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

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель Полежарова Людмила Владимировна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2025

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 4 февраля 2026 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель - Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя - Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
ученый секретарь - Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:
Засько В.Н., д.э.н., доцент;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., профессор;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 9 декабря 2025 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.109 Ю.Г. Тюрина

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Одним из интеграционных объединений, исторически имеющих тесные культурные и экономические связи с Россией, является Евразийский экономический союз (далее – ЕАЭС, Союз), 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, крупнейшими торговыми партнерами России оставались страны Запада. Изменения геополитической конъюнктуры в 2022 г. предопределили переориентацию России на другие направления внешней торговли – на этом фоне значение стран ЕАЭС в качестве ключевых торговых партнеров Российской Федерации стало возрастать.

Тем не менее, во внешней торговле между странами Союза до сих пор наблюдаются достаточно существенные барьеры, включающие низкую конкурентоспособность экономик стран ЕАЭС, несоблюдение субъектами экономической деятельности норм международных технических регламентов, отраслевые диспропорции. В этом контексте налоговые системы стран ЕАЭС будучи частью экономических систем не являются исключением: они также имеют большое количество препятствий более тесной интеграции стран Союза.

Анализ интеграционных барьеров в отношении всех налоговых систем стран ЕАЭС целесообразно провести через призму налога на добавленную стоимость (далее – НДС): за последние десятилетия он превратился в один из наиболее значимых налогов в объеме государственных доходов, 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 внутри 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.

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.

Новыми являются следующие научные результаты:

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).

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 донастройке 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.

Положения, выносимые на защиту:

1) Доказательство диалектического противоречия между пределами интеграции и гармонизации, установленными странами ЕАЭС на национальном уровне, и необходимостью совершенствования механизмов взимания НДС для исключения диспропорций в международной торговле (С. 32-33).

2) Теоретические подходы к налогообложению НДС трансграничных торговых операций с переходом от уплаты НДС в какой-либо одной стране ЕАЭС к распределению налоговой базы по НДС между странами Союза, резиденты которых участвуют в процессе формирования стоимости экономического блага (С. 65-66; 71-72).

3) Принцип взимания НДС в международной торговле применительно к ЕАЭС – принцип «страны цепочки продаж» (С. 67-69).

4) Сводный индекс интеграции ЕАЭС в части НДС (С. 110).

5) Методика прогнозирования сумм налоговых поступлений НДС в бюджеты бюджетных систем стран ЕАЭС в зависимости от степени интеграции ЕАЭС в отношении налогообложения НДС операций трансграничной торговли (С. 121-133; 139-142).

Теоретическую базу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных исследователей, посвященные вопросам налогообложения в рамках ЕАЭС и других интеграционных объединений,

особенностям взимания НДС, в том числе, при трансграничной торговле, материалы научно-практических конференций.

Информационную базу исследования представляют нормативные правовые акты Российской Федерации и иностранных государств, международные договоры, аналитические отчеты Евразийского банка развития, отчеты Организации экономического сотрудничества и развития, Европейской комиссии, публикации в периодической печати, монографии и сборники статей, статистические данные Евразийской экономической комиссии, государственных органов стран ЕАЭС, Всемирного банка, данные национальных статистических служб стран ЕАЭС, информация, представленная центральными банками стран 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).

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 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 Ассоциации 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 ООО «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 компании 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 ФГОБУ ВО «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.

II Основное содержание работы

В соответствии с поставленными целью и задачами рассмотрены следующие ключевые группы вопросов.

Первая группа вопросов связана с проблемой формирования единой налоговой политики в отношении НДС в рамках интеграционного объединения стран на примере ЕАЭС. Одной из задач налоговой политики экономического объединения является унификация подходов к налоговому регулированию международной торговли между странами ЕАЭС, создание равных и справедливых условий для хозяйствующих субъектов всех стран Союза. 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.

