

## НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА СТРАН – ЧЛЕНОВ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА И ГОСУДАРСТВ – ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА: ПРОБЛЕМЫ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ И ГАРМОНИЗАЦИИ

**Е.Ф. Киреева,**

*доктор экономических наук, зав. кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета*

Создание и недолгий опыт функционирования на территории трех государств (России, Беларуси и Казахстана) Таможенного союза демонстрируют реально действующий механизм интеграционного взаимодействия, обеспеченный экономическими и правовыми инструментами (общий таможенный тариф, единая таможенная граница, единый Таможенный кодекс, регламентирующий общие правила ведения взаимной и внешней торговли, и т. п.). Создание Таможенного союза и условия работы в нем вызвали массу достаточно противоречивых по сути экономических и политических публикаций, направленных, в первую очередь, на выявление преимуществ и недостатков интеграции для каждого отдельного государства. Но Таможенный союз сформирован и действует – это реальность, его задача сформировать базу и условия для функционирования Единого экономического пространства (ЕЭП)<sup>1</sup>.

Создание ЕЭП требует согласованных действий в устранении существующих барьеров и ограничений, гармоничного развития рыночных отношений государств и создания равных условий и возможностей хозяйствующим субъектам.

### ***Вхождение в Таможенный союз: основные подходы к созданию единого рынка налоговыми методами***

В этой статье попытаемся провести анализ возникающих проблем в сфере

налоговых отношений и их проекции на экономическую деятельность субъектов хозяйствования. Функционирование Таможенного союза невозможно без ряда согласованных действий в области налоговой политики. Косвенные налоги (НДС и акцизы) являются не только внутренними платежами, но и непосредственно связаны с формированием внешнеторговых цен, а как таможенные платежи косвенные налоги обеспечивают процедуру движения внешнеторговых потоков.

В соответствии с Договором, Стороны должны обеспечить следующие процедуры по унификации механизма взимания косвенных налогов (ст. 16):

- Стороны применяют единую систему взимания косвенных налогов в торговле с третьими странами;

- ставки косвенных налогов на экспортируемые и импортируемые товары не превышают аналогичные ставки, которыми облагаются товары национального производства;

- в торговле с третьими странами Стороны переходят на взимание косвенных налогов исходя из принципа страны назначения;

- при ввозе и вывозе товаров в торговле с третьими странами Стороны воздерживаются от предоставления индивидуальных налоговых льгот в части, касающейся ставок и порядка взимания налога на добавленную стоимость и акцизов по подакцизным товарам;

- любая из Сторон вправе затребовать информацию относительно применения ставок и механизма взимания налогов, предоставляемых налоговых льгот для резидентов и нерезидентов, осуществляющих тор-

<sup>1</sup> Единое экономическое пространство – пространство, состоящее из территорий Сторон, на котором функционируют однотипные механизмы регулирования экономики, основанные на рыночных принципах и применении гармонизированных правовых норм, существует единая инфраструктура и проводится согласованная налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая, торговая и таможенная политика, обеспечивающие свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

говые операции с товарами из третьих стран, у другой Стороны и получить ее в течение тридцати календарных дней [1].

Правовая база Таможенного союза в области налогообложения была обеспечена принятием ряда документов, регламентирующих общие и отдельные вопросы установления единых подходов и принципов по взиманию косвенных налогов.

21 мая 2010 г. в Санкт-Петербурге было принято Решение Межгоссовета (высшего органа Таможенного союза) о вступлении в силу:

- Соглашения между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством РФ от 25.01.2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»;

- Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11.12.2009 г.;

- Протокола о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11.12.2009 г.;

- Протокола о внесении изменений в Соглашение от 25.01.2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» от 11.12.2009 г.;

- Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 01.07.2010 г.;

- решения о денонсации действующих международных договоров и нормативных правовых актов, регулирующих вопросы косвенного налогообложения во взаимной торговле (в соответствии со ст. 59 Венской конвенции о праве международных договоров от 23.05.1969 г.).

