание НДС по принципу «страны цепочки продаж», в целом, способствует более сильной конвергенции подходов к взиманию НДС в отношении трансграничных операций между странами ЕАЭС. Следовательно, закрепление этого принципа на законодательном уровне Союза и применение странами на практике позволит достичь более высокого уровня интеграции налоговых систем стран ЕАЭС, что потенциально может способствовать более сильной конвергенции экономик стран Союза и более высоким темпам их экономического роста.

Помимо этого, также стоит отметить, что внедрение предлагаемого автором принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж» является более справедливым с экономической точки зрения, так как такой подход обеспечит взимание НДС в той юрисдикции, где реально создана добавленная стоимость, что имеет большое значение с точки зрения формирования стоимости при международной торговле [25, с. 160].

Как следствие, внедрение принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж» является более выгодным для Российской Федерации по сравнению с действующим принципом взимания НДС по «стране назначения». Так, из анализа экономических показателей за период 2013-2022 гг. наглядно видно, что Россия из-за применения принципа «страны назначения» при торговле со странами ЕАЭС недополучила примерно

277 млн руб., что указано в таблице 3.3. Это может объясняться тем, что в силу более высокого уровня экономического развития Российской Федерации по сравнению с другими странами ЕАЭС в России создается относительно больше добавленной стоимости при международной торговле в пределах Союза, при этом текущий принцип взимания НДС (по «стране назначения») этот факт не учитывает. Соответственно, остальные страны ЕАЭС «отчуждают» часть налога, который при более справедливом подходе к взиманию НДС (по «стране цепочки продаж») был бы уплачен в России.

Таким образом, принимая во внимание, что предлагаемый автором принцип взимания НДС по «стране цепочки продаж» способствует более высокому уровню интеграции стран ЕАЭС, является более справедливым с экономической точки зрения, а также отражает экономические и бюджетные интересы Российской Федерации, представляется, что целесообразно рассмотреть внедрение указанного подхода на практике.

## Заключение

Несмотря на то, что НДС является относительно новым налогом (он был официально введен во Франции в 1958 г.), за последние годы он превратился в один из основных налогов, который применяется в большинстве стран мира. Сегодня он является универсальным инструментом государственного регулирования: он является источником средств для пополнения государственного бюджета, а также действенным механизмом реализации государственной налоговой политики. Особенностью НДС является его всеобъемлющий эффект: любые изменения ставок и порядка исчисления налога, перечня плательщиков НДС и налогооблагаемых операций отражаются на всех аспектах деятельности экономических субъектов страны, в которой он применяется.

С развитием международных экономических отношений НДС вышел на интернациональный уровень: он перестал быть инструментом регулирования налоговых отношений лишь в одной стране – с его помощью происходит налогообложение трансграничных операций, что влияет на налоговые последствия резидентов разных государств. С появлением и активным становлением международных интеграционных объединений НДС стал ключевым объектом их экономической политики, что во многом обусловлено экономической природой этого налога.

В диссертации наглядно продемонстрировано, что одной из задач налоговой политики экономического объединения в отношении налога на добавленную стоимость является унификация подходов к налоговому регулированию международной торговли между странами Союза, создание равных и справедливых условий для хозяйствующих субъектов всех стран объединения. Установление единого рынка товаров, работ и услуг, общих правил ведения хозяйственной деятельности является закономерным итогом эволюции любого интеграционного образования. Однако стремление объединений стран к конвергенции экономических систем сталкивается с

противодействием, выражающимся в желании стран сохранить свой налоговый суверенитет, не допустить сокращения налоговых поступлений и перераспределения налоговых доходов в другие страны. Доказано, что указанное диалектическое противоречие в полной мере характерно для налоговых систем стран ЕАЭС.

Анализ теоретических аспектов взимания НДС показал, что базовые принципы этого налога, которые сложились за последние полвека, приводят к искажениям в международной торговле между странами ЕАЭС. Так, принцип «страны назначения» (ранее более часто применяющийся принцип «страны происхождения») способствует тому, что НДС при осуществлении трансграничных сделок взимается только в одной стране, при этом налоговые поступления в другой стране отсутствуют. Такая ситуация приводит к тому, что экономический контекст (например, в какой стране осуществляется производство товара, оказание услуг, выплачивается заработная плата сотрудникам, находятся объекты недвижимого имущества) для целей налогообложения не учитывается.

Политика некоторых стран ЕАЭС способствует тому, что другой базовый принцип НДС, принцип «нейтральности», также соблюдается далеко не всегда. Так, на практике существуют ситуации двойного налогообложения НДС реализации товаров в рамках ЕАЭС, при которой продавцы для удержания доли рынка и уровня продаж вынуждены сокращать свою выручку, чтобы снизить негативное влияние двойного налогообложения на потребителя.

На базе проведения качественного сравнительного анализа положений национального и наднационального законодательства показано, что подходы к налоговому регулированию трансграничных операций в рамках ЕАЭС на уровне стран Союза имеют существенные отличия, препятствующие дальнейшей интеграции ЕАЭС. Так, если подходы стран ЕАЭС к определению объекта налогообложения и перечня операций, освобождаемых от налогообложения НДС, а также порядок налогообложения сделок по импорту



и экспорту товаров, в целом, схожи, то в части налогового администрирования, налогообложения реализации товаров в рамках электронной торговли, а также в части налогообложения трансграничных операций по реализации услуг (работ) наблюдаются довольно существенные различия.

Эти факторы ставят в неравные условия продавцов и покупателей из разных стран, что ведет к искажениям в международной торговле между странами Союза. Представляется, что это, в свою очередь, препятствует налаживанию более тесных экономических связей между субъектами внутри ЕАЭС, предлагая более выгодные условия для сотрудничества с контрагентами из стран, не входящих в ЕАЭС.

Все вышеперечисленные факты подтверждают наличие существенных барьеров во внешней торговле стран ЕАЭС друг с другом, что объективно не способствует дальнейшей интеграции Союза.

Продemonстрировано, что для решения указанных выше проблем имеющегося в наличии методологического инструментария недостаточно, необходим принципиально новый механизм взимания НДС при международной торговле. Для этого проведен теоретический анализ экономической природы НДС, в частности, подхода к определению стоимости. Результат анализа показал, что для учета современных реалий трансграничного движения капитала целесообразно применять синтезированный подход к определению стоимости на базе производственного подхода, в рамках которого ключевым фактором формирования стоимости является труд, и потребительского подхода, в рамках которого ключевым фактором формирования стоимости является предельная полезность экономического блага для потребителя. При этом, фактор труда выражается в объеме трудовых ресурсов, затраченных продавцом в отношении реализации экономического блага, а фактор предельной полезности этого блага для покупателя выражается в прибыли, которую получил продавец при его реализации.

На основе теоретического анализа экономической природы НДС предложен фундаментально новый принцип взимания НДС при международной торговле – «принцип страны цепочки продаж». Суть данного принципа заключается в том, что налоговая база НДС возникает не в одной стране, а распределяется между странами-участницами международной торговли. При этом такое распределение осуществляется пропорционально двум факторам: доле фактора труда (данная часть определяет размер налоговой базы в стране продавца) и доле фактора прибыли (данная часть определяет размер налоговой базы в стране покупателя), после чего каждая часть налоговой базы облагается налогом в соответствующей стране. Таким образом, принцип «страны цепочки продаж» позволяет каждой стране, резиденты которой участвуют в международной торговле, получить свою часть НДС, что, в конечном итоге, способствует более справедливому налогообложению международных торговых операций. Принимая во внимание, что принцип «страны цепочки продаж» подразумевает именно распределение базы по НДС, а не создание новой базы, налоговое бремя для конечных потребителей в случае применения данного принципа не меняется по сравнению с действующим порядком исчисления налога.

В рамках исследования была теоретически обоснована и предложена система показателей, которые отражают уровень интеграции экономического объединения в числовом выражении. Данная система показателей синтезирована с использованием отдельных индексов, применяющихся в ЕАЭС и ЕС, с корректировкой на НДС. В результате предложен новый показатель – сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС ( $ИИ_{НДС}$ ), который является средним арифметическим трех показателей: доли сальдо консолидированного бюджета (ДСКБ), индекса Франка в части НДС ( $FI_{НДС}$ ), показателя налогообложения потребления в части НДС ( $НП_{НДС}$ ). Для расчета степени интеграции использовался подход, основанный на концепции «сигма» конвергенции с использованием дисперсии (коэффициента вариации).

Для каждого из четырех вышеуказанных показателей был рассчитан коэффициент вариации по данным всех стран ЕАЭС за каждый календарный год, после чего проведен графический анализ динамики соответствующих коэффициентов за период с 2012 г. по 2022 г. Результаты анализа показали, что за указанный период наблюдается усиление конвергенции стран ЕАЭС по всем четырем показателям: ДСКБ,  $FI_{НДС}$ ,  $NP_{НДС}$ , и  $II_{НДС}$ , что говорит об усилении степени интеграции ЕАЭС в области НДС за последние годы. Однако более детальный анализ продемонстрировал, что такая динамика является не результатом осознанной и скоординированной налоговой политики на протяжении нескольких лет существования ЕАЭС, а следствием внешних обстоятельств, на которые стран Союза не могут повлиять (например, СВО, санкции в отношении России) и к которым страны приспосабливаются.

На основе разработанной автором системы оценки рассчитана степень интеграции, которую достигнет ЕАЭС в случае применения странами Союза каждого из трех принципов взимания НДС при международной торговле: принципа «страны назначения», «страны происхождения» и авторского принципа «страны цепочки продаж». В качестве анализируемого периода использовались 2012-2022 гг. Для оценки действующего подхода к налоговому регулированию трансграничных операций между странами ЕАЭС (принцип «страны назначения») использованы данные международных и национальных статистических источников, данные новостных агентств (в случае, когда статистические данные отсутствовали). Для оценки альтернативных подходов (принцип «страны происхождения» и принцип «страны цепочки продаж») построены экономические модели, которые продемонстрировали изменение налоговых поступлений в странах ЕАЭС в случае применения указанных принципов взимания НДС при условии, что обороты трансграничных сделок не изменятся. Данные модели не учитывали какие-либо иные факторы, которые могут оказать на них влияние (например, изменение экономической конъюнктуры, изменение спроса и предложения,

регуляторной среды и так далее). Для оценки степени изменения уровня интеграции при применении принципов «страны происхождения» и «страны цепочки продаж» проведен графический анализ, а также использована методика ранжирования.

В результате сделан вывод, что взимание НДС по принципу «страны цепочки продаж», в целом, приводит к более высокому уровню интеграции налоговых систем стран ЕАЭС в части налога на добавленную стоимость и их экономик, что потенциально может способствовать более высоким темпам экономического роста стран ЕАЭС. Кроме того, внедрение предлагаемого автором принципа является более справедливым с экономической точки зрения, что выражается в обеспечении достаточного уровня налогообложения НДС в стране, где создается добавленная стоимость. Также доказано, что по сравнению с действующим принципом взимания НДС по «стране назначения» принцип взимания НДС по «стране цепочки продаж» является более предпочтительным для Российской Федерации с точки зрения пополнения государственного бюджета.

С учетом вышесказанного представляется, что внедрение принципа взимания НДС «по стране цепочки продаж» целесообразно рассмотреть на практике. В качестве экспериментального интеграционного объединения целесообразно использовать ЕАЭС. Необходимо отметить, что соответствующее решение требует более глубоких исследований в отношении, прежде всего, проработки вопросов технического и методологического характера. В частности, необходимо рассмотреть аспект информационного взаимодействия между странами ЕАЭС и необходимость доработки действующих механизмов обмена налоговой информацией между государствами Союза. Кроме того, необходимо проработать порядок разграничения зон ответственности налоговых органов разных стран ЕАЭС. Что касается методологических вопросов, то стоит детально проработать подходы к расчету НДС при применении принципа «страны цепочки продаж», а именно: определение размера налоговых баз с учетом национальных

особенностей, порядок определения величины долей факторов, осуществление сделок в иностранной валюте, различие налоговых ставок стран ЕАЭС, формат и техника заполнения налоговых деклараций, методика применения налоговых вычетов и так далее.

Несмотря на наличие вышеуказанных вопросов, требующих дополнительного анализа, цель настоящего исследования достигнута: решена научная задача развития теоретических положений взимания НДС в рамках интеграционных объединений (на примере ЕАЭС), разработаны предложения по совершенствованию механизмов исчисления НДС в отношении трансграничного движения капитала. Указанные предложения легли в основу разработанного и теоретически обоснованного принципа взимания НДС по «стране цепочки продаж». Кроме того, на примере моделей с учетом разработанной автором системы показателей доказана практическая целесообразность применения взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж».

В заключение стоит отметить, что ЕАЭС как интеграционное объединение пока еще находится на этапе становления, активного формирования наднациональных институтов. Несомненно, опыт других объединений, которые делали первые шаги в направлении интеграции еще в прошлом веке (в частности, опыт ЕС) может быть использован для установления более эффективной и сбалансированной налоговой политики. Однако странам ЕАЭС необходимо самостоятельно выработать подходы к совместной экономической и, в частности, налоговой политике с учетом реалий евразийского экономического и политического ландшафта. Такая политика могла бы стать не просто реакцией на внешние обстоятельства, а способствовала бы дальнейшей эволюции Союза в сторону полной интеграции, что обеспечило бы создание равных, справедливых и прозрачных экономических условий для всех субъектов стран ЕАЭС.

## **Список сокращений и условных обозначений**

В настоящей диссертации применяются следующие обозначения и сокращения:

АКИТ – Ассоциация компаний Интернет-торговли;

АСЕАН – Ассоциация государств Юго-Восточной Азии;

ВАК – Высшая аттестационная комиссия;

ВНК<sub>EX</sub> – сумма валового накопления капитала, приходящаяся на экспортные операции;

ВНП - валовый национальный продукт;

ВП – валовая прибыль;

ГАТТ – Генеральное соглашение о тарифах и торговле;

Договор о ЕАЭС – Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.;

Договор по косвенным налогам – Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам от 3 октября 2022 г.;

ДСКБ – доля сальдо консолидированного бюджета в валовом внутреннем продукте;

ДС эксп. – добавленная стоимость при экспорте;

ЕАБР – Евразийский банк развития;

ЕАЭС – Евразийский экономический союз;

ЕврАзЭС – Евразийское экономическое сообщество;

ЕП – Евразийское экономическое пространство;

ЕС – Европейский союз;

ЕЭК – Евразийская экономическая комиссия;

ИИ<sub>НДС</sub> – сводный индекс интеграции налога на добавленную стоимость в Евразийском экономическом союзе;

ИПРАН РАН – Институт проблем развития науки Российской академии наук;

Н – налоги;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НП<sub>НДС</sub> – налогообложение потребления для целей налога на добавленную стоимость;

ИСА КН – Интегрированная система администрирования косвенных налогов;

МЕРКОСУР – Общий рынок стран Южной Америки;

Минобрнауки – Министерство науки и высшего образования Российской Федерации;

НК КР – Налоговый кодекс Киргизской республики;

НК РА – Налоговый кодекс Республики Армения;

НК РБ – Налоговый кодекс Республики Беларусь;

НК РК – Налоговый кодекс Республики Казахстан;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НСПДТ – Национальная система прослеживаемости движения товаров;

ОТ – оплата труда;

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития;

Перечень электронных услуг ЕАЭС – Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 27 сентября 2023 г. № 97;

Протокол № 18 – Приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг»;

РАН – Российская академия наук;

С – субсидии;

СВО – Специальная военная операция на Украине;

СИЕИ – система индикаторов евразийской интеграции;

СМИ – средства массовой информации;

СНГ – Содружество независимых государств;

Союз – Евразийский экономический союз;

СССР – Союз советских социалистических республик;

США – Соединенные Штаты Америки;

ТАСС - Государственное информационное агентство России;

ТК ЕАЭС – Таможенный кодекс Евразийского экономического союза;

ФП – фактор прибыли;

ФТ – фактор труда;

ЦА – Центральная Азия;

ASEAN – Association of South East Asian Nations (Ассоциация государств Юго-Восточной Азии);

B2b – business-to-business (система взаимоотношений между организациями);

B2c – business-to-customer (система взаимоотношений между организацией и конечным потребителем);

BEPS – base erosion and profit shifting (размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения);

CbCR – country-by-country reporting (межстрановая отчетность);

COVID-19 – Corona Virus Disease 2019 (коронавирусная инфекция 2019 г.);

CV – коэффициент вариации;

EU – European Union (Европейский Союз);

$EX_{GDP}$  – доля экспорта в валовом внутреннем продукте;

FI – индекс Франка;

$FI_{НДС}$  – индекс Франка для целей налога на добавленную стоимость;

$\delta$  – среднеквадратическое отклонение.



