

УДК 336.221.4(470+571+476+574)

Маршавина Л. Я.,

Нагиева В. А.

О НИВЕЛИРОВАНИИ НАЛОГОВЫХ РАЗЛИЧИЙ СТРАН ЕДИНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА

Раскрывается понятие налоговой гармонизации, ее цель и необходимость. Тема особенно актуальна в связи с образованием Единого экономического пространства, членами которого являются Российская Федерация, Республика Беларусь и Казахстан. Рассмотрен также опыт Европейского союза – основные направления гармонизации косвенного и прямого налогообложения. Кроме того, проанализированы основные направления и перспективы налоговой гармонизации в рамках Единого экономического пространства.

Ключевые слова: налоговая гармонизация, международная экономическая интеграция, Европейский союз, Единое экономическое пространство, косвенное налогообложение, прямые налоги.

В последнее время тема налоговой гармонизации достаточно актуальна, что объясняется возникновением новых экономических союзов или углублением интеграции в уже существующих, т. е. усилением интеграционных процессов как в целом в мире, так и в группах стран (ЕС, СНГ, страны Единого экономического пространства (ЕЭП) и т. д.). Экономические союзы – проявление, прежде всего, глобализации, а последнее, в свою очередь, требует гармонизации всех элементов экономики, в том числе и налогов.

Цель статьи – показать существующие различия в налогах России, Казахстана, Республики Беларусь и определить направления их нивелирования.

За счет гармонизации налогов стран одной экономической группировки преодолевается налоговая конкуренция между ними, т. к. гармонизация налогов позволяет, во-первых, устранить налоговую дискриминацию, под которой понимается невозможность прямого и косвенного налогообложения внутренними налогами одним государством – членом экономического союза продукции другого государства-члена в размерах, превышающих налогообложение национальной продукции. Во-вторых, исключить отрицательные налоговые последствия, такие как двойное налогообложение и налоговые правонарушения – уклонение от уплаты налогов, посредством взаимодействия налоговых органов стран – участниц союза и обмена информацией между ними в отношении налогоплательщиков.

Налоговая гармонизация – это сближение (конвергенция) налоговых систем стран, унификация налогового законодательства, согласование своей налоговой политики либо проведение общей (единой) налоговой политики, делегирование национальными правительствами части налогового суверенитета наднациональным органам интеграционного объединения [1]. Стратегическая роль налоговой гармонизации заключается в соз-

дании единого рынка товаров, услуг, капитала, рабочей силы, валютных и политических союзов.

Можно выделить два основных направления налоговой гармонизации. Первое – гармонизация всех элементов налогов, а именно установление единого перечня объектов обложения, единого порядка формирования налоговой базы, сближение налоговых ставок; второе – гармонизация налогового администрирования, т. е. единые механизмы расчета налоговых баз и сроков взимания налогов, унификация положений по налоговому контролю, сдачи отчетности, разрешения налоговых споров. Причем налоговая гармонизация может быть как полная (всех элементов налога), так и частичная (например, только сближение налоговых ставок).

Учитывая активизацию участия России в интеграционных процессах в рамках как стран СНГ, так и Единого экономического пространства, необходимо использовать положительный опыт налоговой гармонизации стран Европейского союза для обеспечения экономической стабильности и учета национальных интересов.

Понятие “налоговая гармонизация” зародилось в Европе в процессе углубления экономической интеграции. В Договоре об учреждении Европейского экономического сообщества (ЕЭС), подписанном в 1957 г., содержался специальный раздел о налогах, посвященный гармонизации налогообложения, но только косвенного. В 1967 г. была принята Первая Директива по НДС, заменяющая многоуровневую систему налогов с оборота налогом на добавленную стоимость. Чуть позже появилась Вторая Директива по НДС, акцентировавшая внимание на определении основных элементов налога, подлежащих гармонизации (субъект, объект и налоговая база). В отношении налоговых ставок страны сохраняли самостоятельность. Однако уже в 1977 г. вступила в силу Шестая Директива по НДС, которая и в настоящее время играет важную роль. Она затронула налоговые ставки, было закреплено правило по установлению обязательной базовой ставки и двух-трех пониженных для особого перечня товаров, а также применению одинаковых ставок для операций по импорту и для внутренних перемещений. В части акцизов гармонизация проходила не так успешно, удалось лишь сформировать единый перечень подакцизных товаров (нефтепродукты, табак, алкоголь) и временно унифицировать ставки.