При таких условиях каждая страна пытается распространить и сохранить свой налоговый суверенитет над операциями, совершаемыми ее налоговыми резидентами. В зависимости от возможностей стран Союза по отстаиванию своего налогового суверенитета пределы интеграции таких стран могут разниться. Попытки сохранения своего налогового суверенитета и защиты 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 доходов из одной страны в другую страну (при условии, что другая страна откажется от взимания НДС) либо к двойному налогообложению одних и тех же операций (если другая страна не откажется от взимания НДС).

В то же время достижение целей по ускоренному экономическому росту и интенсификации торговли требует более высокого уровня интеграции между

странами в рамках международного объединения. Для достижения таких целей участникам объединения необходимо частично отказаться от своего налогового суверенитета, поступиться своими бюджетными интересами во имя общих целей.

Доказано, что указанное выше диалектическое противоречие привело к тому, что ЕАЭС, хотя и является международной организацией, достигшей определенного уровня интеграции (например, общая таможенная и миграционная политика), несмотря на положительную интеграционную динамику за последнее время, 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.

Вторая группа вопросов касается теоретических аспектов взимания НДС в отношении внешнеторговых операций. Анализ экономической природы НДС, в частности, подхода к определению стоимости показал, что для учета современных реалий трансграничной торговли 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.

Исследование основных принципов взимания НДС продемонстрировало, что данный налог обладает рядом специфических особенностей, которые отличают его не только от налогов других видов (например, от прямых налогов), но и от других косвенных налогов, к которым относится НДС. В частности, у НДС отсутствует каскадный эффект, присущий налогу с оборота и налогу с продаж, для НДС характерен принцип «многоступенчатости», который заключается в том, что налог с полной стоимости экономического блага уплачивается не единовременно, а разными частями, по мере движения этого экономического блага по цепочке

продаж. Кроме того, НДС характеризуется принципом «нейтральности», который заключается в том, что с экономической точки зрения налогоплательщик НДС не несет никаких затрат по уплате данного налога: «исходящий» НДС включается в стоимость реализуемого экономического блага, поэтому его фактически уплачивает покупатель, а «входящий» НДС можно возместить из бюджета либо на него можно уменьшить общую сумму НДС к уплате.

Помимо вышеуказанных принципов, применимых для НДС, также были подробно изучены другие базовые принципы, характерные для НДС при международной торговле: принцип «страны назначения» и принцип «страны происхождения». Их анализ показал, что в современных реалиях они 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 бюджет бюджетной системы другой страны отсутствуют. Такая ситуация приводит к тому, что экономическая составляющая торговой операции (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, известны 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.

Третья группа вопросов затрагивает проблематику, связанную с выявлением расхождений между положениями национального и наднационального законодательства стран ЕАЭС в отношении НДС и определением степени их влияния на уровень интеграции Союза. Для этого был проведен качественный анализ подходов к налогообложению НДС

внешнеторговых операций между странами ЕАЭС, который показал, что такие подходы 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 экономическими субъектами внутри ЕАЭС, предлагая более выгодные условия для сотрудничества с контрагентами из стран, не входящих в ЕАЭС.

Для целей количественного анализа в диссертации 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 Европейском союзе, с корректировкой на НДС. В результате предложен новый показатель – сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС (далее – $ИИ_{НДС}$), который является средним арифметическим значением трех показателей:

1) доли сальдо консолидированного бюджета (далее – ДСКБ), который рассчитывается по формуле (1)

$$ДСКБ = \frac{\text{Сальдо консолидированного бюджета}}{\text{GDP}} \times 100, \quad (1)$$

где ДСКБ – доля сальдо консолидированного бюджета в валовом внутреннем продукте;

GDP – валовый внутренний продукт;

2) индекса Франка в части НДС (далее – $FI_{НДС}$), который рассчитывается по формуле (2)

$$FI_{НДС} = \frac{Т_{НДС} \text{ x } P}{GDP^2} \text{ x } 100, \qquad (2)$$

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

$Т_{НДС}$ – сумма налоговых доходов в виде НДС;

GDP – валовый внутренний продукт;

P – численность населения;

3) показателя налогообложения потребления в части НДС (далее – $НП_{НДС}$), который рассчитывается по формуле (3)

$$НП_{НДС} = \frac{\text{Налоговые доходы в виде НДС}}{\text{Расходы домохозяйств на конечное потребление}} \text{ x } 100, \qquad (3)$$

где $НП_{НДС}$ – налогообложение потребления для целей НДС.