## Список литературы

1. Агеев, А.И. Интеграция в условиях многополярности / А.И. Агеев // Экономические стратегии. – 2016. – № 8 (142). Том 18. – С. 128-131. – ISSN 1680-094X.
2. Аналитические доклады «О состоянии государственных финансов Республики Беларусь» / Министерство финансов Республики Беларусь : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://www.minfin.gov.by/ru/budgetary\\_policy/analytical\\_reports/](https://www.minfin.gov.by/ru/budgetary_policy/analytical_reports/) (дата обращения: 14.11.2023).
3. Артемьев, А.А. Гармонизация налогового и таможенного регулирования в ЕАЭС : монография / А.А. Артемьев, М.Р. Пинская, А.В. Тихонова. – Москва : Прометей, 2020. – 170 с. – Тираж не указан. – ISBN 978-5-907244-16-0.
4. Архив обменного курса / Центральный банк Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.cba.am/ru/sitepages/exchangearchive.aspx?DateFrom=2013-01-01&DateTo=2022-12-31&ISOCodes=USD> (дата обращения: 19.01.2025).
5. База внешней торговли / Статистический комитет Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://armstat.am/ru/?nid=717&years%5B%5D=2022&submit=%D0%9F%D0%BE%D0%B8%D1%81%D0%BA> (дата обращения: 22.05.2024).
6. Байков, А.А. Экономическая интеграция как мирополитическое явление. Очерк теории и методологии сравнительной оценки / А.А. Байков // Контуры глобальных трансформаций: политика, экономика, право. – 2017. – № 4. Том 10. – С. 38-53. – ISSN 2587-9324. – Текст : электронный. – DOI 10.23932/2542-0240-2017-10-4-38-53. – URL: <https://cyberleninka.ru/article>

/n/ekonomicheskaya-integratsiya-kak-miropoliticheskoe-yavlenie-ocherk-teorii-i-metodologii-sravnitelnoy-otsenki (дата обращения: 17.10.2025).

7. Балашова, О. История появления и роль налога на добавленную стоимость для экономики РФ / О. Балашова, Ю.Н. Харитонов // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – Выпуск. 1-1 (59). – С. 17-21. – ISSN 2413-0257. – Текст : электронный. – DOI 10.24412/2411-0450-2020-10004. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-poyavleniya-i-rol-naloga-na-dobavlennoy-stoimost-dlya-ekonomiki-rf> (дата обращения: 17.10.2025).

8. Бароян, К.Г. Проблемы косвенного налогообложения в условиях ЕАЭС / К.Г. Бароян // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 7 (77). – С. 23-26. – ISSN 2413-0257. – Текст : электронный. – DOI 10.24412/2411-0450-2021-7-23-26. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-kosvennogo-nalogooblazheniya-v-usloviyah-eaes> (дата обращения: 17.10.2025).

9. Бекова, А.Т. Международная экономическая интеграция и ее формы / А.Т. Бекова // Вестник Краснодарского университета ВМД России. – 2010. – № 1. – С. 131-133. – ISSN 2073-1078.

10. Белокобыльская, В.К. Основные теории международной экономической интеграции / В.К. Белокобыльская // Форум молодых ученых. – 2019. – № 1-1 (29). – С. 485-491. – ISSN 2500-4050.

11. Бордачев, Т.В. Евразийская экономическая интеграция: между абсолютными и относительными выгодами : брошюра / Т.В. Бордачев, А.Б. Лихачева, А.С. Королев [и др.]. – Валдай : Валдай, 2019. – 23 с. – ISBN 978-5-906757-94-4.

12. Бриндли, Б. Финансы. Толковый словарь : монография / Б. Бриндли, Р.М. Уолтерс, Б. Батлер [и др.]. – Москва : Инфра-М; Весь Мир, 2000. – 496 с. – 5 000 экз. – ISBN 5-16-000443-2, 5-7777-0120-5.

13. Бровкин, А.В. Структура добавленной стоимости и особенности управления добавленной стоимостью в российских корпорациях / А.В. Бровкин // Инновационное развитие экономики: тенденции и перспективы. — 2021. – Том 1. – С. 280-287. – ISSN отсутствует.

14. Бударина, Н.А. Анализ показателей валютной интеграции в Евразийском экономическом союзе / Н.А. Бударина, А.С. Черненко // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: экономика. – 2021. – № 2. Том 29. – ISSN 2408-8986. – Текст : электронный. – С. 402-413. – DOI 10.22363/2313-2329-2021-29-2-402-412. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-pokazateley-valyutnoy-integratsii-v-evraziyskom-ekonomicheskom-soyuze> (дата обращения: 18.10.2025).

15. В Беларуси сократили публикацию экономических данных. Как это влияет на бизнес и прогнозы / ibMedia.by : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ibmedia.by/news/v-belarusi-sokratili-publikatsiyu-ekonomicheskikh-dannyh-kak-eto-vliyaet-na-biznes-i-prognozy/> (дата обращения: 18.10.2025).

16. Валовой внутренний продукт по источникам доходов в текущих ценах / Национальный статистический комитет Республики Беларусь : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <http://dataportal.belstat.gov.by/Indicators/Preview?key=210610> (дата обращения: 23.05.2024).

17. Винокуров, Е.Ю. Система индикаторов евразийской интеграции / Е.Ю. Винокуров, А.М. Либман // Евразийская экономическая интеграция. – 2009. – № 4 (5). – С. 38-57. - ISSN 2223-9758.

18. Винокуров, Е.Ю. Система индикаторов евразийской интеграции II : доклад / Е.Ю. Винокуров, Е.Б. Балтер, Е.В. Бессонова [и др.] ; под редакцией Е.Ю. Винокурова – Москва : Центр интеграционных исследований Евразийского банка развития, 2014. – 110 с. – ISBN 978-5-906157-11-9.

19. Внешняя торговля / Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://rosstat.gov.ru/statistics/vneshnyaya\\_torgovlya](https://rosstat.gov.ru/statistics/vneshnyaya_torgovlya) (дата обращения: 07.11.2024).

20. Внешняя торговля / Национальный статистический комитет Кыргызской Республики : официальный сайт. – Бишкек. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.stat.kg/ru/statistics/vneshneekonomicheskaya-deyatelnost/> (дата обращения: 22.05.2024).

21. Внешняя торговля Российской Федерации услугами. 2021 год / Центральный банк Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://www.cbr.ru/collection/collection/file/50533/external\\_trade\\_in\\_services\\_2021.pdf](https://www.cbr.ru/collection/collection/file/50533/external_trade_in_services_2021.pdf) (дата обращения: 18.10.2025).

22. Внешняя торговля товарами / Национальный статистический комитет Республики Беларусь : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/realny-sector-ekonomiki/vneshnyaya-torgovlya/vneshnyaya-torgovlya-tovarami/> (дата обращения: 22.05.2024).

23. Волков, Д.М. Интеграция ЕАЭС в части налога на добавленную стоимость / Д.М. Волков // Финансы. – 2024. – № 5. – С. 57-64. – ISSN 0869-446X.

24. Волков, Д.М. Качественная оценка интеграции стран ЕАЭС в части подходов к взиманию НДС / Д.М. Волков // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2025. – № 3. Том 1. – С. 83-91. – ISSN 2227-3891.

25. Волков, Д.М. К вопросу о влиянии налогообложения НДС по принципу «страны цепочки продаж» на усиление экономической интеграции между странами ЕАЭС / Д.М. Волков // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2025. – № 5. Том 14. – С. 153-162. – ISSN 2227-3891.

26. Волков, Д.М. Sales chain VAT principle as a factor of economic integration in the EAEU = Принцип взимания НДС по «стране цепочки продаж» как фактор экономической интеграции в ЕАЭС / Д.М. Волков, Л.В. Полежарова // Journal of Siberian Federal University.

Humanities and Social Sciences. – 2025. – № 6. Volume 18. – С. 1137-1148. – ISSN 1997-1370.

27. Волков, Д.М. The Sales Chain Principle as an Alternative VAT Principle in International Trade = Принцип страны цепочки продаж как альтернативный принцип взимания НДС при международной торговле / Д.М. Волков // Components of scientific and technological progress. – 2023. – № 11 (89). – С. 38-44. – ISSN 1997-9347.

28. Волков, Д.М. Проблемы налогообложения НДС трансграничной электронной торговли товарами и электронными услугами в ЕАЭС на примере Казахстана / Д.М. Волков, Л.В. Полежарова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2023. – № 6. Том 1. – С. 115-128. – ISSN 2227-3891.

29. Волков, Р.Г. Барьеры общего рынка ЕАЭС для внешнеэкономической деятельности предприятий / Р.Г. Волков, Е.М. Сабельникова, В.А. Сальников [и др.] // Экономический журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. Том 23. – С. 61-89. – ISSN 1813-8705. – Текст : электронный. – DOI 10.17323/1813-8691-2019-23-1-61-89. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/bariery-obschego-rynka-eaes-dlya-vneshneekonomicheskoy-deyatelnosti-predpriyatiy> (дата обращения: 18.10.2025).

30. Гидирим, В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – Москва : Автор, 2016. – 1088 с. – ISBN 978-5-9908572-2-3.

31. Годовые показатели государственного бюджета Республики Армения / Министерство финансов Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://minfin.am/ru/page/\\_ru\\_chart\\_/](https://minfin.am/ru/page/_ru_chart_/) (дата обращения: 02.09.2023).

32. Голик, Е.Н. Качественная определенность НДС и его преимущество над оборотными налогами / Е.Н. Голик // Гуманитарные и социально-экономические науки. – 2006. – № 3 (22). – С. 39-42. – ISSN 1997-2377.

33. Головина, С.Г. Подходы к исследованию процессов конвергенции в региональном развитии / С.Г. Головина, С.В. Пугин // Аграрный вестник Урала. – 2014. – № 12 (130). – С. 63-68. – ISSN 1997-4868.

34. Гончаренко, Л.И. Об Основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023–2024 годов / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, Л.В. Полежарова [и др.] // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – № 1. Том 15. – С 23-34. – ISSN 2619-1474. – Текст : электронный. – DOI 10.29794/1999-849X-2022-15-1-23-34. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ob-osnovnyh-napravleniyah-nalogovoy-politiki-na-2022-god-i-na-period-2023-2024-godov> (дата обращения: 18.10.2025).

35. Демьянова, О.В. Теоретико-методологические аспекты формирования добавленной стоимости / О.В. Демьянова, Е.В. Рунова, С.Д. Вдовина [и др.] // Проблемы современной экономики. – 2016. – № 4 (60). – С. 72-76. – ISSN 1818-3395.

36. Департамент статистики Евразийской экономической комиссии / ЕЭК : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://eec.eaeunion.org/comission/department/dep\\_stat/](https://eec.eaeunion.org/comission/department/dep_stat/) (дата обращения: 19.01.2025).

37. Джафарова, З.К. Предпосылки возникновения и эволюция развития НДС в Российской Федерации / З.К. Джафарова, Р.А. Алиханова // Индустриальная экономика. – 2021. – № 5. Том 10. – С. 907-913. – ISSN 2949-1886. – Текст : электронный. – DOI 10.47576/2712-7559\_2021\_5\_10\_907. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-vozniknoveniya-i-evolyutsiya-razvitiya-nds-v-rossiyskoj-federatsii> (дата обращения: 18.10.2025).

38. Динамика официального курса заданной валюты / Банк России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://www.cbr.ru/currency\\_base/dynamics/](https://www.cbr.ru/currency_base/dynamics/) (дата обращения: 19.01.2025).

39. Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам

[от 3 октября 2022 года]. / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=438910> (дата обращения: 21.02.2024).

40. Договор о Евразийском экономическом союзе [от 29 мая 2014 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&ts=UU1BEeTIpUYg8w531&cacheid=330D9E23167911006B13CA92EC01881F&mode=spplus&rnd=PF9r5Q&base=LAW&n=443776> (дата обращения: 18.01.2025).

41. Договор о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества [от 10 октября 2014 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=170016> (дата обращения: 13.01.2024).

42. Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе [от 23 декабря 2014 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=372146> (дата обращения: 20.08.2024).

43. Доходы государственного бюджета / Национальный статистический комитет Кыргызской Республики : официальный сайт. – Бишкек. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <http://www.stat.kg/ru/statistics/finansy/> (дата обращения: 02.09.2023).

44. Евразийский экономический союз в цифрах : краткий статистический сборник / Евразийская экономическая комиссия : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://eec.eaeunion.org/upload/files/dep\\_stat/econstat/statpub/Brief\\_Statistics\\_Yearbook\\_2022.pdf](https://eec.eaeunion.org/upload/files/dep_stat/econstat/statpub/Brief_Statistics_Yearbook_2022.pdf) (дата обращения: 18.10.2025).

45. Ежедневные официальные (рыночные) курсы валют / Национальный банк Республики Казахстан : официальный сайт. – Астана. –

Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nationalbank.kz/ru/exchangerates/ezhednevnye-oficialnye-rynochnye-kursy-valyut> (дата обращения: 19.01.2025).

46. Закон «О дополнениях и изменениях в Налоговый кодекс Республики Армения» [№ НО-595-Н от 29 декабря 2022 года] / СПС «Arlis». – Текст: электронный. – URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=172560> (дата обращения: 26.02.2024).

47. Закон «О международных договорах» [№ НО-213-Н от 29 марта 2018 года] / СПС «Arlis». – Текст: электронный. – URL: <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=129479> (дата обращения: 21.02.2024).

48. Закон Республики Армения о внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Армения [№ ЗР-359-Н от 25 ноября 2021 года] / Национальное собрание Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=7811&lang=rus> (дата обращения: 21.02.2024).