Важным этапом налоговой гармонизации можно считать образование Европейского союза (ЕС) в 1992 г. В 1996 г. была утверждена программа об окончательной системе применения НДС, в частности установлены минимальная стандартная ставка НДС в размере 15 % и максимальная – 25 %. По состоянию на конец 2011 г. ставка 25 % установлена в Дании и Швеции, самая низкая ставка – 15 % – на Кипре и в Люксембурге. Кроме того, создан единый список услуг, не подлежащих обложению НДС: образование, медицинские услуги и внутренние транспортные перевозки (за исключением воздушного транспорта). По акцизам был увеличен перечень подакцизных товаров и согласованы ставки.

Что касается регламентации прямых налогов, то в 1992 г. были приняты основные положения, гармонизирующие процесс прямого налогообложения в странах ЕС: ликвидация двойного налогообложения при транс-

граничных операциях физических лиц; эквивалентное корпоративное налогообложение материнских и дочерних компаний вне зависимости от формы образования юридического лица; налогообложение различных видов слияний и поглощений внутри ЕС. Прямые налоги в контексте интеграции ЕС наименее гармонизированы.

В настоящее время продолжается совершенствование положений, касающихся гармонизации налогообложения, с целью максимального сближения налоговых систем стран, входящих в ЕС.

Говоря о важности налоговой гармонизации, нужно отметить, что Россия является членом ряда экономических союзов, таких как ЕврАзЭС, Таможенный союз, с 1 января 2013 г. преобразованный в Единое экономическое пространство. Его создание говорит об углублении интеграции требует достижения большей согласованности налоговых систем. Следовательно, начиная процесс налоговой гармонизации в рамках ЕЭП, прежде всего, необходимо выявить проблемы, обусловленные несогласованностью налоговых систем в ряде вопросов.

Для начала обратим внимание на виды налогов и их названия (табл. 1). Если подоходные и косвенные налоги идентичны и носят по существу одинаковые названия, то с имущественным налогом все не так просто. В России и Республике Казахстан данные налоги представлены как два отдельных налога – на имущество физических лиц и на имущество юридических лиц, а в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь взимается налог на недвижимость, по которому плательщиками являются физические и юридические лица. В данном случае гармонизировать имущественные налоги в рамках Союза невозможно, т. к. применяются совершенно разные принципы налогообложения имущества.

Таблица 1

Основные виды налогов в странах ЕЭП

Виды налогообложения	Россия	Республика Беларусь	Республика Казахстан
Налогообложение доходов физических лиц	Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	Подоходный налог с физических лиц	Индивидуальный подоходный налог
Налогообложение доходов юридических лиц	Налог на прибыль организаций	Налог на прибыль	Корпоративный подоходный налог
Поимущественные налоги	Налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, земельный налог	Налог на недвижимость, земельный налог	Налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций, земельный налог
Косвенные налоги	НДС, акцизы	НДС, акцизы	НДС, акцизы

Составлено по: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1 от от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ); Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-З; Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV.

Кроме того, еще одна проблема – различие в элементах налогов. Здесь особый интерес вызывают косвенные налоги, поскольку именно они напрямую связаны с торговлей и товарооборотом. Так, если рассматривать отдельно НДС трех стран, входящих в ЕЭП, можно сделать вывод, что в части плательщиков и объектов, подлежащих обложению, есть различия. Например, в Республике Беларусь и Республике Казахстан перечень налогоплательщиков по сравнению с Россией шире: среди последних присутствуют доверительные управляющие, а в Республике Казахстан – еще и нерезиденты.