Таким образом, сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС рассчитывается по формуле (4)

$$ИИ_{НДС} = \frac{ДСКБ + FI_{НДС} + НП_{НДС}}{3}, \qquad (4)$$

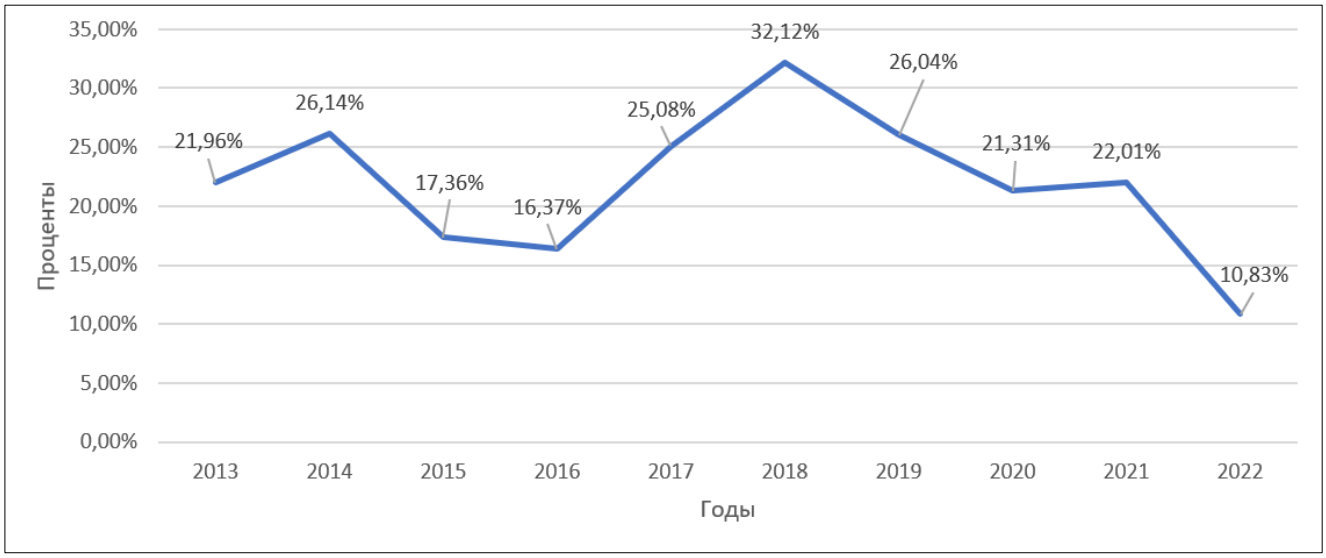
где $ИИ_{НДС}$ – сводный индекс степени интеграции НДС в ЕАЭС;

ДСКБ – доля сальдо консолидированного бюджета за соответствующий календарный год;

$FI_{НДС}$ – индекс Франка в части НДС за соответствующий календарный год;

$НП_{НДС}$ – показатель налогообложения потребления в части НДС за соответствующий календарный год.

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 2013 г. по 2022 г. Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции ЕАЭС в части НДС представлена на рисунке 1.



Источник: составлено автором.
Рисунок 1 – Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции ЕАЭС в части НДС за 2013-2022 гг.