49. Захаров, А.Н. Оценка эффективности региональной политики в Испании / А.Н. Захаров, К.С. Серединская // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 3. – С. 29-40. – ISSN 2713-0983.

50. Зуев, В.Н. Методология классификации и оценки форм региональной интеграции / В.Н. Зуев // Евразийская экономическая интеграция. – 2014. – № 3 (24). – С. 25-43. – ISSN 2223-9758.

51. Интерактивная информационно-аналитическая система распространения официальной статистической информации / Национальный статистический комитет Республики Беларусь : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://dataportal.belstat.gov.by/osids/home-page> (дата обращения: 19.01.2025).

52. Климанов, В.В. Перспективы интеграции налоговых и бюджетных систем стран Единого экономического пространства / В.В. Климанов,



В.А. Яговкина // Общественные финансы. – 2013. – № 28. – С. 46-70. – ISSN 1991-0509.

53. Ковалев, В.Е. Характеристика и типология моделей международной экономической интеграции / В.Е. Ковалев, Е.Д. Ковина // Теория и практика мировой науки. – 2020. – № 11. – С 7-12. – ISSN 2542-0143.

54. Кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [№ 120-VI от 25 декабря 2017 года] / СПС «Параграф». – Текст: электронный. – URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36148637](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637) (дата обращения: 21.02.2024).

55. Комлева, А.С. Роль налоговой политики в государственном регулировании и пути совершенствования налоговой политики / А.С. Комлева // Fundamental and applied approaches to solving scientific problems : Сборник научных статей по материалам IV Международной научно-практической конференции, Уфа, 1 декабря 2020 года. – Уфа: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр «Вестник науки», 2020. – С. 127-130. – ISBN отсутствует.

56. Краткая ежемесячная информация об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов (млрд руб., накоплено с начала года) / Министерство финансов Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=93447](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=93447) (дата обращения: 13.11.2023).

57. Курсы валют / Национальный банк Республики Беларусь : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nbrb.by/statistics/rates/avgrate> (дата обращения: 19.01.2025).

58. Лагкуева, И.В. Вопросы налоговой интеграции государств-членов Евразийского экономического союза / И.В. Лагкуева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (Московская государственная юридическая академия). – 2020. – № 9 (73). – С. 204-214. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. –

DOI 10.17803/2311-5998.2020.73.9.204-214. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-nalogovoy-integratsii-gosudarstv-chlenov-evraziyskogo-ekonomicheskogo-soyuza> (дата обращения: 18.10.2025).

59. Либман, А.М. Аналитическое резюме научно-исследовательской работы на основе Базы данных региональной интеграции ЕАБР / А.М. Либман. – Санкт-Петербург : Центр интеграционных исследований Евразийского банка развития, 2015. – 6 с. – ISBN отсутствует.

60. Либман, А.М. Региональные организации: типы и логика развития. Доклад № 37 / А.М. Либман, Е.Ю. Винокуров. – Санкт-Петербург : Центр интеграционных исследований Евразийского банка развития, 2016. – 88 с. – ISBN 978-5-906-157-28-7.

61. Малис, Н.И. Резервы роста налоговых доходов регионов / Н.И. Малис // Налоги и финансы. – 2015. – № 1 (25). – С. 28-34. – ISSN 2226-6720.

62. Мантусов, В.Б. Проблемы оценки полноты собираемости таможенных платежей / В.Б. Мантусов, А.В. Тебекин // Вестник Российской таможенной академии. – 2015. – № 4. – С. 7-17. – ISSN 2072-7240.

63. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии : монография / К. Маркс // Книга I : процесс производства капитала ; перевод И.И. Степанова-Скворцова : в 3 томах. Том 1. – Москва : Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с. – 100000 экз. – ISBN отсутствует.

64. Маслов, К.В. Налоговый суверенитет: понятие и место в системе обеспечения налоговой безопасности государства / К.В. Маслов // Пролог: журнал о праве. – 2016. – № 3 (11). – С. 23-33. – ISSN 2313-6715. – Текст : электронный. — DOI 10.21639/2313-6715.2016.3.6. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-suverenitet-ponyatie-i-mesto-v-sisteme-obespecheniya-nalogovoy-bezopasnosti-gosudarstva> (дата обращения: 18.10.2025).

65. Мельникова, Н.А. Анализ применения принципа страны назначения и страны происхождения при взимании НДС в рамках интегрированных пространств / Н.А. Мельникова, А.В. Груша // Экономика, моделирование, прогнозирование / Государственное научное учреждение «Научно-исследовательский экономический институт Министерства экономики Республики Беларусь». Том Выпуск 6. – Минск : Государственное научное учреждение «Научно-исследовательский экономический институт Министерства экономики Республики Беларусь», 2012. – С. 36-39. – ISSN 2218-0435.

66. Морозова, Л.А. Теория государства и права : учебник, 6-е издание / Л.А. Морозова. – Москва : Юридическое издательство Норма, 2024. – 464 с. – ISBN 978-5-91768-844-2.

67. Москва оценила товарооборот России с Белоруссией в 2022 году в \$43,4 млрд. / ТАСС : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://tass.ru/ekonomika/17043377> (дата обращения: 13.11.2025).

68. На сколько лет хватит лесных ресурсов России? Анализ, статистика и перспективы / Utvssalym.ru : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://utvssalym.ru/na-skolko-let-xvatit-lesnykh-resursov-rossii-analiz-statistika-i-perspektivy/> (дата обращения: 02.09.2023).

69. Налоговый кодекс Кыргызской Республики [№ 3 от 18 января 2022 года] / СПС «Континент». – Текст: электронный. – URL: [https://continent-online.com/Document/?doc\\_id=31756556](https://continent-online.com/Document/?doc_id=31756556) (дата обращения: 21.02.2024).

70. Налоговый кодекс Республики Армения [Закон Республики Армения № ЗР-165-Н от 26 ноября 2016 года] / СПС «Континент». – Текст: электронный. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=5600&lang=rus> (дата обращения: 18.01.2025).

71. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [№ 166-З от 19 декабря 2002 года] / СПС «Континент». – Текст: электронный. – URL: [https://continent-online.com/Document/?doc\\_id=30404087#pos=4;-140](https://continent-online.com/Document/?doc_id=30404087#pos=4;-140) (дата обращения: 21.02.2024).

72. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [№ 71-3 от 29 декабря 2009 года] / СПС «Континент». – Текст: электронный. – URL: [https://continent-online.com/Document/?doc\\_id=30404087](https://continent-online.com/Document/?doc_id=30404087) (дата обращения: 02.09.2023).

73. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=494979> (дата обращения: 11.03.2025).

74. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=u4CgDQ&base=LAW&n=453354> (дата обращения: 21.02.2024).

75. Национальные счета / Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан : официальный сайт. – Астана. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://stat.gov.kz/ru/industries/economy/national-accounts/dynamic-tables/> (дата обращения: 23.05.2024).

76. Национальные счета / Национальный статистический комитет Кыргызской Республики : официальный сайт. – Бишкек. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.stat.kg/ru/statistics/nacionalnye-scheta/> (дата обращения: 23.05.2024).

77. Национальные счета / Статистический комитет Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://armstat.am/ru/?nid=202> (дата обращения: 23.05.2024).

78. Национальные счета / Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. –

Текст : электронный. – URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts> (дата обращения: 23.05.2024).

79. Нижевич, Л.И. Об исполнении республиканского бюджета в 2022 году / Л.И. Нижевич // БЕЛТА. – 2023. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – URL: <https://www.belta.by/comments/view/ob-ispolnenii-respublikanskogo-bjudzheta-v-2022-godu-8754/> (дата обращения: 11.02.2024).

80. Об установлении перечня электронных услуг [Постановление Правительства Республики Армения № 178-Н от 17 февраля 2022 года] / Комитет государственных доходов Республики Армения : официальный сайт. – Ереван. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://www.src.am/storage/menu\\_contents\\_125/vr\\_hhk\\_178.1-N\\_2022\\_e-serv-ist%20Ru\\_64300050756b8.pdf](https://www.src.am/storage/menu_contents_125/vr_hhk_178.1-N_2022_e-serv-ist%20Ru_64300050756b8.pdf) (дата обращения: 23.02.2024).

81. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Федеральный закон от 29 мая 2024 года № 100-ФЗ] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=JR2IPA&base=LAW&n=477319> (дата обращения: 25.11.2024).

82. О перечне услуг в электронной форме [Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 27 сентября 2023 года № 97] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=uItLVQ&base=LAW&n=459153> (дата обращения: 23.11.2024).

83. О состоянии государственных финансов Республики Беларусь за январь–сентябрь (уточненные данные от 10.12.2021) / Министерство финансов Республики Беларусь. Главное управление бюджетной политики : официальный сайт. – Минск. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://www.minfin.gov.by/upload/bp/doklad/2021/ys2021.pdf> (дата обращения: 18.10.2025).

84. Официальные курсы валют / Национальный банк Кыргызской Республики : официальный сайт. – Бишкек. – Обновляется в течение суток. –

Текст : электронный. – URL: <https://www.nbkr.kg/index1.jsp?item=1562&lang=RUS> (дата обращения: 09.06.2024).

85. Пансков, В.Г. Приоритеты налоговой политики и направления реформирования российской налоговой системы / В.Г. Пансков // Этап: экономическая теория, анализ, практика. – 2022. – № 1. – С. 57-76. – ISSN 2071-6435. – Текст : электронный. – DOI 10.24412/2071-6435-2022-1-57-76. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/prioritety-nalogovoy-politiki-i-napravleniya-reformirovaniya-rossiyskoy-nalogovoy-sistemy> (дата обращения: 18.10.2025).

86. Пантелеев, А.А. Система индикаторов интеграции как инструмент анализа функционирования региональных интеграционных объединений / А.А. Пантелеев – Москва : Евразийская экономическая комиссия, 2019. – 92 с. – ISBN отсутствует.

87. Пауль, А.Г. Реализация налогового суверенитета при налогообложении добавленной стоимости по трансграничным операциям / А.Г. Пауль // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 24-28. – ISSN 1813-1220.

88. Переход ЕАЭС на НДС в онлайн-торговле по стране потребителя состоится не ранее 2024 г. / Интерфакс : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.interfax.ru/business/869277> (дата обращения: 19.10.2025).

89. Перспективы развития ЕАЭС в контексте современных интеграционных процессов / И.С. Чистов, Н.В. Михайлова // Избранные вопросы науки XXI века : сборник научных статей. Том Ч. V. – Москва : Издательство «Перо», 2020. – С. 60-62. – ISSN отсутствует.

90. Петросян, Е.Г. Пути гармонизации систем налогообложения в странах Евразийского экономического союза / Е.Г. Петросян // Экономическая политика. – 2016. – № 6. Том 11. – С. 222-241. – ISSN 1994-5124.

91. Пешина, Э.В. Особенности финансовой и налоговой политики России в условиях евразийской интеграции / Э.В. Пешина // Формирование Евразийского экономического союза: финансово-правовой аспект : сборник

статей Всероссийской научно-практической конференции, Екатеринбург, 6–7 октября 2015 года / Уральский государственный экономический университет. – Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2015. – С. 140-144. – ISBN отсутствует.

92. Полежарова, Л.В. Деофшоризация российской экономики / Л.В. Полежарова // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 2. – С. 100-105. – ISSN 1999-849X.

93. Полежарова, Л.В. E-Commerce Taxation in Russia: Problems and Approaches = Налогообложение электронной торговли в России: проблемы и подходы / Л.В. Полежарова, А.В. Краснобаева // Административно-управленческие проблемы налоговых реформ. – 2020. – № 2. Том 6. – С. 104-123. – ISSN 2414-9497. – Текст : электронный. – DOI 10.15826/jtr.2020.6.2.077. – URL: [https://taxreform.ru/fileadmin/user\\_upload/site\\_15907/2020/Polezharova\\_Krasnobaeva.pdf](https://taxreform.ru/fileadmin/user_upload/site_15907/2020/Polezharova_Krasnobaeva.pdf) (дата обращения: 19.10.2025).

94. Пономарева, К.А. Сравнительный анализ опыта введения налога на цифровые услуги в зарубежных странах / К.А. Пономарева // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2023. – № 4. – С. 334-356. – ISSN 2541-9234. – Текст : электронный. – DOI 10.17323/2072-8166.2023.4.334.356. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-opyta-vvedeniya-naloga-na-tsifrovye-uslugi-v-zarubezhnyh-stranah> (дата обращения: 19.10.2025).

95. Попова, Л.И. Оценка влияния нетарифных мер на развитие единого внутреннего рынка Евразийского экономического союза / Л.И. Попова // Проблемы современной экономики. – 2018. – № 3 (67). – С 21-26. – ISSN 1818-3395.

96. Постникова, Л.В. О налоговой природе таможенных платежей / Л.В. Постникова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2012. – № 2 (88). – С. 134-137. – ISSN 1996-4277.

97. Прокопова, Е.В. Экономическая сущность налога на добавленную стоимость / Е.В. Прокопова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета,

анализа и аудита : Материалы VII Международной молодежной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Юго-Западного государственного университета, Курск, 28 апреля 2015 года / ответственный редактор: Е.А. Бессонова. – Курск : Закрытое акционерное общество «Университетская книга», 2015. – С. 250-256. – ISBN 978-5-9907009-0-1.

98. Прокопьева, Е.С. Налоговая политика как инструмент государственной политики страны / Е.С. Прокопьева // Современные тенденции развития торговли и таможенного дела : Тезисы докладов и выступлений VII Международной научной конференции молодых ученых, Донецк, 17 ноября 2021 года / под общей редакцией доктора экономических наук, профессора Головинова О.Н. – Донецк : Донецкий национальный университет, 2021. – С. 57-61. – ISBN отсутствует.

99. Протокол о внесении изменений в Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года в части определения порядка взимания косвенных налогов при оказании услуг в электронной форме [от 9 декабря 2022 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=S83iw&base=LAW&n=434373> (дата обращения: 23.02.2024).

100. Протокол о внесении изменений в Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза [от 11 апреля 2017 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=uItLVQ&base=LAW&n=466218> (дата обращения: 23.11.2024).

101. Система национальных счетов 2008 / Европейская комиссия, Международный валютный фонд, Организация экономического сотрудничества и развития, Организация Объединенных Наций, Всемирный банк – Нью-Йорк : Межгосударственный статистический комитет содружества Независимых Государств и кафедра статистики Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова, 2012. – 764 с. – ISBN 978-92-1-461028-1.



102. Статистика внешней, взаимной торговли и товарных рынков / Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан : официальный сайт. – Астана. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://stat.gov.kz/ru/industries/economy/foreign-market/spreadsheets/?year=&name=19182&period=&type=> (дата обращения: 22.05.2024).

103. Стожко, К.П. Теория прибавочной стоимости К. Маркса: pro et contra / К.П. Стожко // Новая социальная реальность: теория и практика : сборник научных статей Уральского государственного аграрного университета; Уральского государственного экономического университета. – Екатеринбург : Учебно-методический центр Уральского политехнического института, 2022. – С. 104–111. – ISBN 78-5-8295-0829-6.

104. США отказались участвовать в обсуждениях цифрового налога / GAAP.RU : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://gaap.ru/news/160784/> (дата обращения: 22.01.2024).

105. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза [Приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 года] / СПС «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://cloud.consultant.ru/cloud/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=S83iw&base=LAW&n=380602> (дата обращения: 23.02.2024).

106. Тинасилов, М.Д. Исследование экономической эффективности интеграции науки в секторе экономики РК / М.Д. Тинасилов, А.Р. Уркумбаева // Профессиональное образование в современном мире. – 2014. – № 3 (14). – С. 142-147. – ISSN 2224-1841.

107. Томашевская, Л.И. Категория «стоимость товара» и ее характеристики / Л.И. Томашевская // Вестник Уфимского государственного авиационного технического университета. – 2009. — № 3 (32). Том 12. – С. 37-47. – ISSN 1992-6502.

108. Трунин, И.В. Проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации : монография / И.В. Трунин. – Москва : Институт экономики переходного периода, 2000. – 144 с. – Тираж не указан. – ISBN отсутствует.

109. Тютюрюков, Н.Н. Налог на добавленную стоимость в странах ЕАЭС: гармонизация, дивергенция или конкуренция? / Н.Н. Тютюрюков, В.Н. Тютюрюков // Научные труды Вольного экономического общества России. – 2016. – Том 202. – С. 189-201. – ISSN 2072-2060.

110. Фактические поступления по налогам и платежам в государственный бюджет за 2002-2023 гг. / Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан : официальный сайт. – Астана. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://kgd.gov.kz/ru/content/fakticheskie-postupleniya-po-nalogam-i-platezham-v-gosudarstvennyy-byudzheth-za-2002-2023-gg> (дата обращения: 13.11.2023).

111. ФТС временно не будет публиковать статистику по импорту и экспорту / Интерфакс : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.interfax.ru/business/837264> (дата обращения: 13.11.2025).

112. Цой, А.В. Евразийский экономический союз как специфическая форма международной экономической интеграции / А. В. Цой // Региональная экономика: теория и практика. – 2018. – № 5 (452). Том 16. – С. 805-815. – ISSN 2073-1477. – Текст : электронный. – DOI 10.24891/re.16.5.805. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/evraziyskiy-ekonomicheskoy-soyuz-kak-spetsificheskaya-forma-mezhdunarodnoy-ekonomicheskoy-integratsii> (дата обращения: 19.10.2025).

113. Чефонов, В.М. Современное направление в трудовой теории стоимости или неотрудовая теория стоимости (на основе технологии русской экономической школы) / В.М. Чефонов, А.В. Чефонов // Евразийское научное объединение. – 2016. – № 1 (13). Том 2. – С. 115-118. – ISSN 2411-1899.

114. Что такое ЕАЭС – Что такое экономическая интеграция / Евразийский экономический союз : официальный сайт. – Москва. –

Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://eec.eaeunion.org/upload/medialibrary/a09/1.-CHto-takoe-ekonomicheskaya-integratsiya.pdf> (дата обращения: 29.05.2023).

115. Шабанова, Е.М. Методы расчета ВВП и оценка показателей / Е.М. Шабанова // Управление социально-экономическими системами в турбулентном мире: адаптация к современным трендам : материалы международной научно-практической конференции, Владимир, 30 ноября 2023 года. – Владимир : Издательско-полиграфическая компания «Транзит-ИКС», 2023. – С. 383-386. – ISBN 978-5-8311-1554-3.

116. Шаталова, С.С. Анализ подходов к определению уровня налоговой нагрузки в экономике / С.С. Шаталова, А.В. Корытин, Е.В. Захаренкова. – Москва : Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2017. – 81 с. – ISBN отсутствует.

117. Шелкунов, А.Д. Принцип нейтральности НДС: содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах / А.Д. Шелкунов // Правоприменение. – 2022. – № 1. Том 6. – С. 100-110. – ISSN 2658-4050. – Текст : электронный. – DOI 10.52468/2542-1514.2022.6(1).100-110. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-neytralnosti-nds-soderzhanie-i-sootnoshenie-s-zakonodatelstvom-o-nalogah-i-sborah> (дата обращения: 19.10.2025).

118. Шишков, А. Когда в мире закончится нефть / А. Шишков // Газпромбанк Инвестиции : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://gazprombank.investments/blog/market/runs-out-oil/#:~:text=Однако%2C%20если%20считать%20данные%20ВР,%20за%2050%20лет%20интенсивной%20добычи> (дата обращения: 02.09.2023).

119. Эйбрилл, Л. Современный НДС / Л. Эйбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден [и др.]. – Москва : Весь мир, 2003. – 274 с. – ISBN 5-7777-0188-4.

120. Экспорт из РФ в 2022 году подскочил на 19,9%, импорт снизился на 11,7% / Интерфакс : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.interfax.ru/business/890735> (дата обращения: 13.11.2025).

121. ASEAN Economic Community Blueprint 2025 / Association of South East Asian Nations Secretariat. – Jakarta : The Association of South East Asian Nations Secretariat. Public Outreach and Civil Society Division, 2015. – 48 p. – ISBN 978-602-0980-59-1.

122. ASEAN Integration Report 2022 / Association of South East Asian Nations Prosperity Initiative. – Kuala Lumpur : Association of South East Asian Nations Prosperity Initiative, Institute for Democracy and Economic Affairs, Friedrich Naumann Foundation for Freedom for Southeast and East Asia, 2022. – № 7. – 164 p. – ISBN отсутствует.

123. Barros, V. Drivers of the Tax Effort: Evidence from a Large Panel / V. Barros, J. T. Jalles, J. M. Sarmento // Comparative Economic Studies. – 2023. – № 1. Volume 65. – P. 96-136. – ISSN 0888-7233 – Текст : электронный. – DOI 10.1057/s41294-022-00187-2 REM. – URL: <https://link.springer.com/article/10.1057/s41294-022-00187-2>.

124. Caragher, J. How many countries have VAT? 175 / VATcalc : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/> (дата обращения: 02.09.2023).

125. European Commission, DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data / Eurostat, the statistical office of the European Union : официальный сайт. – Люксембург. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en) (дата обращения: 12.11.2023).

126. Financial Integration and Structure in the Euro Area / European Central Bank. – Франкфурт-на-Майне : European Central Bank Committee on Financial Integration, 2022. – 86 p. – ISBN 978-92-899-5237-8.

127. GDP (current US\$) / The World Bank; Organisation for Economic Co-operation and Development : официальный сайт. – Вашингтон (округ

Колумбия); Париж. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?view=chart> (дата обращения: 22.05.2024).

128. General Agreement on Tariffs and Trade / World Trade Organisation. – Geneva : Executive Secretary to the Contracting Parties, 1986. – 50 p. – ISBN отсутствует.

129. Gross capital formation (current US\$) / The World Bank; Organisation for Economic Co-operation and Development : официальный сайт. – Вашингтон (округ Колумбия); Париж. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NE.GDI.TOTL.CD> (дата обращения: 19.01.2025).

130. Gross value added at basic prices (GVA) (constant LCU) / The World Bank; Organisation for Economic Co-operation and Development : официальный сайт. – Вашингтон (округ Колумбия); Париж. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.FCST.KN?view=chart> (дата обращения: 23.05.2024).

131. Households and NPISHs Final consumption expenditure (current LCU) / The World Bank; Organisation for Economic Co-operation and Development : официальный сайт. – Вашингтон (округ Колумбия); Париж. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.PRVT.CN?view=chart> (дата обращения: 26.10.2024).

132. International VAT/GST Guidelines / Organisation for Economic Co-operation and Development. – Париж : OECD Publishing, 2017. – 116 p. – ISBN 978-92-64-27204-0.

133. Khodavaisi, H. Country characteristics and preferences over tax principles / H. Khodavaisi, G.D. Myles, N. Hashimzade // International Tax and Public Finance. – 2011. – P. 214–232. – ISSN 0927-5940.

134. König, J. Different Efforts in European Economic Integration: Implications of the EU Index / J. König, R. Ohr // Journal of Common Market Studies. – 2013. – № 6. Volume 51. – P. 1074–1090. – ISSN отсутствует.

135. Main national accounts tax aggregates / Eurostat, the statistical office of the European Union : официальный сайт. – Люксембург. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/gov\\_10a\\_taxag\\_esms.htm](https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/gov_10a_taxag_esms.htm) (дата обращения: 12.11.2023).

136. Musgrave, P.B. United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments : монография / P.B. Musgrave. – Кембридж : International Tax Program, Harvard Law School, 1969. – P. 169-171. – Тираж не указан. – ISBN 978-09-15-50610-1.

137. Perskaya, V. Integration process in the Eurasian Economic Union (EAEU): Interstate relations instead of supranationality under the conditions of multipolarity / V. Perskaya // Espacios. – 2018. – № 11. Volume 39. – 11 p. – ISSN 0798-1015.

138. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2019 / Inter American Development Bank, Organisation for Economic Co-operation and Development, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, Inter American Center of Tax Administrations. – Париж : Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, 2019. – 295 p. – ISBN 978-92-64-83946-5.

139. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020 / Inter American Development Bank, Organization for Economic Cooperation and Development, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, Inter American Center of Tax Administrations. – Париж : Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, 2020. – 321 p. – ISBN 978-92-64-72155-5.

140. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021 / Inter American Development Bank, Organization for Economic Cooperation and Development, Economic Commission for Latin America and the Caribbean,

Inter American Center of Tax Administrations. – Париж : Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, 2021. – 340 p. – ISBN 978-92-64-36517-9.

141. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022 / Inter American Development Bank, Organization for Economic Cooperation and Development, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, Inter American Center of Tax Administrations. – Париж : Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, 2022. – 342 p. – ISBN 978-92-64-93914-1.

142. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023 / Inter American Development Bank, Organization for Economic Cooperation and Development, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, Inter American Center of Tax Administrations. – Париж : OECD Organisation for Economic Co-operation and Development, 2023. – 212 p. – ISBN 978-92-64-43622-0.

143. Selebi O. International Unions and Integration / O. Selebi, E. Papaioannou // Social Science Research Network. – 2022. – 62 p. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI 10.2139/ssrn.4129185. – URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4129185](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4129185) (дата обращения: 19.10.2025).

144. Tait, A.A. Value added tax. International practice and problems / A.A. Tait. – Вашингтон (округ Колумбия) : International Monetary Fund, 1988. – 467 p. – ISBN 1-55775-012-2.

145. Thurston, H. The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C / H. Thurston. – Амстердам : International Bureau of Fiscal Documentation, 1963. – 203 p. – ISBN отсутствует.

146. Tikhonova, A.V. Consequences of the integration to the Eurasian Economic Union: methodology of statistical evaluation and first results / A.V. Tikhonova, N.P. Melnikova, E. Lukács // Economic Annals-XXI. – 2018. – №

3–4. Volume 170. – P. 4-9. – ISSN 1728-6239. – Текст : электронный. – DOI 10.21003/ea.V170-01. – URL: <https://ea21journal.world/index.php/ea-v170-01/> (дата обращения: 19.10.2025).

147. Tinbergen, J. Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market / J. Tinbergen, L. Dupriez, F. Di Fenizio [et al.]. – Люксембург : European Coal and Steel Community. High Authority, 1953. – 43 p. – ISBN отсутствует.

148. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report / Organization for Economic Cooperation and Development. – Париж : Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, 2015. – 74 p. – ISBN 978-92-64-24146-6.



**Приложение А**  
(информационное)

**Сравнение ключевых характеристик налоговых систем НДС в странах ЕАЭС**

Таблица А.1 – Сравнение ключевых характеристик налоговых систем НДС в странах ЕАЭС

Показатель	Армения	Беларусь	Казахстан	Киргизия	Россия
Налоговая ставка	20%, 16,67%, 0% (ст. 63 НК РА)	0%, 10%, 20%, 25% (ст. 122 НК РБ)	12%, 0% (ст. 422 НК РК)	12%, 0% (ст. 254 НК КР)	20%, 10%, 0%, 20/120, 10/110 (ст. 164 НК РФ), 16,67% (ст. 174.2 НК РФ)
Налоговый период	—	Год (п. 1 ст. 127 НК РБ)	Квартал (ст. 423 НК РК)	Месяц / квартал (ст. 313 НК КР)	Квартал (ст. 163 НК РФ)
Отчетный период	Месяц (ст. 69 НК РА)	Месяц / квартал (ст. 127 НК РБ)	—	—	—
Срок подачи декларации	20 число месяца, следующим за отчетным периодом (п. 1 ст. 75 НК РА)	20 число месяца, следующим за отчетным периодом (п. 1 ст. 136 НК РБ)	15 число второго месяца, следующего за налоговым периодом (п. 1 ст. 424 НК РК)	20 / последнее число месяца, следующим за налоговым периодом (п. 1 ст. 319 НК КР)	25 число месяца, следующим за налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ)
Срок уплаты	20 число месяца, следующим за отчетным периодом (п. 1 ст. 78 НК РА)	22 число месяца, следующим за отчетным периодом (п. 2 ст. 136 НК РБ)	25 число второго месяца, следующего за налоговым периодом (п. 1 ст. 425 НК РК)	25 число месяца, следующего за налоговым периодом (п. 2 ст. 319 НК КР)	28 число каждого из 3-х месяцев, следующих за налоговым периодом, по 1/3 (п. 1 ст. 174 НК РФ)

Источник: составлено автором на основании данных [40; 54; 69; 70; 71; 74].