Отметим, что в России облагаются операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления, тогда как в других странах такого нет. Есть также различия в ставках НДС (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Налоговые ставки НДС в России, Республике Беларусь и Республике Казахстан

Ставка	Россия	Республика Беларусь	Республика Казахстан
Базовая, %	18	20	12
Пониженная, %	10	10	–
Нулевая	Экспорт	Экспорт	Экспорт

С о с т а в л е н о по: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1 от от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ); Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-3; Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV.

Самая высокая ставка НДС в Республике Беларусь, самая низкая – в Республике Казахстан. Разница составляет 8 п. п. Чтобы сказать, много это или мало и определить уровень гармонизации налоговых ставок, обратимся к специальным статистическим показателям (табл. 3).

По таким показателям, как среднее линейное отклонение и среднеквадратическое отклонение, ставка НДС каждой страны ЕЭП отклоняется от среднего значения ставок на 3,11 %, т. е. не критично. По коэффициенту вариации налоговых ставок (20 %) уровень гармонизации налоговых ставок средний, что говорит о необходимости разработки направлений гармонизации налоговых ставок.

В акцизном налогообложении происходит аналогичная ситуация, связанная с налоговыми ставками. Рассмотрим ставки на некоторые группы подакцизных товаров стран – участниц ЕЭП (табл. 4).

Для сравнения ставок акцизов был произведен их пересчет в евро по следующему курсу национальных валют по состоянию на 29 апреля 2012 г.: Республика Беларусь – 10 670 белорусских руб. / евро; Республика Казахстан – 195,98 тенге / евро; Российская Федерация – 38,9203 руб. / евро. Для расчетов использовались ставки акцизов, взятые из Налоговых кодексов стран – участниц ЕЭП (табл. 5).

Анализ выявил, что по данным категориям подакцизных товаров в России самые высокие ставки, особенно касательно автомобильного бензина (за основу расчета был принят бензин 3-го класса с октановым числом

Таблица 3

Средние статистические показатели оценки уровня гармонизации налоговых ставок по НДС стран ЕЭП на 2012 г.

Показатель	Формула	Значение, %
Размах вариации	$R = X_{\max} - X_{\min},$ где R – размах вариации; X_{\max} – наибольшее значение признака; X_{\min} – наименьшее значение признака	8
Среднее линейное отклонение	$\bar{d} = \frac{\sum x_i - \bar{x} }{n},$ где \bar{d} – среднее линейное отклонение; x_i – анализируемый показатель; \bar{x} – среднее значение показателя; n – количество значений в анализируемой совокупности данных	3,11
Среднеквадратическое отклонение	$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{n}},$ где σ – среднеквадратическое отклонение; x_i – анализируемый показатель; \bar{x} – среднее значение показателя; n – количество значений в анализируемой совокупности данных	3,39
Коэффициент вариации	$V = \frac{\sigma}{\bar{x}},$ где V – коэффициент вариации; σ – среднеквадратическое отклонение; \bar{x} – среднее значение показателя (среднеарифметическое)	20

Составлено по расчетам автора.

Таблица 4

Ставки акцизов на отдельные группы подакцизных товаров в государствах – членах ЕЭП

Подакцизный товар	Единица измерения	Ставки акцизов, евро		
		Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация
Спирт этиловый	1 л	1,86	0,38	0,95
Сигареты с фильтром	1000 шт.	6,01	6,38	От 9,25
Сигареты без фильтра	1000 шт.	0,63	3,83	От 9,25
Бензин	1 т	109,63	22,96	189,67
Дизельное топливо	1 т	70,42	2,76	105,29

Составлено по расчетам автора.

Ставки акцизов в Республике Беларусь, Республике Казахстан, Российской Федерации

Подакцизный товар	Единица измерения	Страна		
		Республика Беларусь, <i>бел. руб.</i>	Республика Казахстан, <i>тенге</i>	Российская Федерация, <i>руб.</i>
		01.04.2012 – 30.07.2012	01.01.2012 – 01.01.2013	01.01.2012 – 30.06.2012
Этиловый спирт	1 л	19 820	75	37
Сигареты с фильтром	1000 шт.	64 120	1250	360 + 7,5 % расч. стоим., но не меньше 460
Сигареты без фильтра	1000 шт.	6740	750	360 + 7,5 % расч. стоим., но не меньше 460
Бензин	1 т	1 169 720	4500	7382
Дизельное топливо	1 т	751 400	540	4098
Источник		Приложение 1 к НК РБ	Пп. 1 п. 4 ст. 280 НК РК	П. 1 ст. 193 НК РФ

Составлено по: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ); Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-3; Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV.

