

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет Международных отношений
Кафедра Международного бизнеса и туризма
Специальность – 38.08.02 - Таможенное дело

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
И. о. зав.кафедрой
_____ С.В.Феоктистов
« _____ » _____ 201_ г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: **Налоги, акцизы и порядок их исчисления и уплаты при перемещении товаров через таможенную границу**

Исполнитель
студент группы 237 ос-1

И.Н. Занина

Руководитель
ст. преподаватель

Е.А. Царевская

Нормоконтроль
инженер

О.В. Шпак

Рецензент

В.Н.Севостьянов

Благовещенск 2017

РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 90 с., 9 рисунков, 20 таблиц, 54 источников.

ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ, ТАМОЖЕННЫЕ ПОШЛИНЫ, ИМПОРТНАЯ ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА, ТАМОЖЕННЫЙ СБОР, НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, АКЦИЗ, ПОДАКЦИЗНЫЕ ТОВАРЫ, ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА, ФЕДЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ.

В работе изучается экономическая сущность налога и акцизов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу. Раскрывается понятие, сущность и виды таможенных платежей, налогов и акцизов уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу, изучаются теоретические основы исчисления и сроки уплаты налогов и акцизов, проводится исследование механизма исчисления налога на добавленную стоимость и акциза.

Анализируется динамика исчисления и уплаты налога и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу, для чего проводится анализ динамики внешней торговли товарами, облагаемых налогом и акцизами при их перемещении через таможенную границу ЕАЭС, поступление налогов и акцизов в доходную часть бюджета РФ при перемещении товаров через таможенную границу, а также основных правонарушений выявленных в связи с исчислением и уплатой данных налогов и акцизов.

Рассматривается совершенствование системы исчисления и уплаты налога и акцизов, взимаемые при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Экономическая сущность налога и акцизов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу	7
1.1 Понятие, сущность и виды таможенных платежей, налогов и акцизов уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу	7
1.2 Теоретические основы исчисления и сроки уплаты налогов и акцизов	25
1.3 Механизм исчисления налога на добавленную стоимость и акциза	31
2 Анализ динамики исчисления и уплаты налога и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу	35
2.1 Анализ динамики внешней торговли товарами, облагаемых налогом и акцизами при их перемещении через таможенную границу ЕАЭС	35
2.2 Анализ поступления налога и акцизов в доходную часть бюджета РФ при перемещении товаров через таможенную границу	43
2.3 Анализ основных правонарушений выявленных в связи с исчислением и уплаты налога и акцизов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу	49
3 Совершенствование системы исчисления и уплаты налога и акцизов, взимаемые при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС	53
3.1 Сравнительная характеристика налогообложения товаров перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС в странах-членах ЕАЭС	53
3.2 Направления совершенствования налогового законодательства в отношении товаров перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС	64
3.3 Прогноз поступления НДС и акцизов в доходную часть бюджета стран-членов ЕАЭС	77
Заключение	84
Библиографический список	86

ВВЕДЕНИЕ

Особенностью рыночной экономики является важная роль в них налогов, которые выступают в качестве различного рода рычагов, прежде всего, экономического характера, посредством которых государство имеет возможность воздействовать на неё.

Необходимо отметить, что система налогообложения в рыночной экономике является подвижной категорией, адаптируясь как под потребности государства, так и исходя из возможностей общества. Для достижения своих целей государство, как правило, использует различные налоги. Исторически, первыми были прямые налоги, однако, наличие у них определённых недостатков привело к тому, что внедрены в практику косвенные налоги, такие, как налог на добавленную стоимость и акцизное налогообложение. Основной особенностью данных налогов является то, что они являются оборотными налогами, в результате чего их уплачивают все участники процесса товародвижения. Это позволяет существенно повысить эффективность в

В российских условиях налог на добавленную стоимость взимается на федеральном уровне, и по объёмам сбора – один из важнейших федеральных налогов. В качестве объекта налогообложения у него выступает добавленная стоимость, определяемая как разница между полученным и уплаченным налогами. Его особенностью является универсальность, то есть независимость от того, какой товар реализуется, будь то автомобиль, трикотаж или хлеб. При этом, ввиду его косвенной природы, он включается в стоимость всех товаров, которые обращаются на рынке. Учитывая тот факт, что наибольшие объёмы добавленной стоимости приходятся на конечные стадии товародвижения, основным плательщиком данного налога являются конечные потребители.

Другим примером косвенного налога являются акцизы. Они также включаются в цену товара. Однако, если объектом налогообложения НДС является добавленная стоимость то применительно к акцизам таким объектом является прибыль, а точнее – сверхприбыль, образуемая у производителя

отдельных видов товаров. Данная сверхприбыль облагается акцизами для изъятия её части в государственный бюджет. Роль акцизов в рыночной экономике состоит в том, что с их помощью уравниваются условия деятельности между различными отраслями экономики, так как в отдельных отраслях, например, в производстве алкогольной продукции, сверхприбыль обуславливается особыми условиями производства и продажи таких товаров.

В российских условиях налог на добавленную стоимость и акцизы являются налогами, по которым наиболее широкая арбитражная практика, что указывает на то, что вопросы их администрирования ещё не конца устоялись. В качестве наиболее значимых и сложных областей выступают вопросы взимания данных налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Данные проблемы обуславливаются как несовершенством налоговой базы, так и ввиду недостаточной налоговой культуры российских налогоплательщиков.

Объект исследования – общественные отношения, которые возникают в процессе перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Предмет исследования – комплекс норм права различных отраслей, посредством которых устанавливаются основные параметры налогообложения налогом на добавленную стоимость и акцизного налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Цель исследования – на основании исследования экономической сущности налога на добавленную стоимость, акцизов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу, анализа динамики исчисления и уплаты данных платежей, сформировать мероприятия, направленные на совершенствование их исчисления и уплаты.

В соответствии с указанной целью были поставлены следующие задачи, отражающие основные идеи и аспекты работы:

- раскрыть понятие акциза и налога на добавленную стоимость;
- охарактеризовать особенности взимания акцизов и налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с перемещением товаров через таможенную границу РФ;

- провести анализ динамики внешнеторговых товаров и поступления налогов и акцизов в бюджет РФ;
- проанализировать нарушения таможенного законодательства в части уплаты таможенных платежей;
- выявить проблемы в налоговом законодательстве в отношении товаров перемещаемых через границу и определить направления совершенствования.

Нормативно-правовую основу исследования составили Договор о Евразийском экономическом союзе, другие международно-правовые акты, конвенции, договоры, Таможенный кодекс Таможенного союза, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации», иные нормативные акты в области таможенного дела.

Теоретической основой работы являются исследования в области внешнеэкономической деятельности, в частности в области таможенно-тарифного регулирования. Вопросы таможенно-тарифного регулирования подвергались анализу в монографиях, научных публикациях и учебной литературе.

В числе ученых, активно работающих сегодня над данной тематикой, следует назвать О.Ю. Бакаеву, М.Н. Сорокину, А.Н. Козырина, С.В. Халипова, С.Н. Овчинникова, О.В. Круглову, М.Г. Ендарову, А.Вагнера, Э.Селигмана, Ж.Сисмонди, В.М. Акимовой, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, И.В.Горского.

Методологическая база исследования включает в себя следующие научные методы познания: сравнительно-правовой, логический, хронологический и статистический. Применение данных методов позволило выявить определенные тенденции, детально проанализировать и обобщить правовой материал, а также выработать предложения и рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере правового регулирования таможенно-тарифных отношений.

1 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГА И АКЦИЗОВ, УПЛАЧИВАЕМЫХ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ

1.1 Понятие, сущность и виды таможенных платежей, налогов и акцизов уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу

Перемещение товарами таможенных границ государства имеет следствием необходимость уплаты тех или иных обязательных платежей, связанных с данным фактом, а также проведение установленных законодательно таможенных формальностей. Значительное количество уплачиваемых таможенных платежей, в данном случае, обусловлено их различной природой и разными функциями.

Сбор таможенных платежей, взимаемых при перемещении товаров, регламентируется как таможенным, так и налоговым законодательством. Таможенным Кодексом ЕАЭС к таможенным платежам относятся обязательные платежи, которые взимаются таможенными органами при перемещении как товаров, так и транспортных средств – пошлины, таможенные платежи, налоги, сборы.

В соответствии со статьёй 70 Таможенного Кодекса Таможенного союза (ТК ТС), к таможенным платежам относятся:

- вывозные (экспортные) таможенные пошлины;
- ввозные (импортные) таможенные пошлины;
- косвенные налоги;
- таможенные сборы.

В свою очередь, к косвенным налогам, взимаемым при пересечении таможенной границы при их ввозе в ЕАЭС, относятся:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы;

– специальные пошлины (компенсационные, антидемпинговые и другие).

Основные функции таможенных платежей:

- фискальная (пополнение доходов бюджета государства);
- защитная (поддержка местного производства, путём его защиты за счёт введения тех или иных платежей на импорт);
- регулирующая (предотвращение нежелательного экспорта товаров, в тех случаях, когда цены внутреннего рынка существенно ниже цен на мировых рынках);
- торгово-политическая (защита тех или иных отраслей отечественной экономики от конкуренции иностранных фирм за счёт большей стоимости на их товары на местном рынке).

В качестве основных признаков таможенных платежей в нашей стране выступают следующие:

- обязательность их уплаты;
- наличие регламентируемых таможенным законодательством (как ЕАЭС, так и РФ) порядка и формы их исчисления и уплаты;
- в качестве специального субъекта данных платежей выступает таможенный орган, который несёт ответственность за проведение таможенных операций;
- уплата таможенных платежей осуществляется в федеральный бюджет РФ.¹

По мнению В. Панскова, «... Косвенный налог – налог на товары и услуги, устанавливаемый в виде надбавки к цене или тарифу.

Предприятия, производящие товары или оказывающего услуги, продают свою продукцию по цене (тарифу) с учётом надбавки и вносят государству соответствующую налоговую сумму из выручки, то есть, по существу, они являются сборщиками, а покупатели – плательщиками косвенных налогов.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – www.consultant.ru. – 01.06.2017.

Косвенные налоги называют еще безусловными, потому что они не связаны непосредственно с доходом налогоплательщика и взимаются вне зависимости от конечных результатов деятельности, получения прибыли.

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов может привести к сокращению потребления.»²

Для косвенных налогов характерно наличие как достоинств, так и недостатков.

В качестве преимуществ возможно указать следующее:

- такие налоги наиболее выгодны для государства, ввиду того, что они не зависят от эффективности и результативности деятельности предприятий и организаций;

- ввиду того, что данные налоги входят в цену товаров, их взимание может не порождать недоимок, что свойственно для прямых налогов. Приобретение товара является фактом его уплаты;

В качестве недостатков косвенных налогов возможно указать:

- данные налоги обратно-пропорционны платежеспособности населения страны;

- ввиду сложности их нормативного регулирования, также сложен контроль за их взиманием;

- косвенные налоги противоречат экономическому развитию, так как за счёт роста цены ввиду их применения происходит сдерживание спроса на товары.

В качестве основных косвенных налогов в нашей стране выступают НДС и акцизы.

НДС – «... косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости, которая создается на всех этапах процесса производства товаров, работ и услуг и поступает в бюджет по мере реализации.

По сравнению со своими предшественниками (налогом с оборота и

² Пансков, В. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 161

налогом с продаж) НДС имеет определённые преимущества. Он более эффективен, чем налог с оборота, так как охватывает оборот товаров на всех этапах, с увеличением налоговой базы и ставок, поступления в бюджет могут увеличиваться.

Для отдельного производителя этот налог менее обременителен, поскольку налогообложению подлежит не весь оборот, а лишь увеличение стоимости, и тяжесть налога распространяется по всей цепочке товарооборота, чем достигается равная позиция всех участников рыночных отношений.

Это более простая форма обложения, так как для всех плательщиков установлен единый механизм взимания на всей территории России. Для государства он более предпочтителен, ибо от него трудно уклониться, что уменьшает случаи финансовых нарушений.

Налогоплательщиками НДС являются:

- организации;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу ЕАЭС.

Организации – юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, имеющие гражданскую правоспособность, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.»³

НДС «... как наиболее значительный косвенный налог выполняет две взаимодополняющие функции: фискальную и регулиющую. Первая (основная), в частности, заключается в мобилизации существенных поступлений от данного налога в доход бюджета за счёт простоты взимания и устойчивости базы обложения. В свою очередь, регулирующая функция проявляется в стимулировании производственного накопления и усилении контроля, за сроками продвижения товаров и их качеством.

³ Лыкова, Л. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 164.

При определении НДС используются адвалорные ставки. Размер ставок НДС устанавливается в законодательном порядке. На импортируемые в Российскую Федерацию товары распространяются ставки НДС, действующие на отечественные товары во внутренней торговле».⁴

По мнению Л. Лыковой, «... налог на добавленную стоимость является одним из самых важных и в то же время наиболее сложных для понимания, исчисления и контроля. Тем не менее он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой, обеспечивая поступление от 12 до 30 процентов налоговых доходов государства. В частности, 20 из 24 стран – членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) используют налог на добавленную стоимость в качестве основного налога на потребление. Кроме того, налог на добавленную стоимость взимается в других 35 развивающихся странах. Этот тип косвенного налогообложения не применяется в таких развитых странах, как США, Канада, Австралия и Швейцария.

Распространение налог на добавленную стоимость в 1970-1980-е гг. XX века можно считать одним из наиболее важных достижений мировой теории и практики налогообложения. История развития налогов не знает других примеров, когда бы налог так быстро был переведен из теоретической конструкции в практическую область, занимая при этом доминирующее положение среди налогов на потребление в большинстве стран мира».⁵

Начало применения НДС на практике относится к 1950-60 гг., когда началась его разработка в Германии, а первые случаи применения приходятся на Францию. Начало полномасштабного использования НДС приходится на середину 1960-х гг., так как в этот период он был принят в ЕС как основной косвенный налог. В период до 1972 года он был введён во всех странах Европейского Союза.

По мнению М.В. Ромодановского, «... широкое распространение налога на добавленную стоимость связано с рядом фундаментальных преимуществ

⁴ Чинько, В.А. Таможенное право. – М.: Омега-Л, 2016. – С. 139.

⁵ Лыкова, Л. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 164.

этого налога:

- стремление облагать налогом расходы конечных потребителей, а не затраты производителей по производству товаров, работ, услуг;
- потенциально широкая налоговая база (большинство товаров, работ, услуг облагаются налогом на добавленную стоимость);
- регулярность налоговых поступлений и их пропорциональное увеличение в зависимости от изменения уровня цен;
- получение государством части дохода на каждом этапе производственного и распределительного цикла, в то время, как конечная сумма налога на добавленную стоимость, получаемая государством, не зависит от количества промежуточных производителей и продавцов;
- применение «зачетной» схемы этого налога по всей цепи производства и обращения товара, создающей трудности для уклонения от его уплаты;
- косвенное стимулирование процессов накопления и инвестирования (доходы, идущие на эти цели, не облагаются налогом на добавленную стоимость), а также производства экспортной продукции (минимально возможная ставка составляет 0 процентов).»⁶

В нашей стране НДС был введён с начала 1992 года, одновременно с введением акцизного налогообложения. Ввиду универсальности данного налога, он вскорости вытеснил все другие виды косвенных налогов, значительно увеличив своё значение и роль в формировании российского бюджета. На сегодняшний день НДС является основным косвенным налогом. При этом, он также является высокочисленным источником формирования доходов федерального бюджета страны, составляя от $\frac{1}{4}$ в объёме доходов консолидированного бюджета до $\frac{1}{3}$ – в составе федерального.

Начиная с 1 января 2001 г. взимание налога на добавленную стоимость в РФ осуществляется в соответствии с главой 21 Налогового Кодекса

В большинстве случаев «... бремя уплаты налога на добавленную

⁶ Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романдовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2016. – С. 165.

стоимость переносится на конечных потребителей, поэтому его и относят к разряду косвенных налогов. Однако при передаче товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственных нужд, при налогообложении строительно-монтажных работ для собственного потребления и в некоторых других случаях он приобретает признаки прямого налога.»⁷

По мнению Г. Касьяновой, «... функция налога – это проявление его социально-экономической сущности в действии. Функции свидетельствуют, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории.

В современных условиях налоги выполняют две основные функции:

– фискальная функция, которая заключается в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности (источник доходов государства);

– регулирующая функция, благодаря которой налоги либо стимулируют, либо сдерживают ту или иную хозяйственную деятельность (регулятор экономической системы).

Степень реализации функций налогов зависит от того, каким набором экономических инструментов пользуется государство. В совокупности они представляют собой налоговый механизм, посредством которого реализуется налоговая политика государства.

Используя налоги как инструмент регулирования, государство побуждает экономических агентов что-либо делать (налоги снижаются) или, наоборот, препятствует в осуществлении их деятельности (налоги повышаются).

Различные налоги неодинаково действуют на отдельные группы экономических агентов, кроме того, они по-разному взимаются. Существует несколько классификаций видов налогов:

Виды налогов по объекту:

– прямые;

⁷ Чинько, В.А. Таможенное право. – М.: Омега-Л, 2016. – С. 141.

– косвенные.

Прямые налоги взимаются непосредственно с физических и юридических лиц, а также с их доходов. К прямым налогам относятся налог на прибыль, подоходный налог, налог на имущество. Косвенными налогами облагаются ресурсы, виды деятельности, товары и услуги. Среди косвенных налогов основными являются налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, импортные пошлины, налог с продаж и др.»⁸

По мнению В. Панскова, «... классическое требование к соотношению систем косвенного и прямого налогообложения таково: фискальную функцию выполняют преимущественно косвенные налоги, а на прямые налоги возложена в основном регулирующая функция. В данном случае фискальная функция – это, в первую очередь, формирование доходов бюджета. Регулирующая функция направлена на регулирование посредством налоговых механизмов воспроизводственного процесса, темпов накопления капитала, уровня платежеспособного спроса населения. Регулирующий эффект прямых налогов проявляется в дифференциации налоговых ставок, льготах. Посредством налогового регулирования государство обеспечивает баланс корпоративных и общегосударственных интересов, создает условия для ускоренного развития определенных отраслей, стимулирует увеличение рабочих мест и инвестиционно-инновационные процессы. Налоги влияют на уровень и структуру совокупного спроса и посредством этого влияния могут содействовать или препятствовать производству. От налогов зависит соотношение издержек производства и цены товаров.»⁹

По объекту налога выделяют центральные налоги и местные налоги. В нашей стране действует 3-х уровневая система налогообложения:

– федеральные налоги – налоги, устанавливаемые федеральным правительством и зачисляемые в федеральный бюджет;

⁸ Касьянова, Г. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей. – М.: Абак, 2016. – С. 384.

⁹ Пансков, В. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 187.

– региональные налоги – налоги, находящиеся в компетенции региональных властей;

– местные налоги – налоги, устанавливаемые и собираемые местными властями.

Исходя из принципа целевого использования выделяют немаркированные и маркированные налоги.

По мнению В. Панскова, «... маркировкой называют увязку налога с конкретным направлением расходования средств. Если налог имеет целевой характер и соответствующие поступления ни на какие иные цели, кроме той, ради которой он введен не используются, то такой налог называется маркированным. Примерами маркированных налогов могут быть платежи в пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования, в дорожный фонд и др. Все прочие налоги считаются немаркированными. Преимущество немаркированных налогов заключается в том, что они обеспечивают гибкость бюджетной политики – они могут расходоваться по усмотрению государственного органа по тем направлениям, которые он считает необходимым.