## Приложение Б

(информационное)

### Сравнение порядка налогообложения услуг (работ) в странах ЕАЭС

Таблица Б.1 – Сравнение порядка налогообложения услуг (работ) в странах ЕАЭС и Договоре о ЕАЭС

Договор о ЕАЭС	Армения	Беларусь	Казахстан (общие)	Казахстан (ЕАЭС)	Киргизия	Россия
1	2	3	4	5	6	7
Нормы						
П. 29 Приложения № 18	Ст. 39 НК РА	Ст. 117 НК РБ	Ст. 378 НК РК, гл. 90 НК РК	Ст. 441 НК РК, гл. 90 НК РК	Ст. 263 НК КР	Ст. 148 НК РФ
Услуги (работы), связанные непосредственно с недвижимым имуществом						
Аренда	Аренда	Аренда	—	Аренда	Аренда	Аренда
—	Работы и услуги по подготовке и осуществлению строительства	Услуги в отношении возводимого объекта	—	—	—	Строительные, монтажные, строительно- монтажные работы
—	Ремонтные работы	—	—	—	—	Ремонтные работы
—	Работы по восстановлению	—	—	—	—	Реставрационные работы
—	Работы по озеленению	—	—	—	—	Работы по озеленению
—	Услуги агентов и экспертов	Услуги агентов и экспертов	—	—	—	—
—	—	Управление	—	—	—	—
—	—	Связанные услуги (по перечню)	—	—	—	—
—	—	Юридические услуги	—	—	—	—
Услуги (работы), связанные непосредственно с движимым имуществом						
—	Исключая аренду	Исключая аренду	—	Исключая аренду	Исключая аренду транспорта	—
—	—	Суда	—	—	—	Суда

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7
—	—	Космические объекты	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	Монтаж
—	—	—	—	—	—	Сборка
—	—	—	—	—	—	Переработка
—	—	—	—	—	—	Обработка
—	—	—	—	—	—	Ремонт
—	—	—	—	—	—	Техническое обслуживание
Услуги (работы), место реализации которых определяется по месту их фактического оказания (выполнения)						
—	—	—	Движимое имущество	—	—	—
Туризм	Туризм	—	—	Туризм	Туризм	Туризм
—	Наука	—	Наука	—	—	—
—	Здравоохранение	—	—	—	—	—
—	—	—	Развлечения	—	—	—
—	—	Исключая дистанционное образование	—	—	—	—
Услуги (работы), место реализации которых определяется по покупателю						
Дизайнерские услуги	Дизайнерские услуги	Дизайнерские услуги	Дизайнерские услуги	Дизайнерские услуги	Дизайнерские услуги	—
—	—	—	Адвокатские услуги	—	—	—
—	Передача (распространение) информации	Предоставление информации	Предоставление информации (кроме СМИ)	—	—	—
—	—	Дистанционное образование	—	—	—	—
—	—	—	Доступ к интернету	—	—	—

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7
Модификация программного обеспечения и баз данных	Модификация программного обеспечения и баз данных	Модификация программного обеспечения	—	Модификация программного обеспечения и баз данных	Модификация программного обеспечения и баз данных	Модификация программного обеспечения и баз данных
Адаптация программного обеспечения и баз данных	—	—	—	Адаптация программного обеспечения и баз данных	Адаптация программного обеспечения и баз данных	—
Сопровождение программного обеспечения и баз данных	—	—	—	Сопровождение программного обеспечения и баз данных	Сопровождение программного обеспечения и баз данных	—
—	Наладка программного обеспечения	—	—	—	—	—
—	—	Техническая поддержка программного обеспечения	Техническое обслуживание программного обеспечения	—	—	—
—	—	—	Обновление программного обеспечения	—	—	—
—	—	Тестирование программного обеспечения	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	Исключая аренду авиационно-технического имущества
Оказание услуг агента от своего имени	Оказание услуг агента от своего имени	—	—	—	Оказание услуг агента от своего имени	—
—	—	—	Услуги агента по приобретению товаров	—	—	—

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7
—	—	Телеком-услуги	Услуги связи	—	—	—
—	—	Услуги телевидения и звукового вещания	Радио и телевидения услуги	—	—	—
—	—	—	Предоставление в аренду грузовых вагонов и контейнеров	—	—	—
—	—	—	—	—	—	Передача единиц сокращения выбросов
—	Транспортные услуги (место назначения и оправления – РА)	—	—	—	—	Некоторые услуги по перевозке и транспортировке
—	—	—	—	—	—	Некоторые виды работ и услуг, которые осуществляются в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья
Электронные услуги						
Закрытый перечень услуг	Закрытый перечень услуг [48]	Закрытый перечень услуг	Любые услуги, оказываемые через Интернет	—	Любые услуги, оказываемые через Интернет	Автоматизированные услуги, оказываемые через Интернет
—	Включая консультационные услуги	Исключая консультационные услуги	—	—	Исключая консультационные услуги	Исключая консультационные услуги

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7
—	Разработка, обновление, обслуживание программного обеспечения	—	—	—	—	—
Предоставление прав на программное обеспечение и базы данных	Предоставление прав на программное обеспечение и базы данных	Предоставление прав на программное обеспечение и базы данных	—	—	Предоставление прав на программное обеспечение	Предоставление прав на программное обеспечение и базы данных
Рекламные услуги	Рекламные услуги	Рекламные услуги	—	—	Рекламные услуги	Рекламные услуги
Размещение предложений по приобретению / реализации	Размещение рекомендаций по приобретению	Размещение предложений по приобретению / реализации	—	—	Размещение предложений по приобретению / реализации	Размещение предложений по приобретению / реализации
Возможности для установления контактов и заключения сделок	Возможности для установления деловых отношений	Возможности для установления контактов и заключения сделок	—	—	Деятельность продавца и/или оператора торговой платформы	Возможности для установления контактов и заключения сделок
Обеспечение присутствия в сетях	Обеспечение присутствия	Обеспечение присутствия в Интернете	—	—	Обеспечение присутствия в Интернете	Обеспечение присутствия в Интернете
Хранение и обработка информации	Хранение и обработка информации	Хранение и обработка информации	—	—	—	Хранение и обработка информации
Предоставление вычислительной мощности	Предоставление вычислительной мощности	Предоставление вычислительной мощности	—	—	Аренда вычислительной мощности	Предоставление вычислительной мощности
Предоставление доменных имен, хостинг	Предоставление доменных имен, хостинг	Предоставление доменных имен, хостинг	—	—	—	Предоставление доменных имен, хостинг
Администрирование информационных систем	Управление информационными системами	Администрирование информационных систем	—	—	Администрирование информационных систем	Администрирование информационных систем

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7
Поиск данных, отбор, сортировка	Поиск данных, отбор, сортировка	Поиск данных, отбор, сортировка	—	—	—	Поиск данных, отбор, сортировка
Предоставление прав на книги, материалы, аудиовизуальные произведения	Предоставление прав на книги, материалы, аудиовизуальные произведения	Предоставление прав на книги, материалы, аудиовизуальные произведения	—	—	Предоставление прав на книги, материалы, аудиовизуальные произведения	Предоставление прав на книги, материалы, аудиовизуальные произведения
Поиск информации о потенциальных покупателях	Поиск информации о потенциальных покупателях	Поиск информации о потенциальных покупателях	—	—	—	Поиск информации о потенциальных покупателях
Доступ к поисковым системам	Обеспечение доступности поисковых систем	Доступ к поисковым системам	—	—	Доступ к поисковым системам	Доступ к поисковым системам
Ведение статистики	Ведение статистики	Ведение статистики	—	—	Ведение статистики	Ведение статистики
—	Услуги в области культуры, искусства, обучения, науки, здравоохранения, физкультуры, туризма, отдыха и спорта [80]	—	—	—	—	—
—	—	Проведение азартных игр	—	—	—	—
Электронные услуги	Электронные услуги	Электронные услуги	Электронные услуги	Электронные услуги	Электронные услуги	Электронные услуги

Источник: составлено автором на основании данных [40; 54; 69; 70; 71; 73].

**Приложение В**  
(информационное)

**Расчеты показателей интеграции**

Таблица В.1 – Показатель доли сальдо консолидированного бюджета в ВВП в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В процентах

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	1,5112592	1,8756287	4,8033363	5,5144287	4,7592109	1,6003485	0,8002904	5,1144751	4,5492708	2,2289938
Беларусь	0,2207880	1,0085161	1,7734082	1,2683214	2,7656545	3,7554967	2,3321472	1,7963306	0,0277412	2,0901481
Казахстан	7,5874737	10,9779353	9,5725347	4,3777353	2,6762603	1,3475875	1,8484944	3,9759386	3,0193666	2,1081609
Киргизия	0,6559291	0,4680736	1,4284489	4,3853756	2,8149404	0,2408754	0,4734664	2,5616761	0,5974259	0,6186667
Россия	1,1621779	1,0699558	3,3934082	3,6700326	1,4688887	2,9227737	1,9299124	3,9916304	0,7729203	1,3736206

Источник: составлено автором на основании данных [36].

Таблица В.2 – Показатель индекса Франка в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В процентах

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	0,000005852	0,000005692	0,000005007	0,000004558	0,000003912	0,000003594	0,000003504	0,000003654	0,000003369	0,000002792
Беларусь	0,001180305	0,001016142	0,000850523	0,000864972	0,000782224	0,000665639	0,000584255	0,000522873	0,000443596	0,000300926
Казахстан	0,000001745	0,000001316	0,000000991	0,000001206	0,000001015	0,000000973	0,000001031	0,000000952	0,000000757	0,000000784
Киргизия	0,000137676	0,000120148	0,000108274	0,000106955	0,000101145	0,000104922	0,000078441	0,000064868	0,000071137	0,000079610
Россия	0,000009555	0,000009243	0,000009013	0,000009191	0,000008995	0,000008245	0,000008735	0,000009179	0,000007409	0,000005953

Источник: составлено автором на основании данных [36].



Таблица В.3 – Показатель налогообложения потребления домашних хозяйств в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В процентах

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	10,1645943	10,6605586	10,7876892	10,1146964	9,1300020	9,1264350	9,2762286	10,1272943	11,1617588	11,9938977
Беларусь	16,3548919	16,4041681	15,2855999	15,9108051	16,0588878	16,1077418	15,4858471	15,9777077	16,5800564	11,5371959
Казахстан	7,3913174	6,2288417	4,3003157	5,8379256	5,8212891	6,3164152	7,4087025	6,7630016	6,4763715	8,3170584
Киргизия	8,7127455	8,4914664	8,5226782	9,9637535	10,3651366	11,2391847	10,0666498	8,0716479	9,5044114	11,8879307
Россия	9,1214894	9,2735606	9,6731988	10,0272991	10,5801698	11,5024773	12,5456702	12,9913476	13,5847929	12,6767012

Источник: составлено автором на основании данных [36].

Таблица В.4 – Сводный индекс интеграции ЕАЭС в части НДС за 2013-2022 гг.

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	3,8919531	4,1787310	5,1970102	5,2097099	4,6297389	3,5755957	3,3588408	5,0805910	5,2370110	4,7409648
Беларусь	5,5256201	5,8045668	5,6866195	5,7266638	6,2751082	6,6213014	5,9395262	5,9248537	5,5360804	4,5425483
Казахстан	4,9929310	5,7355928	4,6242838	3,4052207	2,8325168	2,5546679	3,0857326	3,5796471	3,1652463	3,4750734
Киргизия	3,1229374	2,9865534	3,3170785	4,7830787	4,3933927	3,8267217	3,5133982	3,5444629	3,3673028	4,1688923
Россия	3,4278923	3,4478419	4,3555387	4,5657803	4,0163558	4,8084198	4,8251971	5,6609957	4,7859069	4,6834426

Источник: составлено автором на основании данных [36].

## Приложение Г

### (информационное)

#### Данные по экспорту из стран ЕАЭС в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира

Таблица Г.1 – Данные по экспорту из Республики Армения в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Экспорт ЕАЭС	351,0	324,6	256,2	393,9	571,0	688,8	767,8	709,9	882,6	2 564,1
Беларусь	8,6	9,0	6,8	13,4	7,1	11,9	17,8	21,3	28,3	77,0
Казахстан	7,3	7,0	4,2	5,0	4,9	9,8	5,4	6,6	11,0	18,7
Киргизия	1,0	0,4	0,4	1,0	1,8	1,0	3,2	1,6	2,6	5,7
Россия	334,1	308,3	244,9	374,5	557,3	666,1	741,4	680,3	840,7	2 462,8
Экспорт не ЕАЭС	1 127,7	1 221,2	1 121,5	1 541,3	1 547,7	1 962,9	1 843,0	1 824,1	2 111,4	2 854,4
Экспорт весь мир	1 478,7	1 545,8	1 377,8	1 935,2	2 118,7	2 651,7	2 610,8	2 533,9	2 994,0	5 418,5

Источник: составлено автором на основании данных [5; 36].

Таблица Г.2 – Данные по экспорту из Республики Беларусь в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Экспорт ЕАЭС	17 838,5	16 178,4	11 007,8	11 384,8	13 651,0	13 932,2	14 569,6	14 009,1	17 442,0	23 111,1
Армения	32,4	29,2	27,8	22,0	34,5	37,5	52,6	57,5	68,4	118,6
Казахстан	870,4	879,4	525,1	363,9	592,3	783,5	765,5	729,6	911,9	905,5
Киргизия	98,2	88,8	55,4	48,7	123,5	120,5	60,7	60,2	86,4	87,0
Россия	16 837,5	15 181,0	10 399,5	10 950,2	12 900,8	12 990,7	13 690,8	13 161,7	16 375,4	22 000,0
Экспорт не ЕАЭС	19 364,5	19 902,6	15 701,5	12 022,3	15 476,9	20 119,6	18 430,0	15 322,0	16 891,3	15 257,9
Экспорт весь мир	37 203,0	36 081,0	26 709,3	23 407,1	29 127,9	34 051,8	32 999,6	29 331,1	34 333,3	38 369,0

Источник: составлено автором на основании данных [5; 20; 22; 36; 67; 102].

Таблица Г.3 – Данные по экспорту из Республики Казахстан в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Экспорт ЕАЭС	6 611,2	7 155,1	5 120,3	3 930,2	5 262,5	6 046,8	6 406,2	5 671,9	7 814,1	10 098,9
Армения	0,8	0,4	0,7	0,6	5,6	4,9	4,4	6,4	10,3	28,0
Беларусь	58,3	61,3	53,5	47,2	101,2	105,1	106,8	77,3	110,3	186,5
Киргизия	676,8	704,8	518,6	437,2	516,7	656,9	624,1	581,0	674,8	793,0
Россия	5 875,3	6 388,5	4 547,6	3 445,2	4 639,0	5 279,9	5 670,9	5 007,1	7 018,7	9 091,4
Экспорт не ЕАЭС	78 089,2	72 304,8	40 749,1	32 676,1	43 335,3	54 960,9	51 603,9	41 953,2	67 037,2	74 494,1
Экспорт весь мир	84 700,4	79 459,9	45 869,4	36 606,2	48 597,9	61 007,6	58 010,1	47 625,1	74 851,4	84 593,1

Источник: составлено автором на основании данных [36; 102].

Таблица Г.4 – Данные по экспорту из Киргизской Республики в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Экспорт ЕАЭС	542,5	637,6	410,2	447,2	541,5	640,6	641,7	554,5	791,5	1 505,3
Армения	0,1	0,1	0,2	0,0	0,1	0,1	0,2	0,5	0,1	0,3
Беларусь	12,6	6,5	5,6	3,3	7,1	12,1	13,1	10,7	15,8	24,4
Казахстан	377,2	508,7	237,6	265,5	268,6	270,3	347,1	285,9	382,2	410,9
Россия	152,7	122,3	166,8	178,4	265,7	358,2	281,3	257,3	393,3	1 069,7
Экспорт не ЕАЭС	1 464,3	1 246,2	1 121,5	1 233,1	1 160,8	981,4	1 382,2	1 459,2	1 583,6	749,4
Экспорт весь мир	2 006,8	1 883,7	1 531,7	1 680,2	1 702,3	1 622,1	2 023,9	2 013,7	2 375,0	2 254,7

Источник: составлено автором на основании данных [20; 36].

Таблица Г.5 – Данные по экспорту из Российской Федерации в другие страны ЕАЭС, а также во все остальные страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Экспорт ЕАЭС	40 904,0	37 104,0	28 821,2	26 804,3	34 685,5	38 953,4	39 247,2	34 108,6	46 159,5	44 577,9
Армения	864,0	1 094,0	1 050,9	962,5	1 247,0	1 351,2	1 690,9	1 660,5	1 890,4	2 891,3
Беларусь	20 333,0	19 989,0	15 603,7	15 248,8	19 573,8	22 923,0	21 709,7	16 939,8	23 617,2	21 400,0
Казахстан	17 678,0	14 277,0	10 866,1	9 560,4	12 465,4	13 041,2	14 286,9	14 051,5	18 495,5	17 880,6
Киргизия	2 029,0	1 744,0	1 300,4	1 032,6	1 399,4	1 638,0	1 559,7	1 456,9	2 156,3	2 406,0
Экспорт не ЕАЭС	485 072,0	460 255,0	315 151,4	260 792,0	325 401,7	412 697,2	387 490,1	304 251,9	440 228,8	546 922,1
Экспорт весь мир	525 976,0	497 359,0	343 972,6	287 596,3	360 087,3	451 650,6	426 737,3	338 360,5	486 388,3	591 500,0

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 36; 67; 102; 120].

