

Налоговая политика

ПУТИ ГАРМОНИЗАЦИИ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СТРАНАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

Егине ПЕТРОСЯН

Егине Гагиковна Петросян —
младший научный сотрудник, аспирантка кафедры
«Экономика и финансы», ГОУ ВПО Российско-
Армянский (Славянский) университет,
(0051, Армения, Ереван, ул. Овсепя Эмина, 123).
E-mail: heghineh18@gmail.com

Аннотация

В статье исследуются процессы налоговой гармонизации в ЕАЭС с целью выявления черт сходства и различия налоговых систем стран-членов и выяснения влияния гармонизации налоговой политики ЕАЭС на эти страны. Рассматриваются как основные экономические показатели, так и правовые аспекты налоговых систем. Показано, что системы косвенного налогообложения включают ряд общих норм: определены основные принципы взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров и услуг, в частности субъекты налогообложения, налогооблагаемая база, порядок исчисления и сроки уплаты налога на добавленную стоимость и акцизов, место реализации работ и услуг и другие правоотношения. Тем не менее имеются значительные различия как в роли косвенных налогов в структуре налоговых доходов стран ЕАЭС, так и в законодательстве стран-членов о косвенном налогообложении. Что касается прямого налогообложения, то, в отличие от косвенного, общая нормативная база в странах ЕАЭС отсутствует. В то же время анализ показал, что в системах налогообложения стран — членов ЕАЭС имеются существенные черты сходства в том, что касается налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций. В частности, сопоставимы уровни налоговых ставок и определения налогооблагаемой базы. Однако, как и в случае косвенных налогов, наблюдается значительная разница в объемах поступлений от данных видов налогов. На различия в налоговых системах и в структуре налоговых поступлений большое влияние оказывает асимметрия в экономической структуре стран ЕАЭС, так от нее зависит формирование государственного бюджета и налоговое законодательство стран. На основании анализа налоговых систем стран ЕАЭС и опыта Европейского Союза в статье предложены основные принципы и методы гармонизации налоговых систем стран ЕАЭС.

Ключевые слова: гармонизация налоговых законодательств, регулирование прямых и косвенных налогов в ЕАЭС, налоговые ставки, налоговое бремя.

JEL: JEL: E62, E63, H20, H87, K34.

Введение

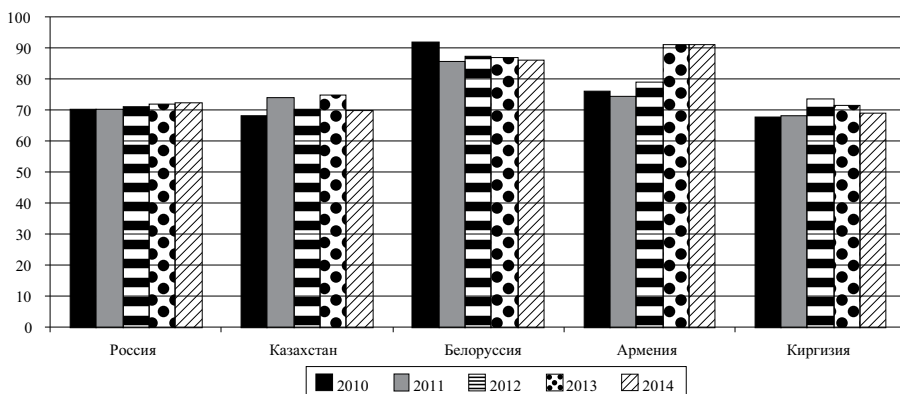
Фискальная политика, будучи одним из основных методов регулирования экономики страны и обеспечения стабильности экономической системы, играет значительную роль в ходе интеграционных процессов. Гармонизация налогового законодательства стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) будет способствовать бесперебойному функционированию единого рынка. Она необходима в первую очередь для устранения препятствий для физических и юридических лиц, связанных с трансграничной экономической деятельностью на территории ЕАЭС. Вместе с тем, по оценкам экспертов, интеграционный процесс в ЕАЭС к 2030 году сгенерирует дополнительные 636 млрд долл. в России, 170 млрд долл. в Белоруссии и 107 млрд долл. в Казахстане [Dutkeiwicz, Sakwa, 2015. С. 70–71].

Большая часть бюджета государств ЕАЭС формируется за счет налоговых поступлений — в 2014 году их доля составила в среднем 77,8% государственного бюджета, в то время как, например, для ЕС данный показатель составил 59,% (рис. 1). Самый низкий показатель наблюдается в Киргизии — 69,2%, а самый высокий — в Армении (91,3%), где он достиг такого высокого уровня в результате введения с 2013 года единого социального налога¹. Необходимо отметить, что, несмотря на колебания данного показателя в 2010–2014 годах, в абсолютном выражении наблюдается постоянное повышение налоговых поступлений в странах ЕАЭС, причем в некоторых из них этот рост обеспечивается за счет увеличения поступлений от акцизов и НДС, а в других — от иных видов налогов. Так, в 2013–2014 годах происходил рост поступлений от акцизов: по подакцизным товарам, ввозимым на территорию России, рост составил 12,9%, на территорию Киргизии — 63,2%, а в Казахстане рост поступлений от акцизов составил 41,8%. В тот же период в Армении на 15,2% увеличилась сумма взносов, собираемых с помощью единого социального налога, а в Белоруссии наблюдался рост поступлений от экологического налога — на 76,4%. Таким образом, общая тенденция роста налоговых поступлений в странах ЕАЭС обеспечивается за счет различных видов налогов.

Отношение налоговых поступлений к ВВП в среднем по странам ЕАЭС в 2014 году составило 21% (в ЕС — 25,5%). Этот показатель за период с 2010-го по 2014 год практически не изменялся, оставаясь в промежутке от 20% (в 2011 году) до 21,3% (в 2013 году). Среди стран ЕАЭС самый низкий уровень налогового бремени, измеряемого этим

¹ Закон Республики Армения «О подоходном налоге» от 22 декабря 2010 года, вступивший в силу с 1 января 2013 года.