Результаты анализа показали, что за указанный период наблюдается усиление конвергенции стран ЕАЭС по всем четырем показателям: ДСКБ, $FI_{НДС}$, $НП_{НДС}$, и $ИИ_{НДС}$, 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 страны Союза не могут повлиять (например, санкции в отношении России) и к которым страны приспосабливаются.

Четвертая группа вопросов касается теоретического обоснования механизма взимания НДС, который позволил бы устранить вышеуказанные противоречия между странами ЕАЭС и усилить степень интеграции стран ЕАЭС в части НДС. Продемонстрировано, что для решения указанных выше проблем имеющегося в наличии методологического инструментария недостаточно, необходим принципиально новый механизм взимания НДС при международной торговле.

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 в отношении внешнеторговых операций 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.

Механизм работы принципа «страны цепочки продаж» схематично изображен на рисунке 2.

Источник: составлено автором.
Рисунок 2 – Механизм работы принципа «страны цепочки продаж»

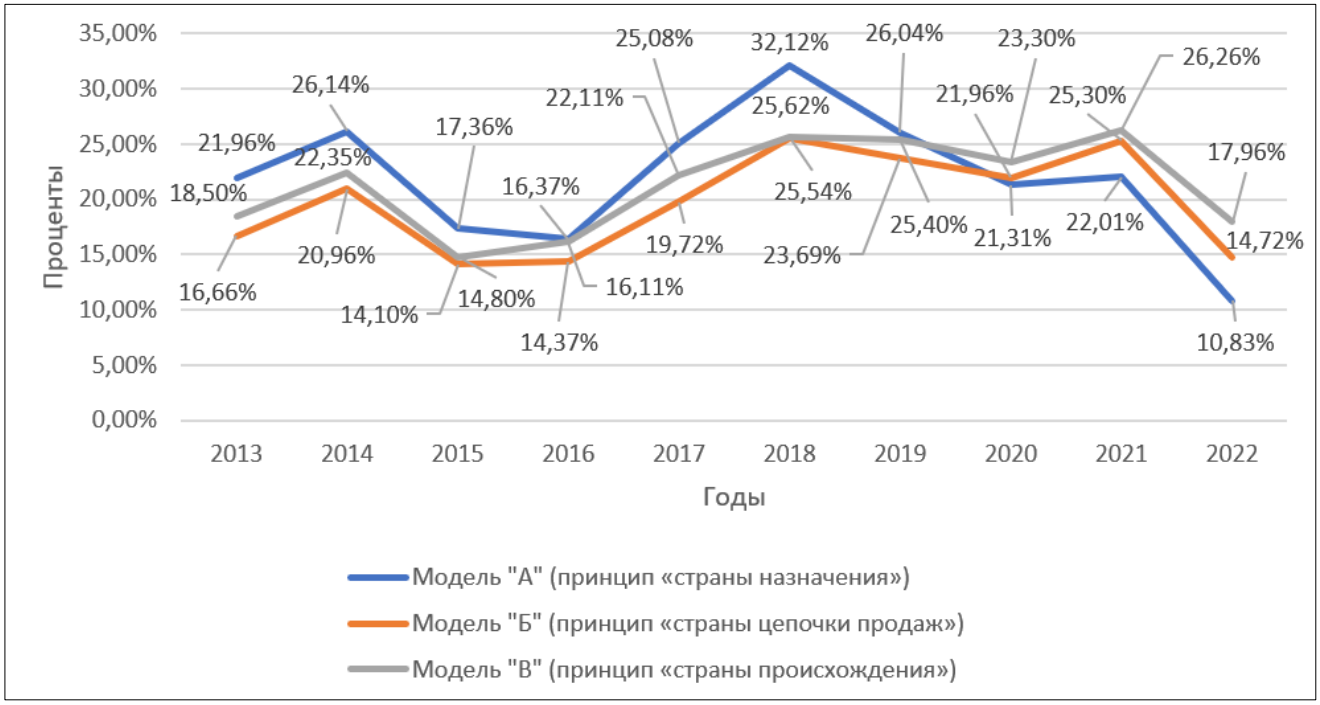
Таким образом, принцип «страны цепочки продаж» позволяет каждой стране, резиденты которой участвуют в международной торговле, получить свою часть НДС, что, в конечном итоге, способствует более справедливому налогообложению международных торговых операций. Принимая во внимание, что принцип «страны цепочки 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.