**Приложение Д**  
**(информационное)**

**Данные по доле экспорта в ВВП стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг.**

Таблица Д.1 – Данные по доле экспорта в ВВП стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг.

В процентах

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	13,30	13,32	13,06	18,35	18,38	21,29	19,17	20,04	21,57	27,77
Беларусь	49,26	45,78	47,31	49,05	53,23	56,72	51,23	47,79	49,28	52,71
Казахстан	35,79	35,89	24,88	26,67	29,13	34,02	31,93	27,84	37,97	37,51
Киргизия	27,36	25,22	22,94	24,66	22,10	19,61	21,60	24,35	25,68	19,53
Россия	22,94	24,15	25,23	22,53	22,87	27,25	25,20	22,66	26,48	26,40

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127].

**Приложение Е**  
(информационное)

**Данные по сумме ВНК, приходящейся на экспортные операции стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг.**

Таблица Е.1 – Данные по сумме ВНК, приходящейся на экспортные операции стран ЕАЭС в течение 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	327,6	329,0	285,6	348,6	390,3	594,0	454,5	498,3	687,5	1 172,3
Беларусь	14 434,0	12 571,2	7 754,9	6 197,6	8 164,8	9 561,3	9 619,3	8 052,9	8 370,6	8 432,1
Казахстан	20 810,5	20 492,9	12 801,2	10 186,6	12 806,7	15 409,4	16 026,8	13 719,3	19 860,6	20 405,8
Киргизия	680,3	692,4	531,1	570,3	560,1	584,2	607,3	522,2	573,3	509,0
Россия	122 403,5	111 363,0	76 185,5	66 421,6	85 004,9	98 993,2	96 705,1	79 365,3	112 867,8	131 818,3

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

## Приложение Ж

(информационное)

### Данные по затратам, приходящимся на экспорт в каждую страну ЕАЭС

Таблица Ж.1 – Данные по затратам, приходящимся на экспорт из Республики Армения в каждую страну ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Затраты на экспорт в ЕАЭС	77,8	69,1	53,1	71,0	105,2	154,3	133,7	139,6	202,7	554,7
Беларусь	1,9	1,9	1,4	2,4	1,3	2,7	3,1	4,2	6,5	16,6
Казахстан	1,6	1,5	0,9	0,9	0,9	2,2	0,9	1,3	2,5	4,0
Киргизия	0,2	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2	0,5	0,3	0,6	1,2
Россия	74,0	65,6	50,8	67,5	102,7	149,2	129,1	133,8	193,1	532,8

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица Ж.2 – Данные по затратам, приходящимся на экспорт из Республики Беларусь в каждую страну ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Затраты на экспорт в ЕАЭС	6 921,0	5 636,8	3 196,1	3 014,4	3 826,5	3 912,0	4 247,0	3 846,2	4 252,5	5 079,0
Армения	12,6	10,2	8,1	5,8	9,7	10,5	15,3	15,8	16,7	26,1
Казахстан	337,7	306,4	152,5	96,4	166,0	220,0	223,1	200,3	222,3	199,0
Киргизия	38,1	30,9	16,1	12,9	34,6	33,8	17,7	16,5	21,1	19,1
Россия	6 532,6	5 289,3	3 019,5	2 899,3	3 616,2	3 647,6	3 990,8	3 613,6	3 992,4	4 834,8

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица Ж.3 – Данные по затратам, приходящимся на экспорт из Республики Казахстан в каждую страну ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Затраты на экспорт в ЕАЭС	1 624,3	1 845,3	1 429,0	1 093,7	1 386,8	1 527,3	1 769,9	1 633,9	2 073,4	2 436,1
Армения	0,2	0,1	0,2	0,2	1,5	1,2	1,2	1,8	2,7	6,8
Беларусь	14,3	15,8	14,9	13,1	26,7	26,5	29,5	22,3	29,3	45,0
Киргизия	166,3	181,8	144,7	121,7	136,2	165,9	172,4	167,4	179,0	191,3
Россия	1 443,5	1 647,6	1 269,1	958,7	1 222,5	1 333,6	1 566,7	1 442,4	1 862,3	2 193,1

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица Ж.4 – Данные по затратам, приходящимся на экспорт из Киргизской Республики в каждую страну ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Затраты на экспорт в ЕАЭС	183,9	234,3	142,2	151,8	178,2	230,7	192,6	143,8	191,1	339,8
Армения	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1
Беларусь	4,3	2,4	1,9	1,1	2,3	4,3	3,9	2,8	3,8	5,5
Казахстан	127,9	187,0	82,4	90,1	88,4	97,3	104,1	74,2	92,3	92,8
Россия	51,8	45,0	57,8	60,5	87,4	129,0	84,4	66,7	95,0	241,5

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].



Таблица Ж.5 – Данные по затратам, приходящимся на экспорт из Российской Федерации в каждую страну ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Затраты на экспорт в ЕАЭС	9 519,0	8 307,9	6 383,5	6 190,6	8 188,1	8 537,8	8 894,0	8 000,5	10 711,4	9 934,4
Армения	201,1	245,0	232,8	222,3	294,4	296,2	383,2	389,5	438,7	644,3
Беларусь	4 731,8	4 475,7	3 456,0	3 521,8	4 620,7	5 024,3	4 919,7	3 973,4	5 480,4	4 769,1
Казахстан	4 114,0	3 196,7	2 406,7	2 208,0	2 942,7	2 858,4	3 237,6	3 295,9	4 291,9	3 984,8
Киргизия	472,2	390,5	288,0	238,5	330,3	359,0	353,4	341,7	500,4	536,2

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

## Приложение И

(информационное)

### Добавленная стоимость при экспорте

Таблица И.1 – Добавленная стоимость при экспорте из Республики Армения в каждую страну ЕАЭС, а также во все страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ДС эксп. - ЕАЭС	273,2	255,5	203,1	322,9	465,8	534,5	634,1	570,3	679,9	2 009,4
Беларусь	6,7	7,1	5,4	11,0	5,8	9,3	14,7	17,1	21,8	60,3
Казахстан	5,7	5,5	3,3	4,1	4,0	7,6	4,5	5,3	8,5	14,6
Киргизия	0,8	0,3	0,3	0,8	1,4	0,8	2,6	1,3	2,0	4,5
Россия	260,1	242,6	194,1	307,0	454,6	516,9	612,4	546,6	647,6	1 930,0
ДС эксп. – весь мир	1 151,2	1 216,8	1 092,2	1 586,6	1 728,4	2 057,7	2 156,3	2 035,7	2 306,5	4 246,2

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица И.2 – Добавленная стоимость при экспорте из Республики Беларусь в каждую страну ЕАЭС, а также во все страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ДС эксп. - ЕАЭС	10 917,5	10 541,6	7 811,7	8 370,4	9 824,5	10 020,2	10 322,6	10 162,9	13 189,6	18 032,1
Армения	19,8	19,0	19,7	16,2	24,8	27,0	37,3	41,7	51,7	92,5
Казахстан	532,7	573,0	372,6	267,6	426,3	563,5	542,4	529,3	689,6	706,5
Киргизия	60,1	57,9	39,3	35,8	88,9	86,7	43,0	43,7	65,3	67,8
Россия	10 304,9	9 891,7	7 380,1	8 050,8	9 284,6	9 343,1	9 700,0	9 548,2	12 383,0	17 165,2
ДС эксп. – весь мир	22 769,0	23 509,8	18 954,3	17 209,5	20 963,1	24 490,5	23 380,3	21 278,2	25 962,7	29 936,9

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица И.3 – Добавленная стоимость при экспорте из Республики Казахстан в каждую страну ЕАЭС, а также во все страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ДС эксп. - ЕАЭС	4 986,8	5 309,8	3 691,3	2 836,5	3 875,7	4 519,5	4 636,3	4 038,0	5 740,8	7 662,8
Армения	0,6	0,3	0,5	0,4	4,1	3,7	3,2	4,6	7,6	21,3
Беларусь	44,0	45,5	38,6	34,1	74,5	78,5	77,3	55,0	81,0	141,5
Киргизия	510,5	523,1	373,8	315,6	380,6	491,0	451,7	413,6	495,7	601,7
Россия	4 431,7	4 740,9	3 278,4	2 486,5	3 416,5	3 946,3	4 104,2	3 564,7	5 156,4	6 898,3
ДС эксп. – весь мир	63 889,8	58 967,0	33 068,2	26 419,6	35 791,1	45 598,2	41 983,3	33 905,8	54 990,7	64 187,3

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица И.4 – Добавленная стоимость при экспорте из Киргизской Республики в каждую страну ЕАЭС, а также во все страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ДС эксп. - ЕАЭС	358,6	403,2	268,0	295,4	363,3	409,9	449,1	410,7	600,4	1 165,5
Армения	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,2	0,4	0,1	0,3
Беларусь	8,3	4,1	3,7	2,2	4,8	7,7	9,2	7,9	12,0	18,9
Казахстан	249,3	321,7	155,2	175,4	180,2	172,9	242,9	211,8	289,9	318,1
Россия	100,9	77,3	109,0	117,9	178,3	229,2	196,9	190,6	298,4	828,2
ДС эксп. – весь мир	1 326,6	1 191,3	1 000,6	1 110,0	1 142,2	1 037,9	1 416,6	1 491,5	1 801,7	1 745,7

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

Таблица И.5 – Добавленная стоимость при экспорте из Российской Федерации в каждую страну ЕАЭС, а также во все страны мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ДС эксп. - ЕАЭС	31 385,0	28 796,1	22 437,6	20 613,8	26 497,4	30 415,6	30 353,2	26 108,1	35 448,0	34 643,5
Армения	662,9	849,0	818,2	740,2	952,6	1 055,1	1 307,8	1 271,0	1 451,8	2 246,9
Беларусь	15 601,2	15 513,3	12 147,7	11 727,0	14 953,0	17 898,7	16 789,9	12 966,4	18 136,7	16 630,9
Казахстан	13 564,0	11 080,3	8 459,4	7 352,4	9 522,7	10 182,8	11 049,3	10 755,6	14 203,6	13 895,9
Киргизия	1 556,8	1 353,5	1 012,4	794,1	1 069,0	1 279,0	1 206,2	1 115,2	1 656,0	1 869,8
ДС эксп. – весь мир	403 572,5	385 996,0	267 787,0	221 174,7	275 082,4	352 657,4	330 032,2	258 995,2	373 520,5	459 681,7

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120; 127; 129].

**Приложение К**  
(информационное)

**ВВП стран ЕАЭС, рассчитанный по доходному методу, в разрезе составных элементов**

Таблица К.1\* – ВВП стран ЕАЭС, рассчитанный по доходному методу, в разрезе составных элементов

В триллионах единиц местной валюты\*\*

2022		2021		2020		2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013		Год														
11		10		9		8		7		6		5		4		3		2		1														
ВВП	4,806	0,080	63,306	0,446	ВВП	3,746	0,072	51,645	0,446	ВВП	3,264	0,045	38,267	0,334	ВВП	2,710	340,650	25,160	0,259	ВВП	2,585	298,544	23,720	0,232	ВВП	2,442	241,079	21,422	0,201	ВВП	1,547	339,060	11,061	0,101
С	-	-0,005	-	-0,006	С	-	-0,004	-	-0,005	С	-	-0,003	-	-0,005	С	-	-36,204	-	-0,004	С	-	-24,810	-	-0,003	С	-	-22,569	-	-0,003	С	-	-113,118	-3,517	-0,056
Н	0,115	0,027	8,903	0,112	Н	0,090	0,027	6,155	0,112	Н	0,078	0,023	4,727	0,092	Н	0,060	0,018	3,322	0,073	Н	0,068	134,242	3,482	0,064	Н	0,060	113,118	3,517	0,056	Н	0,060	113,118	3,517	0,056
ОТ	2,698	0,092	31,556	0,188	ОТ	2,388	0,082	26,152	0,188	ОТ	2,036	0,058	18,826	0,148	ОТ	1,763	0,045	14,254	0,135	ОТ	1,630	397,817	12,474	0,108	ОТ	1,547	339,060	11,061	0,101	ОТ	1,547	339,060	11,061	0,101

Продолжение таблицы К.1

В триллионах единиц местной валюты\*\*

	2			3			4			5			6			7			8			9			10			11										
Россия	33,800	10,059	-	29,127	37,439	10,998	-	30,593	39,749	9,264	-	34,075	41,238	9,405	-	34,974	43,898	9,973	37,973	46,416	12,190	-	45,256	48,383	12,096	49,129	48,697	10,451	-	48,511	54,830	13,558	-	67,385	59,812	12,023	-	83,354
* ОТ – оплата труда, Н – налоги, С – субсидии, ВП – валовая прибыль. Данные по Республике Киргизия за 2022 г. отсутствуют, поэтому в качестве данных 2022 г. были использованы данные за 2021 г.																																						
** Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.																																						

Источник: составлено автором на основании данных [51; 75; 76; 77; 78].

**Приложение Л**  
(информационное)

**Соотношение элементов труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.**

Таблица Л.1 – Соотношение элементов труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.

В процентах

Год	2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022	
Элементы	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП	ОТ	ВП
Армения	38,78	61,22	38,67	61,33	39,02	60,98	39,20	60,80	39,05	60,95	38,41	61,59	38,34	61,66	40,05	59,95	38,93	61,07	35,95	64,05
Беларусь	58,44	41,56	57,13	42,87	55,76	44,24	55,58	44,42	55,10	44,90	56,57	43,43	56,82	43,18	56,42	43,58	53,51	46,49	53,71	46,29
Казахстан	34,05	65,95	34,46	65,54	34,34	65,66	32,66	67,34	32,83	67,17	32,97	67,03	33,14	66,86	33,64	66,36	33,62	66,38	33,27	66,73
Киргизия	33,31	66,69	31,64	68,36	30,99	69,01	33,09	66,91	31,18	68,82	30,79	69,21	28,64	71,36	31,29	68,71	29,66	70,34	29,66	70,34
Россия	53,71	46,29	55,03	44,97	53,84	46,16	54,11	45,89	53,62	46,38	50,63	49,37	49,62	50,38	50,10	49,90	44,86	55,14	41,78	58,22
* ОТ – оплата труда, ВП – валовая прибыль. Данные по Республике Киргизия за 2022 г. отсутствуют, поэтому в качестве данных 2022 г. были использованы данные за 2021 г.																				

Источник: составлено автором на основании данных [51; 75; 76; 77; 78].