показателем, наблюдался в Казахстане и составил 13,1%, а самый высокий — в России (24,8). Для сравнения — самые высокие значения этого показателя для стран ЕС имели место в Дании (50,8%), Финляндии (31%) и Швеции (39,9%).

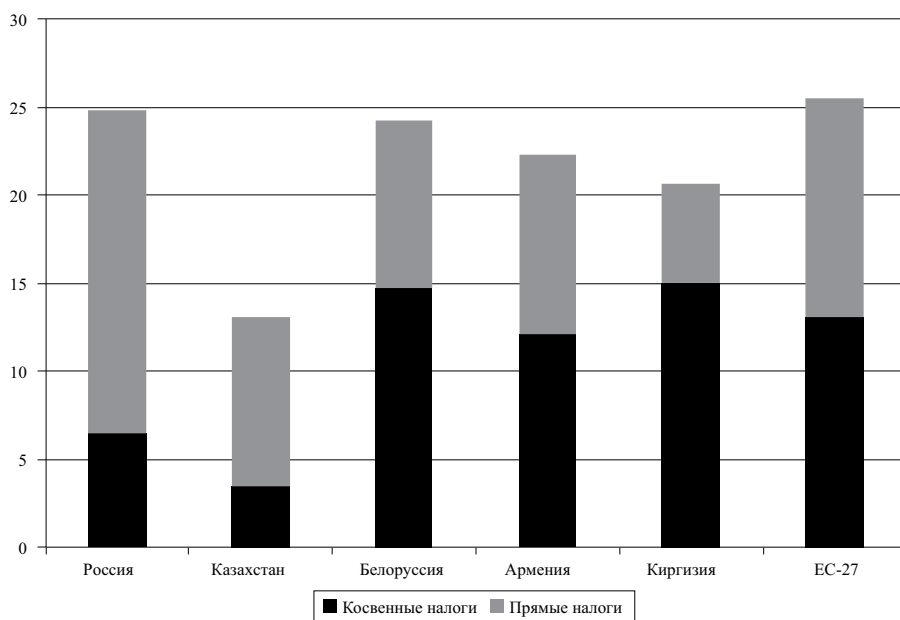


Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Беларусь (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/ru/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>).

Рис. 1. Доля налоговых доходов в совокупных доходах бюджетов стран ЕАЭС, 2014 год (%)

Соотношение прямых и косвенных налогов в разных странах ЕАЭС значительно различается (рис. 2). В частности, в течение рассматриваемого периода в России и Казахстане превалировали прямые налоги, и в 2014 году их доля в налоговых поступлениях составила соответственно 74,1 и 73,7%, что связано с высоким уровнем поступлений от налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами, обязательных страховых взносов и налога на прибыль организаций. Иная ситуация наблюдается в Белоруссии, Армении и Киргизии, где доля прямых налогов в совокупных налоговых поступлениях в 2014 году составила соответственно 39,3%, 45,8 и 27,4%. Большая часть косвенных налогов в этих странах приходится на НДС, таможенные и импортные пошлины и сборы. Следовательно, структура налоговых поступлений в странах ЕАЭС значительно различается, что является результатом не только проводимой социально-экономической политики, но и структуры экономики стран ЕАЭС. Структурные различия наглядно иллюстрируются данными, приведенными в табл. 1. В частности, значительную роль в формировании экономик Армении и Киргизии играет сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство, рыболовство и рыбоводство,

которые в совокупности в 2014 году произвели соответственно 18,5 и 14,7% ВВП, в отличие от остальных стран ЕАЭС, где доля сельского хозяйства не слишком высока. В Белоруссии основная часть ВВП формируется за счет обрабатывающей промышленности (22,2%), доля которой в прочих странах ЕАЭС не достигает такого уровня. В России и Казахстане основная часть ВВП образуется за счет оптовой и розничной торговли, ремонта автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования. Доля этих отраслей в ВВП составила соответственно 14,0 и 16,2%. Также высока доля этих отраслей в структуре ВВП в Армении (11,7%) и Киргизии (17,8%). Еще одной важной составляющей экономик Казахстана и России является горнодобывающая промышленность, доля которой в ВВП составила соответственно 15,3 и 7,9%, в то время как в остальных странах ее доля незначительна. Таким образом, структура экономик стран ЕАЭС существенно различается, что оказывает непосредственное влияние на структуру налоговых поступлений в странах ЕАЭС, в том числе на соотношение поступлений от прямых и косвенных налогов.



Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Беларусь (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/ru/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>).

Рис. 2. Отношение поступлений от прямых и косвенных налогов к ВВП в странах ЕАЭС, 2014 год (%)

Т а б л и ц а 1

ВВП стран ЕАЭС по видам экономической деятельности, 2014 год

Показатель	Российская Федерация (%)	Казахстан (%)	Белоруссия (%)	Армения (%)	Киргизия (%)
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство, рыболовство, рыбоводство	3,7	4,4	7,6	18,5	14,7
Горнодобывающая промышленность	7,9	15,3	0,8	2,1	0,7
Обрабатывающая промышленность	11,8	10,5	22,2	9,5	13,7
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды/водоснабжение; канализационная система, контроль над сбором и распределением отходов	2,5	1,7	2,9	4,6	2,1
Строительство	5,6	6,0	10,5	9,2	7,4
Оптовая и розничная торговля; ремонт автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования	14,0	16,2	13,0	11,7	17,8
Транспорт, связь, перевозки, складское хозяйство/ информация и связь	6,4	10,6	7,9	6	8
Финансовая и страховая деятельность	4,2	3,1	3,8	4,2	3,9
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг потребителям	14,7	8,4	8	8,6	2,5
Государственное управление и оборона; обязательное социальное обеспечение	7,4	2	3,5	4,2	5,3
Профессиональная, научная и техническая деятельность/образование	2,4	7,2	4	5,8	6,6
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	3,4	1,7	3,2	3,8	2,8
Предоставление коммунальных, социальных и персональных услуг и др.	2,8	6,5	0,5	0,6	0,6
Чистые налоги на продукты	13,2	6,5	12,1	11,3	14

Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Беларусь (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/ru/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>).