Виды налогов по характеру налогообложения:

– пропорциональные (доля налога в доходе, или средняя ставка налога с ростом дохода);

– прогрессивные (доля налога в доходе с ростом дохода увеличивается);

– регрессивные (доля налога в доходе с ростом дохода падает).

Прогрессивными, как правило, бывают подоходные налоги. Чем больше доход индивида, тем большую его часть он вынужден отдавать государству. Как правило, для взимания подоходного налога устанавливается прогрессивная шкала. Например, при доходе до 30 тыс. руб. индивид платит налог по ставке 12 %, если его доход превышает указанную сумму, то – 20 %. Регрессивные налоги означают, что их доля выше в доходе более бедной части населения. Регрессивный характер налога проявляется в том случае, если налог установлен

в фиксированном размере на единицу товара. Тогда доля взимаемого налога в доходе будет выше у того покупателя, чей доход меньше.»¹⁰

По мнению Л.Лыковой, «... возможно выделить следующие виды налогов в зависимости от источников их покрытия:

– налоги, расходы по которым относятся на себестоимость продукции (работ, услуг):

– земельный налог;

– налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств, сборы за использование природных ресурсов;

– налоги, расходы по которым относятся на выручку от реализации продукции (работ, услуг):

1) НДС;

2) акцизы;

3) экспортные тарифы;

4) налоги, расходы по которым относятся на финансовые результаты:

5) налоги на прибыль, имущество предприятий, рекламу;

6) целевые сборы на содержание, благоустройство и уборку территории;

7) налог на содержание жилищного фонда и объектов социальной сферы;

8) сбор на нужды образовательных учреждений;

9) сборы за парковку автомобилей;

10) налоги, расходы по которым покрываются из прибыли, остающейся в распоряжении предприятий. К этой группе относится часть местных налогов: налог на перепродажу автомобилей и вычислительной техники, лицензионный сбор за право торговли, сбор со сделок, совершаемых на биржах, налог на строительство объектов производственного назначения в курортных зонах и др.»¹¹

По мнению Г. Касьяновой, «... в структуре доходов от внешнеэкономической деятельности в РФ наибольшую долю составляют

¹⁰ Пансков, В. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 189.

¹¹ Лыкова, Л. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 207

налоги, а именно налог на добавленную стоимость (далее НДС) и акцизы. Они принадлежат к косвенным федеральным налогам (зачисляются в федеральный бюджет на основании ст. 12,13 НК РФ). Косвенное налогообложение отличается замаскированностью, т.к. налог представляет собой надбавку к цене товаров и не связан напрямую с имуществом или доходами фактического плательщика. В области таможенного дела плательщик косвенных налогов может возместить понесённые расходы путём фактического переложения этого бремени на покупателя товара.

Налогообложение НДС и акцизами имеет свою специфику. Налоги уплачиваются только при таможенных процедурах выпуска товара для внутреннего потребления, реимпорта, временного ввоза, переработки на таможенной территории (как исключение акцизы взимаются при экспорте нефтепродуктов). Смысл этого правила состоит в том, что товар, попадая на территорию другого государства, подвергается нормам национального налогового законодательства. Введение НДС и акцизов в отношении экспортируемых товаров привело бы к двойному налогообложению, что препятствовало бы международной торговле. Такое правило применяется в странах ЕС.

НДС является одним из самых важных и в то же время наиболее сложных для понимания, исчисления и контроля. Тем не менее, он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой, обеспечивая поступление от 12 до 30 % налоговых доходов государства.

При обложении НДС товаров, перемещаемых через границу, действует 3 вида ставок (ст.164 НК РФ): нулевая, 10 % и 18 %.»¹²

По мнению В.Е. Верстовой, «... акцизы – это один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Это вид косвенного налога на товары и услуги, включающий цену товара или тариф.

¹² Касьянова, Г. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей. – М.: Абак, 2016. – С. 108.

Акцизы включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизов во многом определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на спрос. Специфической особенностью акцизов является то, что данный налог действует только в отношении отдельных товаров, называемых подакцизными.

Товары, облагаемые акцизом, называются подакцизными товарами. Акциз взимается как с отечественных, так и с импортируемых товаров. Являясь экономической нетарифной мерой, акциз на импортируемые товары способствует созданию равных условий для конкуренции на внутреннем рынке между отечественными и импортируемыми товарами. В то же время акцизы по ввозимым товарам служат одним из источников пополнения доходной части федерального бюджета.

Доля акцизов в объёме таможенных платежей составляет хотя и небольшую долю, но она имеет тенденцию к увеличению. При расчёте суммы акциза по подакцизным товарам, ввозимым на территорию ЕАЭС и вывозимым с нее, применяются адвалорные, специфические и комбинированные ставки». ¹³

Как указывает Г. Касьянова, «... при исчислении суммы акциза по адвалорным ставкам, в качестве налогооблагаемой базы берется величина, включающая таможенную стоимость подакцизного товара, таможенную пошлину и таможенные сборы. Ставки акцизов по подакцизным товарам являются едиными по всей стране. Исключение составляют подакцизные виды минерального сырья, ставки акциза на которые дифференцируются по отдельным месторождениям в зависимости от их горно-геологических и экономико-географических условий. Специфические ставки акциза устанавливаются в рублях за единицу измерения подакцизного товара.

Комбинированные, то есть учитывающие и объём, и стоимость подакцизного товара, а сумма налога (акциза) исчисляется как сумма,

¹³ Верстова, М. Е. К вопросу о понятии таможенных платежей как источника доходов бюджета // Внешнеторговое право. – 2015. – №6. – С.15.

полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров, но не менее 20 процентов от суммы таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.»¹⁴

Как указывает В. Пансков, «... многовековая история развития налоговых отношений показывает, что акцизы являются одним из наиболее надежных источников доходов бюджета. Акцизы применяются во всех странах с рыночной экономикой. Принципы, используемые при установлении акцизов и перечня подакцизных товаров, могут быть сформулированы следующим образом:

- акцизами не облагаются товары первой необходимости;
- акцизы устанавливаются с целью изъятия в бюджет получаемой сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты);
- облагая акцизом товары, наносящие вред здоровью человека, государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция).

Основными целями использования акциза являются:

- фискальная, то есть с помощью этого налога государство увеличивает денежные средства, поступающие в бюджет страны;
- недопущение получения сверхприбыли;
- защита национального рынка.

В настоящее время акцизы являются вторым по величине косвенным налогом после налога на добавленную стоимость.

Начиная с 1 января 2001 года, взимание акцизов в РФ осуществляется в

¹⁴ Касьянова, Г. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей. – М.: Абак, 2016. – С. 108.

соответствии с гл. 22 НК РФ. Акцизы относятся к разряду регулирующих налогов, т.е. сумма акцизного налога распределяется в определенных пропорциях между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ в зависимости от вида подакцизного товара (по некоторым подакцизным товарам налог целиком поступает в федеральный бюджет).»¹⁵

В настоящее время перечень подакцизных товаров упорядочен, и перечислен в ст. 181 НК РФ:

- табачная продукция;
- спирт этиловый, который произведён из непищевого или пищевого сырья, в т.ч. спирт-сырец, денатурированный этиловый спирт, дистилляты различного рода (виноградный, винный, плодовой, кальвадосный, коньячный, висковый);
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объёмной долей этилового спирта более 9 %;
- алкогольная продукция (вино различных видов (ликёрное, фруктовое), водка, коньяки, ликероводочные изделия, шампанское (игристые вина), пиво и напитки на его основе, винные напитки, прочие напитки с объёмной долей спирта более 0,5 %, кроме пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством РФ;
- автомобили легковые;
- мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с. (112,5 кВт);
- топливо дизельное;
- бензин автомобильный;
- моторные масла для различных двигателей;
- прямогонный бензин, представляющий из полученные в результате переработки нефти природного газа или газового конденсата либо попутного нефтяного газа, угля горючих сланцев и другого сырья бензиновые фракции, а

¹⁵ Пансков, В. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 195.

также продукты их переработки, исключая бензин автомобильный и продукцию нефтехимии;

- печное бытовое топливо, которое вырабатывается из дизельных фракций прямой перегонки и/или вторичного происхождения, кипящее в интервале температур от 280°C до 360°C.

Не являются подакцизными товарами следующие виды товаров:

- парфюмерно-косметическая продукция, которая разлита в ёмкости не более 100 мл с объёмной долей этилового спирта до 80 % включительно и/или парфюмерно-косметическая продукция с объёмной долей этилового спирта до 90 % включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в ёмкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объёмной долей этилового спирта до 90 % включительно, которая разлита в ёмкости до 3 мл включительно;

- лекарственные средства, которые прошли государственную регистрацию и внесены в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), которые изготавливаются аптеками по рецептам на лекарственные препараты и в соответствии с требованиями медицинских организаций, разлитые в соответствующие нормативным требованиям ёмкости, которые согласованы с уполномоченными органами федеральной исполнительной власти;

- отходы, которые подлежат дальнейшей переработке и/или использованию в технических целях, образующиеся при производстве из пищевого сырья этилового спирта, ликероводочных изделий, водок, которые соответствуют утверждённой федеральным органом исполнительной власти нормативной документации;

- разлитые в ёмкости не более 100 мл и внесённые в государственный реестр ветеринарные препараты, с целью применения в животноводстве на территории РФ;

- сусло различных видов (пивное, фруктовое, виноградное), а также

виноматериалы.

Статьёй 182 Налогового Кодекса РФ в качестве объекта налогообложения акцизами установлены такие операции, как:

- реализация на территории РФ произведённых подакцизных товаров, в т.ч. числе реализация предметов залога а также передача подакцизных товаров по соглашению новации или предоставлении отступного;

- оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющим свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведённых из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных), получение нефтепродуктов в собственность в счёт оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Под оприходованием понимается учёт подакцизных нефтепродуктов, которые произведены из собственного сырья (материалов), в том числе подакцизных;

- получение организацией, либо индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельство, нефтепродуктов.

Следующие операции освобождены от налогообложения:

- реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещённых под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учётом потерь в пределах норм естественной убыли, а также операции, являющиеся объектами налогообложения, с нефтепродуктами, в дальнейшем помещёнными под таможенный режим экспорта:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- оприходование на территории РФ организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющих свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведённых из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в

собственность в счёт оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. При этом оприходованием признаётся принятие к учёту в качестве готовой продукции подакцизных нефтепродуктов, произведённых из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

– передача на территории РФ организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведённых из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

– получение на территории РФ нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство. При этом получением нефтепродуктов признаются: приобретение нефтепродуктов в собственность; оприходование нефтепродуктов, полученных в счёт оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов); оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведённых из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов); получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов в качестве готовой продукции, произведённых из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

Как указывает В. Пансков, «... освобождается от налогообложения ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошёл отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность».

Перечисленные операции не подлежат налогообложению только при ведении и наличии отдельного учёта операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Различая акцизы и налог на добавленную стоимость, следует начать с того, что косвенные налоги (налоги на потребление) являются акцизной группой налогов. Это обусловлено, в том числе историческим развитием системы косвенного обложения, которая в дореволюционный и советский

период (до 30-х гг. XX в.) существования Российского государства была представлена акцизами и таможенными платежами. »¹⁶

Возможно рассматривать акцизы как налог, который накладывается на следующие группы товаров:

- предметы роскоши;
- предметы массового спроса;
- предметы второстепенной необходимости.

В российских условиях акциз накладывается на предметы роскоши, а предметы второстепенной необходимости и массового спроса подлежат обложению НДС.

Существует мнение, что НДС также возможно рассматривать в качестве своеобразного универсального акциза. Подобная точка зрения обуславливается, прежде всего, тем, что НДС накладывается на все виды товаров без исключения, в то время, как акцизы – только на те товары, по которым это установлено законодательно. В то же время, в отличие от акцизов, которые взимаются с производителя товара при реализации, НДС распределяется по всем стадиям движения материальных ценностей – начиная с материалов и заканчивая готовым изделием. При этом, плательщиком акциза также является производитель товара, в то время, как уплата НДС осуществляется всеми продавцами в цепочке.

Основное отличие акциза от НДС в том, что если НДС затрагивает все сферы общественной жизни государства, то акциз – только некоторые, не оказывая прямого воздействия на все прочие. В результате этого, действие акцизов сугубо локально, в то время, как НДС по своему влиянию является налогом, который влияет на все экономические процессы.

На сегодняшний день акцизы являются косвенным налогом, причём в качестве объекта обложения ими являются предметы, без которых возможно обойтись. При этом, применение акцизов упрощает налоговую систему страны, так как позволяет точно указать на товары, требующие иного, отличного от

¹⁶ Пансков, В. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 197.

НДС порядка косвенного налогообложения.

Поэтому, «... если государство желает ввести прогрессивный косвенный налог, то предпочтительнее использовать акцизы, чем усложнять структуру НДС. Преимущество использования акцизов как альтернативы множественным ставкам налога на добавленную стоимость заключается, прежде всего, в разделении механизмов сбора налогов. Поскольку акцизы уплачиваются, как правило, на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей, за уплатой налога осуществляется контроль, как с учётной, так и с физической точки зрения, что обеспечивает хорошую собираемость и устойчивость поступлений. То есть более рациональным является взимание акцизов и НДС независимо друг от друга».¹⁷

1.2 Теоретические основы исчисления и сроки уплаты налогов и акцизов

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, сумма акциза исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, сумма акциза исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой и адвалорной налоговых ставок, сумма акциза исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой налоговой ставки и объёма реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

По подакцизным товарам сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учётом всех изменений, увеличивающих или

¹⁷ Щербанин, Ю. Мировая экономика. – М.:Юнити-Дана, 2016. – С. 185.

уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза по спиртосодержащей и алкогольной продукции до приобретения спирта (этилового или коньячного), произведённые на территории РФ. При этом дата приобретения этилового спирта определяется как дата его отгрузки продавцом.

Размер авансового платежа по акцизу рассчитывается, исходя из соответствующей ставки акциза и общего объёма закупаемого этилового спирта. При этом, определение размеров авансового платежа акциза производится за налоговый период в целом, исходя из общего объёма этилового или коньячного спирта, закупаемого у каждого продавца.

День отгрузки соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию является датой реализации подакцизных товаров. В качестве даты передачи признаётся дата подписанного акта приёма-передачи подакцизных товаров.

В качестве даты получения прямогонного бензина выступает дата его получения организацией, которая имеет свидетельство на переработку такого бензина.

Подлежащая уплате налогоплательщиком сумма акциза определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты.

В том случае, если в каком-либо сумма налоговых вычетов больше суммы акциза, исчисленного по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщиком в этом налоговом периоде акциз не уплачивается.

Полученная сумма превышения зачитывается в счёт текущих либо предстоящих платежей по акцизу.

По истечении 3-х налоговых периодов, следующих за отчётным налоговым периодом, незачтённая акцизов сумма, по заявлению налогоплательщика, подлежит возврату ему.

Акциз по операциям реализации или передаче произведённых

подакцизных товаров уплачивается не позднее 25-го числа месяца, который следует за месяцем окончания налогового периода.

Применительно к денатурированному этиловому спирту и прямогонному бензину, уплата акциза производится не позднее 25-го числа третьего месяца, который следует за истекшим налоговым периодом.

Не позднее 15-го числа производится уплата акциза в том случае, если производители спиртосодержащей подакцизной продукции будут осуществлять реализацию продукции в налоговом периоде, следующим за текущим.

Налоговый вычет – это сумма, на которую уменьшается налоговая база. Налоговые вычеты определяются законодательно и рассчитываются согласно условиям применения. Налоговым Кодексом РФ предусмотрена возможность уменьшения налогоплательщиком суммы акциза применительно к подакцизным товарам.

Подлежат вычетам суммы акциза, которые предъявлены продавцами и уплачены налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплачены налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ. При исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и алкогольную продукцию указанные налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, произведённым на территории РФ, исходя из ставки акциза и объёма использованных товаров.

Если подакцизный товар был безвозвратно утрачен (при производстве, хранении, перемещении или использовании в технологическом процессе), суммы акциза подлежат вычету. Сумма к вычету при технологических потерях устанавливается федеральным уполномоченным органом применительно к конкретным товарным группам.

В случае, если подакцизные товары были произведены из давальческого сырья, при их передаче вычету подлежат суммы акцизов, которые были уплачены собственником данного сырья в момент его приобретения, либо которые были уплачены им при ввозе на территорию РФ.

Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ Федерации по этиловому спирту, который произведён из пищевого сырья и использован для производства виноматериалов, которые в дальнейшем были использованы для производства алкогольной продукции.

Также, подлежат вычету суммы акцизов, которые были уплачены налогоплательщиком, если был осуществлён возврат покупателем подакцизных товаров. То же производится и при отказе от данных товаров.

Налогоплательщику даётся право уменьшения общей суммы акциза на сумму акцизов с сумм авансовых платежей, которые были получены в счёт оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

Сумма авансового платежа акциза, приходящаяся на объём этилового или коньячно спирта, которые не были использованы в истекшем налоговом периоде для производства реализованной продукции (алкогольной, подакцизной спиртосодержащей продукции), подлежит вычету в следующем или других последующих налоговых периодах.

Сумма авансового платежа акциза, подлежащая вычету, уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на объём этилового или коньячного спирта, которые были безвозвратно утрачены в процессе хранения, транспортировки, перемещения в пределах одной организации и последующей технологической обработки, за исключением потерь в пределах норм. Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ, а также прочие территории, находящиеся под её юрисдикцией, выпущенных в свободное обращение.¹⁸

Технологическое оборудование, запасные части и комплектующие к нему, которые ввозятся в качестве вклада в уставный капитал организаций, не облагаются НДС.

¹⁸ Налоги и налогообложение / под. ред. Д.Г.Черника. - М.: МЦФЭР, 2016. – С. 89.

Взимание пошлин с подобных товаров таможенными органами не осуществляется. Ключевым условием здесь является то, что размер уставного капитала такой организации не должен превышать 1,5 млн. руб.

Налоговая база по ввозимым на таможенную территорию РФ товарам определяется как сумма:

- таможенной стоимости данных товаров;
- таможенной пошлины;
- акцизов (в случае, если эти товары относятся к подакцизным).

Налоговая база по ввезённым на таможенную территорию РФ продуктам переработки ранее вывезенных товаров, определяется как стоимость такой переработки.

Формула для расчёта НДС по товарам, которые не относятся к подакцизным, следующая:

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП}) * \text{С}_{\text{НДС}} / 100, \quad (1)$$

где ТС – размер таможенной стоимости;

ТП – размер ввозной таможенной пошлины;

$\text{С}_{\text{НДС}}$ – ставка НДС, в процентах.

Для подакцизных товаров формула для расчёта НДС приобретает следующий вид:

$$\text{НДС} = (\text{А} + \text{ТП} + \text{ТС}) * \text{С}_{\text{НДС}} / 100, \quad (2)$$

где ТП – размер ввозной таможенной пошлины;

ТС – размер таможенной стоимости;

А – акциз, подлежащий уплате

$\text{С}_{\text{НДС}}$ – ставка НДС, в процентах.

В НК РФ установлены особенности применения НДС при перемещении товаров через таможенную границу, которые изложены в таблице 1.