На момент создания Таможенного союза вышеперечисленные процедуры были осуществлены, и на сегодняшний день их совершенствование проводится в режиме согласованных действий: сформирован единый документооборот, упрощается меха-

низм представления информации, сокращаются сроки возврата НДС для экспортеров, устраняются прочие различия в подходах к взиманию косвенных налогов во внешнеэкономическом обороте.

Республика Беларусь апробировала этот подход значительно раньше (еще в 2005 г.) с переходом на принцип взимания косвенных налогов по принципу назначения с Российской Федерацией. Была сформирована нормативная база, а также созданы соответствующие информационные базы (АРМ Плательщик) и структуры в налоговых органах, обеспечивающие контроль и декларирование товарного движения с Россией. В связи с этим расширение сферы действия Соглашения по взиманию косвенных налогов на Казахстан прошло для белорусских субъектов хозяйствования практически без существенных трудозатрат.

Таким образом, в рамках Таможенного союза реализована политика в сфере унификации механизма применения косвенных налогов на единой таможенной территории, т. е. сформирован общий правовой контур. Что же касается продвижения идеи единой согласованной налоговой политики, как одного из условий создания Единого экономического пространства, то эти вопросы, несмотря на их длительное обсуждение, остаются в ведении национальных законодательств и обеспечивают сугубо внутренние интересы. Устранение таможенных барьеров приводит к тому, что практически единственным косвенным регулятором экономической деятельности субъектов хозяйствования на единой таможенной территории и препятствием к свободному перемещению товаров, работ и услуг остаются налоги. Установление налоговых платежей по-прежнему находится в компетенции органов государственного управления национальной экономикой и обеспечивает в первую очередь фискальные интересы каждого отдельного государства, несмотря на то, что открытость границ создает режим налоговой конкуренции и неравенство условий для товаропроизводителей.

Таким образом, на сегодняшний день оценка налоговой политики государства с учетом реальных интеграционных процессов, а также методика сравнительного анализа конкурентоспособности оте-

чественных налоговых систем и практических (точечных) механизмов ее реализации являются чрезвычайно важными моментами в обеспечении равенства условий хозяйствования как основы ЕЭП.

***Тенденции налоговой политики  
Европейского союза: налоговый  
суверенитет и налоговая конкуренция***

Европейский союз (ЕС) по-прежнему остается одним из наиболее крупных интеграционных образований, проводящим общую экономическую политику, в том числе и в сфере налогообложения. Опыт развития налоговых отношений на территории ЕС является, по сути, практическими рекомендациями для принятия решений в области фискальной политики и чрезвычайно полезен для функционирования Таможенного союза.

Концепция налоговой гармонизации возникла именно в ходе развития европейской экономической интеграции. До создания Европейских сообществ в 1957 г. вопрос сближения законодательства в сфере налогообложения на межгосударственном уровне никогда не поднимался. Создание единого европейского рынка, конкурентоспособного в мировом масштабе, подразумевает прежде всего обеспечение равных условий трансграничной торговли для всех субъектов хозяйствования. С этой целью в Евросоюзе на сегодняшний момент полностью ликвидированы внутренние таможенные барьеры, запрещены количественные ограничения при ввозе зарубежных товаров, ограничена государственная помощь отечественным производителям. Однако для успешной реализации идеи общего рынка необходимо по возможности устранить все препятствия, в том числе и налоговые. Сферу действия ст. 14 Договора, учреждающего Европейское сообщество (в редакции Амстердамского договора 1997 г.), декларирующего снятие внутренних границ, правомерно распространять и на так называемые налоговые границы. Такое широкое толкование данной базовой нормы законодательства ЕС происходит из следующих соображений: после полной отмены таможенных пошлин и запрета нетарифных ограничений именно уровень и качество налогообложения на территории государств

– членов ЕС оказывают существенное влияние на деловую активность в масштабе Союза. Экономическая реальность такова, что без гармонизации законодательства в области налогообложения невозможно полностью преодолеть разницу в условиях хозяйствования для субъектов из разных государств – членов ЕС.