Отношения между странами ЕАЭС по вопросам налогообложения регулируются «Договором о Евразийском экономическом союзе» от 29 мая 2014 года (далее — Договор), протоколами, двусторонними соглашениями (например, «Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» от 21 апреля 1995 года, «Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» от 13 января 1999 года, «Соглашение между Правительством Республики Армения и Правительством Республики Беларусь об устранении и избежании двойного налогообложения на доходы и имущество» от 19 июля 2000 года и др.)² и конвенциями (например, «Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» от 18 октября 1996 года)³. В соответствии с Договором все необходимые документы, касающиеся налогообложения, в частности косвенного налогообложения, представляются в налоговые органы страны назначения или страны, территория которой признается местом реализации работ, услуг⁴. В политике, направленной на исключение несправедливых условий конкуренции и необоснованных налоговых преимуществ, а также на эффективное налоговое администрирование, значительную роль играет обмен информацией между налоговыми органами стран ЕАЭС. Основным документом, регламентирующим обмен информацией, является «*Протокол об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов от 11 декабря 2009 года*», регулирующий отношения, касающиеся подтверждения факта экспорта и возврата НДС хозяйствующим субъектам. Исходя из опыта ЕС можно утверждать, что информационный обмен и сотрудничество между налоговыми органами стран ЕАЭС должны быть более гибкими и охватывать широкий спектр вопросов, в том числе и относящихся к сбору статистических данных, а также касающихся взимания иных видов налогов в дополнение тем, что упоминаются в Протоколе.

² См. информацию, размещенную на официальном сайте Министерства финансов РФ: http://minfin.ru/ru/performance/tax_relations/international/#/ и на официальном сайте Национального Собрания Республики Армения: <http://www.parliament.am/library.php?page=document&DocID=740&lang=arm/>.

³ Там же.

⁴ См. «Договор о Евразийском экономическом союзе» от 29 мая 2014 года, вступил в силу 1 апреля 2015 года. Размещен на сайте Евразийской Экономической Комиссии: <http://www.eurasiancommission.org/ru/Lists/EECDocs/635375701449140007.pdf/>.

В силу вышеуказанных причин могут быть сформулированы следующие основные задачи обмена информации в сфере косвенных налогов [Финансовая политика в рамках Евразийской интеграции, 2015. С. 72]:

- построение системы администрирования косвенных налогов (НДС и акцизы), позволяющей оперативно отслеживать документооборот хозяйствующих субъектов;
- формирование и использование в контрольной работе баз данных об экспортерах и импортерах, производителях, данных об акцизных марках и др.;
- обеспечение информационного взаимодействия между налоговыми органами стран ЕАЭС при взимании косвенных налогов во взаимной торговле на единой таможенной территории.

1. Косвенные налоги в странах ЕАЭС: налог на добавленную стоимость и акцизы

Изучение опыта ЕС в сфере гармонизации налогового законодательства показывает, что в первую очередь необходимо урегулировать отношения в сфере косвенного налогообложения, в частности взимания НДС и акцизов. Это объясняется значительной ролью данных налогов в ценообразовании во взаимной торговле между странами, а также их долей в налоговых доходах стран-участниц. Для стран ЕАЭС в 2014 году доля НДС в совокупных налоговых поступлениях составила от 20,4% (Россия) до 41,0% (Армения). Как показывают данные, приведенные на рис. 3, доля НДС высока и в странах ЕС — в 2014 году она составляла от 19% (Дания) до 50% (Кипр).

Договор определяет основные принципы и понятия, относящиеся к порядку взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров и услуг: субъект налогообложения, налогооблагаемая база, порядок исчисления и сроки уплаты НДС и акцизов, место реализации работ и услуг и др. В частности, для косвенного налогообложения в случае взаимной торговли товарами применяется принцип страны назначения, а при реализации работ и оказании услуг — в государстве-члене, территория которого признается местом реализации работ, услуг. В Договоре также определены условия для выявления места реализации работ, услуг и установлен набор подтверждающих его документов. Также согласно п. 3 Приложения 18 Договора при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при предъявлении соответствующих документов в налоговую службу.

Договор предусматривает, что ставки косвенных налогов во взаимной торговле при импорте товаров на территорию страны-участ-

ницы не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этой страны, однако не определяет минимальные ставки, которые должны применять государства-члены, как это делается в ЕС, где установлены минимальные ставки косвенного налогообложения для всех стран-участниц. Некоторые авторы предлагают установить не только минимальную, но и максимальную ставку НДС, поскольку существенные различия в налоговых ставках в странах ЕАЭС будут способствовать искажению маршрутов поставки товаров, работ, услуг под воздействием налоговых факторов и провоцировать налоговую конкуренцию между государствами [Налоговое право Евразийского экономического сообщества, 2010. С. 160].

Договором определена налоговая база для целей обложения НДС и акцизами при импорте товаров, а при импорте работ и услуг налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы (освобождение от налогообложения) определяются в соответствии с законодательством страны, территория которого признаётся местом реализации работ или услуг.

Как показывают данные табл. 1, каждая из стран проводит свою политику в том, что касается взимания НДС. Стандартные ставки по НДС составляют от 12% в Казахстане и Киргизии до 20% в Белоруссии и Армении. Пониженные ставки НДС тоже сильно различаются: в некоторых странах данная ставка составляет 0%, в других применяется несколько видов пониженных ставок (Белоруссия). Но несмотря на различия в ставках, перечень товаров, к которым применяются пониженные ставки НДС, практически совпадает: это экспорт товаров и услуг и международные перевозки. Разный подход к установлению ставок НДС наблюдается и в налогообложении стран ЕС: там они составляют от минимальной величины 17% в Люксембурге до 27% в Венгрии. Кроме того, страны ЕС сами устанавливают перечень товаров и услуг, облагаемых НДС и исключенных из сферы его действия. Различия касаются также не облагаемого НДС уровня оборота: в отличие от остальных стран ЕАЭС в Армении и Киргизии установлен такой уровень. Тем не менее в Договоре указаны условия, при которых косвенные налоги не будут взиматься при импорте на территорию страны — члена ЕАЭС. Эти нормы позволят избежать:

- недобросовестной и ценовой конкуренции;
- двойного обложения НДС при ввозе физическими лицами товаров личного потребления;
- двойного обложения НДС при передаче товарно-материальных ценностей структурными подразделениями одного юридического лица, расположенных в разных государствах — членах ЕАЭС [Евразийский экономический союз, 2014. С. 125].