Таблица 1 – Особенности применения НДС при перемещении товаров

Таможенная процедура	Условие уплаты НДС
Ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации	
Выпуск товаров для внутреннего потребления	НДС уплачивается в полном объёме
Реимпорт	Уплата сумм НДС, от которых налогоплательщик был освобожден либо которые были возвращены ему в связи с экспортом товаров
Таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, уничтожение, отказ в пользу государства	НДС не уплачивается
Переработка на таможенной территории, при этом продукты переработки будут вывезены с таможенной территории в определенный срок	НДС не уплачивается
Ввоз продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории	Частичное или полное освобождение от уплаты НДС
Временный ввоз	Частичное или полное освобождение от уплаты НДС
Вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации	
Экспорт	НДС не уплачивается
Таможенный склад, при условии, что впоследствии товары (в том числе продукты их переработки) будут вывезены в соответствии с таможенной процедурой экспорта	НДС не уплачивается
Реэкспорт	Возврат налогоплательщику сумм НДС, уплаченных при ввозе товаров

Налоговый период при расчётах НДС (в том числе – для налоговых агентов) установлен как квартал. Уплата НДС при ввозе на территорию РФ товаров осуществляется до или одновременно с подачей таможенной декларации на товар. Принятие к вычету НДС возможно лишь для плательщиков данного налога.

Те группы плательщиков, которые освобождены от обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьёй 145 Налогового Кодекса РФ, и применяющие специальные налоговые режимы (ЕНВД, ЕСХН, УСН), хотя и признаются плательщиками данного налога при ввозе товара в РФ, однако,

произвести вычет по нему не могут.

Вычет НДС при ввозе товара может быть осуществлён только в том налоговом периоде, если соблюдены одновременно условия:

- товар учитывается на счётах бухгалтерского учёта;
- товар приобретён для облагаемых НДС операций;
- имеется грузовая таможенная декларация (ГТД) на ввозимые товары, она зарегистрирована в книге покупок и платежных документов, подтверждающих фактическую уплату таможенному органу НДС.

Эти документы их копии заверяются руководителем организации и её главным бухгалтером и отражаются у покупателя в журнале учёта полученных счётов-фактур.

Налоговым кодексом РФ не уточняется, какими именно документами должна быть подтверждена уплата. На практике, в качестве таковых выступают таможенная декларация и платежный документ. Письмом Минфина РФ № 03-07-08/20 от 29 января 2010 года указано, что в качестве документов, которые подтверждают ввоз оборудования на таможенную территорию РФ, а также фактическую уплату НДС для принятия его к вычету, являются ГТД, а также соответствующее подтверждение, которое выдаётся в установленном порядке таможенным органом.

1.3 Механизм исчисления налога на добавленную стоимость и акциза

Акциз – «... косвенный общегосударственный налог, устанавливаемый преимущественно на предметы массового потребления (табак, вино и др.) внутри страны, в отличие от таможенных платежей, несущих ту же функцию, но на товары, доставляемые из-за границы. Включается в цену товаров или тариф за услуги и тем самым фактически уплачивается потребителем. Акциз служит важным источником доходов государственного бюджета современных стран. Размер акциза по многим товарам достигает половины, а иногда 2/3 их цены. Ставки акциза установлены ст. 193 НК РФ, а по подакцизным товарам, ввозимым на территорию России, с 01.01.2010 применяются ставки акцизов согласно Приложению к Приказу ФТС России от 04.02.2010 № 201. Вычеты

производятся на основании ГТД или иных документов, подтверждающих ввоз товаров на территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы акциза.»¹⁹

Порядок расчёта акцизов при ввозе подакцизных товаров осуществляется по специфическим и комбинированным ставкам.

В отношении товаров, облагаемых акцизами по специфической ставке, базой для расчётов является соответствующий объём ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении. Расчёт проводится по следующей формуле:

$$A = K * CT_A, \quad (3)$$

где K – объём ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;
 CT_A – специфическая ставка акциза в абсолютной сумме на единицу измерения.

По подакцизным товарам, которые облагаются акцизами по адвалорным ставкам (в процентах), базой для расчёта сумм акцизов является таможенная стоимость товара, увеличенная на сумму подлежащей уплате таможенной пошлины. Расчёт проводится по формуле:

$$A = (TP + TC) * CT_A / 100, \quad (4)$$

где TP – размер ввозной таможенной пошлины;
 TC – таможенная стоимость;
 CT_A – адвалорная ставка акциза (в процентах).

Налоговым Кодексом РФ установлены следующие особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу (таблица 2).

¹⁹ Лыкова, Л. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2015. – С. 64.

Таблица 2 – Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров

Таможенная процедура	Условие уплаты акциза
Выпуск для внутреннего потребления, переработка для внутреннего потребления	Уплата акциза в полном объёме
Реимпорт	Уплата сумм акциза, от которых налогоплательщик был освобожден либо которые были возвращены ему в связи с экспортом товаров
Таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, уничтожение, отказ в пользу государства	Акциз не уплачивается
Переработка на таможенной территории, при этом продукты переработки будут вывезены в определенный срок	Акциз не уплачивается
Переработка на таможенной территории, при этом продукты переработки выпускаются для свободного обращения	Уплата акциза в полном объёме
Временный ввоз	Полное или частичное освобождение от уплаты акциза

Сроки уплаты налога:

– «по всем видам подакцизных товаров, кроме прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта, - за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчётным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчётным месяцем;

– по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту – не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки и порядок уплаты акцизов при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливается таможенным законодательством.

Срок представления налоговых деклараций:

– по всем операциям со всеми видами подакцизных товаров, кроме прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта, - в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

– по операциям с прямогонным бензином и денатурированным

этиловым спиртом – не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчётным.

Налоговым периодом по акцизам является календарный месяц. Отчётные периоды не установлены.»²⁰

Проведённое исследование позволяет сделать вывод о существенной роли косвенных налогов в формировании доходной части бюджета в РФ, как федерального, так и консолидированного. В российских условиях к косвенным налогам относятся акцизы и НДС. Данные налоги включаются в цену товаров и услуг и оплачиваются потребителями. Применительно к НДС, продавец товара или услуги при их реализации получает с оплатой налоговые суммы, которые необходимо перечислить в бюджет государства. При этом, перечислению подлежит не вся сумма полученного налога, а разница между полученными налогом и объёмами уплаченного налога.

²⁰ Налоговый Кодекс РФ [Электр. источник]. – URL: www.consultant.ru. – 01.06.2017.

2 АНАЛИЗ ДИНАМИКИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА И АКЦИЗОВ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ

2.1 Анализ динамики внешней торговли товарами, облагаемых налогом и акцизами при их перемещении через таможенную границу ЕАЭС

В условиях зарубежных санкций, падения цен на нефть, а также ослабления курса рубля относительно евро и доллара интерес представляет исследование условий внешней торговли России с целью выявления ключевых факторов, оказывающих влияние на внешнеторговый оборот страны.

К основным показателям, характеризующим условия внешней торговли, относятся: цены на нефть на мировом рынке, курс рубля по отношению к ведущим мировым валютам, внешнеторговый оборот, сальдо внешнеторгового баланса, объёмы экспорта и импорта, импортная квота, экспортная квота и внешнеторговая квота. В силу «... специфики существующей структуры экономики и имеющегося экспортного потенциала важнейшим экзогенным фактором экономической динамики для России являются мировые цены на нефть. Снижение мировых цен на нефть практически неизбежно влечет за собой падение реального ВВП и объёма инвестиций. Сильная зависимость экономики России от экспорта сырьевых ресурсов в условиях значительных колебаний цен на них делает проблему макроэкономической нестабильности достаточно острой».²¹

Мировой нефтяной рынок характеризуется цикличностью, повторяющимися «нефтяными шоками». На колебания цен на мировом рынке нефти оказывает влияние множество факторов: военные конфликты, изменения

²¹ Мельникова, Р.М. Влияние динамики цен на нефть на макроэкономические показатели российской экономики / Р.М. Мельникова// Прикладная эконометрика. – 2010. - № 17 (1). [Электрон. ресурс]. Режим доступа: World Wide Web. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-dinamiki-tsen-na-neft-namakroekonomicheskie-pokazateli-rossiyskoy-ekonomiki>.– 01.06.2017.

нефтедобычи, колебания спроса и предложения на нефть и т.д. Практически непрерывный рост цен на нефть в XXI веке начался в 2002 г.

По мнению О.Н. Константинова, «... сокращение инвестиций в основной капитал, введение санкций, снижение цен на нефть, ослабление курса рубля – все это ведет к снижению темпов экономического роста, снижению объёмов экспорта и импорта, и как следствие негативно сказывается на показателях внешнеторгового оборота и сальдо торгового баланса.»²²

В таблице 3 приведены изменение показателей, характеризующих внешнеторговый оборот России, в 2010 – 2016 гг.

Проведённый анализ показывает, что с 2010 по 2013 года все показатели внешнеторговой деятельности России стабильно росли (таблица 3).

Таблица 3 – Основные показатели внешней торговли России 2010-2016 гг.²³

Показатели	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Темп роста, %
Внешнеторговый оборот	625	821,3	841,8	844,1	784,5	525,8	363,9	69,2
Экспорт	397	516	524,6	526,3	497,8	343,4	240	69,8
Импорт	228	305	317,1	317,8	286,6	182,4	123,9	67,9
Сальдо торг. баланса	169	211	207,5	208,5	211,2	161	116,2	72,1

«... Этот рост был связан с тем, что в этот период внешнеэкономическая обстановка начала стабилизироваться. Также существенный положительный вклад в рост основных показателей внешнеторговой деятельности России оказало создание в 2010 г. Таможенного союза ЕврАзЭС, в рамках которого увеличивалась взаимная торговля стран-участниц».²⁴

²² Константинова, О.Н. Перспективы развития экономики России / О.Н. Константинова, А.К. Варданян// Инновационная наука. - 2015. - № 6 - 1. [Электрон. ресурс]. Режим доступа: World Wide Web. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-ekonomiki-rossii>. – 01.06.2017.

²³ Официальный сайт ФТС. [Электрон. ресурс]. Режим доступа: World Wide Web.URL: <http://www.customs.ru/>. – 01.06.2017.

²⁴ Константинова, О.Н. Перспективы развития экономики России / О.Н. Константинова, А.К. Варданян// Инновационная наука. - 2015. - № 6 - 1. [Электрон. ресурс]. Режим доступа: World Wide Web. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-ekonomiki-rossii>. – 01.06.2017.

В 2014-2015 гг. начался спад внешнеторгового оборота России, обусловленный снижением цен на нефть на мировом рынке, а также санкционными «войнами». Тем не менее, России удастся сохранять положительное активное сальдо торгового баланса за счёт девальвации рубля. В 2015 г. произошло значительное снижение внешнеторгового оборота России. Внешнеторговый оборот снизился на 258,7 млрд. руб. По сравнению с 2014 годом внешнеторговый оборот снизился на 33,2 %, составив 525,8 млрд. руб. Это связано с падением цен на сырье и снижением курса рубля по отношению к доллару.

Информация о динамике внешнеторгового оборота России 2010-2016 гг. представлена в таблицах 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10.

Таблица 4 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2011 г. по отношению к 2010 г., млрд. долл. США

Показатель	2010 год				2011 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2011 г. в % к 2010 г.		
	Оборот	Экс-порт	Им-порт		Оборот	Экс-порт	Им-порт		Оборот	Экс-порт	Им-порт
Весь Мир	582,6	368,0	214,6	100,00	762,6	477,9	284,7	100,00	130,9	129,9	132,6
ЕС-27	306,5	210,8	95,6	52,60	394,2	266,7	127,5	51,70	128,6	126,5	133,4
АТЭС	145,5	67,4	78,0	24,98	196,1	92,6	103,4	25,72	134,8	137,3	132,6
СНГ (без стран ТС)	48,1	30,8	17,2	8,26	64,1	40,4	23,7	8,42	133,4	131,1	137,4
Прочие	82,5	58,8	23,6	14,16	107,9	78,0	29,9	14,16	130,9	132,6	126,4

Таблица 5 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2012г. по отношению к 2011г., млрд. долл. США

Показатель	2011 год				2012 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2012 г. в % к 2011 г.		
	Оборот	Экс-порт	Им-порт		Оборот	Экс-порт	Им-порт		Оборот	Экс-порт	Им-порт
Весь Мир	762,6	477,9	284,7	100,00	777,9	484,4	293,4	100,00	102,0	101,4	103,1
ЕС-27	394,2	266,7	127,5	51,70	410,0	277,5	132,5	52,70	104,0	104,0	103,9
АТЭС	196,1	92,6	103,4	25,72	200,5	91,3	109,1	25,77	102,2	98,5	105,5
СНГ (без стран ТС)	64,1	40,4	23,7	8,42	59,5	38,4	21,1	7,66	92,8	95,1	88,9
Прочие	107,9	78,0	29,9	14,16	107,8	77,2	30,6	13,87	99,9	98,9	102,4

Таблица 6 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2013 г. по отношению к 2012 г., млрд. долл. США

Показатель	2012 год				2013 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2013 г. в % к 2012 г.		
	Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт
Весь Мир	777,9	484,4	293,4	100,00	784,5	489,4	295,1	100,00	100,8	101,0	100,6
ЕС-27	410,7	277,8	132,8	52,79	417,6	283,4	134,2	53,23	101,7	102,0	101,0
АТЭС	200,5	91,3	109,1	25,77	208,5	99,3	109,1	26,58	104,0	108,7	100,0
СНГ (без стран ТС)	59,5	38,4	21,1	7,66	54,7	36,0	18,7	6,98	92,0	93,8	88,7
Прочие	107,1	76,8	30,3	13,77	103,5	70,6	32,9	13,20	96,7	91,9	108,8

Таблица 7 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2014 г. по отношению к 2013 г., млрд. долл. США

Показатель	2013 год				2014 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2014 г. в % к 2013 г.		
	Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт
Весь Мир	784,5	489,4	295,1	100,00	730,7	463,7	266,9	100,00	93,1	94,8	90,5
ЕС-28	417,6	283,4	134,2	53,23	377,5	259,0	118,5	51,67	90,4	91,4	88,3
АТЭС	208,1	99,3	0,1	26,58	211,0	107,1	103,9	28,88	101,2	107,9	95,2
СНГ (без стран ТС)	54,7	36,0	18,7	6,98	42,9	29,9	13,0	5,88	78,5	83,0	69,8
МЕРКОСУР	10,9	4,9	6,0	1,40	10,4	3,8	6,5	1,43	95,3	79,0	108,6
Прочие	92,6	65,6	26,9	11,81	88,6	63,7	24,9	12,14	95,7	97,1	92,4

Таблица 8 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2015 г. по отношению к 2014 г., млрд. долл. США

Показатель	2014 год				2015 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2015 г. в % к 2014 г.		
	Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт
Весь Мир	727,5	460,9	266,5	100,00	483,8	315,0	168,7	100,00	66,5	68,3	63,3
ЕС-28	377,5	259,0	118,4	51,90	235,8	165,6	70,2	48,75	62,5	63,9	59,2
АТЭС	211,0	107,1	103,9	29,01	147,7	78,4	69,3	30,54	70,0	73,2	66,7
СНГ (без стран ТС)	39,7	27,0	12,6	5,47	23,6	16,5	7,0	4,88	59,4	61,0	55,8
МЕРКОСУР	10,4	3,8	6,5	1,44	7,1	2,4	4,7	1,49	68,7	63,5	71,8
Прочие	88,6	63,7	24,9	12,19	69,3	51,9	17,4	14,34	78,2	81,5	70,0

Таблица 9 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2016 г. по отношению к 2015 г., млрд. долл. США

Показатель	2015 год				2016 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-декабрь			доля в обороте, %	2016 г. в % к 2015 г.		
	Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт
Весь Мир	483,8	315,0	168,7	100,00	429,9	260,9	169,0	100,00	88,9	82,8	100,2
ЕС-28	235,8	165,6	70,2	48,75	200,3	130,4	69,8	46,60	85,0	78,8	99,6
АТЭС	147,7	78,4	69,3	30,54	140,4	67,4	73,0	32,67	95,1	85,9	105,4
СНГ (без ЕАЭС)	23,6	16,5	7,0	4,88	17,6	11,8	5,7	4,11	74,8	72,0	81,3
МЕРКОСУР	7,1	2,4	4,7	1,49	6,3	2,3	4,0	1,47	88,2	94,1	85,2
Прочие	69,3	51,9	17,4	14,34	65,1	48,7	16,3	15,14	93,8	93,9	93,7

Таблица 10 – Динамика внешнеторгового оборота России за 2017 г.(январь-март) по отношению к 2016 г., млрд. долл. США

Показатель	2016 год				2017 год				Темпы роста		
	январь-декабрь			доля в обороте, %	январь-март			доля в обороте, %	2017 г. в % к 2016 г.		
	Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт		Оборот	Экспорт	Импорт
Весь Мир	89,4	56,0	33,4	100,00	117,9	76,4	41,5	100,00	131,8	136,3	124,3
ЕС-28	41,9	28,4	13,4	46,86	58,1	41,4	16,7	49,32	138,7	145,8	123,8
АТЭС	29,2	14,6	14,5	32,67	38,1	20,0	18,1	32,38	130,7	136,9	124,4
СНГ (без ЕАЭС)	3,3	2,3	0,9	3,69	4,2	2,8	1,3	3,61	128,8	120,4	150,5
МЕРКОСУР	1,1	0,3	0,7	1,26	1,3	0,4	0,8	1,11	116,1	110,3	119,2
Прочие	13,8	10,2	3,6	15,52	16,0	11,5	4,4	13,58	115,4	113,5	120,6

Экспорт России в 2015 году составил 343,4 млрд. руб. и по сравнению с 2014 года снизился на 31,1 %. По основным товарным группам отмечается снижение стоимостных объёмов экспорта товаров при одновременном росте их

физических объёмов.

На рисунке 1 представлен график экспорта товаров Российской Федерации по укрупненным товарным группам в торговле со всеми странами 2010-2016 гг.