Когда речь идет о комплексном подходе к устранению внутриевропейских налоговых границ, то прежде всего имеется в виду достижение двух целей: во-первых, исключение любых видов налоговой дискриминации между резидентами и нерезидентами государств-членов, а во-вторых, устранение принципиальных различий в законодательстве о налогах (гармонизация налогового законодательства).

Перед тем как начать непосредственный анализ налогового законодательства ЕС и состояния его гармонизации, необходимо особо отметить следующее: европейские законодательные органы исходят из принципа признания суверенитета государств-членов на сбор на своей территории налогов и формирование собственного бюджета. Договор, учреждающий ЕС, затрагивает сферу налогообложения исключительно в объеме, необходимом для функционирования общего рынка. Так, подраздел «Налоги» Договора содержит всего четыре статьи, причем три из них (ст. 90–92) содержат положения о запрещении налоговой дискриминации. Гармонизации налогового законодательства непосредственно касается только ст. 93, делегирующая Совету ЕС полномочия по принятию законодательных актов, призванных гармонизировать взимание и администрирование косвенных налогов.

В соответствии с первыми регламентами по унификации (регламенты 67/2272 и 67/2283) была установлена во всех государствах-членах единая система НДС по аналогии с французской с той целью, чтобы механизм исчисления и уплаты налогов был одинаковым для всех субъектов хозяйствования и легко сопоставимым для целей бюджетирования ЕС. Естественно, переход на новую систему налогообложения потребовал для некоторых государств определенных организационных и временных затрат и происходил постепенно, пока, наконец, к 1973 г.

во всех государствах – членах не ввели единую систему взимания НДС. Впоследствии все вновь присоединившиеся к ЕС государства обязаны были привести свою систему исчисления данного налога в соответствие с регламентами.

Унификация НДС была не только необходимым первым шагом на пути устранения налоговых границ, но и основной предпосылкой замены членских взносов государств-участников средствами, поступающими в общий бюджет ЕС в виде процента от сборов по НДС на территории государств-членов (согласно решению Совета ЕС от 21 апреля 1970 г.). Во исполнение решения об обязательных отчислениях в бюджет ЕС потребовалось также унифицировать сферы вещного, персонального и пространственного применения налога и определить единый перечень объектов налогообложения и исключений из налоговой базы. Это было сделано в 1977 г. с принятием Регламента об оборотных налогах (регламент 77/3885), имплементация которого растянулась на три года, и в 1980 г. бюджет ЕС был впервые профинансирован из налоговых отчислений государств-членов. Таким образом, следует подчеркнуть, что унификация законодательства в сфере НДС преследовала две цели: устранение ценовых барьеров для товарного движения и создание общих подходов к формированию общих финансов – бюджета ЕС.

Принятый регламент 92/77 обеспечил значимые процедуры по гармонизации налоговых ставок косвенных налогов. Если до вступления регламента в силу дифференциация ставок составляла от 12% в Испании до 25% в Ирландии, то после этого минимальная стандартная ставка должна составлять для всех юрисдикций в размере не менее 15%.

Однако развитие рынка ЕС, особенно с его расширением и вступлением новых участников, выявило ряд новых проблем, стоящих на пути принятия совместных решений на уровне наднациональных органов. Наиболее серьезной проблемой стал рост мошенничества с возмещением НДС, что привело к изменению регламента ЕС и установлению новых правил с обязательной регистрацией плательщиков НДС на территории ЕС с 1 января 2007 г.

Главной причиной изменения действовавшего режима был ряд скандалов с незаконным возмещением НДС, прежде всего в Великобритании и Голландии по так называемым карусельным схемам, исчисляемым в миллиардах евро с выводом денежных средств в оффшорные юрисдикции.