Т а б л и ц а 2

Ставки НДС в странах ЕАЭС, 2015 год

Страна	Общая ставка (%)	Налогооблагаемая база для применения пониженной ставки	Пониженная ставка (%)	Необлагаемый уровень ⁵
Российская Федерация	18	Реализация товаров для детей, для периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров	10	—
		Экспорт товаров и услуг, а также товаров, попадающих под режим свободной таможенной зоны. Услуги международных перевозок	0	—
Республика Казахстан	12	Экспорт товаров и услуг. Услуги международных перевозок и др.	0	—
Республика Белоруссия	20	Реализация произведенной в РБ продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства	10	—
		Продажа товаров по регулируемым розничным ценам с учетом НДС	9,09 и 16,67	—
		Импорт из государств — членов Таможенного союза алмазов и других драгоценных камней для производственных нужд	0,50	—
		Экспорт товаров и услуг	0	—
Республика Армения	20	Экспорт товаров и услуг, услуги международных перевозок и др.	0	140 534,7 долл.
Республика Киргизия	12	Экспорт товаров и услуг и др.	0	74 539,3 долл.

Источники: Налоговый кодекс РФ (<http://nalog.garant.ru/fns/nk/>); Налоговый кодекс Республики Казахстан, (http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=1;-307/); Налоговый кодекс Республики Белоруссия (<http://www.pravo.by/main.aspx?guid=6361/>); Закон Республики Армения «О налоге на добавленную стоимость» (<http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TLVAT>); Налоговый кодекс Республики Киргизия (<http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf/>).

Предоставляемые налоговые декларации должны оформлены в соответствии с законодательством стран-участниц. Однако опыт стран ЕС свидетельствует о целесообразности введения единой формы декларации, что позволит облегчить обмен информацией между уполномоченными органами стран и ведение торговли для граждан и бизнеса.

Отличительной особенностью системы косвенного налогообложения в Киргизии является применение налога с продаж (табл. 2). Данным видом налога обеспечивается 8,8% совокупных налоговых поступлений.

⁵ Курсы валют рассчитаны на основании среднегодового показателя по данным Национальной статистической службы РА (http://armstat.am/file/article/finansner_2015_4.pdf/) и Национального центрального банка КР (<http://www.nbkr.kg/index1.jsp/>).

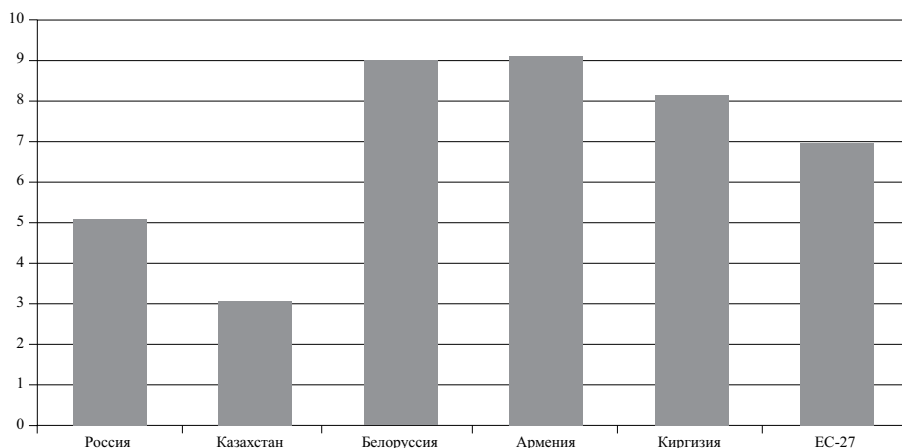
Т а б л и ц а 3

Ставка налога с продаж в Республике Киргизия, 2015 год

Налогооблагаемая база	Налоговая ставка (%)
При реализации товаров, работ, услуг, облагаемых НДС и/или освобожденных от НДС, оплаченных в наличной форме, в том числе: для торговой деятельности	1
для иной деятельности, кроме торговой деятельности, а также для банков	2
При реализации товаров, работ, услуг, облагаемых НДС и/или освобожденных от НДС, оплаченных в безналичной форме	0
Для сотовой связи	5
При реализации товаров и услуг сельскохозяйственными производителями, сельскохозяйственными товарно-сервисным кооперативами, благотворительными организациями и др.	Освобождены

Источник: Налоговый кодекс Республики Киргизия (<http://sti.gov.kg/stdsdocuments/NK30.10.12.pdf/>).

В Белоруссии, Армении и Киргизии доля НДС в совокупных налоговых поступлениях в 2014 году составила соответственно 36,9%, 41,0 и 39,5%, что является высоким показателем. Поэтому в данных странах высока и налоговая нагрузка по НДС, составляющая соответственно 8,9%, 9,1 и 8,2%. Для сравнения — тот же самый показатель для ЕС в 2014 год составил 7,0%. В России и Казахстане доля НДС в совокупных налоговых поступлениях не столь велика и в 2014 составила соответственно 20,4 и 23,4%.



Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Белоруссия (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/gu/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>).