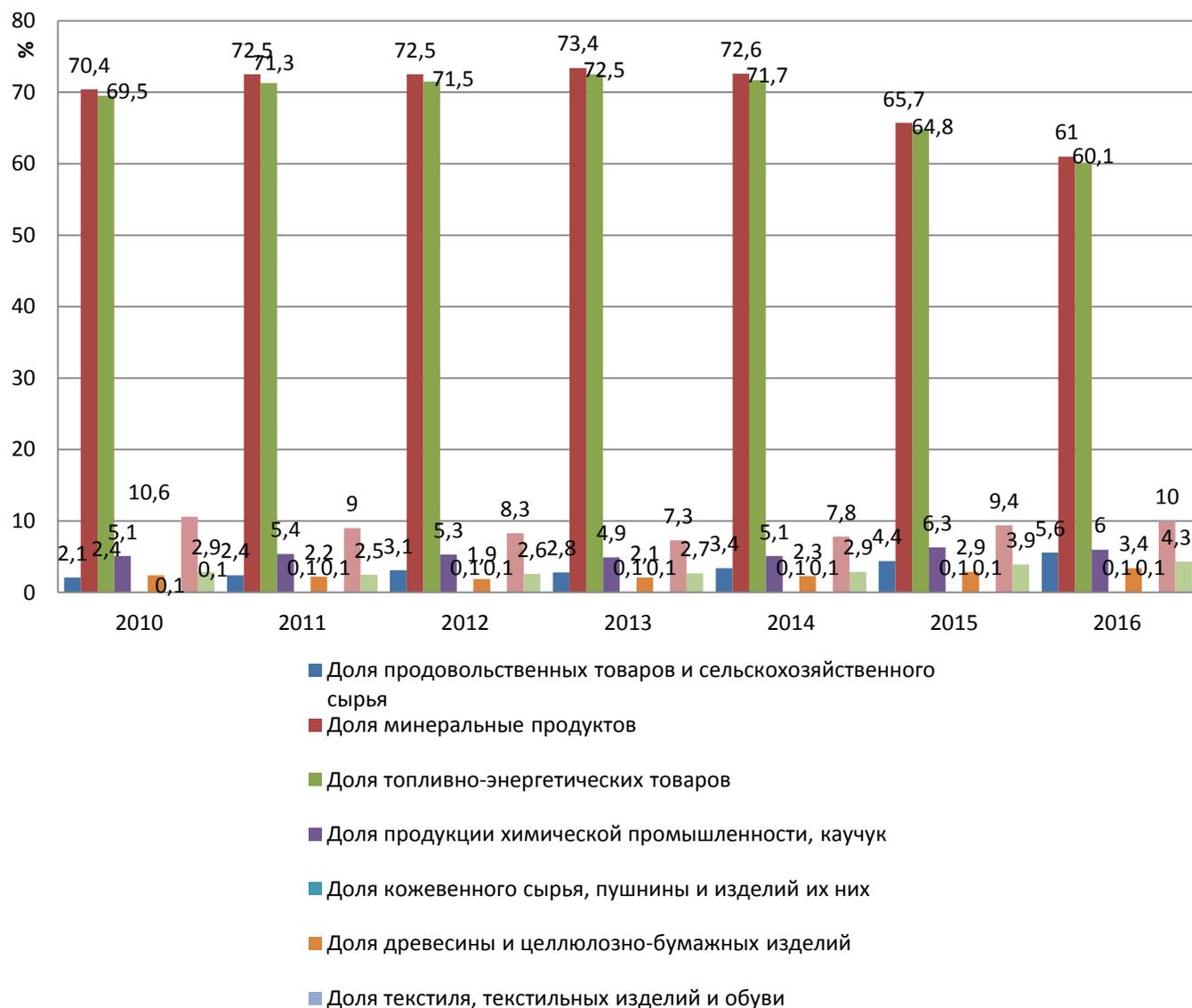


Рисунок 1 – Динамика экспорта товаров Российской Федерации по укрупненным товарным группам в торговле со всеми странами 2010-2016 гг.

На рисунке 2 представлен график импорта товаров Российской Федерации по укрупненным товарным группам в торговле со всеми странами 2010-2016 гг.

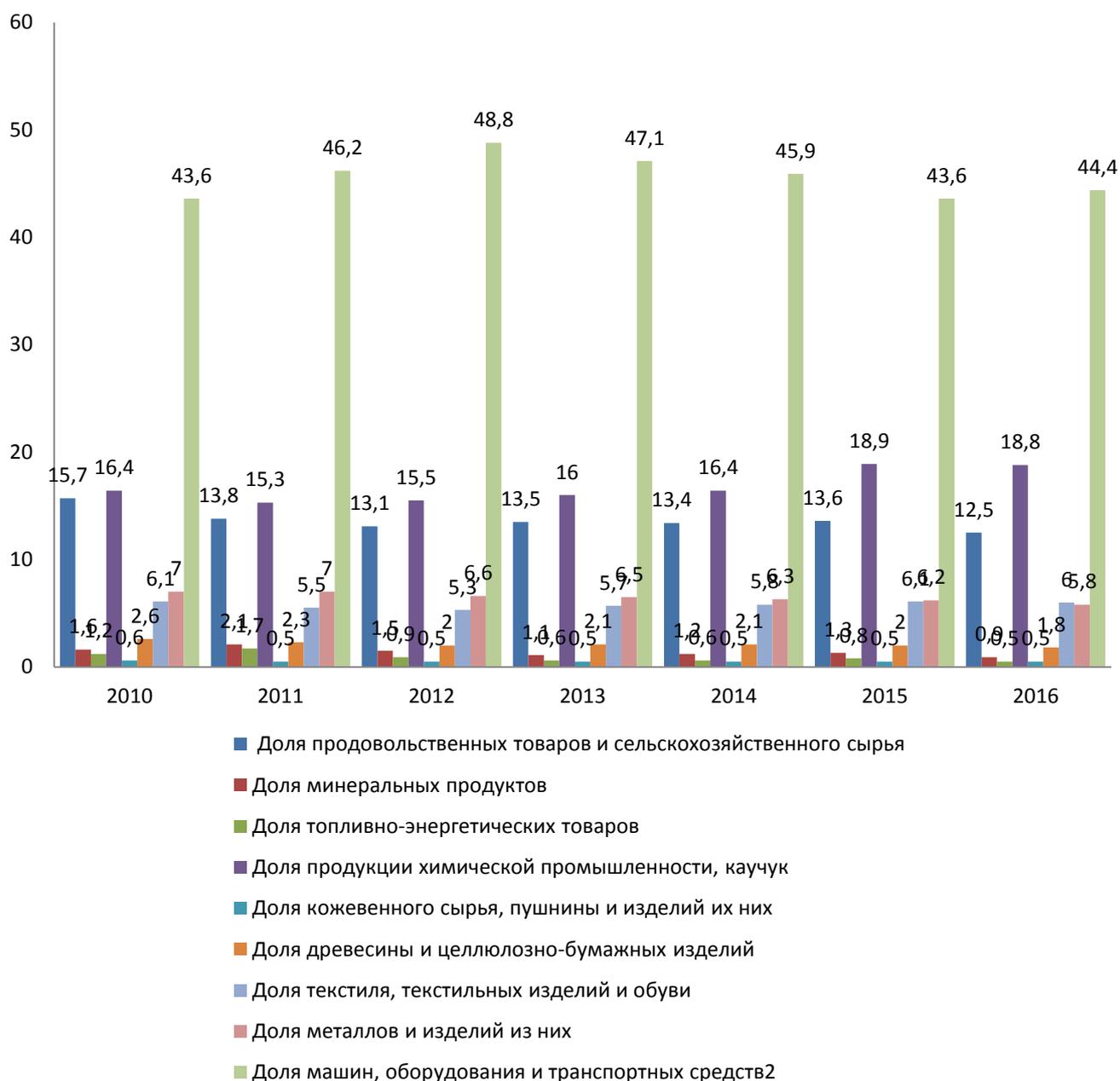


Рисунок 2 – Динамика импорта товаров Российской Федерации по укрупненным товарным группам в торговле со всеми странами 2010-2016 гг., в %.

Из графика можно сделать выводы, стоимостный объём импорта машин и оборудования снизился по сравнению с 2014 годом на 39,4 %. Удельный вес продукции химической промышленности в товарной структуре импорта в январе-декабре 2015 года составил 19,1 % (в январе-декабре 2014 года – 16,8 %). Доля импорта продовольственных товаров и сырья для их производства в 2015 году составила 13,7 %. Поставка продовольственных товаров сократились

по сравнению с 2014 годом – на 35,0 %. Удельный вес металлов и изделий из них в товарной структуре импорта из стран дальнего зарубежья в 2015 году составил 5,6 %. Удельный вес текстильных изделий и обуви в январе-декабре 2015 года составил 6,0 % (в январе-декабре 2014 года – 5,8 %). Объёмы импорта этих товаров снизились по сравнению с аналогичным периодом прошлого года на 34,2 %. Суммарный объём внешней торговли товарами государств – членов ЕАЭС с третьими странами за январь – декабрь 2015 года составил 579,5 млрд. долл. США, в том числе:

- экспорт товаров – 374,1 млрд. долл.;
- импорт – 205,4 млрд. долл.

В товарной структуре экспорта государств – членов ЕАЭС в третьи страны преобладают:

- минеральные продукты (65,6 % общего объёма экспорта государств – членов ЕАЭС в третьи страны);
- металлы и изделия из них (9,7 %);
- продукция химической промышленности (6,5 %).

Более 80 % этих товаров продает на внешнем рынке Российская Федерация.

Наибольшую долю в импорте занимают:

- машины, оборудование и транспортные средства (42,9 % совокупного импорта),
- продукция химической промышленности (18,2 %),
- продовольственные товары и сельскохозяйственное сырьё (14,1 %).

Около 80 % объёма закупок этих товаров за пределами ЕАЭС осуществляет Российская Федерация.

Внешнеэкономическая деятельность является динамичной отраслью экономики. Это требует, прежде всего, постоянной модернизации внутреннего законодательства, с целью поддержания его в постоянной актуальности и соответствия требованиям текущего периода. При этом, ключевой задачей государства является обеспечение необходимых мер таможенно-тарифной

политики, направленной на стимулирование экономического развития.

2.2 Анализ поступления налога и акцизов в доходную часть бюджета РФ при перемещении товаров через таможенную границу

Поступление налога и акцизов в доходную часть бюджета состоят из:

1) НДС:

- на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ;
- на товары, ввозимые на территорию РФ.

2) Акцизов:

- по подакцизным товарам (продукции), ввозимой на территорию РФ;
- по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории

РФ.

Наиболее существенным с точки зрения доли поступлений в государственный бюджет является налог на добавленную стоимость. О важности этого налога можно судить по данным статистики.

В таблице 11 представлена структура поступления доходов в федеральный бюджет РФ от внешней торговли за 2010-2016 гг.

Таблица 11 – Структура поступления доходов в федеральный бюджет РФ от внешней торговли 2010-2016 гг., млрд. руб.

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходы, всего	8305,4	11367,6	12855,5	13019,9	14496,8	13659,2	13460,0
В том числе:							
Налоговые и неналоговые доходы	8304,9	11337,9	12790,8	12968,8	14385,9	13398,9	13307,9
Налоги на прибыль, доходы	255,0	342,6	375,8	352,2	420,5	491,3	491,0
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	1328,7	1753,2	1886,1	1868,2	2181,4	2448,3	2657,3

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4	5	6	7	8
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	113,8	231,7	341,8	461,0	520,8	527,8	632,1
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	1169,5	1497,1	1659,6	1670,8	1750,2	1785,2	1913,5
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию Российской Федерации	30,0	46,5	53,3	63,3	71,5	53,9	62,0
Доходы от внешнеэкономической деятельности	3227,7	4664,7	4962,7	5010,9	5463,4	3295,2	2605,9
Таможенные пошлины	2853,0	3712,4	4099,7	4057,9	4637,4	2780,5	2054,0
Ввозные таможенные пошлины	344,9	2,1	0,04	-0,09	0,2	0,1	-0,03
Вывозные таможенные пошлины	2508,1	3710,3	4099,7	4058,0	4637,1	2780,3	2054,0
Таможенные сборы	25,5	31,3	27,7	16,2	16,4	15,9	16,9
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	1408,3	2046,8	2442,8	2554,8	2884,6	3181,1	2882,9
Задолженность и перерасчёты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	33,2	1,0	1,2	1,1	1,1	0,8	0,8

По таблице, на которой отображено поступление НДС и акцизов в структуре таможенных платежей, можно сделать вывод, что доход увеличивался с 2015 года на 3 % за счёт увеличения акциза, наблюдается положительная тенденция.

Акцизы, в отличие от НДС поступают как в федеральный бюджет, так и в

бюджеты субъектов РФ. Более наглядно рост поступлений акцизов по уровням налоговой системы представлен на рисунке 3.



Рисунок 3 – Динамика поступления акцизов в бюджеты разных уровней в 2010-2016 гг.

Проанализируем поступление НДС в бюджетную систему РФ на 1 января 2014–2016 гг. (таблица 12).

Таблица 12 – Поступления НДС в бюджетную систему РФ в 2010-2016 гг.

Год	НДС всего		НДС на товары, реализуемые в РФ		НДС на ввозимые товары	
	Сумма, млрд. руб.	%	Сумма, млрд. руб.	%	Сумма, млрд. руб.	%
2010	2498,2	100,0	1328,7	53,2	1169,5	46,8
2011	3250,3	100,0	1753,2	53,9	1497,1	46,1
2012	3545,7	100,0	1886,1	53,2	1659,6	46,8
2013	3593,0	100,0	1868,2	52,0	1670,8	48,0
2014	3931,6	100,0	2181,4	55,5	1750,2	44,5
2015	4206,5	100,0	2448,3	58,2	1758,2	41,8
2016	4570,8	100,0	2657,3	58,1	1913,5	41,9

Среди косвенных налогов НДС занимает одно из первых мест при формировании федерального бюджета. Проанализировав приведённые данные можно сделать вывод о том, что в налоговых доходах федерального бюджета сохраняется весьма высокая доля поступлений от косвенных налогов. Такая

ситуация во многом связана с тем, что косвенные налоги традиционно стабильны и характеризуются достаточно высоким уровнем собираемости.

В результате в целом можно сделать следующий вывод: динамика налоговых доходов федерального бюджета в 2014–2016 годы обусловлена, главным образом, снижением поступлений нефтегазовых доходов в условиях падения мировых цен на нефть.

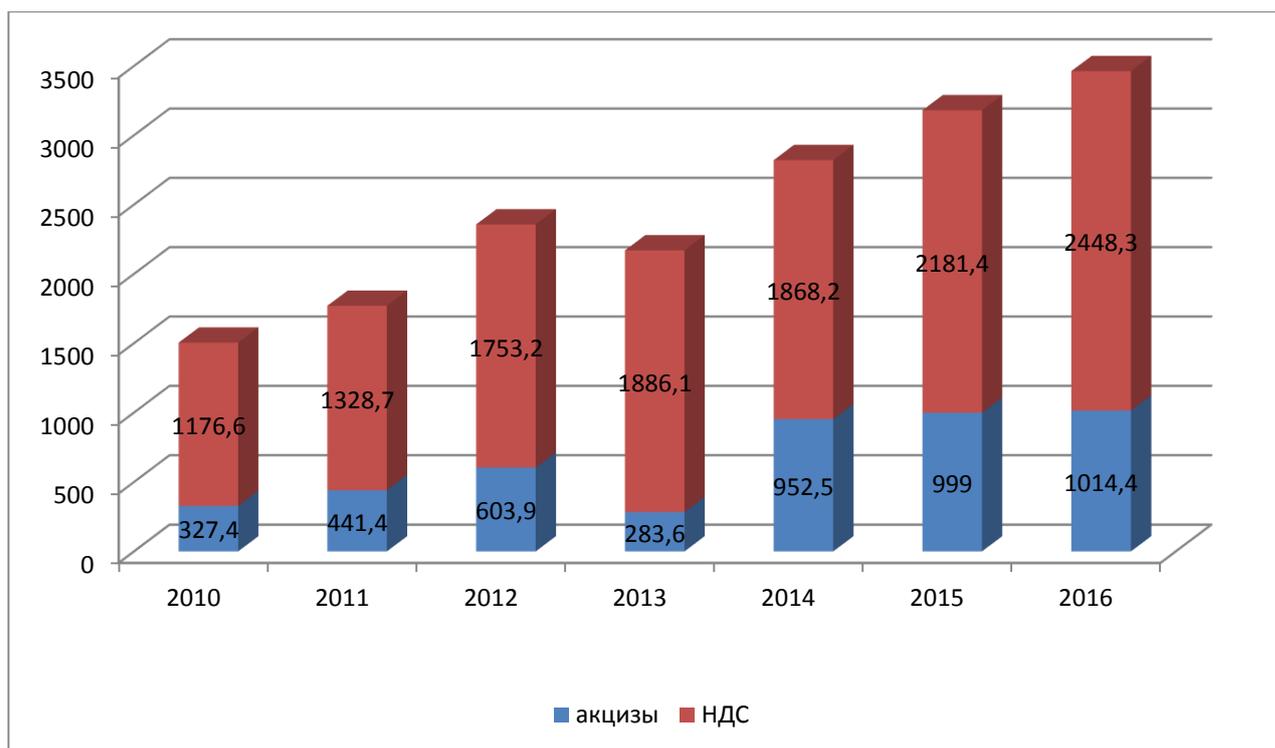


Рисунок 4 – Динамика поступления акцизов в бюджетную систему Российской Федерации в 2010-2016 гг., млрд. руб.

Много раз выдвигались предложения о замене НДС налогом с продаж или налогом с оборота.

Важным аргументами в пользу отмены НДС являются следующие аргументы:

- 1) предприятия являются заложниками своих поставщиков;
- 2) нагрузка на высокоэффективный бизнес, который имеет высокую долю добавленной стоимости, (почти 1/5 от оборота);
- 3) налог приводит к изъятию оборотных средств у предприятий вне зависимости от их доходности;

- 4) большие затраты на исчисление и учёт;
- 5) достаточная лёгкость искажения деклараций;
- б) сложности при отражении реимпорта товаров.

Так же у НДС имеются недостатки, связанные с администрированием, которые делают его неэффективным в России и в других странах. «... Для стимулирования производства продукции целесообразно было бы: снизить ставку налога на 1 %, т. е. взимать его по ставке 12 %, но сохранить его льготную ставку в 10 %, чтобы избежать роста цен на потребительские товары, и упростить механизм расчёта. В рамках антикризисных мер, и мер по поддержке экспорта, необходимо установить порядок вычета сумм налога на добавленную стоимость для товаров, используемых для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг) Налог на добавленную стоимость по ставке 0 % в порядке, аналогичном закону, применяемому к товарам (работам, услугам, имущественным правам), используемым для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), облагаемых НДС по ставкам 10 и 18 процентов.»²⁵

Акцизы так же относятся к косвенным налогам. Акцизом облагается вся стоимость товаров, включая материальные затраты. В 2015 году ставки акцизов на большинство видов подакцизных товаров увеличились в среднем на 20 %, на спиртосодержащую продукцию и этиловый спирт на 25 %, по сравнению с предыдущими годами. Динамика поступления акцизов в федеральный бюджет РФ представлена в таблице 8.

На 01.01.16 год поступление акцизов на табачные изделия составили 379,1 млн руб., что на 11,53 % больше чем 01.01.15 года. За 2015 год поступления акцизов на автомобильный бензин отсутствуют, а в 2014 году составили 66 млн. руб. и по сравнению с 2013 годом увеличились на 62 млн. руб., что обусловлено ростом поступления акцизов на автомобильное топливо в сопоставимых ценах в 2,3 раза.

²⁵ Налоговое право: учебное пособие для студентов юридических и экономических ВУЗов / С. Г. Пепеляев / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Пресс, 2014. – С. 187.

Таблица 13 – Поступление акцизов в федеральный бюджет РФ на 1 января 2014–2016 гг.

Наименование налога	01.01.2014 г.		01.01.2015 г.		01.01.2016 г.	
	Руб.	%	Руб.	%	Руб.	%
Акцизов всего	6453644	100,00	520829393	100,00	527889447	100,00
Акцизы на спирт этиловый из всех видов сырья	2809	0,04	532789	0,10	528450	0,10
Акцизы на спиртосодержащую продукцию	3659	0,06	9406	0,00	51142	0,01
Акцизы на табачную продукцию	197	0,00	314011701	60,29	379105869	71,82
Акцизы на автомобильный бензин	4870350	75,47	66918305	12,85	-	-
Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы	6843	0,11	16845882	3,23	11314536	2,14
Акцизы на дизельное топливо	857875	13,29	39062351	7,50	-	-
Акцизы на моторное масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	18262	0,28	879886	0,17	-	-
Акцизы на алкогольную продукцию с объёмной долей этилового спирта свыше 9 %	24	0,0004	85930470	16,50	77010613	14,59

Также очень существенно растут акцизы на автомобили на 01.01.15 по сравнению с 01.01.14 годом, причем на 01.01.16 сумма акцизов заметно уменьшилась, на 5 млн. руб.

Еще одним весомым источником, формирующим налог, являются акцизы по алкогольной продукции. Поступление акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья производимый на территории РФ в бюджетную систему РФ 01.01.16 года составили 528 тыс. руб. и по сравнению с 01.01.15 уменьшились на 4 тыс. руб. Рост объёмов продаж ликероводочной продукции обусловлен реализацией проводимой государством политики по уменьшению потребления низкокачественных алкогольных напитков. На 01.01.16 года сумма акцизов

составила 51 тыс. руб., что на 41 тыс. руб. больше, чем на 01.01.15 года.