**Приложение М**  
(информационное)

**Значения добавленной стоимости пропорционально элементам труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.**

Таблица М.1\* – Значения добавленной стоимости пропорционально элементам труда и прибыли стран ЕАЭС за период 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Год	2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022	
1	2		3		4		5		6		7		8		9		10		11	
Элемент	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП	ФТ	ФП
Армения																				
Беларусь	2,6	4,1	2,8	4,4	2,1	3,3	4,3	6,7	2,2	3,5	3,6	5,7	5,6	9,1	6,9	10,3	8,5	13,3	21,7	38,6
Казахстан	2,2	3,5	2,1	3,4	1,3	2,0	1,6	2,5	1,6	2,5	2,9	4,7	1,7	2,8	2,1	3,2	3,3	5,2	5,3	9,4
Киргизия	0,3	0,5	0,1	0,2	0,1	0,2	0,3	0,5	0,6	0,9	0,3	0,5	1,0	1,6	0,5	0,8	0,8	1,2	1,6	2,9
Россия	100,9	159,2	93,8	148,8	75,7	118,4	120,3	186,7	177,5	277,1	198,5	318,4	234,8	377,6	218,9	327,6	252,1	395,5	693,9	1 236,1
Беларусь																				
Армения	11,6	8,2	10,9	8,2	11,0	8,7	9,0	7,2	13,7	11,2	15,3	11,7	21,2	16,1	23,5	18,2	27,7	24,0	49,7	42,8
Казахстан	311,3	221,4	327,3	245,7	207,8	164,9	148,7	118,9	234,9	191,4	318,8	244,7	308,2	234,2	298,6	230,7	369,0	320,6	379,5	327,1



В миллионах долларов США

Продолжение таблицы М.1

[illegible]

Продолжение таблицы М.1

В миллионах долларов США

1	2		3		4		5		6		7		8		9		10		11	
Россия	33,6	67,3	24,5	52,9	33,8	75,2	39,0	78,9	55,6	122,7	70,6	158,6	56,4	140,5	59,6	131,0	88,5	209,9	245,7	582,6
Россия																				
Армения	356,1	306,9	467,2	381,8	440,5	377,6	400,5	339,7	510,8	441,8	534,2	520,9	648,9	658,9	636,7	634,3	651,3	800,4	938,7	1 308,2
Беларусь	8 379,9	7 221,3	8 537,2	6 976,1	6 540,7	5 607,0	6 345,4	5 381,6	8 017,6	6 935,4	9 062,6	8 836,1	8 330,7	8 459,2	6 495,6	6 470,8	8 136,8	9 999,9	6 948,0	9 682,9
Казахстан	7 285,7	6 278,4	6 097,7	4 982,6	4 554,8	3 904,6	3 978,3	3 374,0	5 105,9	4 416,8	5 155,8	5 027,0	5 482,4	5 566,9	5 388,1	5 367,5	6 372,2	7 831,3	5 805,4	8 090,5
Киргизия	836,2	720,6	744,9	608,6	545,1	467,3	429,7	364,4	573,2	495,8	647,6	631,4	598,5	607,7	558,6	556,5	742,9	913,0	781,2	1 088,7
* ФТ – фактор труда, ФП – фактор прибыли.																				

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 51; 67; 75; 76; 77; 78; 102; 120; 127; 126].

**Приложение Н**  
(информационное)

**Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж»**

Таблица Н.1 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж»

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
а) Армения	84,3	97,8	93,2	94,7	127,5	148,1	184,1	176,8	218,9	417,6
Беларусь	2,2	2,2	2,2	2,3	2,7	3,1	4,3	5,0	6,5	12,9
Казахстан	0,5	0,5	0,3	0,4	0,9	1,1	0,8	1,0	1,7	3,9
Киргизия	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,4
Россия	81,5	95,1	90,7	92,0	123,9	143,9	178,7	170,6	210,5	400,4
б) Беларусь	2 728,1	2 607,0	1 998,7	2 013,0	2 481,1	2 913,7	2 878,4	2 451,4	3 426,5	3 902,9
Армения	3,1	3,0	2,9	3,1	3,4	4,2	6,1	6,8	8,2	17,7
Казахстан	68,1	71,4	46,6	34,3	57,0	74,3	72,0	67,0	84,6	94,8
Киргизия	8,1	7,2	4,9	4,3	10,4	10,9	6,2	6,0	8,7	9,9
Россия	2 648,8	2 525,4	1 944,4	1 971,3	2 410,3	2 824,4	2 794,2	2 371,5	3 325,1	3 780,5
в) Казахстан	1 004,1	873,8	653,6	544,7	720,9	826,4	901,7	852,6	1 234,9	1 344,0
Армения	0,4	0,4	0,3	0,3	0,5	0,7	0,5	0,6	0,9	2,0
Беларусь	28,4	31,4	21,4	15,6	25,9	32,5	31,2	29,9	41,7	44,9
Киргизия	40,8	48,0	28,3	26,4	29,9	33,8	38,8	34,2	44,5	50,9
Россия	934,5	794,0	603,7	502,3	664,6	759,4	831,3	788,0	1 147,8	1 246,2
г) Киргизия	144,3	132,5	97,6	82,9	108,7	135,0	127,0	117,5	174,2	224,4
Армения	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,4
Беларусь	3,3	3,1	2,2	2,0	5,0	4,8	2,5	2,6	4,1	4,4
Казахстан	50,4	53,3	35,2	32,5	37,4	45,9	44,6	40,9	49,8	59,5
Россия	90,5	76,0	60,1	48,4	66,2	84,2	79,7	73,9	120,2	160,1
д) Россия	4 340,7	4 126,4	3 157,1	3 041,6	3 806,3	4 052,7	4 013,8	3 594,7	4 519,0	4 927,8
Армения	103,1	123,2	111,8	117,4	157,6	170,5	205,3	192,9	209,4	435,0
Беларусь	2 532,4	2 555,6	1 961,2	1 984,3	2 437,3	2 624,0	2 503,8	2 131,4	2 778,8	2 978,8
Казахстан	1 524,5	1 288,1	960,1	838,2	1 072,3	1 097,0	1 156,9	1 132,5	1 340,3	1 241,4

Продолжение таблицы Н.1

В миллионах долларов США

	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Киргизия	180,7	159,5	124,1	101,7	139,2	161,2	147,8	137,9	190,6	272,7

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 51; 67; 75; 76; 77; 78; 102; 120; 127; 129].

**Приложение П**  
(информационное)

**Среднегодовые курсы доллара США по отношению к национальным валютам стран ЕАЭС за 2013-2022 гг.**

Таблица П.1 – Среднегодовые курсы доллара США по отношению к национальным валютам стран ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В единицах местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Армения	409,59	416,42	477,95	480,32	482,63	483,03	480,24	489,31	503,20	434,86
Беларусь	0,89	1,02	1,59	1,99	1,93	2,04	2,09	2,44	2,54	2,63
Казахстан	152,14	179,12	222,25	341,75	326,08	344,90	382,87	413,36	426,03	460,85
Киргизия	48,44	53,66	64,48	69,90	68,87	68,84	69,79	77,36	84,64	84,13
Россия	31,91	38,60	61,32	66,83	58,30	62,93	64,62	72,32	73,67	68,35
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [4; 38; 45; 57; 84].

**Приложение Р**  
(информационное)

**Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж»**

Таблица Р.1 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране цепочки продаж»

В миллионах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
а) Армения	34 527,4	40 726,7	44 549,1	45 508,4	61 556,4	71 528,4	88 399,7	86 525,7	110 124,9	181 581,5
Беларусь	886,8	908,4	1 035,9	1 104,1	1 293,4	1 476,3	2 088,2	2 450,2	3 273,2	5 609,9
Казахстан	213,2	192,7	155,6	179,7	417,5	520,4	369,7	504,2	839,5	1 693,0
Киргизия	27,1	13,3	18,3	32,3	60,7	33,5	107,5	77,0	84,8	154,7
Россия	33 400,4	39 612,3	43 339,3	44 192,3	59 784,9	69 498,2	85 834,3	83 494,3	105 927,4	174 123,8
б) Беларусь	2 423,0	2 666,2	3 179,0	4 001,1	4 794,5	5 937,3	6 019,9	5 978,8	8 697,9	10 260,6
Армения	2,8	3,1	4,5	6,2	6,6	8,6	12,7	16,5	20,8	46,4
Казахстан	60,5	73,1	74,1	68,2	110,1	151,4	150,5	163,5	214,6	249,2
Киргизия	7,2	7,3	7,8	8,5	20,2	22,2	13,0	14,7	22,0	26,1
Россия	2 352,5	2 582,7	3 092,5	3 918,1	4 657,6	5 755,2	5 843,7	5 784,2	8 440,4	9 938,9
в) Казахстан	152 764,3	156 507,9	145 255,7	186 144,1	235 054,0	285 008,6	345 220,5	352 448,8	526 103,7	619 366,5
Армения	67,2	74,4	58,4	107,1	148,6	243,9	175,1	233,9	395,3	910,1
Беларусь	4 314,7	5 617,2	4 750,2	5 330,4	8 446,7	11 199,5	11 936,6	12 361,4	17 784,1	20 690,6
Киргизия	6 209,4	8 601,4	6 280,7	9 038,1	9 742,1	11 654,0	14 842,0	14 121,3	18 944,9	23 443,7
Россия	142 172,9	142 214,9	134 166,4	171 668,5	216 716,7	261 911,1	318 266,8	325 732,2	488 979,4	574 322,0
г) Киргизия	6 987,9	7 109,3	6 293,2	5 797,2	7 482,8	9 292,1	8 864,7	9 091,3	14 745,7	18 879,2
Армения	2,9	1,3	1,7	4,3	7,5	4,0	13,9	8,4	12,8	29,6
Беларусь	161,3	168,1	143,3	139,4	341,9	330,6	177,6	199,8	344,6	373,6
Казахстан	2 439,7	2 862,9	2 271,2	2 269,4	2 576,7	3 158,5	3 111,6	3 163,3	4 215,9	5 006,0
Россия	4 384,0	4 077,0	3 877,0	3 384,1	4 556,7	5 799,0	5 561,7	5 719,9	10 172,4	13 470,0
д) Россия	138 494,3	159 291,1	193 590,3	203 281,1	221 902,2	255 022,8	259 363,0	259 977,9	332 911,0	336 829,1
Армения	3 288,3	4 756,3	6 854,3	7 849,0	9 186,2	10 730,1	13 265,6	13 948,9	15 423,8	29 730,7
Беларусь	80 800,2	98 652,5	120 258,5	132 616,5	142 088,3	165 117,5	161 792,2	154 147,6	204 713,6	203 604,1
Казахстан	48 640,1	49 723,5	58 869,9	56 017,8	62 513,9	69 029,1	74 755,1	81 906,5	98 735,4	84 851,3

Продолжение таблицы Р.1

В миллионах единиц местной валюты\*

	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Киргизия	5 765,7	6 158,9	7 607,6	6 797,7	8 113,7	10 146,1	9 550,1	9 974,8	14 038,3	18 643,0
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 19; 20; 22; 36; 38; 45; 51; 57; 67; 75; 76; 77; 78; 84; 102; 120; 127; 129].

**Приложение С**  
(информационное)

**Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за 2013-2022 гг.**

Таблица С.1 – Суммы НДС, уплаченные в бюджеты стран ЕАЭС за 2013-2022 гг.

В миллиардах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
а) Армения	401,9	440,4	423,9	391,1	406,6	438,2	506,5	471,6	556,0	679,6
Внутренний	152,2	172,4	232,9	222,9	118,7	141,6	141,9	187,8	219,2	236,5
Импортный	249,7	267,9	191,0	168,2	287,9	296,6	364,6	283,8	336,7	443,1
б) Беларусь	5,62	6,98	7,27	8,23	9,25	10,55	11,26	12,50	14,92	11,94
Внутренний	-0,86	0,13	-0,09	-0,29	-1,17	-2,26	-1,45	0,28	-2,05	-1,02
Импортный	6,48	6,85	7,35	8,52	10,41	12,82	12,71	12,22	16,96	12,96
в) Казахстан	1 327,6	1 198,2	944,4	1 495,7	1 664,7	2 034,3	2 693,1	2 532,5	2 807,7	4 226,4
Внутренний	508,5	408,9	277,0	634,9	646,8	909,4	1 354,9	1 206,7	1 096,7	1 774,6
Импортный	819,1	789,3	667,4	860,8	1 017,9	1 125,0	1 338,2	1 325,8	1 711,0	2 451,8
г) Киргизия	30,1	32,7	33,2	39,3	45,1	52,8	50,9	39,5	63,6	107,6
Внутренний	8,0	8,8	9,2	11,9	12,6	11,9	12,1	10,7	15,4	21,3
Импортный	22,0	23,9	24,0	27,4	32,6	40,9	38,8	28,8	48,3	86,3
д) Россия	3 539,4	3 940,2	4 234,0	4 571,3	5 137,6	6 017,0	7 095,4	7 202,3	9 212,6	9 553,0
Внутренний	1 868,5	2 188,8	2 448,5	2 657,7	3 070,2	3 574,8	4 257,9	4 268,7	5 479,4	6 489,5
Импортный	1 670,9	1 751,4	1 785,4	1 913,7	2 067,4	2 442,2	2 837,5	2 933,6	3 733,1	3 063,5
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [36].



**Приложение Т**  
(информационное)

**Данные по импорту из других стран ЕАЭС в страны ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира**

Таблица Т.1 – Данные по импорту в Республику Армения и других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Импорт из ЕАЭС	929,7	835,6	988,8	1 062,6	1 314,2	1 440,4	1 698,1	1 702,7	2 077,0	3 038,0
Беларусь	38,9	29,5	26,8	24,2	38,6	38,7	50,5	59,9	70,0	118,6
Казахстан	1,8	5,5	1,4	7,5	5,7	5,0	4,8	6,6	8,9	27,0
Киргизия	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,4	0,3	0,5	0,2	1,2
Россия	888,8	800,6	960,4	1 030,8	1 269,8	1 396,4	1 642,6	1 635,7	1 997,9	2 891,3
Импорт из не ЕАЭС	3 456,1	3 588,8	2 260,9	2 212,2	2 720,0	3 683,6	3 850,4	2 858,0	3 822,1	5 737,8
Импорт весь мир	4 385,9	4 424,4	3 249,7	3 274,8	4 034,2	5 124,0	5 548,5	4 560,7	5 899,1	8 775,9

Источник: составлено автором на основании данных [5; 36].

Таблица Т.2 – Данные по импорту в Республику Беларусь и других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Импорт из ЕАЭС	23 009,0	22 293,5	17 207,6	15 381,2	19 715,9	22 760,5	22 205,9	16 649,2	23 886,2	21 687,9
Армения	9,0	9,4	7,6	10,1	8,2	12,6	20,1	24,8	28,9	77,0
Казахстан	82,4	87,4	49,4	55,4	97,1	112,3	154,9	98,9	180,7	186,5
Киргизия	12,7	6,5	4,0	4,6	6,6	10,6	8,3	8,5	10,9	24,4
Россия	22 904,9	22 190,2	17 146,6	15 311,1	19 603,9	22 625,1	22 022,7	16 516,9	23 665,7	21 400,0
Импорт из не ЕАЭС	20 014,0	18 208,5	13 154,4	12 267,6	14 589,0	15 786,9	17 326,7	16 108,7	20 702,9	16 780,1
Импорт весь мир	43 023,0	40 502,0	30 362,0	27 648,7	34 304,9	38 547,4	39 532,6	32 757,8	44 589,1	38 468,0

Источник: составлено автором на основании данных [5; 20; 22; 36; 67; 102].