Рис. 3. Отношение НДС к ВВП в странах ЕАЭС и ЕС-27, 2014 год (%)

В процессе гармонизации налогового законодательства на определенном этапе появляется необходимость в унификации перечня и состава подакцизной продукции. Слишком большие различия в ставках акциза для подакцизных товаров в государствах, осуществляющих интеграцию, приводят к нарушению принципа конкурентного равенства. Следовательно, в целях недопущения глубоких разрывов в уровне налогообложения подакцизных товаров необходимо проведение согласованной государственной политики в странах — участниках ЕАЭС [Мамбеталиев, 2015]. При этом унификация подакцизного налогообложения не предусматривает введения единых ставок акцизов по подакцизным товарам, она требует лишь сближения позиций в отношении перечня облагаемых товаров и общего уровня налогообложения [Зорина, 2015].

Изучение ставок подакцизных товаров в странах ЕАЭС показывает незначительные различия в их уровнях, за исключением некоторых видов товаров. Ставки более чем в половине случаев гармонизированы (около 60% от общей доли базового перечня подакцизных товаров), то есть имеют достаточно близкие значения [Анализ действующих систем..., 2015. С. 8]. К числу исключений относятся бензин автомобильный, дизельное топливо и сигареты, где ставки в одних странах ЕАЭС могут быть в два раза выше, чем в других.

Важным процессом, происходящим в области гармонизации акцизного обложения, является сближение ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию. Евразийская экономическая комиссия одобрила проекты соглашений о принципах налоговой политики в области акцизов на алкогольную и табачную продукцию в государствах — членах ЕАЭС. Последние закрепляют договоренности стран ЕАЭС о сближении ставок акцизов на алкоголь и табак в направлении общих индикативных ставок и о предельных величинах отклонений от них⁶. Этот подход позволит уменьшить различия ставок акцизов по данным видам подакцизных товаров в странах ЕАЭС.

2. Прямые налоги в странах ЕАЭС: налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций

Подходный налог является одним из основных видов прямых налогов, взимаемых во всех странах ЕАЭС. Им обеспечивается более 15,8% совокупных налоговых поступлений этих стран. Традиционно налогооблагаемую базу составляют заработная плата, пенсии, дивиденды и другие доходы, однако единство налогооблагаемой базы

⁶ Одобрены проекты Соглашений о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на алкогольную и табачную продукцию государств — членов ЕАЭС. Евразийская экономическая комиссия (<http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/29-10-2015-5.aspx>; <http://www.eurasiancommission.org/ru/nae/news/Pages/11-11-2015-5.aspx>. 2015).

в странах ЕАЭС отсутствует. В отличие от косвенного налогообложения в области прямого налогообложения практически отсутствует какое-либо регулирование правоотношений между странами — членами ЕАЭС. В частности, единственный принцип, установленный Договором о ЕАЭС в отношении налогообложения физических лиц, состоит в применении недискриминационного подхода. Прочие правоотношения регулируются на основании двусторонних соглашений и конвенций, упоминавшихся выше. Как показывают данные, приведенные в табл. 3, доходы физических лиц в странах ЕАЭС облагаются подоходным налогом, который для резидентов стран — членов ЕАЭС применяется на основании трудовых договоров, заключенных на территории соответствующей страны. Ставка подоходного налога составляет от 10% в Казахстане и Киргизии до 36% в Армении. В России и Белоруссии стандартная ставка НДФЛ равна 13%. В отличие от стран ЕС, в большинстве из которых применяется прогрессивная шкала налогообложения, в странах ЕАЭС такой принцип применяет только Армения, в которой шкала подоходного налога включает три разные ставки. В остальных странах ЕАЭС применяется плоская шкала налогообложения. Такая шкала действует и в некоторых странах ЕС — в Болгарии, Венгрии, Чехии, Латвии и Литве.

В отличие от стран ЕС, где ставка подоходного налога может меняться в зависимости от уровня дохода физического лица, в странах ЕАЭС ставки различаются в зависимости от вида деятельности. Фактически страны — члены ЕАЭС полностью автономны в выборе налоговой базы, ставок, видов облагаемых доходов, субъектов, уплачивающих налог, и т. д., которые определяются в зависимости от проводимой государством социально-экономической политики.

Отношение поступлений от подоходного налога к ВВП в 2014 году в среднем в ЕАЭС составило 3,4%, что почти в три раза меньше, чем в среднем по ЕС, где этот показатель составил 9,5% (рис. 4). Отношение суммы поступлений от подоходного налога к ВВП в странах ЕАЭС практически совпадает с тем, что имеет место в Болгарии, Чехии, Румынии, Словакии и на Кипре. Низкое значение этого показателя по сравнению со странами ЕС связано с небольшими объемами поступлений от данного налога, что является следствием низких ставок в странах ЕАЭС по сравнению со странами ЕС. Значительно расхождение и между самими странами ЕАЭС: данный показатель составляет от 1,4% в Казахстане до 6,0% в Армении, что тоже связано с различиями в применяемых ставках, а также с тем, что в Армении применяется единый социальный налог, платежи по которому включаются в расчет данного показателя. Влияние последнего фактора хорошо видно при сравнении поступлений от подоходного налога до введения единого социального налога (взноса) и после него: до

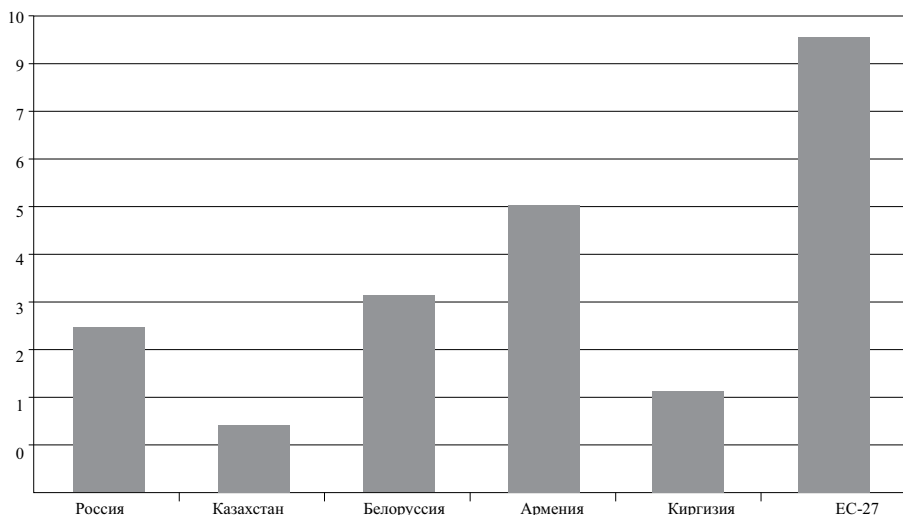
2013 года доля поступлений от подоходного налога в совокупных налоговых поступлениях не превышала 12,1%, в то время как в 2014 году эта доля увеличилась до 26,9%.