На 2017 год «... предусматривается сохранение размеров ставок акцизов, установленных действующим законодательством о налогах и сборах. На 2018 год предполагается индексация ставок акцизов с учётом индекса потребительских цен, заложенного в основных параметрах прогноза социально-экономического развития Российской Федерации на плановый период 2017–2018 годов. То есть, предполагается индексация ставки в среднем на 8 % по всем видам подакцизных товаров, кроме сигарет (по этому виду индексация – 17 % на сигареты с фильтром и 30 % – на сигареты без фильтра).»²⁶

В отношении вин и игристых вин (шампанских) с защищенным географическим указанием, а также с защищенным наименованием места происхождения установить в два раза более низкие ставки акцизов, по сравнению с аналогичными винами без этих характеристик.

Таким образом, «... перспективы развития акцизов в РФ связаны с уточнением перечня подакцизной продукции, дифференциацией ставок и исчислением и уплатой акцизов на спиртосодержащую продукцию и нефтепродукты. Косвенные налоги часто критикуют, говорят, что они регрессивны и недемократичны, но в тоже время, они являются оптимальными для нестабильной экономики. Косвенные налоги еще не одно столетие будут использоваться государствами, совершенствоваться и приносить значительные поступления в бюджет.»²⁷

2.3 Анализ основных правонарушений выявленных в связи с исчислением и уплаты налога и акцизов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу

В последнее время в сфере внешнеэкономических связей наблюдается тенденция к увеличению числа правонарушений, одни из которых носят

²⁶ Турбина Н. М., Мялкина А. Ф. Особенности налоговой политики в периоды финансовой нестабильности // Социально-экономические явления и процессы. Тамбов, 2014. № 6. С. 56-60.

²⁷ Волохатая И. В., Плахов А. В. Перспективы развития косвенного налогообложения в РФ // Молодой ученый. – 2016. – №25. – С. 260-262.

административный характер, а другие - уголовный. Несмотря на то что в Таможенном кодексе Российской Федерации содержатся статьи, непосредственно касающиеся преступлений в таможенной сфере, ответственность за такие правонарушения устанавливается Уголовным кодексом Российской Федерации.

За 2015 год таможенными органами Российской Федерации возбуждено 2031 уголовное дело. Это на 7,5 % больше, чем в 2014 году (1890 дела). В отношении конкретных лиц возбуждено 1213 уголовных дел (1185).

Наибольшее количество возбуждённых уголовных дел приходится на таможенные органы Сибирского (386), Центрального (379), Северо-Западного (354) и Дальневосточного (271) таможенных управлений.

Из общего числа уголовных дел по статье 229.1 Уголовного кодекса Российской Федерации (контрабанда наркотических средств, психотропных веществ, их прекурсоров или аналогов, растений, содержащих наркотические средства, психотропные вещества или их прекурсоры) (далее – УК РФ) возбуждено 399 дел (491); по статье 226.1 УК РФ (контрабанда сильнодействующих, ядовитых, отравляющих, взрывчатых, радиоактивных веществ, огнестрельного оружия или его основных частей, взрывных устройств, боеприпасов, оружия массового поражения, средств его доставки, иного вооружения, иной военной техники) – 544 дела (616).

По статье 200.2 УК РФ (контрабанда алкогольной продукции и (или) табачных изделий) – 25 дел; по статье 200.1 УК РФ (контрабанда наличных денежных средств и (или) денежных инструментов) – 88 дел (76).

Доля контрабанды от общего количества возбуждённых уголовных дел в 2015 году составила 52 % (63 %).

Стоимость незаконно перемещенных через таможенную границу Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) товаров, в том числе стратегически важных товаров и ресурсов (статья 226.1 УК РФ), составила более 2,2 млрд. рублей. Сумма неуплаченных таможенных платежей (статья 194 УК РФ) – 4,3 млрд. рублей. Не возвращено из-за границы средств в

иностранной валюте и валюте Российской Федерации (статья 193 УК РФ) на сумму около 33,6 млрд. рублей. Переведено денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации на счёта нерезидентов с использованием подложных документов (статья 193.1 УК РФ) на сумму более 19,4 млрд. рублей. Размер незаконно перемещенных наличных денежных средств и (или) денежных инструментов (статья 200.1 УК РФ) составил около 244 млн. рублей. Стоимость незаконно перемещенных через таможенную границу ЕАЭС алкогольной продукции и (или) табачных изделий составила более 256 млн. руб. (статья 200.2 УК РФ).

В результате принятых мер по установлению фактических обстоятельств совершения противоправных деяний и изобличению виновных лиц подозреваемыми и обвиняемыми в ходе расследования уголовных дел в федеральный бюджет уплачено таможенных платежей на сумму около 271 млн. рублей (более 32 млн. рублей).

Предметами преступлений преимущественно являлись наркотические средства, психотропные и сильнодействующие вещества, иностранная валюта и валюта Российской Федерации, автотранспортные средства, товары народного потребления.

По подозрению в совершении преступлений должностными лицами таможенных органов задержано 133 лица (168).

В суды с обвинительными актами/постановлениями направлено 140 уголовных дел (142). Судами по 100 уголовным делам постановлены обвинительные приговоры (134), 4 дела прекращены в связи с деятельным раскаянием (6).

В 2015 году таможенными органами Российской Федерации возбуждено 85 523 дела об административных правонарушениях (далее – АП), что на 6,4 % больше, чем в 2014 году (80 285 дел).

Из общего количества дел, возбуждённых в 2015 году, почти 60 % приходится на физических лиц, свыше 35 % – на юридических лиц, более 4 % – на должностных лиц, около 1 % - на неустановленных лиц.

Наибольшее количество дел об АП возбуждено по фактам недекларирования либо недостоверного декларирования товаров (32 % от общего количества возбуждённых), несоблюдения запретов или ограничений (16 %), а также невывоза с таможенной территории Российской Федерации физическими лицами временно ввезенных товаров и транспортных средств в установленные сроки временного ввоза (13 %). Предметами административных правонарушений чаще всего являлись автотранспортные средства, табак, валюта, текстильные материалы и изделия, алкогольная продукция, продукция растительного происхождения, а также древесина и изделия из неё.

В отчетном периоде по делам об административных правонарушениях принято 84 224 решения против 79 353 годом ранее. При этом, судом (уполномоченным органом) было принято 29824 решения (в предыдущем году – 28 544), а должностными лицами ФТС России – 54 400 решений против 50 809 годом ранее.

Количество решений различных групп лиц:

- должностных – 3 486 решений (3 450).
- юридических – 30 058 решений (27 397);
- физических – 50 604 решения (48 462);

Таким образом, в 2015 году на 11 % увеличилось количество исполненных постановлений по делам об АП. При этом по сравнению с 2014 годом доля исполненных постановлений по делам об АП в общем количестве поступивших на исполнение постановлений осталась практически на прежнем уровне (73 %–74 %), а сумма взысканных административных штрафов увеличилась (с 35 до 41 %). За 2015 год таможенными органами Российской Федерации в уполномоченные органы (организации) по 17 063 решениям (постановлениям) судебных органов (18 032) передано имущества, обращенного в федеральную собственность общей стоимостью 4,6 млрд. рублей, что в 1,2 раза больше, чем в прошлом году (3,8 млрд. рублей).

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ УПЛАТЫ НАЛОГА И АКЦИЗОВ, ВЗИМАЕМЫХ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ ЕАЭС

3.1 Сравнительная характеристика налогообложения товаров перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС в странах-членах ЕАЭС

С созданием Евразийского экономического союза (ЕАЭС) активизировалась торговая деятельность между хозяйствующими субъектами всех государств вошедших в Союз, но надо помнить, что изменился порядок налогообложения при ввозе/вывозе товаров из одной страны в другую. Но при соблюдении этого порядка никаких проблем, как правило, не возникает. С 01.01.2015 порядок налогообложения при импорте товаров в пределах ЕАЭС регулируется:

– Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Он является приложением № 18 к Договору о ЕАЭС (далее – Протокол о косвенных налогах);

– Протоколом от 11.12.2009 об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов ТС об уплаченных суммах косвенных налогов;

– Главой 21 Налогового кодекса РФ – в случаях, когда документы ЕАЭС содержат ссылки на национальное законодательство стран ЕАЭС, а также когда отдельные нормы налогообложения не урегулированы документами ЕАЭС.

Импорт товаров – ввоз товаров налогоплательщиками (плательщиками) на территорию одного государства-члена ЕАЭС с территории другого государства-члена.

При ввозе в Россию товаров из стран ЕАЭС (Белоруссии, Казахстана, Армении) импортер обязан исчислить и уплатить НДС. Исчисленный НДС к

уплате отражается в декларации по косвенным налогам, которая подается в налоговую инспекцию вместе с пакетом подтверждающих документов. Уплаченный при ввозе товаров налог импортер может принять к вычету.

Плательщиками налога в этом случае являются собственники товаров. Обязанность уплатить налог у них возникает при ввозе товаров из стран ЕАЭС. При этом не имеет значение, какой стране принадлежит контрагент, у которого импортер приобрел ввезенный в РФ товар. Кроме того, налог должен быть уплачен при приобретении товаров, ранее ввезенных на территорию РФ организацией другой страны ЕАЭС, если НДС по ним не был уплачен. Например, если российский налогоплательщик приобретает товары, ранее ввезенные в Россию для участия в выставках.

Импортеры обязаны заплатить «ввозной» НДС даже в том случае, если освобождены от уплаты НДС (п. 3 ст. 145, п.1 ст. 145.1 НК РФ) либо применяют специальные налоговые режимы – УСН, ЕНВД, ЕСХН, ПСН (п. 13 Протокола о косвенных налогах). Протокол предусматривает, что НДС при ввозе товаров также могут уплачивать комиссионеры, агенты и поверенные при условии, что такая возможность предусмотрена национальным законодательством страны ЕАЭС.

Однако НК РФ не рассматривает посредников в качестве плательщиков «ввозного» НДС. Поэтому налог при импорте товаров из стран ЕАЭС должен уплачивать непосредственно комитент (принципал, доверитель).

Налог не уплачивается при ввозе товаров:

- перечисленных в ст. 150 НК РФ;
- физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности;
- импорт которых осуществляется в связи с передачей в пределах одного юридического лица.

Размер суммы акциза по подакцизным товарам (в т.ч. – при ввозе на территорию РФ) рассчитывается, исходя из вида налоговой ставки, установленной для данного вида подакцизного товара в налоговом кодексе

стран участниц ЕАЭС:

– по товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки;

– по товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой налоговой ставки и объёма реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Наряду с унифицированными аспектами взимание акциза в странах ЕАЭС имеет ряд отличий. Так в национальных законодательствах стран участниц ЕАЭС, закреплены различные формулировки плательщиков акциза, хотя, по сути, отражены одни и те же лица (таблица 14).

Таблица 14 – Формулировки плательщиков акциза в национальных законодательствах стран участниц ЕАЭС

Плательщики акциза	Россия	Организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, определяемые в соответствии с правом ЕАЭС и законодательством РФ о таможенном деле.
	Беларусь	Организации, индивидуальные предприниматели, физические лица.
	Казахстан	Физические и юридические лица
	Киргизия	Субъект, который производит, в том числе на давальческой основе, подакцизные товары на территории Кыргызской Республики и/или импортирует подакцизные товары на территорию Кыргызской Республики.
	Армения	Юридические лица (в том числе зарегистрированные в установленном порядке в Республике Армения представители и филиалы иностранных юридических лиц) и физические лица.

В каждой стране участнице ЕАЭС различный состав подакцизных товаров, но есть и товары, которые являются подакцизными в каждом государстве. Такими товарами являются: алкогольная продукция (пиво, вино и др.), табачные изделия (сигареты, сигариллы, сигары), бензин и ещё несколько товаров, которые в некоторых странах выделены отдельно, а в других

содержатся в группе, например, водка. При этом размер ставок, облагаемых налогом этих товаров различен в странах участницах ЕАЭС (таблица 15), для сравнения автор выбрал по одной категории товара из каждой группы: из алкогольной продукции – пиво, из табачной – сигары, и из третьей – бензин, и ставки, действующие в 2015 году.

Таблица 15 – Ставки акциза стран участниц ЕАЭС

Страны ЕАЭС	Пиво, за 1 литр		Сигары, за 1 штуку		Бензин, за 1 тонну	
	валюта ставок стран ЕАЭС	валюта РФ	валюта ставок стран ЕАЭС	валюта РФ	валюта ставок стран ЕАЭС	валюта РФ
Россия	20 рублей	-	128 рублей	-	13502 рубля	-
Беларусь	3500 белорусских рублей	11,80	30800 белорусских рублей	103,80	3515800 белорусских рублей	11848,46
Казахстан	26 тенге	5,18	750 тенге	149,56	0 тенге	0
Армения	70 драм	9,50	1500 драм	203,80	32500 драм	4415,76
Киргизия	30 сомов	29,10	100 сомов	97,13	5000 сомов	4783,57

Из приведённой таблицы видно, что акциз на алкогольную продукцию самый высокий в Киргизии, самый низкий в Казахстане²⁸. Пропорции относительно размеров других акцизов сохранены, т.е. если самый высокий акциз на пиво в Киргизии, то на водку, вино и т.д. он тоже самый высокий, поэтому автор употребил для обозначения данной товарной группы словосочетание «на алкогольную продукцию»²⁹. Что касается табачных изделий, самый высокий акцизный налог в Армении, самый низкий – в Киргизии. Бензин облагается самым высоким налогом при ввозе в Россию, а

²⁸Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30355506&doc_id2=31427142#pos=4036;212&pos2=3698;229

²⁹Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=1;-307

самым низким в Казахстан. По ставкам акциза видно какую политику преследует государство в отношении той или иной группы подакцизных товаров.

Каждая страна ЕАЭС имеет и отдельные товары, облагаемые акцизом только в своей стране. Например, автомобили считаются подакцизным товаром только в России и Казахстане. Кроме того, различия заключается в дроблении групп, например, в Армении для любого дизельного топлива фиксированная ставка налогообложения, в отличие от России и Беларуси, где эта группа ещё делится на классы. Киргизия для таких товаров как реактивное топливо и мазут выделила отдельные коды ТН ВЭД.

В отношении динамики акцизов за последние 5 лет (с момента образования Евразийского экономического союза), выявлена тенденция роста ставок акцизов. Динамика акцизов рассмотрена автором по обозначенным ранее товарным группам - на топливо, алкоголь и сигареты, с шагом в 3 года, т.е. ставки за 2010, 2013, 2016 года (таблица 16).

Таблица 16 – Динамика ставок акцизов на дизельное топливо стран ЕАЭС

Страна участница ЕАЭС	Ставка акцизов на дизельное топливо за 1 тонну					
	2010		2013		2016	
	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ
Россия	-	1188	-	5860	-	13332
Беларусь	751383 белорусских рублей	2532,21	991800 белорусских рублей	3342,43	2270000 белорусских рублей	7650,05
Казахстан	0 тенге	0	0 тенге	0	0 тенге	0
Киргизия	800 сомов	777,04	800 сомов	777,04	800 сомов	777,04
Армения	27000 драм	3668,41	32500 драм	4415,76	35000 драм	4755,43

В целях сопоставления значений ставок акцизов на товары по всем

государствам - членам ЕАЭС произведен пересчёт на российский рубль по следующему курсу национальных валют (по состоянию на 15.05.16): Республика Беларусь: 296,73 белорусских рублей за 1 российский; Республика Казахстан: 5,03 тенге за 1 российский рубль; Республика Армения: 7,36 драм за 1 российский рубль; Республика Кыргызстан: 1,03 сома за 1 российский рубль.

Темпы роста акцизов представлены на рисунках 10, 11.



Рисунок 5 – Темп роста ставок акцизов

Из приведённого графика видно, что динамика ставок акцизного налога в России в 2013 году, по отношению к 2010 году, положительная, ставки акциза выросли почти в четыре раза, в 2016 темп роста ставок замедлился, ставки выросли лишь в два раза (227,5 %) ³⁰. Беларусь также на протяжении двух расчётных периодов сохранила положительную динамику, темпы прироста только увеличиваются. В 2013 году, по отношению к 2010, темп прироста составил 132 %, а в 2016 ставка на акцизный налог увеличилась почти в два с половиной раза (228,88 %). Республика Армения в 2013 году, по отношению к 2010 году, повысила ставки акциза на 120,37 %, что показывает положительную динамику, однако в 2016 году темп прироста ставок акциза замедлился, но

³⁰Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 года N 146-ФЗ)». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

сохранил положительное значение 107,69 %³¹.

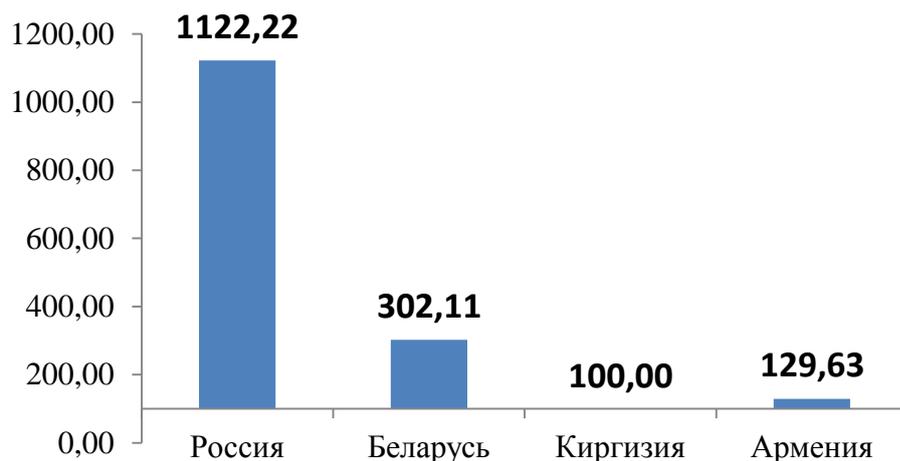


Рисунок 6 – Базисные темпы роста ставок акцизов на дизельное топливо

Из приведённой диаграммы видно, что Россия, Беларусь и Армения, стабильно повышают ставки на такой подакцизный товар как дизельное топливо.

Базисный темп роста для России за шесть лет составил 1122,22 % (в натуральном выражении 12144 рубля), это говорит о том, что ставки акциза на дизельное топливо выросли в более чем 11 раз. Наибольший скачок акцизной ставки на дизельное топливо виден в России, скорее всего это обусловлено нынешней политикой импортозамещения.

Базисный темп роста в Беларуси составил 302,11 %, это означает что за период с 2010 по 2016 год ставки акциза на дизельное топливо в Республике Беларусь увеличились в 3 раза³².

Наиболее умеренными темпами ставки растут в Армении, в период с 2010 по 2016 год акцизный налог на дизельное топливо в этой Республике

³¹Закон Армении «О фиксированных платежах на бензин и дизельное топливо» от 29.12.2003 ЗР-67- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1861&lang=ru>

³²Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года №71-З. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488. – 01.06.2017.

увеличился на 129,63 % (1087 рублей)³³.

Казахстан и Киргизия сохраняют стабильные ставки акцизного налога на ввоз дизельного топлива в свою страну, в Казахстане это нулевая ставка, в Киргизии примерно 780 рублей за 1 тонну, зависит это от того, что эти страны не являются крупными нефтедобывающими странами, но её потребителями являются, им нужно привлекать на свой рынок нефтеэкспортирующие государства, что они реализуют с помощью ставок.