от “92” до “95”) и дизельного топлива; разница со ставками в Республике Казахстан колоссальная (по дизельному топливу в России ставка почти в 40 раз превышает эту ставку в Республике Казахстан).

С 1 января 2012 г. в России установлена и увеличена единая ставка акциза на сигареты с фильтром и без фильтра, изменения были внесены в ст. 193 НК РФ (в ред. Федерального закона от 28.11.2011 № 338-ФЗ). В других государствах – членах Таможенного союза ставки для сигарет с фильтром и сигарет без фильтра отдельные, и, по расчетам, они ниже, чем в России.

Таким образом, наиболее благоприятные условия по акцизному и вообще косвенному налогообложению (в отношении ставок) в Республике Казахстан, наименее благоприятные – в России, что вызывает отток капитала из России в Казахстан, где страховые платежи составляют всего 11 %. В настоящее время, по данным VIII Всероссийского налогового форума Торгово-промышленной палаты РФ, около 1000 российских предприятий уже зарегистрировались в Казахстане.

Ключевые направления обеспечения гармонизации налоговых законодательств стран ЕЭП следующие:

- 1) унификация основных норм, понятий и терминов налогового законодательства стран – участниц ЕЭП, обеспечение соответствия законодательства сторон договорно-правовой базе Таможенного союза и

Единого экономического пространства, осуществление на постоянной основе мониторинга нормативно-правовых актов;

- 2) гармонизация элементов налогов. Например, при гармонизации налоговых ставок НДС можно позаимствовать опыт ЕС, установив их границы. Нужно также рассмотреть и другие элементы налогов: порядок определения налоговой базы, налоговый период. Важно гармонизировать и налоговые льготы, чтобы исключить налоговую конкуренцию между странами, вызывающую миграцию бизнеса и инвестиций;
- 3) составление документов, определяющих порядок обмена информацией в электронном виде между налоговыми органами стран ЕЭП, например, о получаемых доходах, приобретаемом имуществе;
- 4) совместная разработка и внедрение информационных технологий, создание программы автоматизированного составления налоговой отчетности и совершенствование налогового администрирования с целью исключения двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов;
- 5) издание нормативно-правовых документов, аналогичных директивам ЕС, по каждому налогу отдельно, в частности, по косвенным налогам – НДС и акцизам, которые четко определяли бы принципы установления элементов налогов. Акцизная политика ЕЭП должна быть направлена на уменьшение количества акцизов, гармонизацию их ставок и порядка уплаты налога;
- 6) введение унифицированных методов контроля за трансфертным ценообразованием в целях проведения согласованной налоговой политики в сфере регулирования прямого налогообложения;
- 7) утверждение единых правил определения налогового резидентства и получения налоговых вычетов с целью создания благоприятных условий для трудовой миграции внутри ЕЭП.

Таким образом, налоговая гармонизация заключается в достижении максимального сближения налоговых систем стран, входящих в Единое экономическое пространство, включая гармонизацию налогового законодательства, налогового администрирования и информационного обмена между налоговыми и другими контролирующими органами государств – членов ЕЭП.

Библиография

1. *Голодова Ж. Г.* Направления и результаты налоговой гармонизации в странах ЕС / Ж. Г. Голодова, Ю. С. Рачинская // *Финансы и кредит*. – 2011. – № 37. – С. 70–71.
2. *Мамбеталиев Н.* Налоговая политика ТС и ЕЭП: чего ждать дальше? / Н. Мамбеталиев, А. Мамбеталиева // *Налоговый вестник*. – 2012. – № 9. – С. 94–99.
3. *Райзберг Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vocable.ru/dictionary/88>.
4. Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://europa.eu>.
5. Директива ЕС77/38/ЕЕС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/en/oreo/latest/chap0903010.htm>.