Т а б л и ц а 4

Ставки налога на доходы физических лиц в странах ЕАЭС, 2015 год

Страна	Общая ставка		Налогооблагаемая база для пониженной ставки	Пониженная или повышенная ставка (%)
Российская Федерация	13%		Доходы учредителей доверительного управления по ипотечным покрытиям и др.	9
			Стоимость выигрышей и призов, получаемых на конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения установленных размеров и др.	35
Республика Казахстан	10%		—	—
Республика Белоруссия	13%		Для предпринимательской, частной нотариальной деятельности	16
			Для индивидуальных предпринимателей, резидентов Парка высоких технологий и др.	9
Республика Армения	до 289 долл.	24,4%	—	—
	от 289 долл. до 4817 долл.	70,52 долл. + 26% от суммы превышающей, 298 долл.	—	—
	от 4817 долл. и выше	1247,78 долл. + 36% от суммы, превышающей 4817 долл.	—	—
Республика Киргизия	10%		—	—

Источники: Налоговый кодекс РФ (<http://nalog.garant.ru/fns/nk/>); Налоговый кодекс Республики Казахстан (http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=1;-307); Налоговый кодекс Республики Белоруссия (<http://www.pravo.by/main.aspx?guid=6361>); Закон Республики Армения «О подоходном налоге» (<http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TLIncomeTaxCurrent>); Налоговый кодекс Республики Киргизия (<http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf/>).



Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Белоруссия (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/ru/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>)

Рис. 4. **Отношение налога на доходы физических лиц к ВВП в странах ЕАЭС и ЕС-27, 2014 год (%)**

Таким образом, изучение налогового законодательства стран ЕАЭС по НДФЛ показывает, что практически во всех странах, за исключением Армении, применяется плоская шкала налогообложения с почти одинаковым уровнем основных ставок и сходным перечнем источников доходов, по которым устанавливаются иные ставки. Однако вследствие различий в проводимой государствами политике в области налогообложения, а также в количестве трудовых ресурсов значимость поступлений от НДФЛ в структуре налоговых поступлений, как и отношение поступлений к ВВП, существенно различаются.

Одним из основных видов прямых налогов является налог на прибыль организаций. Его доля в налоговых поступлениях в бюджеты страна ЕАЭС в 2014 году составила от 5,2% в Киргизии до 22,9% в Казахстане. Процесс глобализации и повышение мобильности капитала создали возможности для несправедливой налоговой конкуренции между странами, стремящимися привлечь инвестиции. Ряд исследований, проведенных в европейских странах, показал, что при сравнении групп стран с самыми низкими налоговыми ставками с группой стран с самыми высокими налоговыми ставками выявляется сильная статистическая связь между объемом прямых иностранных инвестиций (ПИИ) и налоговым режимом

страны. В частности, в период с 1988-го по 1997 год в странах с низкими налогами величина чистого оттока ПИИ была примерно вдвое ниже, чем аналогичный показатель в странах с высокими налогами⁷.

Согласование условий взимания и ставок налога на прибыль на уровне ЕАЭС отсутствует и является предметом двусторонних отношений между странами. Тем не менее изучение ставок налога на прибыль организаций в странах ЕАЭС показывает их сходство: стандартная ставка в 2015 году в России, Казахстане, Армении составила 20%, в Белоруссии — 18%, а в Киргизии — 10% (табл. 4). Имеются сходства и в налогооблагаемой базе для пониженных ставок. Так, основными видами деятельности, для которых применяются пониженная ставка по налогу на прибыль, являются производство сельскохозяйственной продукции, благотворительные организации и реализация высокотехнологичных товаров и инвестиционных проектов. Причем в России, Белоруссии, Армении, Киргизии прибыль, полученная от сельскохозяйственной деятельности, облагается нулевой процентной ставкой, а в Казахстане — 10-процентной ставкой. Иная ситуация наблюдается в ЕС: ставки налога на прибыль дифференцированы и варьируют от 0% (в Словении, Чехии) до 44,03% (во Франции); применяется как плоская ставка обложения, так и прогрессивная, причем последняя изменяется не только в зависимости от вида деятельности, но и от уровня получаемых доходов. Очевидны также сравнительно низкие ставки по налогу на прибыль в странах ЕАЭС по сравнению не только с ЕС, но и со средней ставкой по миру: средняя ставка по налогу на прибыль в странах ЕС в 2015 году составила 22,25%, в мире — 23,68%⁸, а в ЕАЭС — 17,6%. Специфична база налогообложения налога на прибыль в странах ЕАЭС: в Белоруссии это совокупная выручка от реализации товаров и услуг, а в остальных странах ЕАЭС — чистая выручка, рассчитываемая как разница между величиной дохода и величиной расходов, установленных законодательством страны.

Отношение поступлений от налога на прибыль к ВВП в среднем для стран ЕАЭС за 2014 год составило 2,4%, что совпадает с тем же показателем для ЕС (рис. 5). Самое высокое значение данного показателя наблюдалось в России и Казахстане и составило соответственно 3 и 2,9%, самое низкое — в Киргизии: 1,1%. Поступления от налога на прибыль в этой стране были самыми низкими в ЕАЭС — всего 5,2% от совокупных налоговых поступлений. Причина этого заключается в низкой ставке данного налога.