Но, в Евразийском экономическом союзе на данный момент проводится политика сближения акцизных ставок по гибким товарам, таким как алкогольная продукция, табачная и другие позиции. В этом мы убедимся, проанализировав динамику ставок акциза на следующие подакцизные товары.

Динамика ставок акциза на сигареты с фильтром в России положительная. В 2013 году по отношению к 2010 году, ставки акциза выросли на 268,3 %, что в натуральном выражении составляет 345 рублей. Однако в 2016 году темп прироста ставок замедлился и составил 218,2 %. Темпы прироста в Беларуси схожи с темпами в РФ, в 2013 году по отношению к 2010 году ставки акциза выросли в 3 раза, в 2016 году по отношению 2013 темп прироста замедлился и составил 216 % (более чем в 2 раза).

В Казахстане ставки акциза на сигареты демонстрируют положительную динамику на протяжении всего анализируемого периода. В 2013 году ставка акцизного налога увеличилась почти в 2 раза по отношению к 2010 году, а в 2016 году по отношению к 2013 увеличилась в 2,5 раза.

Положительная динамика также прослеживается в Киргизии, в 2013 году по отношению к 2010, ставки акциза увеличились почти в 2 раза, в 2016 году по отношению к 2013 ставки акцизного налога увеличились в более чем 6 раз, это наибольший скачок за рассматриваемый период среди всех стран участниц ЕАЭС. В Армении темп прироста самый низкий, хоть и положительный, так в

³³Закон Республики Армения «об акцизном налоге» от 07.07.2000 года ЗР-79. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?ID=1472&lang=rus&sel=show>. – 01.06.2017.

2013 году по отношению к 2010 от составил 100 %, т.к. ставка не изменилась, а в 2016 по отношению к 2013 темп прироста составил 110 %, что в натуральном выражении составляет 340 рублей³⁴.

Таблица 17 – Динамика ставок акцизов на сигареты с фильтром стран ЕАЭС

Страна участница ЕАЭС	Ставка акцизов на сигареты, 1000 штук					
	2010		2013		2016	
	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ
Россия	-	205	-	550	-	1200
Беларусь	60000 белорусских рублей	202,20	180600 белорусских рублей	608,63	390000 белорусских рублей	1314,33
Казахстан	1000 тенге	198,80	1960 тенге	389,66	5000 тенге	994,04
Киргизия	80 сомов	77,67	120 сомов	116,50	750 сомов	728,16
Армения	5000 драм	679,35	5000 драм	679,35	5500 драм	747,28

Темпы роста ставок акцизов на сигареты представлены на рисунке 7.



Рисунок 7 – Базисные темпы роста ставок акциза на сигареты

Анализируя базисные темпы роста ставок, можно сказать, что наибольший темп за период с 2010 по 2016 год представлен в Республике Кыргызстан, ставка акцизного налога увеличилась почти в девять с половиной раз. Самый низкий темп роста ставок акциза на сигареты с фильтром

³⁴Закон Армении «О фиксированных платежах на табачную продукцию» от 31 марта 2000 года ЗР-40. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1468&lang=rus>. - 01.06.2017.

зафиксирован в Армении. В России, Беларуси и Казахстане, за рассматриваемый период ставки акциза увеличились в 6 раз, 6 с половиной раз и 5 раз соответственно. Во всех странах зафиксирована положительная динамика. В подтверждение политики сближения ставок акциза, стоит обратить внимание на первоначальный разрыв ставок между Киргизией и Арменией, который составлял около 600 рублей, и на данный момент разрыв составляет около 20 рублей³⁵. В 2010 году с образованием Таможенного Союза ставки стран участниц были скорректированы почти в одинаковых размерах, что видно из приведённой таблицы. Со вступлением новых стран и проведения новой политики повышения акцизного налога, это равновесие нарушилось, но политика по его восстановлению проводится очень хорошими темпами.

Темп роста размеров ставок акциза на крепкий алкоголь в России в 2013 году по отношению к 2010 увеличился практически в 2 раза, в 2016 году темп прироста замедлился и составил 165 %. В Беларуси зафиксирован наивысший темп в 2013 году по отношению к 2010 ставки акцизов на крепкую алкогольную продукцию увеличились в три с половиной раза, в 2016 году по отношению к 2013 наблюдается замедление темпа прироста, он составил 132 %. В Казахстане и Киргизии в период с 2010 по 2013 ставки акциза оставались неизменными, но в 2016 году по отношению к 2013 темп прироста увеличился в 3 и полтора раза соответственно. Наименьший темп прироста зафиксирован в Армении в 2013 по отношению к 2010 году он составил 128,57 %, а в 2016 году по отношению к 2013 темп прироста замедляется и составляет 105 %.

³⁵Таможенный брокер // «Гармонизация акцизного налогообложения в Таможенном союзе и ЕЭП». - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.brokert.ru/material/akciz-tamozhennyu-soyuz-eep>

Таблица 18 – Динамика ставок акциза на крепкую алкогольную продукцию стран ЕАЭС

Страна участница ЕАЭС	Ставка акцизов на крепкую алкогольную продукцию за литр 100 % спирта					
	2010		2013		2016	
	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ	Валюта ставок стран ЕАЭС	Валюта РФ
Россия	-	210	-	400	-	660
Беларусь	30000 бел. руб.	101,10	104500 бел. руб.	352,17	138300 бел. руб.	466,08
Казахстан	500 тенге	99,40	500 тенге	99,40	1380 тенге	274,35
Киргизия	200 сомов	194,17	200 сомов	194,17	300 сомов	291,26
Армения	700 драм	95,11	900 драм	122,28	945 драм	128,40

Темпы роста ставок акцизов на крепкую алкогольную продукцию представлен на рисунке 8.

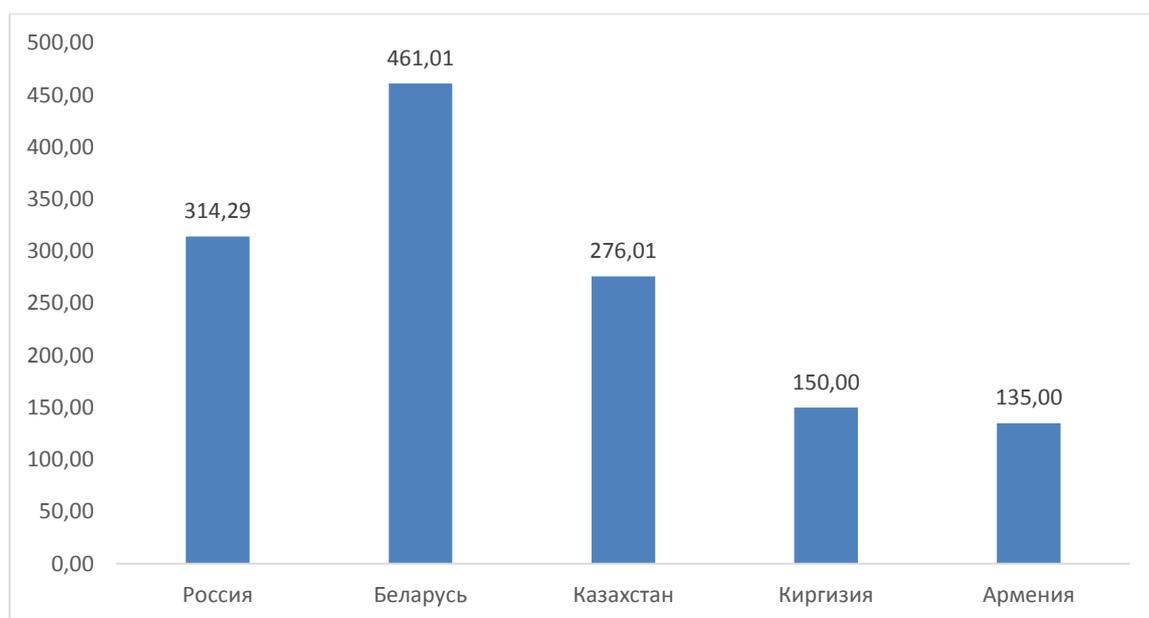


Рисунок 8 – Базисные темпы роста ставок акцизов на крепкий алкоголь

Из этого рисунка видно, что за период с 2010 по 2016 наивысший темп прироста у Беларуси, за 6 лет ставка акциза на крепкую алкогольную продукцию увеличилась в более чем четыре с половиной раза. В Беларуси за этот же период ставка увеличилась более чем в 3 раза, в Казахстане в 2 с половиной. В Киргизии и Армении наименьшие показатели темпа прироста, за период с 2010 по 2016 год ставки акцизного налога там, увеличились в

примерно полтора раза³⁶.

Подводя итог исследованию, можно сделать вывод, что в странах Евразийского экономического союза, по отношению к акцизному налогу, есть как общие, так и различные аспекты. Так, унифицировано определения акциза, взимается данный вид платежа всеми странами участницами, выполняет одни и те же функции (фискальную и регулирующую), обладает одинаковыми особенностями и взимается по специфической налоговой ставке. Различия заключаются в плательщиках данного косвенного налога, различны составы подакцизных товаров и размере ставок на них. Однако странами участницами ЕАЭС намечена гармонизация ставок акциза на алкогольную и табачную продукцию на период 2014-2020 года, что уже начинает немного прослеживаться.

3.2 Направления совершенствования налогового законодательства в отношении товаров перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС

Глобализация мировой экономики, а также последствия мирового финансового кризиса привели к тому, что стало необходимым взаимодействие стран различных интеграционных объединений – региональная интеграция. Сознание ЕАЭС в 2015 году – пример подобной региональной интеграции, который показывает возможности взаимодействия стран, имеющих различные структуры экономики. При этом, в отличие от других интеграционных объединений, ЕАЭС показывает возможности по парированию проблем в условиях жёсткой экономической политики, проводимой в отношении РФ как крупнейшего члена данного интеграционного объединения. При этом, практика функционирования ЕАЭС показала, что даже в этих условиях деятельность данного объединения является эффективной и даёт экономикам стран-участниц неоспоримые выгоды.

³⁶Портал внешнеэкономической информации // «Армения. Регулирование импорта» - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ved.gov.ru/exportcountries/am/am_market/arm_import_regul/

Сотрудничество пяти стран-участниц ЕАЭС способствует тому, что увеличивается внутренний товарооборот, проводится согласованная валютная и макроэкономическая политика в различных сферах – трудовой миграции, промышленности, создании общих рынков, в том числе – финансового, унифицируется налоговая политика, гармонизируется национальное налоговое законодательство.

Унификация налоговых законодательств стран-участниц ЕАЭС, а также устранение налоговых ограничений стимулируют конвергенцию экономики стран-участниц данного интеграционного объединения. При этом, следует указать на тот факт, что налоговые системы разных стран могут существенно различаться, что, в свою очередь, приводит к разнице в налоговой политике. Поэтому, данный процесс имеет долгосрочные перспективы, так как затрагивает вопросы финансовой стабильности

Налоговые поступления являются основным источником бюджетных доходов большинства современных стран. В связи с этим, у любого государства есть заинтересованность увеличении их поступления, с целью повышения благосостояния страны и граждан, а также её социального и экономического развития.

Особенностью налоговых систем государств-членов ЕАЭС является наличие общих черт, которые обусловлены, в том числе – совместным историческим прошлым. Однако, прошедшие годы привели к накоплению существенных различий между ними, которые возможно рассматривать как отражение тех или иных процессов, носивших объективный характер и обусловленных особенностями их экономик.

В качестве главной цели проводимой налоговой политики выступает формирование необходимого объёма финансовых ресурсов бюджета страны. Варьируя условия налогообложения, убирая неэффективные налоги и платежи, и вводя новые налоги и сборы, а также варьируя уровни налоговых ставок, систем налоговых льгот и штрафов, страны-участницы ЕАЭС стремятся повысить уровень развития тех или иных отраслей национальной экономики,

стимулируют развитие социально-экономических процессов, нацеленных на решение актуальных вопросов, которые являются первостепенными для данного государства.

На сегодняшний день в ЕАЭС в качестве главной тенденции выступает тенденция сближения национального законодательства в части налогообложения, а также наметился процесс к его унификации в целом по данному объединению. Объективность данного процесса обуславливается тем, что только при таком сближении будет действительно возможным создание единого экономического пространства, так как в противном случае разница в экономическом развитии и условиях хозяйствования не будет способствовать созданию действительно единой экономики ЕАЭС. Этапом на данном пути должно стать создание различных единых рынков. Так, на сегодняшний день идёт формирование фармацевтического рынка, рынка нефтепродуктов и электроэнергии. Перспективным является создание общего трудовых ресурсов, и капитала, что позволит выровнять условия хозяйственной деятельности в целом на пространстве ЕАЭС. В качестве правовой базы для сближения является Договор о ЕАЭС. В нём вопросам гармонизации и сближения условий налогообложения посвящён Раздел 18, в котором установлены принципы налогообложения и его нормы, применяющиеся к товарам и услугам, перемещаемым в рамках пространства ЕАЭС.

Кроме того, этим же документом установлены рамки механизма, посредством которого будет гармонизировано взимание косвенных налогов в рамках ЕАЭС. Объясняется этот факт тем, что косвенные налоги в наибольшей степени оказывают влияние на уровень цен во взаимной торговле внутри интеграционного объединения. Развитие данного объединения предполагает, что будет значительно расширен взаимный товарооборот, что позволит увеличить эффект от косвенных налогов в виде увеличения налоговых доходов стран-участниц ЕАЭС.

Возможно выделить несколько направлений совершенствования налогообложения в части косвенных налогов, по которым к настоящему

времени достигнуты значительные успехи. К ним относятся, прежде всего, сближение ставок акцизов, которые приходятся на наиболее чувствительным товарам, а также совершенствование механизмов взимания НДС.³⁷

Кроме принципов налогообложения, которые закреплены в «Договоре о ЕАЭС», отражение процессов финансово-экономической интеграции заметно и в налоговых законодательствах стран-участниц ЕАЭС. Так, значимым направлением здесь является введение электронных деклараций по НДС. Установление требования ЕАЭС к ведению документооборота в электронном виде между странами-участницами ЕАЭС привело к тому, что РФ, Киргизия и Армения ввели в законодательство новую норму, которая позволяет предоставление декларации по НДС только в электронной форме.

Кроме того, в Казахстане с начала 2015 года существует возможность выписки счёта-фактуры в иностранной валюте, в том случае, если счёт-фактура была выписана электронным способом.³⁸

В Киргизии после вступления в ЕАЭС был модифицирован Налоговый кодекс страны. В него были внесены существенные изменения и дополнения. Так, были определены термины «Законодательство Таможенного союза» и «Импорт товаров». Также, была введена дополнительно 40–1 «Налогообложение НДС при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе».

В законодательстве Армении с начала 2015 года действует закон «Об особенностях исчисления и уплаты косвенных налогов между Республикой Армения и государствами – членами Евразийского экономического союза».³⁹

Кроме гармонизации, относящейся к акцизам и НДС, также у стран-участниц ЕАЭС стоит задача постепенной унификации и корректировки

³⁷ «Договор о Евразийском экономическом союзе» (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 08.05.2015). [Электр. источник]. – URL: www.eurasiancomission.org. – 01.06.2017.

³⁸ Информационно-аналитический обзор: Налоговое законодательство государств-участников СНГ и его роль в развитии национальной экономики, – М.: Исполнительный комитет СНГ, 2015. – С. 74.

³⁹ Информационно-аналитический обзор: Налоговое законодательство государств-участников СНГ и его роль в развитии национальной экономики, – М.: Исполнительный комитет СНГ, 2015. [Электр. источник]. – URL: www.eurasiancomission.org. – 01.06.2017.

нормативных и правовых актов, касающихся прямых налогов. При этом, особенностью прямых налогов, среди которых важнейшими являются налог на прибыль и на доходы физических лиц, является меньшее воздействие на бюджет, так как поступления по ним ниже, чем по НДС. Кроме того, данные налоги не имеют значения при организации внутренней торговли на рынке ЕАЭС. Однако, разница в ставках данных налогов между странами, базы налога, особенностях их применения, перечне налоговых льгот и условиях их применения приводят к тому, что уровень налоговой нагрузки между разными странами ЕАЭС существенно различается. Это имеет следствием формирование значительных инвестиционных разниц, которые снижают привлекательность одних стран и увеличивают – других.

Для того, чтобы предотвратить потери бюджетов, необходимо проведение поэтапной гармонизации тех или иных элементов прямых налогов.

40

В настоящее время на наднациональном уровне нормативных и правовых документов, которые бы регламентировали процесс унификации прямых налогов в рамках ЕАЭС не выработано. Однако, возможно указать на отдельные моменты, которые свидетельствуют о начале процесса сближения прямых налогов в части налоговых ставок. Так, с начала 2015 года в Белоруссии увеличилась ставка подоходного налога с 12 % до 13 %.⁴¹

В Казахстане изучается возможность увеличить ставку индивидуального подоходного налога – с 10 % до 11 % в 2017 году и до 12 % в 2018 году.⁴²

По мнению отдельных авторов, в краткосрочной перспективе гармонизация налоговых систем стран-участниц ЕАЭС необходимо вести в по

⁴⁰ Курцер К. М. Проблемы унификации налогового права в условиях евразийской интеграции // Евразийский юридический журнал. 2012. – №2 – С. 16.

⁴¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная Часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3. [Электр. источник]. – URL: www.garant.ru. – 01.06.2017.

⁴² Информационно-аналитический обзор: Налоговое законодательство государств-участников СНГ и его роль в развитии национальной экономики, – М.: Исполнительный комитет СНГ, 2015. – С. 78.

направлению упрощения налоговых процедур.⁴³

Особенности и различия в национальных налоговых системах обуславливаются значительным комплексом факторов. Здесь можно упомянуть такие, как:

- разница в уровнях экономического развития;
- особенности реализации налоговой политики;
- тот или иной подход к реформированию налоговой системы и законодательства.

Данные факторы замедляют процесс сближения налоговых систем. Однако, можно говорить о том, что это не является большим препятствием для гармонизации администрирования налогов. Этот факт позволяет проводить единую политику в целом по ЕАЭС уже на сегодняшнем этапе развития данной организации.

Уровень административной нагрузки значительно различается по разным странам ЕАЭС. Этот показатель существенно влияет на привлекательность страны в части ведения бизнеса для иностранных инвесторов. Исследование, проведённое совместно Всемирным банком и международной консалтинговой компанией PwC показало, что между странами ЕАЭС наблюдается существенная разница в количестве платежей в год по различным налогам. Выявлено, что оно составляет:

- в России, Белоруссии и Казахстане – 7 ед.;
- в Армении – 10 ед.;
- в Киргизии – 51 ед.⁴⁴

Данная разница обуславливается разницей в количестве налогов, которые действуют в данных странах, а также связана с количеством отчётных периодов, применяемых к каждому налогу.

⁴³ Зеленкевич М. Л. Проблемы унификации налоговых систем в рамках таможенного союза // Вестник. Международная экономика. 2012. – №4. – С. 69

⁴⁴ Аналитический обзор PayingTaxes, подготовленный международной консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers совместно с Всемирным банком, 2016. [Электр. источник]. – URL: www.pwc.com. – 01.06.2017.

Ещё один показатель, с помощью которого возможно охарактеризовать уровень административной нагрузки – время, затрачиваемой налогоплательщиком для того, чтобы соблюсти требования налогового законодательства по тому или иному налогу.