Пятая группа вопросов касается обоснования экономической целесообразности внедрения нового механизма взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж» с использованием экономико-математического инструментария.

На основе системы оценки, разработанной автором, рассчитана степень интеграции, которую достигнет ЕАЭС в случае применения странами Союза каждого из трех принципов взимания НДС при международной торговле: принципа «страны назначения», принципа «страны происхождения» и авторского принципа «страны цепочки продаж». В качестве анализируемого периода использовались 2013-2022 гг. Для оценки действующего подхода к налогообложению НДС внешнеторговых 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 доходов стран 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, влияние регуляторной среды и так далее).

Для оценки степени изменения уровня интеграции при применении принципов «страны происхождения», «страны назначения» и «страны цепочки продаж» проведен графический анализ. В качестве примера на рисунке 3 представлена динамика коэффициента вариации $ИИ_{НДС}$ при использовании в ЕАЭС принципа взимания НДС по «стране назначения» (соответствует модели «А»), по «стране цепочки продаж» (соответствует модели «Б») и по «стране происхождения» (соответствует модели «В»).



Источник: составлено автором.
Рисунок 3 – Динамика коэффициента вариации сводного индекса интеграции ЕАЭС в части НДС за 2013-2022 гг. по моделям «А», «Б» и «В»

Для более точной оценки степени влияния принципов НДС на уровень интеграции использован рейтинговый анализ. Значениям коэффициентов вариации индексов были присвоены баллы: наименьшее значение показателя за календарный год эквивалентно 3 баллам, среднее значение – 2, а наибольшее – 1. Чем выше балл, тем ниже показатель и, соответственно, выше уровень интеграции.

После присвоения баллов в отношении каждой модели и коэффициентов вариации каждого из 4-х индексов за соответствующий календарный год баллы по

всем показателям за каждый год были просуммированы. Итоговый результат представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Итоговое ранжирование моделей взимания НДС в разрезе лет

В баллах

Модель / Год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	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
В	6	7	7	6	6	8	7	4	6	5	62

Источник: составлено автором.

В результате сделан вывод, что взимание НДС по принципу «страны цепочки продаж» по сумме баллов, в целом, приводит к более высокому уровню интеграции налоговых систем стран ЕАЭС в части НДС 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. В работе подчеркивается, что по сравнению с действующим принципом взимания НДС по «стране назначения» принцип взимания НДС по «стране цепочки продаж» в отношении внешнеторговых операций в рамках ЕАЭС является более предпочтительным для Российской Федерации с точки зрения пополнения государственного бюджета.

III Заключение

На основе проведенного исследования можно заключить, 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, влияющих на распределение налоговых баз, осуществление сделок в иностранной валюте, различие налоговых ставок стран ЕАЭС, формат и технику заполнения налоговых деклараций, методику 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 отношении внешнеторговых операций, что обеспечивает усиление интеграционных процессов в ЕАЭС и более справедливое распределение НДС между странами Союза. Кроме того, разработаны предложения, направленные на совершенствование механизмов исчисления НДС при международной торговле. 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 взимания НДС по принципу «страны цепочки продаж».

В заключение стоит отметить, что ЕАЭС как интеграционное объединение пока еще находится на этапе становления, активного формирования своих наднациональных институтов. Несомненно, опыт других объединений, которые делали первые шаги в направлении интеграции еще в прошлом веке (в частности, опыт Европейского союза) 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.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

Публикации в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. 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.

2. 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.

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

4. 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.

5. 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.

Публикации в других научных изданиях:

6. 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 (Scopus).