⁷ Gropp K., Kostial K. FDI and corporate tax revenue: Tax harmonization or competition? Available at: (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/06/gropp.htm/>).

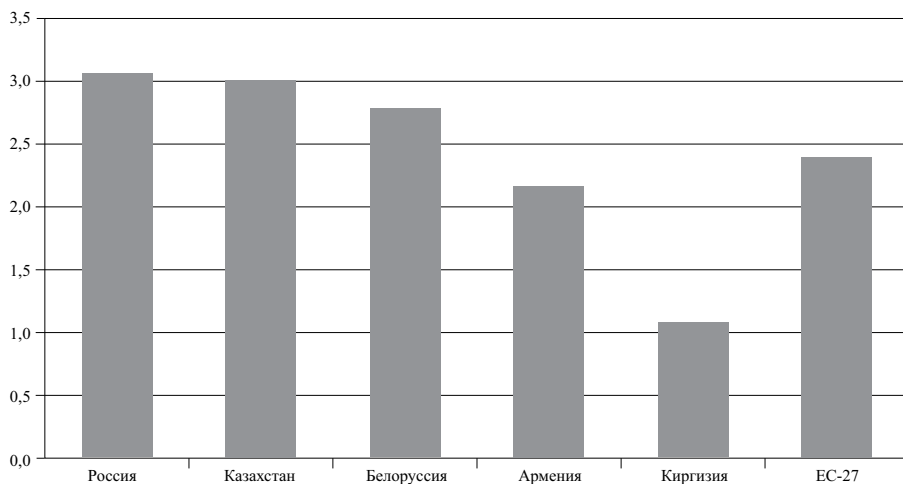
⁸ PMG International. Global tax rate survey, 2015. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/global-tax-rate-survey-2015-v2-web.pdf/>.

Т а б л и ц а 5

**Ставки налога на прибыль организаций
в странах ЕАЭС, 2015 год**

Страна	Общая ставка (%)	Налогооблагаемая база для пониженной ставки	Пониженная ставка (%)
Российская Федерация	20	Прибыль организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность; прибыль от деятельности в области сельского хозяйства и рыбного хозяйства; прибыль организаций — участников региональных инвестиционных проектов и др.	0
Республика Казахстан	20	Прибыль организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции	10
Республика Белоруссия	18	Прибыль от производства высокотехнологичных товаров, работ и услуг, включенных в перечень, утвержденный Президентом РБ	12
		Прибыль от производства лазерно-оптической техники (при наличии дополнительных условий)	10
		Прибыль членов созданной Белорусским государственным университетом научно-технологической ассоциации в части реализации информационных технологий и услуг по их разработке	5
		Прибыль организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции. Прибыль от производства и реализации инновационных товаров и др.	0
Республика Армения	20	Прибыль организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции	0
Республика Киргизия	10	Прибыль организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, благотворительных организаций, кредитных союзов и др.	0

Источники: Налоговый кодекс РФ (<http://nalog.garant.ru/fns/nk/>); Налоговый кодекс Республики Казахстан (http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=1;-307/); Налоговый кодекс Республики Белоруссия (<http://www.pravo.by/main.aspx?guid=6361/>); Закон Республики Армения «О налоге на добавленную стоимость» (<http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TLVAT>); Налоговый кодекс Республики Киргизия (<http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf/>).



Источники: Федеральная служба государственной статистики РФ (<http://www.gks.ru/>); Комитет по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан (<http://www.stat.gov.kz/>); Национальный статистический комитет Республики Беларусь (<http://www.belstat.gov.by/>); Национальная статистическая служба Республики Армения (<http://armstat.am/ru/>); Национальный статистический комитет Республики Киргизия (<http://www.stat.kg/>).

Рис. 5. **Отношение налога на прибыль организаций к ВВП в странах ЕАЭС и ЕС-27, 2014 год (%)**

Таким образом, несмотря на отсутствие каких-либо соглашений, регулирующих установление налога на прибыль, в странах ЕАЭС наблюдается значительное сходство в системах взимания данного налога, в частности в том, что касается уровня ставок и определения налогооблагаемой базы. Тем не менее во избежание недобросовестной налоговой конкуренции, мошенничества и уклонения от уплаты налогов необходимо согласование общих принципов, а затем и более детальное урегулирование правоотношений между странами ЕАЭС в том, что касается как налога на прибыль, так и налогообложения в целом.

Заключение

Будучи одним из основных факторов, определяющих социально-экономическое положение страны, налоговая политика оказывает значительное влияние на конкурентоспособность страны на международной арене. Однако в быстро развивающемся мире, где национальная экономика сталкивается с расширением операций транснациональных компаний, с бурным развитием коммуникаций, с рождением и распространением новых бизнес-моделей, налоговая политика отдельного государства неспособна в одиночку справиться со всеми вызовами. Дальнейшее развитие интеграционных процессов ЕАЭС и соответствующая гармонизация налоговой политики не-

обходимы для повышения конкурентоспособности стран-участниц на мировом рынке.

Основываясь на проведенном анализе, можно сформулировать следующие рекомендации, касающиеся развития отношений стран ЕАЭС в области налогообложения:

- формулирование основных принципов гармонизации налогообложения физических и юридических лиц на территории стран — членов ЕАЭС (подобно тому, как это сделано в ЕС, где в число этих принципов входят отсутствие дискриминации, пропорциональность, правовая определенность и предотвращение необоснованного обогащения⁹);
- повышение уровня обмена информацией и сотрудничества между налоговыми органами стран ЕАЭС в области как косвенного, так и прямого налогообложения;
- установление единой терминологии по основным видам налогов;
- установление основных положений и принципов, касающихся всех налогов, не двусторонними соглашениями и конвенциями, а международными договорами ЕАЭС, причем каждому виду налогов должен соответствовать отдельный договор;
- сближение позиций по перечню подакцизных товаров.