В вышеупомянутом исследовании рассматривались три налога:

- налог на прибыль;
- НДС;
- социальный налог.

В качестве времени подготовки рассматривалось время, которое необходимо затратить налогоплательщику на то, чтобы:

- собрать информацию для расчёта налога;
- провести расчёт величины налога, которая подлежит уплате;
- период времени, требуемый для того, чтобы заполнить отчётные формы;
- время, необходимое для уплаты налога, также и в том случае, если данная уплата осуществляется электронно.⁴⁵

По итогам проведённого исследования показано, что для Белоруссии, Казахстана и РФ как ядра ЕАЭС, временные затраты практически одинаковы. Для нашей страны максимальная административная нагрузка зафиксирована по уплате страховых взносов, а Белоруссии и Казахстане наиболее трудоёмким налогом является налог на прибыль.

Для Киргизии и Армении уровень административной нагрузки значительно выше. Так, показано, что по отдельным налоговым платежам необходимо затратить 100 и более часов для того, чтобы удовлетворить требования национального законодательства.

В связи с этим, рассматривая процесс сближения налоговых систем стран-участниц ЕАЭС, необходимо указать на то, что важным вопросом

⁴⁵ Аналитический обзор PayingTaxes, подготовленный международной консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers совместно с Всемирным банком, 2016. [Электр. источник]. – URL: www.pwc.com. – 01.06.2017.

являются не только условия налогообложения, но также и условия уплаты налогов, то есть – административную нагрузку с целью соблюдения требований национального законодательства по налогам.

По мнению отдельных исследователей, страны-участницы ЕАЭС характеризуются высоким уровнем сложности и практически не имеют общих точек унификации.

Для того, чтобы усовершенствовать налоговые системы стран ЕАЭС, а заодно и унифицировать их, требуется учёт положительного опыта как стран ядра ЕАЭС (РФ, Казахстан, Белоруссия), так и других стран, имеющих опыт упрощения административных процедур, с целью распространения данного опыта на весь ЕАЭС.

Исходя из этого, рассматривая налоговую гармонизацию стран-участниц ЕАЭС, можно говорить о значительном прогрессе, затронувшем вопросы унификации подходов к косвенному налогообложению.

Модернизация налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС в части прямых налогов идёт существенно более сдержанными темпами, так как связана с поиском компромиссов между различными странами, ввиду того, что прямые налоги есть отражение особенностей экономического развития той или иной страны, уровня уровнем его социально-экономического развития, социальной политики и прочих факторов. С другой стороны, эти факторы не являются существенными препятствиями для гармонизации налогового законодательства в части администрирования прямых налогов. Это позволяет сделать вывод о необходимости унификации прямых налогов в текущих условиях ЕАЭС.⁴⁶

Система косвенного налогообложения в России не лишена проблем. В качестве первой проблемы возможно указать на то, что косвенные налоги выступают в качестве сдерживающего фактора отечественного производства, а

⁴⁶ Захарова О. О. Налоговая гармонизация как неотъемлемая часть общеэкономических интеграционных процессов в государствах-членах Евразийского экономического союза // Молодой ученый. – 2016. – №11. – С. 750-753.

также роста инвестиций в основной капитал. В качестве решения данной проблемы возможно предложить модификацию налогового законодательства, направленную на стимулирование инвестиционной активности.

Второй проблемой является рост инфляции, обусловленный косвенным налогообложением. Необходима реализация мероприятий, направленных на снижение как основной, так и пониженной ставки НДС. Также, возможно будет необходимым отменить некоторые льготы по уплате НДС.

Третьей проблемой является проблема неправомерного возмещения НДС по экспортным операциям. Данная проблема также решается за счёт отмены тех или иных льгот.

В качестве четвёртой проблемы необходимо указать на то, что рост уровня акцизных ставок сказывается на здоровье нации. Это относится, прежде всего, к акцизам на алкогольную продукцию. Решение этой проблемы возможно через повышение общего уровня знаний населения о потреблении алкоголя, что возможно за счёт снижения ставки на алкоголь, наименее негативно влияющий на население, и постепенного их увеличения на прочие виды алкогольной продукции.

Пятая проблема – рост акциза на бензин. Дальнейший рост акцизной ставки на данный вид товара может спровоцировать рост цены на товары, зависящие от него, например, имеющие высокую транспортную составляющую.

Шестая проблема – сложность в администрировании НДС, трудности с обоснованием налоговых вычетов и возмещением НДС, которые препятствуют выходу российских компаний на мировой рынок.

Седьмая проблема – чрезмерная налоговая нагрузка. Необходимо снижение не только базовой, но и льготной ставки для достижения наибольшего эффекта и уменьшения нагрузки на наименее обеспеченного налогоплательщика. Сокращение налоговой базы акцизов и НДС, а также уменьшение уровня ставок необходимо координировать с ростом налоговой базы и ставок таможенных пошлин. Данное мероприятие необходимо для

снижения уровня конкуренции со стороны импортных товаров.

Среди возможных направлений реформирования механизма взимания НДС можно выделить следующие:

1. Переход к единой пониженной ставке. Предлагаются различные варианты, однако, такое снижение налога приведет к значительным потерям федерального бюджета. Для нашей страны в среднесрочной перспективе наиболее целесообразно сохранение текущей ставки НДС в размере 18 %. Необходимым условием здесь выступает совершенствование механизма взимания НДС, а также его администрирования.

2. Модернизация механизма обложения НДС, а также его администрирования. Здесь возможно предложить следующие меры:

- ведение общегосударственного реестра плательщиков данного налога;
- реализация системы контроля ввоза и вывоза товаров, который бы учитывал НДС и некоторые другие.

3. Корректировка подходов к определению налоговой базы по НДС.

В качестве возможного мероприятия здесь выступает метод сложения компонентов добавленной стоимости, с целью определения НДС. Данный подход позволяет отказаться от процедуры возмещения «входного» НДС, а также упрощает администрирование данного налога, так как:

- ликвидируются проблемы с получением незаконных вычетов;
- снимается потребность заполнения ряд отчетных форм;
- более точно оценивается эффективность деятельности предприятия.

Кроме того, данное мероприятие позволяет более точно рассчитывать валовый внутренний продукт.

4. Замена НДС другими видами налогов – налога с оборота и или налога с продаж.

При введении налога с продаж налоговая нагрузка на плательщиков увеличится. В то же время, освобождение от данного налога налогоплательщиков, которые применяют специальные налоговые режимы, приведёт к уменьшению доходов бюджета.

Применение вместо НДС налога с оборота позволяет упростить налоговое администрирование, так как пропадает проблема незаконных налоговых вычетов. Однако, дискуссионной является ставка налога на оборот, так как она должна быть тем или иным способом обоснована, ввиду того, что её завышение приведёт к «каскадному» росту цен в зависимых отраслях.

В качестве возможного решения данной проблемы является установление для разных отраслей разных ставок налога, что должно обуславливаться уровнем добавленной стоимости в них, что требует исследования особенностей стадий их производства и обращения.

Одним из возможных путей решения этой проблемы является дифференциация ставок в зависимости от уровня добавленной стоимости, создаваемой в различных отраслях экономики на каждой стадии производства и обращения.

Основными проблемами администрирования акцизов являются:

- уход значительной части налогооблагаемой акцизами базы в теневой оборот;
- высокие акцизные ставки, сложности идентификации подакцизной продукции;
- отсутствие дифференциального подхода к установлению акцизных ставок, рост задолженности по акцизам;
- сложность механизма исчисления и уплаты налога и заполнения отчетности;
- постоянные нововведения в главу 22 НК РФ, некомпетентность сотрудников ФНС.

Для выявленных в результате проведённого анализа проблем необходима:

- совершенствование акцизного налогообложения в рамках Евразийского экономического союза;
- повышение профессионального уровня кадрового состава налоговых органов, оптимизация акцизного налогообложения путем внесения изменений в законодательство о налогах и сборах;

– снижение теневых оборотов подакцизных товаров путем равномерной индексации ставок и борьбой с нелегальными рынками подакцизной продукции.

Совершенствование акцизного налогообложения, затрагивая торгово-экономические отношения, выступает эффективным способом формирования единого экономического пространства. Если совершенствовать ставки акцизов стран-членов ЕАЭС то это приведет к развитию торговых отношений между странами-участницами. Повысив ставки акцизов в Армении, Белоруссии и Казахстане позволит сократить объёмы нелегальной, более дешевой алкогольной и табачной продукции, которая поступает в Россию из пограничных регионов, а если приостановить рост ставок акцизов в России, это в свою очередь, позволит ускорить процесс совершенствования.

Я могу предложить следующие рекомендации в рамках направления совершенствования акцизного законодательства:

1) исключить из НК ст. 189 «Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров». Авансы должны быть определены как налоговая база, а не как её прибавочная часть (по аналогии с НДС). Финансовая помощь вообще никак не квалифицирована в НК РФ и может быть истолкована налоговыми органами в их пользу. Проценты в виде дисконтов и по товарным кредитам уже подлежат обложению налогом на прибыль, поэтому для целей исчисления акцизами не должны быть включены в налогооблагаемую базу. Учитывая различные виды налоговых ставок, порядки определения налогооблагаемых баз, специфику подакцизной продукции следует привести структуру 22 НК РФ в более упорядоченный вид. Для этого можно главу 22 разбить на подглавы в соответствии с подакцизной продукцией (например, «22.1. Акцизы на этиловый спирт», 22.2. Акцизы на спиртосодержащую продукцию») и по каждой подакцизной продукции четко прописать элементы налогообложения. Таким образом, у налогоплательщиков, уплачивающих, например, только акцизы по автомобилям, не будет необходимости вникать во все подробности запутанной главы 22 НК РФ. Но идеальным вариантом

является выделение акцизного налогообложения в отдельное законодательство (по примеру ЕС).

2) разработать регистры налогового учёта для расчёта налогооблагаемых баз по каждой подакцизной продукции (по аналогии с книгой покупок и книгой продаж). Следовало бы разработать для налогоплательщиков четкие инструкции по заполнению регистров налогового учёта, применения налоговых ставок, расчёта налогооблагаемых баз и заполнению отчетности. Как отмечают сами налогоплательщики, проблема расчёта акциза и составления отчетности по ним вызывают наибольшие сложности учёта подакцизной продукции. В рамках направления совершенствования акцизного налогообложения мною предложены следующие мероприятия:

а) Передача от Минфина России ФНС России функции по утверждению порядка выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с подакцизной продукцией, порядка проставления отметок на реестрах счетов-фактур, представленных в налоговые органы указанными лицами, формы и порядка представления в налоговые органы уведомления о максимальных розничных ценах на табачную продукцию.

Исходя из экономической природы акциза, требует изменения и пропорции распределения акцизных налоговых доходов между различными уровнями бюджетной системы. Основная их часть должна входить в налоговые доходы местных бюджетов, поскольку расходы по устранению последствий от потребления подакцизных товаров и услуг несут, прежде всего, бюджеты поселений, районов и муниципалитетов. Таким образом, власти на местах будут вовлечены в администрирование налоговых доходов по акцизам. Зачастую именно местным властям известно, что творится на их территориях.

б) заимствование зарубежного опыта администрирования акцизов. В странах ЕС администрирование акцизов регулируется единым законодательством. Среди стран ТС наиболее эффективный механизм регулирования акцизного налогообложения применяется в Казахстане. Он включает в себя акцизные посты, различные виды проверок, специальный учёт

налогоплательщиков. В Белоруссии к особенности администрирования акцизов можно отнести лишь применение сопроводительных документов установленного образца. Однако в Белоруссии широко развиты неналоговые меры государственного регулирования алкогольной отрасли. В целом в качестве положительного опыта для России можно учесть практику Казахстана в области законодательного регулирования акцизов, а также практику Белоруссии в отношении неналоговых мер регулирования алкогольной отрасли. Таким образом, выявлены направления решения основных проблем косвенного налогообложения в РФ, что позволит сбалансировать силу регулирующей и фискальной составляющей функциями косвенных налогов в нашей стране.

3.3 Прогноз поступления НДС и акцизов в доходную часть бюджета стран-членов ЕАЭС

При проведении анализа поступления ввозной таможенной пошлины в федеральный бюджет Российской Федерации следует учитывать распределении сумм ввозных таможенных пошлин между бюджетами стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС). Ввозные таможенные пошлины зачисляются на счёта уполномоченного органа страны по месту уплаты в соответствии с действующим таможенным законодательством ЕАЭС. В соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе (ред. от 08.05.2015 г.) ввозные таможенные пошлины распределялись в бюджеты Сторон согласно следующим нормативам:

- Республика Армения – 1,05 %;
- Кыргызская Республика – 0,46 %;
- Республика Беларусь – 4,63 %;
- Республика Казахстан – 7,22 %;
- Российская Федерация – 86,64 ⁴⁷.

⁴⁷ Евразийская экономическая комиссия: Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (ред. от 08.05.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения 01.11.2016)

Таблица 19 – Поступление ввозных таможенных пошлин в бюджеты государств-членов ЕАЭС

	В нац. валюте государств-членов			В эквиваленте долларам США		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Республика Армения (фев-дек)	-	-	53,2 млрд. драм	-	-	111,7
Республика Беларусь	10 130,4 млрд. бел. руб.	9 280,1 млрд. бел. руб.	7 852,3 млрд. бел. руб.	1 140,7	909,5	493,9
Республика Казахстан	272,4 млрд. тенге	254,2 млрд. тенге	170,1 млрд. тенге	1 779,2	1418,1	770,0
Кыргызская Республика	-	-	3,5 млрд. сом	-	-	49,2
РФ	680,2 млрд. руб.	648,4 млрд. руб.	562,2 млрд. руб.	21 334,2	17 014,0	9 236,6

Таким образом, за последние 3 года во всех странах наблюдается сокращение распределения ввозной таможенной пошлины.

Я выделила следующие факторы, которые повлияли на поступление сумм ввозных таможенных пошлин:

- 1) снижение импорта товаров;
- 2) девальвация национальных валют государств-членов. Так, например, за последние 2 года наблюдалась тенденция снижения курсов национальных валют к доллару США, что в значительной степени сказывается на экспортно-импортных операциях;
- 3) принятие Россией отдельных специальных экономических мер в целях обеспечения безопасности РФ, в отношении ряда стран сроком на один;
- 4) снижение ставок ввозных таможенных пошлин в результате исполнения обязательств Российской Федерации перед ВТО.

В период с 2011г. по 2015 г. наблюдается ежегодный рост НДС. Что касается акциза, то рост наблюдается только до 2013 года, а после этого года произошел спад на 3,5 млрд. руб. Для наглядного сравнения показателей представленных в таблице 2 построим гистограмму (рисунок 9), с помощью которой можно увидеть изменение представленных данных на протяжении периода с 2011 года по 2016 год.

С помощью данной гистограммы я сравнила вклад каждого элемента таможенного платежа в годовом показателе. Следует учесть тот факт, что таможенные платежи в 2016 году представлены всего лишь за 10 месяцев.

Таким образом, видно, что таможенные пошлины до 2015 года возрастали, а в 2015 году резко сократились на 1 876,8 млрд. руб. Так, например, в 2014 году в федеральный бюджет РФ поступление сумм таможенных платежей было наибольшим по сравнению с другими исследуемыми годами. Такой показатель произошел из того, что среди таможенных платежей величина таможенной пошлины возросла и составила 4637,4 млрд. руб., это на 579,3 млрд. руб. меньше чем в 2013 году.

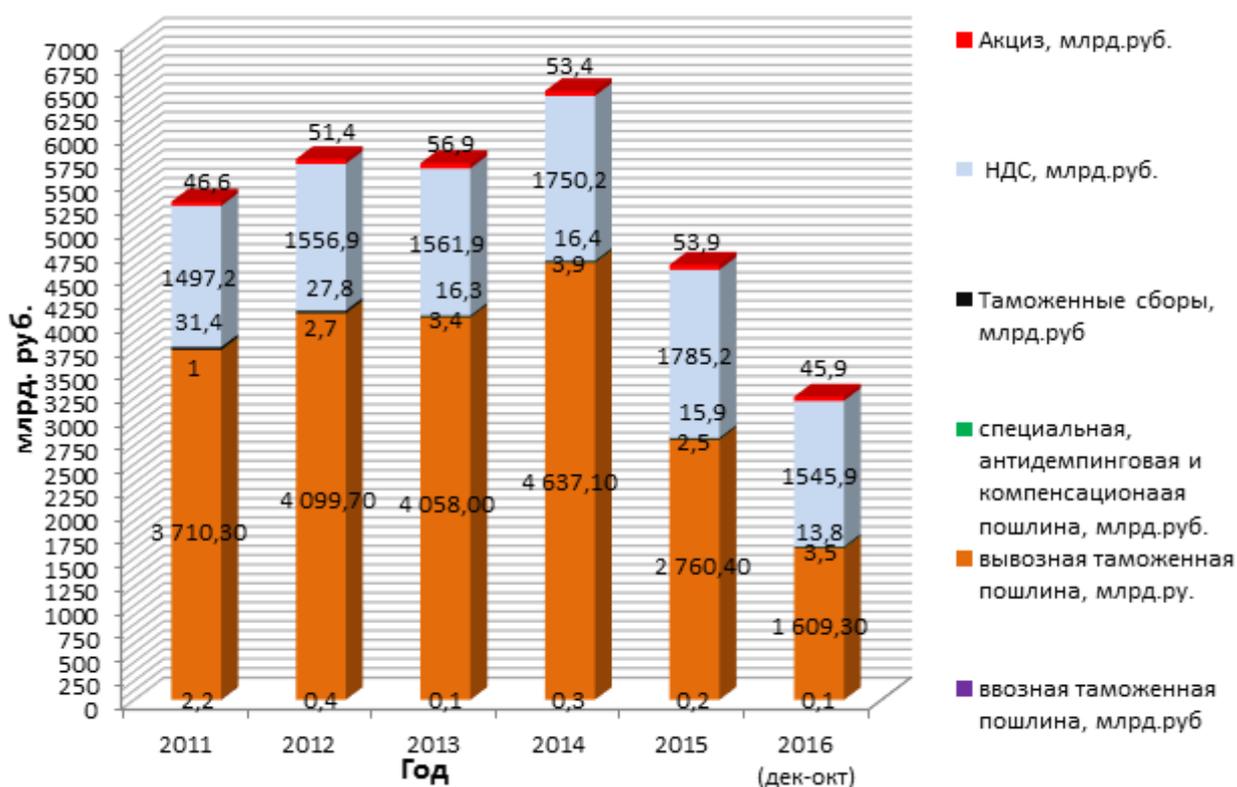


Рисунок 9 – Структурные изменения таможенных платежей за 2011-2016 гг., млрд. руб.

Так как в 2015 году наблюдается спад поступления таможенных платежей в бюджет РФ, то следовательно, можно утверждать, что импорт товаров в Россию сократился, хотя такой показатель никак не отразился на сумме налога на добавленную стоимость, а даже наоборот НДС в 1,02 раза увеличился по сравнению с предыдущим годом. В общем, рисунок 1 позволяет оценить вклад

каждого вида платежа в системе таможенных платежей.

С помощью данного рисунка также можно увидеть вклад каждого вида платежа в федеральный бюджет: итак, наибольший вклад в сумму таможенных платежей вносит вывозная таможенная пошлина, второе место занимает НДС; небольшой вклад вносит акциз и таможенный сбор и совсем незначительный вклад вносит ввозная таможенная пошлина.