Таблица Т.3 – Данные по импорту в Республику Казахстан и других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Импорт из ЕАЭС	19 028,4	14 940,5	11 211,6	9 863,6	12 518,2	14 097,4	15 297,4	14 708,5	18 772,5	19 255,1
Армения	7,1	7,8	4,3	4,8	5,0	9,0	7,1	7,8	10,5	15,0
Беларусь	698,3	773,8	488,0	339,0	531,7	607,3	662,6	664,9	780,7	905,5
Киргизия	351,2	351,2	190,0	231,4	248,4	243,6	315,7	267,6	375,8	453,9
Россия	17 971,8	13 807,7	10 529,3	9 288,3	11 733,0	13 237,5	14 312,1	13 768,2	17 605,5	17 880,6
Импорт из не ЕАЭС	29 777,2	26 355,0	19 320,5	15 485,3	17 061,7	19 470,5	24 477,4	24 163,0	21 976,9	31 679,2
Импорт весь мир	48 805,6	41 295,5	30 532,1	25 348,9	29 579,9	33 567,9	39 774,8	38 871,5	40 749,4	50 934,4

Источник: составлено автором на основании данных [36; 102].

Таблица Т.4 – Данные по импорту в Киргизскую Республику и других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Импорт из ЕАЭС	2 665,2	2 646,5	2 065,1	1 625,9	1 863,7	2 161,3	2 100,8	1 885,3	2 634,9	3 268,3
Армения	0,9	0,3	0,3	0,9	1,8	0,7	0,6	4,8	3,4	5,1
Беларусь	116,4	89,7	51,4	44,7	108,7	47,2	46,5	37,1	58,2	87,0
Казахстан	558,6	776,7	553,2	437,2	520,5	602,7	649,4	523,6	661,8	770,2
Россия	1 989,2	1 779,8	1 460,2	1 143,2	1 232,7	1 510,7	1 404,3	1 319,9	1 911,5	2 406,0
Импорт из не ЕАЭС	3 321,8	3 088,2	2 055,4	2 413,3	2 720,0	3 157,4	2 750,3	1 818,7	2 866,6	6 534,8
Импорт весь мир	5 987,0	5 734,7	4 120,5	4 039,2	4 583,6	5 318,6	4 851,0	3 704,1	5 501,4	9 803,2

Источник: составлено автором на основании данных [20; 36].

Таблица Т.5 – Данные по импорту в Российскую Федерацию и других стран ЕАЭС, а также из всех остальных стран мира за 2013-2022 гг.

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Импорт из ЕАЭС	20 706,0	20 582,9	14 181,2	14 493,9	18 400,6	19 272,5	20 550,0	19 198,1	24 432,1	34 623,9
Армения	352,0	314,0	209,6	384,0	528,8	636,3	854,7	646,5	711,9	2 462,8
Беларусь	14 264,0	12 750,0	9 004,4	10 285,2	12 643,4	13 035,9	13 663,2	13 256,7	16 236,6	22 000,0
Казахстан	5 980,0	7 445,0	4 895,2	3 648,2	5 016,4	5 348,9	5 710,1	5 054,8	7 135,2	9 091,4
Киргизия	110,0	73,9	71,9	176,5	212,1	251,5	321,9	240,2	348,4	1 069,7
Импорт из не ЕАЭС	294 591,5	266 479,8	168 746,2	168 729,5	210 180,6	221 016,1	226 622,0	214 868,7	269 456,0	224 476,1
Импорт весь мир	315 297,5	287 062,7	182 927,4	183 223,4	228 581,2	240 288,6	247 172,0	234 066,8	293 888,1	259 100,0

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 36; 67; 102; 120].

**Приложение У**  
(информационное)

**Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране назначения»**

Таблица У.1 – Суммы НДС, уплаченные в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране назначения», при импорте из стран ЕАЭС

В миллионах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
а) Армения	52 921,4	50 601,2	58 112,8	54 577,5	93 790,1	83 372,2	111 586,1	105 961,9	118 562,8	153 376,8
Беларусь	2 215,0	1 785,2	1 577,6	1 245,3	2 754,9	2 238,4	3 315,2	3 728,4	3 997,2	5 985,6
Казахстан	99,7	331,4	80,0	384,5	405,6	286,8	316,5	409,8	510,3	1 362,8
Киргизия	12,3	4,2	8,7	4,2	10,5	23,4	17,4	31,2	10,4	61,0
Россия	50 594,4	48 480,4	56 446,6	52 943,5	90 619,1	80 823,6	107 937,0	101 792,5	114 044,9	145 967,4
б) Беларусь	3 466,8	3 772,7	4 168,0	4 741,4	5 984,4	7 567,0	7 138,9	6 209,4	9 088,1	7 306,2
Армения	1,4	1,6	1,9	3,1	2,5	4,2	6,5	9,3	11,0	25,9
Казахстан	12,4	14,8	12,0	17,1	29,5	37,3	49,8	36,9	68,7	62,8
Киргизия	1,9	1,1	1,0	1,4	2,0	3,5	2,7	3,2	4,2	8,2
Россия	3 451,2	3 755,2	4 153,2	4 719,8	5 950,4	7 522,0	7 080,0	6 160,1	9 004,1	7 209,2
в) Казахстан	319 363,3	285 565,4	245 075,3	334 948,2	430 763,8	472 446,6	514 668,3	501 672,6	788 214,5	926 855,9
Армения	119,6	149,2	93,0	163,4	173,2	301,6	238,2	267,0	440,2	723,7
Беларусь	11 720,6	14 790,4	10 668,0	11 513,5	18 296,1	20 353,4	22 291,1	22 677,5	32 781,2	43 589,1
Киргизия	5 893,6	6 712,2	4 153,2	7 857,2	8 549,3	8 164,2	10 621,0	9 126,6	15 778,0	21 849,9
Россия	301 629,5	263 913,7	230 161,1	315 414,2	403 745,1	443 627,4	481 517,9	469 601,5	739 215,1	860 693,2
г) Киргизия	9 815,3	11 020,2	12 052,1	11 011,3	13 243,0	16 620,3	16 811,3	14 662,7	23 123,3	28 785,6
Армения	3,5	1,0	1,9	5,8	12,8	5,0	4,7	37,1	29,5	45,1
Беларусь	428,5	373,5	300,0	302,4	772,1	362,9	371,9	288,3	510,4	765,9
Казахстан	2 057,3	3 234,4	3 228,3	2 960,9	3 698,5	4 634,9	5 196,8	4 072,2	5 808,2	6 783,6
Россия	7 326,0	7 411,3	8 521,8	7 742,2	8 759,6	11 617,5	11 237,8	10 265,2	16 775,2	21 191,0
д) Россия	109 732,8	125 578,0	138 414,1	151 380,3	166 420,8	195 879,1	235 911,8	240 612,9	310 347,9	409 381,9
Армения	1 865,4	1 915,7	2 045,7	4 010,2	4 782,6	6 466,9	9 811,6	8 102,8	9 043,0	29 119,1
Беларусь	75 593,0	77 788,8	87 887,0	107 422,7	114 350,3	132 491,8	156 852,7	166 147,6	206 244,6	260 121,3
Казахстан	31 691,4	45 422,6	47 779,5	38 103,6	45 370,0	54 364,6	65 551,7	63 352,7	90 634,8	107 493,8

Продолжение таблицы У.1

В миллионах единиц местной валюты\*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Киргизия	583,0	450,9	701,8	1 843,8	1 918,0	2 555,9	3 695,7	3 009,9	4 425,5	12 647,7
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120].

## Приложение Ф

(информационное)

### Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения»

Таблица Ф.1 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения»

В миллионах долларов США

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
а) Армения	70,2	64,9	51,2	78,8	114,2	137,8	153,6	142,0	176,5	512,8
Беларусь	1,7	1,8	1,4	2,7	1,4	2,4	3,6	4,3	5,7	15,4
Казахстан	1,5	1,4	0,8	1,0	1,0	2,0	1,1	1,3	2,2	3,7
Киргизия	0,2	0,1	0,1	0,2	0,4	0,2	0,6	0,3	0,5	1,1
Россия	66,8	61,7	49,0	74,9	111,5	133,2	148,3	136,1	168,1	492,6
б) Беларусь	3 567,7	3 235,7	2 201,6	2 277,0	2 730,2	2 786,4	2 913,9	2 801,8	3 488,4	4 622,2
Армения	6,5	5,8	5,6	4,4	6,9	7,5	10,5	11,5	13,7	23,7
Казахстан	174,1	175,9	105,0	72,8	118,5	156,7	153,1	145,9	182,4	181,1
Киргизия	19,6	17,8	11,1	9,7	24,7	24,1	12,1	12,0	17,3	17,4
Россия	3 367,5	3 036,2	2 079,9	2 190,0	2 580,2	2 598,1	2 738,2	2 632,3	3 275,1	4 400,0
в) Казахстан	793,3	858,6	614,4	471,6	631,5	725,6	768,7	680,6	937,7	1 211,9
Армения	0,1	0,0	0,1	0,1	0,7	0,6	0,5	0,8	1,2	3,4
Беларусь	7,0	7,4	6,4	5,7	12,1	12,6	12,8	9,3	13,2	22,4
Киргизия	81,2	84,6	62,2	52,5	62,0	78,8	74,9	69,7	81,0	95,2
Россия	705,0	766,6	545,7	413,4	556,7	633,6	680,5	600,9	842,2	1 091,0
г) Киргизия	65,1	76,5	49,2	53,7	65,0	76,9	77,0	66,5	95,0	180,6
Армения	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0
Беларусь	1,5	0,8	0,7	0,4	0,9	1,4	1,6	1,3	1,9	2,9
Казахстан	45,3	61,0	28,5	31,9	32,2	32,4	41,6	34,3	45,9	49,3
Россия	18,3	14,7	20,0	21,4	31,9	43,0	33,8	30,9	47,2	128,4
д) Россия	8 180,8	7 420,8	5 764,2	5 360,9	6 937,1	7 790,7	7 849,4	6 821,7	9 231,9	8 915,6
Армения	172,8	218,8	210,2	192,5	249,4	270,2	338,2	332,1	378,1	578,3
Беларусь	4 066,6	3 997,8	3 120,7	3 049,8	3 914,8	4 584,6	4 341,9	3 388,0	4 723,4	4 280,0
Казахстан	3 535,6	2 855,4	2 173,2	1 912,1	2 493,1	2 608,2	2 857,4	2 810,3	3 699,1	3 576,1

Продолжение таблицы Ф.1

В миллионах долларов США

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Киргизия	405,8	348,8	260,1	206,5	279,9	327,6	311,9	291,4	431,3	481,2

Источник: составлено автором на основании данных [5; 19; 20; 22; 36; 67; 102; 120].

## Приложение X

(информационное)

### Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения»

Таблица X.1 – Суммы НДС, подлежащие уплате в странах ЕАЭС за период 2013-2022 гг. при применении модели взимания НДС по «стране происхождения», при экспорте в страны ЕАЭС

В миллионах единиц местной валюты\*

Страна / год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
а) Армения	28 751,9	27 035,2	24 493,8	37 839,3	55 116,1	66 545,4	73 746,4	69 469,5	88 827,4	223 003,6
Беларусь	701,3	752,6	651,0	1 288,5	680,6	1 153,8	1 711,1	2 086,0	2 850,0	6 693,2
Казахстан	597,5	579,0	398,2	477,8	475,7	945,9	518,8	646,5	1 108,3	1 624,8
Киргизия	82,3	31,4	35,5	99,6	170,2	93,8	302,8	158,1	264,0	494,3
Россия	27 370,8	25 672,2	23 409,1	35 973,4	53 789,5	64 352,0	71 213,8	66 578,9	84 605,2	214 191,2
б) Беларусь	3 168,6	3 309,1	3 501,6	4 525,7	5 275,8	5 677,9	6 094,2	6 833,6	8 855,0	12 151,8
Армения	5,8	6,0	8,8	8,7	13,3	15,3	22,0	28,0	34,7	62,3
Казахстан	154,6	179,9	167,0	144,7	228,9	319,3	320,2	355,9	463,0	476,1
Киргизия	17,4	18,2	17,6	19,4	47,7	49,1	25,4	29,4	43,8	45,7
Россия	2 990,8	3 105,1	3 308,1	4 352,9	4 985,9	5 294,2	5 726,6	6 420,3	8 313,5	11 567,6
в) Казахстан	120 697,7	153 791,3	136 559,7	161 175,8	205 920,4	250 264,0	294 330,1	281 342,6	399 484,9	558 489,6
Армения	14,7	8,7	19,1	23,0	217,9	203,9	203,1	317,8	528,2	1 551,2
Беларусь	1 064,1	1 317,9	1 426,5	1 935,8	3 960,5	4 349,4	4 907,5	3 835,5	5 638,7	10 315,9
Киргизия	12 356,1	15 149,9	13 829,9	17 930,5	20 219,2	27 187,2	28 673,4	28 819,9	34 495,8	43 851,7
Россия	107 262,8	137 314,8	121 284,1	141 286,5	181 522,8	218 523,5	260 546,1	248 369,5	358 822,2	502 770,8
г) Киргизия	3 153,5	4 105,6	3 173,8	3 751,0	4 474,9	5 292,5	5 374,0	5 147,7	8 038,9	15 196,1
Армения	0,4	0,7	1,3	0,1	1,2	1,1	2,0	4,9	1,1	3,3
Беларусь	73,1	41,9	43,4	27,5	58,5	99,6	110,0	99,4	161,0	246,3
Казахстан	2 192,5	3 275,5	1 838,1	2 226,9	2 219,5	2 232,9	2 906,6	2 654,5	3 881,8	4 147,9
Россия	887,6	787,5	1 291,0	1 496,5	2 195,6	2 959,0	2 355,4	2 388,8	3 995,1	10 798,6
д) Россия	261 019,1	286 461,2	353 459,6	358 285,2	404 420,8	490 239,3	507 218,7	493 367,2	680 100,4	609 399,5
Армения	5 513,4	8 446,2	12 888,6	12 865,8	14 539,7	17 005,8	21 853,2	24 017,8	27 853,2	39 524,8
Беларусь	129 750,2	154 324,9	191 361,7	203 825,7	228 222,9	288 492,3	280 568,9	245 027,5	347 968,7	292 547,3



Продолжение таблицы Х.1

В миллионах единиц местной валюты\*

	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Казахстан	112 807,9	110 225,5	133 261,2	127 790,9	145 342,2	164 126,8	184 640,0	203 248,9	272 507,7	244 436,0
Киргизия	12 947,6	13 464,5	15 948,2	13 802,7	16 315,9	20 614,5	20 156,5	21 073,1	31 770,9	32 891,5
* Республика Армения – драмы, Республика Беларусь – рубли (с учетом деноминации с 2016 г.), Республика Казахстан – тенге, Киргизская Республика – сомы, Российская Федерация – рубли.										

Источник: составлено автором на основании данных [4; 5; 19; 20; 22; 36; 38; 45; 57; 67; 84; 102; 120].