Главный принцип Договора — недискриминационный подход. Применение данного принципа при налогообложении физических лиц лежит в основе формирования единого рынка рабочей силы и ее свободного перемещения. Значимость подоходного налога для всех стран-участниц требует, чтобы правоотношения в области взимания НДФЛ в целях избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал регулировались консолидированным международным договором ЕАЭС. Такой же подход должен быть применен к урегулированию взаимоотношений в области взимания налога на прибыль во избежание недобросовестной налоговой конкуренции, мошенничества и уклонения от уплаты налогов.

Тем не менее несмотря на отсутствие единых подходов в регулировании правоотношений в сфере прямого налогообложения, у стран-участниц, как показано выше, есть много общих черт. Перечисленные факторы составляют надежную основу для дальнейшего урегулирования правоотношений в сфере прямого налогообложения на уровне ЕАЭС.

⁹ European Commission. Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG): General tax principles. Brussels, 2004: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwplfinalrev1_en.pdf.

Однако несмотря на отмеченные черты сходства систем налогообложения стран ЕАЭС, имеются и существенные различия в уровнях поступлений от каждого вида налогов и соответствующего налогового бремени, в определении налогооблагаемой базы, принципов и подходов, применяемых в системах налогообложения стран — членов ЕАЭС. Эти различия во многом определяются уровнем социально-экономического развития, географического положения стран и имеющихся у них ресурсов. Следует также учитывать опыт ЕС, где в ходе интеграционных процессов происходит конвергенция данных характеристик налоговых систем. Однако при гармонизации налоговых систем необходимо учитывать также значительную асимметрию в экономической структуре стран ЕАЭС. Тем не менее опыт ЕС позволяет рассчитывать на то, что интеграционные процессы в ЕАЭС, в том числе и в налоговой сфере, будут способствовать росту благосостояния населения и повышению общего уровня конкурентоспособности каждой из стран на мировом рынке.

Литература

1. *Анализ действующих систем регулирования агропродовольственного рынка в государствах — членах ЕАЭС в части налогообложения, кредитования, страхования, ценового регулирования и разрешительной системы.* Москва. Евразийская экономическая комиссия, 2015.
2. *Евразийский экономический союз. Вопросы и ответы. Цифры и факты.* М.: Евразийская экономическая комиссия, 2014.
3. Зорина Р. С. Перспективы гармонизации налогового законодательства стран — участниц ЕАЭС // *Законодательство.* 2015. № 7. С. 47–82.
4. Мамбеталиев Н. Т. Налоги и налогообложение в Евразийском экономическом союзе // *Налоговая политика и практика.* 2015. № 5. С. 78–80.
5. *Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость* / Под ред. Винницкого Д. В. М: Волтерс Клувер, 2010.
6. *Финансовая политика в рамках Евразийской интеграции* / Под ред. Хулхачиева Б. В. М.: Евразийская экономическая комиссия, 2015.
7. Dutkiewicz P., Sakwa R. *Eurasian Integration — the view from within.* London and New York: Routledge, 2015.

Ekonomicheskaya Politika, 2016, vol. 11, no. 6, pp. 222-241

Heghine G. PETROSYAN. E-mail: heghineh18@gmail.com

Possible Ways of Further Evolution of Tax Systems in the EAEU Countries

Abstract

In the article in detail is studied the process of tax harmonization in the EAEU by analyzing the main economic indicators, as well as the legal aspects of the tax systems in order to identify similarities and differences in the EAEU and the impact of harmonization of tax policy on the EAEU Member Countries. There are general

regulation for indirect taxes such as VAT and duty taxes which defines the main principles of using these taxes during the export and import processes. However, there are not any regulations on EAEU level for direct taxes, although some main features such as tax rates and base of PIT and CIT in EAEU Member States have lots of common features. Also, it was found out that the structure of EAEU Member States' economics differs a lot which leads to a huge difference between the amount and share of tax revenue and tax burden in Member Countries. In the end of the article the main principles and methods for tax harmonization in EAEU are suggested based on the results of the analysis and the experience of tax harmonization in EU.

Keywords: harmonization of tax legislations, regulation of direct and indirect taxes in EAEU, tax rates, tax burden.

JEL: E62, E63, H20, H87, K34.

References

1. *Analiz deystvuyushikh sistem regulirovaniya agroprodovolstvennogo rinka v gosudarstvakh-chlenakh EAES v chasti nalogooblojeniya, kreditovaniya, strakhovaniya, cenovogo regulirovaniya I razreshitelnoy sistemi [Analysis of the existing agricultural market regulation systems in the EAEU Member States in taxation, credit, insurance, price regulation and licensing systems]*. Moscow: Evraziyskaya ekonomicheskaya komissiya. 2015.
2. *Evraziyskiy ekonomicheskiy soyuz. Voprosi i otveti. Cifri i fakti [Eurasian Economic Union. Issues and answers. Figures and numbers]*. Moscow: Evraziyskaya ekonomicheskaya komissiya, 2014.
3. Zorina R. S. Perspektivi garmonizatsii nalogovogo zakonodatelstva stran-uchastnic EAES [Perspectives of tax legislation harmonization of EAEU Member States]. *Zakonodatelstvo [Legislation]*, 2015, no. 7, pp. 47-82.
4. Mambetaliev N. T. Nalogi i nalogooblojenie v Evraziyskom ekonomicheskom soyuze [Taxes and taxation in EAEU]. *Nalogovaya politika i praktika [Tax Policy and Practice]*, 2015, no. 1, pp. 78-80.
5. Vinickiy D. V. (ed.). *Nalogovoe pravo Evraziyskogo ekonomicheskogo soobshchestva: pravovoy rejim naloga na dobavlenuyu stoimost [Tax legislation of Eurasian Economic Community: The legal regime of the value added tax]*, Moscow: Volters Kluver, 2010.
6. Khulkhachiev B. V. (ed.). *Finansovaya politika v ramkakh Evraziyskoy integratsii [Financial politics in frames of Eurasian integration]*. Moscow: Evraziyskaya ekonomicheskaya komissiya, 2015.
7. Dutkeiwicz P., Sakwa R. *Eurasian Integration - the view from within*. London and New York: Routledge, 2015.