Такое положение для страны можно считать типичным, так как в РФ преобладает сырьевой экспорт. Огромная доля уплаченной вывозной таможенной пошлины относится к платежам за вывоз нефти сырой, нефтепродуктов и другой продукции нефтегазового сектора, а также газа природного. Проанализировав такую ситуацию можно сказать, что практически 61,2 % занимает экспорт нефтегазовой продукции ⁴⁸.

Из исследования рисунка 9 второе место занимает НДС. В системе таможенных платежей НДС является важнейшим инструментом регулирования внешнеторговой деятельности. Одна из функций НДС является защитная, то есть с одной стороны защищает интересы отечественного производителя, с другой стимулирует конкурентоспособность отечественных товаров.

Итак, в 2015 году НДС увеличился на 35 млрд. рублей. Также наблюдается небольшое увеличение акциза на 575 млн. руб. или в процентном содержании это составляет 0,34 %. За последний год наблюдается значительное сокращение таможенных платежей. Это может быть обусловлено сложившейся экономической и политической ситуации в Российской Федерации, введением в отношении России эмбарго и падением рубля к курсу доллара США⁴⁹.

С 2015 г. началось сокращение объёма налоговых поступлений (включая таможенные пошлины) федерального бюджета, их величина опустилась до отметки 14,7 % ВВП против 17,2 % ВВП в 2014 г. В 2016 г., согласно

⁴⁸ Федеральная таможенная служба: таможенные платежи [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.customs.ru/> (дата обращения 02.11.2016)

⁴⁹ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. XLVIII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 11(48). URL: [https://sibac.info/archive/economy/11\(48\).pdf](https://sibac.info/archive/economy/11(48).pdf) (дата обращения: 01.05.2017)

предварительным оценкам Минфина России, планируется дальнейшее падение объёма налоговых доходов до 13,5 % ВВП. В дальнейшем бюджетными проектировками на 2017–2019 гг. запланирована стабилизация объёма налоговых поступлений на уровне 13,8–14 % ВВП. В табл. 3 представлены данные о структуре поступлений от налоговых доходов и таможенных пошлин в федеральный бюджет в 2014–2019 гг. Основным фактором снижения налоговых доходов в последние годы является сокращение поступлений от экспортных пошлин. Учитывая, что порядка 88–89 % поступлений экспортных пошлин обеспечиваются пошлинами на экспорт нефти и нефтепродуктов и почти 10 % – пошлинами на экспорт газа, падение цен на нефть и начавшееся с 2015 г. снижение предельных ставок (коэффициента в формуле) вывозных таможенных пошлин на нефть в рамках реализации «налогового маневра» оказали существенное влияние на динамику доходов от экспортных пошлин.

Таблица 20 – Поступления основных налоговых доходов и таможенных пошлин в федеральный бюджет в 2014–2019 гг., % ВВП и доля в общей сумме

Вид дохода	% ВВП						% к итогу					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	факт		оценка	план			факт	оценка	план			
Налоговые доходы и таможенные пошлины, всего	17,2	14,7	13,5	14,0	13,8	13,8	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1. НДС	3,7	3,9	3,4	3,8	3,7	3,6	21,4	26,6	25,4	27,4	26,4	25,8
2. Экспортные пошлины	6,1	3,4	2,4	2,1	1,9	1,9	35,5	23,4	17,8	14,7	14,1	13,9
3. НДС, всего	5,0	5,2	5,5	5,6	5,8	5,9	29,4	35,6	40,5	40,4	41,9	43,0
3.1. НДС (внутренний)	2,8	3,0	3,2	3,3	3,5	3,6	16,3	20,6	23,5	23,9	25,3	26,3
3.2. НДС (импорт)	2,2	2,2	2,3	2,3	2,3	2,3	13,1	15,0	17,0	16,5	16,6	16,8
4. Налог на прибыль	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	3,1	4,1	4,1	5,0	5,0	5,1
5. Импортные пошлины	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	4,9	4,8	4,8	4,3	4,2	4,2
6. Акцизы на импорт	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4
7. Акцизы (внутренние)	0,7	0,7	0,8	0,9	0,9	0,9	3,9	4,4	5,6	6,7	6,8	6,4
В том числе:												
7.2. Акцизы на алкогольную продукцию	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,6	0,6	0,9	0,7	0,7	0,6
7.3. Акцизы на табачную продукцию	0,4	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	2,3	3,2	4,1	4,2	4,2	4,0
8. Прочие налоговые доходы	0,2	0,1	0,2	0,1	0,2	0,1	1,3	0,6	1,2	1,0	1,1	1,0

В результате доходы от экспортных пошлин снизились с 6,1 % ВВП в 2014 г. до 3,4–2,4 % в 2015–2016 гг. В 2017–2019 гг. ожидается дальнейшее снижение объёма доходов от экспортных пошлин до 2,1–1,9 % ВВП. При этом рост поступлений НДС в результате повышения ставки по НДС на добычу нефти оказался сравнительно небольшим: увеличение с 3,7 % ВВП в 2014 г. до 3,9 % ВВП в 2015 г., с ожидаемым падением в 2016 г. до отметки в 3,4 % ВВП (основной фактор – падение цен на нефть). В среднесрочной перспективе в 2018–2019 гг. запланирована стабилизация поступлений по НДС на уровне 3,7–3,8 % ВВП. Также можно отметить прогнозируемый рост поступлений по НДС с 5,5 % ВВП в 2016 г. до 5,9 % ВВП в 2017–2019 гг. за счёт увеличения доходов от «внутреннего» НДС. При том, что поступления от НДС обеспечивают около 40 % общей суммы налоговых доходов федерального бюджета, рост объёма НДС в федеральном бюджете в соответствии с бюджетными проектировками должен оказать определенное стабилизирующее влияние в условиях сохранения нефтегазовых доходов на низком уровне и даже их дальнейшего снижения к 2019 г.

Если принять, что коэффициент собираемости будет сохраняться на уровне 2015 г., а доля конечного потребления в ВВП не будет снижаться, то прогнозы в проекте бюджета относительно доходов от НДС по товарам, реализованным на территории России, оказываются завышенными на 5,8 % в 2016 г., на 10 % – в 2017 г., на 14,7 % – в 2018 г. и на 18 % – в 2019 г. Что же касается поступлений НДС, уплачиваемого при ввозе товаров, то данные прогнозы представляются вполне реалистичными. В результате общие доходы от НДС оказываются завышенными на 3,5 % в 2016 г., на 6,3 % – в 2017 г., на 9,5 % – в 2018 г. и на 11,8 % – в 2019 г.

Прогноз по поступлениям от акцизов на табак на уровне 515 млрд. руб. – в 2017 г., 540 млрд. руб. – в 2018 г. и 547 млрд. руб. – в 2018 г. представляется реалистичным и в целом соответствует средней эластичности спроса на табачные изделия по цене, а также оптимистичному сценарию по доле нелегального оборота. Прогноз по поступлениям акцизов на «электронные

сигареты» также представляется реалистичным: 1,5 млрд. руб. в 2017 г., 1,6 млрд. руб. – в 2018 г. и 1,8 млрд. руб. – в 2019 г. Но я считаю, что возможны отклонения как в сторону более высоких доходов из-за роста рынка, так и в сторону более низких поступлений из-за возможного роста нелегального рынка, отсутствия практики администрирования, при том, что 70 % «электронных сигарет» продается через Интернет. В части акцизов на алкогольную продукцию с объёмной долей этилового спирта свыше 9 %, производимую на территории России, прогноз поступлений также соответствует нашим оценкам: 95 млрд. руб. – в 2016 г. и порядка 84 млрд. руб. в последующие 2017–2019 гг. Совокупный эффект от индексации ставок на этиловый спирт, автомобили, бензол, параксилол и ортоксилол, авиационный керосин, пиво и вина вкупе с принятием соответствующих изменений в части коэффициентов, применяемых к налоговым вычетам по прямогонному бензину, бензолу, параксилолу и ортоксилолу, а также авиационному керосину будет отрицательным на уровне – 40 млрд. руб. в 2017 г. Повышение ставок акцизов на нефтепродукты позволит получить дополнительные доходы в размере 12 млрд. руб. в 2017 г., 15 млрд. руб. – в 2018 г. и 18 млрд. руб. – в 2019 г. Эти оценки представляются реалистичными.

Нефтегазовые доходы федерального бюджета в 2017–2019 гг. будут существенно ниже уровня 2014–2015 гг., что обусловлено значительным снижением цен на российские нефть и газ на внешних рынках. В 2017 г. нефтегазовые доходы составят 5 050 млрд. руб., или 37,4 % всех доходов федерального бюджета, что несколько выше ожидаемого уровня 2016 г. (соответственно 4 777,5 млрд. руб. и 35,7 %). Данное увеличение обусловлено предусмотренным проектом бюджета повышением ставок НДС, а также изменением объёмов и структуры добычи и экспорта углеводородов. В дальнейшем доля нефтегазовых доходов будет снижаться: в доходах федерального бюджета – с 37,4 % в 2017 г. до 36,0 % в 2019 г., по отношению к ВВП – с 5,8 % в 2017 г. до 5,4 % в 2019 г.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость и акцизы представляют собой налоги, которые в российских условиях формируют существенную долю доходов как федерального, так и консолидированного бюджетов. При этом, данные налоги широко применяются в мировой практике налогообложения, в том числе – экспортно-импортных операций.

НДС является многоступенчатым налогом на потребление. Он также наиболее сложен для понимания, труден для исчисления и уплаты налогоплательщиком. Результатом этого является сложность в его администрировании со стороны налоговых органов. При этом, в российских условиях для НДС характерно наличие существенного объема исключений из налоговых правил, большое количество льгот. Ввиду своей специфики, НДС вводит значительное количество понятий, что приводит к тому, что исчисление данного налога, а также все операции с ним, подвержены значительному количеству ошибок.

Акцизы – косвенные налоги, которые взимаются с налогоплательщиков-производителей тех или иных товаров, относящихся к подакцизной продукции. Особенностью акцизов как косвенного налога является то, что он активно влияет на цену товара, перекладывая его уплату на непосредственного потребителя. Цель введения акцизов состоит в том, чтобы изъять в бюджет экономически необоснованную прибыль, получаемую производителем, с целью уравнивания экономических условий функционирования отрасли производителя подакцизной продукции и других отраслей. Кроме того, установление акцизов производится и на импортируемые товары. Здесь целью является защита внутреннего рынка и ответственного производителя.

Важность акцизов и НДС для бюджета обуславливает повышенное внимание к данным налогам, что позволяет выявить значительное количество проблем, связанных с их администрированием.

В качестве основных проблем, которые выявлены в рамках данной

работы, и возникают при взимании НДС, которое осуществляется в процессе перемещения товаров через таможенную границу, связаны с излишними переплатами и недоимками. По нашему мнению, недоимки по НДС могут возникать не только в случае занижения налоговой базы, а также при неправомерном применении вычетов, но также и при ведении внешнеэкономической деятельности в РФ.

Введение в действие с 2001 г. второй части Налогового кодекса существенно упорядочило отношения между экспортерами и налоговыми органами, так как непосредственно в текст кодекса (ст. 165 НК РФ) был включен перечень документов, подтверждающих право на возмещение НДС. Тем не менее необоснованные отказы налоговых органов в возмещении по-прежнему весьма распространены; соответственно, массовый характер носят и иски налогоплательщиков по данному поводу.

Также нужно обратить внимание на то что, в настоящее время достаточно остро стоят проблемы, связанные с механизмом возмещения сумм НДС. Поэтому одним из наиболее важных вопросов в области фискальной политики является упорядочение положения с возмещением НДС организациям-экспортерам, применяющим ставку налога в размере 0 %. Проблема возмещения налога заключается главным образом не в том, имел ли место реальный экспорт, а была ли произведена уплата в бюджет возмещаемых сумм НДС и поступила ли эта сумма налога в бюджет. Довольно широкое распространение получила мошенническая схема «лжеэкспорта», направленная на незаконное получение средств из бюджета. В настоящее время действуют подписанные межправительственные соглашения о создании налоговых представительств «пятерки» (государства СНГ: Белоруссия, РФ, Казахстан, Таджикистан и Киргизия), основными функциями которых станут согласование решений налоговых служб, организация и обмен информацией о состоянии налоговых систем и текущих изменений в налоговом законодательстве. Представительства займутся также выработкой предложений по сближению налоговых систем и созданием правовой базы взаимодействия.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Баландина, Г. Таможенно-тарифная политика и стимулирование инноваций в России / Г. Баландина. – М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС. – 220 с.
- 2 Барковский, А.Н. Внешнеэкономическая политика России в глобальном экономическом пространстве / А.Н. Барковский // Россия и современный мир. – 2012. – №3. – С. 23-25.
- 3 Верстова, М. Е. К вопросу о понятии таможенных платежей как источника доходов бюджета / Верстова М.Е. // Внешнеторговое право. – 2015. – №6. – С.15-18
- 4 Вступление России в ВТО: подробный анализ последствий для отечественных отраслей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.vtb.ru/group/press/news/expert/151183/> – 01.06.2017.
- 5 Евразийская экономическая комиссия [Электр. источник]: офиц. сайт. – www.eurasiancommission.org. – 01.06.2017.
- 6 Евразийская экономическая комиссия. Евразийская экономическая интеграция: цифры и факты. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2014. – 21 с.
- 7 Евразийская экономическая комиссия. Санитарные, фитосанитарные и ветеринарные меры. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2016. – 19 с.
- 8 Евразийская экономическая комиссия. Техническое регулирование. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2016. – 38 с.
- 9 Евразийская экономическая комиссия. Внешняя торговля товарами государств – членов Таможенного союза и Единого экономического пространства за 2016 год. Статистический бюллетень. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2017. – 362 с.
- 10 Евразийская экономическая комиссия. Об итогах внешней и взаимной торговли товарами Таможенного союза и Единого экономического

пространства за 1-й квартал 2017 г. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2017. – 12 с.

11 Евразийская экономическая комиссия. Единое экономическое пространство равных возможностей. – М.: Евразийская экономическая комиссия, 2012. – 132 с.

12 Единый таможенный тариф [Электр. источник]. Утверждён Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 года № 54. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

13 Карлусов, В. Внешнеэкономические связи России и Китая: баланс интересов и совершенствование механизма организации / В. Карлусов // Проблемы Дальнего Востока. – 2016. – № 3. – С. 50-57.

14 Касьянова, Г. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей / Г. Касьянова. – М.: Абак, 2016. – 712 с.

15 Кузнецов, С.В. Вступление Российской Федерации в ВТО: текущее состояние и прогнозная оценка эффектов / С.В. Кузнецов, А.Г. Полякова // Налоги, инвестиции, капитал. – 2013. – №1-3. – С.40.

16 Лыкова, Л. Налоги и налогообложение / Л. Лыкова. – М.: Юрайт, 2015. – 354 с.

17 Маховикова, Г. Таможенное дело / Г. Маховикова. – М.: Юрайт, 2012. – 320 с.

18 Международные связи Дальнего Востока России: учебное пособие для студентов специальности «Мировая экономика» / НОУ ВПО Московская академия предпринимательства при Правительстве Москвы (Благовещенский филиал). Составители: Юсупова И.А., Москаленко Ю.С., – Благовещенск, Изд-во ООО «Основа», 2010. – 152 с.

19 Министерство финансов РФ [Электр. источник]: офиц. сайт. – www.minfin.ru. – 01.06.2017.

20 Молчанова О.В Таможенное дело / О.В. Молчанова. – Ростов н/Д: Феникс, 2012. – 317 с.

21 Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романдовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2016. – 512 с.

22 Налоговый Кодекс РФ [Электр. источник]. Доступ из справ-правовой системы «Гарант»

23 Невешкина, Е. Таможенное дело / Е. Невешкина. – М.: Омега-Л, 2011. – 384 с.

24 Николаева, И. Мировая экономика / Николаева И. – М.: Юнити-Дана, 2011. – 400 с.

25 О единой системе тарифных преференций Таможенного союза [Электр. источник]: протокол №1 от 12.12.2008. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

26 О едином таможенно-тарифном регулировании Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации [Электр. источник]: решение Межгоссовета ЕврАзЭС от 27.11.2009 г. №18. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

27 О направлении дальнейшего развития интеграционных процессов [Электр. источник]: решение №30 от 29.05.2013 г. Высшего Евразийского экономического совета на уровне глав государств. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

28 О применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам [Электр. источник]: соглашение, закл. в г. Москве 25.01.2008. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

29 О таможенном регулировании в Российской Федерации : федер. закон №311-ФЗ от 27.11.2010 г. [Электр. источник]. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

30 О таможенном регулировании в РФ : федер. закон №311-ФЗ от 27.11.2010 г. [Электр. источник]. Доступ из справ. правовой системы «Гарант»

31 Пансков, В. Налоги и налогообложение / В. Пансков. – М.: Юрайт, 2015. – 392 с.

32 Сейфуллаева, М.В. Экспортный потенциал российских регионов в условиях глобализации мировой экономики / Сейфуллаева М., Капицын В. // Маркетинг. – 2016. – №1. – С. 6, 10–11.

33 Селиверстов, А.И. Оценка экономических последствий вступления России в ВТО / А.И. Селиверстов // ВТО-Информ, 2012. – С.28

34 Смитиенко, Б. Мировая экономика / Б. Смитиенко. – М.: Юрайт, 2011. – 592 с.

35 Сокольникова, О.Б. Таможенные платежи как инструмент государственного регулирования ВЭД и экономики России / О.Б. Сокольникова // Финансы и кредит. – 2016. – С. 47-49.

36 Стровский, Л. Е., Казанцев С. К., Паршина Е. А. и др. Таможенное регулирование внешнеэкономической деятельности // Внешнеэкономическая деятельность предприятия / под ред. проф. Л. Е. Стровского. – 3-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 847 с.

37 Сучков, Ю.И. Таможенные преступления / Ю.И. Сучков. – Калининград, 2016. – 128 с.

38 Таможенный Кодекс Таможенного союза [Электр. источник] : принят Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17. Доступ из справ-правовой системы «Гарант»

39 Толкушкин, А.В. Таможенное дело / А.В. Толкушкин. – М.: Инфра-М, 2013. – 440 с.

40 Томашевский, В. Реализация внешнеторговых контрактов в рамках Таможенного союза / В. Томашевский. – М.: ГОУВПО ВАВТ Минэкономразвития России, 2012. – 64 с.

41 Федеральная таможенная служба РФ [Электр. источник]: офиц. сайт. – www.customs.ru. – 01.06.2017.

42 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2007 году. – М.: ФТС РФ, 2008. – 97 с.

43 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2008 году. – М.: ФТС РФ, 2009. – 101 с.

- 44 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2009 году. – М.: ФТС РФ, 2010. – 79 с.
- 45 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2010 году. – М.: ФТС РФ, 2011. – 82 с.
- 46 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2011 году. – М.: ФТС РФ, 2012. – 66 с.
- 47 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2012 году. – М.: ФТС РФ, 2013. – 79 с.
- 48 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2013 году. – М.: ФТС РФ, 2014. – 67 с.
- 49 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2014 году. – М.: ФТС РФ, 2014. – 70 с.
- 50 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2015 году. – М.: ФТС РФ, 2014. – 76 с.
- 51 Федеральная таможенная служба РФ. Таможенная служба Российской Федерации в 2016 году. – М.: ФТС РФ, 2014. – 78 с.
- 52 Чинько, В.А. Таможенное право / В.А. Чинько. – М.: Омега-Л, 2016. – 256 с.
- 53 Щербанин, Ю. Мировая экономика / Ю. Щербанин – М.:Юнити-Дана, 2016. – 520 с.
- 54 Экономическая статистика / под ред. Ю.Н. Иванова. – М.: Инфра-М, 2009. – 480 с.