В 2008 г. Еврокомиссия начала создание специальной информационной сети Eurofisc для борьбы с нарастающими схемами мошенничества с НДС. По предположению Еврокомиссии, устранение налоговых мошенничеств с НДС в Евросоюзе может повысить собираемость налога на 12%, по ряду стран – до 20%.

В связи с этим механизм исчисления НДС и его коррекция на сегодняшний день являются основным направлением деятельности наднациональных органов по унификации и гармонизации налогового режима.

Однако государства-члены противятся установлению единого НДС, активно используя дифференциацию ставок как инструмент внутрифискальной политики.

Ставки НДС в Союзе существенно различаются (табл. 1). За последние годы, несмотря на стратегию унификации НДС, страны – члены ЕС на национальном уровне создали систему пониженных и «сверхпониженных» ставок налога для отдельных операций. В целом, общая картина по изменению НДС следующая. Финансовый и экономический кризис привел к необходимости проведения достаточно агрессивной фискальной политики. Практически во всех государствах ЕС отмечается резкий рост потребительских налогов и увеличение ставок НДС. Это связано с необходимостью формирования национальных бюджетов, которые значительно понизили свои доходы из-за кризисных явлений в реальном секторе и увеличили налоговую нагрузку на потребителя.

После достаточно активных действий по введению единых правил и норм налогообложения в начале 80–90 годов, в первую очередь по косвенным налогам (НДС и акцизам), ЕС в последние годы проводит осторожную налоговую политику в сфере «насильственной унификации».

Сегодняшняя налоговая политика ЕС сформирована в соответствии с Коммюни-

Ставки НДС в странах ЕС в 2000, 2010–2012 гг.

Страна	2000 г.		2010 г.		2011 г.		2012 г.	
	Стандартная	Льготная	Стандартная	Льготная	Стандартная	Льготная	Стандартная	Льготная
Бельгия	21	6/12	21	6/12	21	6/12	21	6/12
Болгария	20	-	20	7	20	9	20	9
Чешская Республика	22	5	20	9	20	10	20	14
Дания	25	-	25	-	25	-	25	-
Германия	16	7	19	7	19	7	19	7
Эстония	18	5	20	9	20	9	20	9
Ирландия	21	12,5/4,2	21	13,5/4,8	21	13,5/4,8	23	13,5/4,8
Греция	18	8/4	23	5,5/11	23	6,5/13	23	6,5/13
Испания	16	7/4	18	8/4	18	8/4	18	8/4
Франция	19,6	5,5/2,1	19,6	5,5/2,1	19,6	5,5/2,1	19,6	5,5/2,1(7)
Италия	20	10/4	20	10/4	20	10/4	21	10/4
Кипр	10	5	21	5/8	22	5/8	22	5/8
Латвия	18	-	21	10	22	12	22	12
Литва	18	5	21	5/9	21	5/9	21	5/9
Люксембург	15	6/12 (3)	15	6/12 (3)	15	6/12 (3)	15	6/12 (3)
Венгрия	25	0/12	25	5/18	25	5/18	27	5/18
Мальта	15	5	18	5	18	5/7	18	5/7
Нидерланды	17,5	6	19	6	19	6	19	6
Австрия	20	10	20	10	20	10	20	10
Польша	22	7/3	22	7/3	23	5/8	23	5/8
Португалия	17	5/12	21	6/13	23	6/13	23	6/13
Румыния	19	-	24	5/9	24	5/9	24	5/9
Словения	19	8	20	8,5	20	8,5	20	8,5
Словакия	23	10	19	6/10	20	10	20	10
Финляндия	22	8/17	23	9/13	23	9/13	23	9/13
Швеция	25	6/12	25	6/12	25	6/12	25	6/12
Великобритания	17,5	5	17,5	5	20	5	20	5
Средняя по ЕС	19,2		20,4		20,7			21

Источник. [12].

ке Европейской комиссии от 23 мая 2001 г. о «Налоговой политике в ЕС – приоритеты на будущие годы». В своем информационном сообщении Европейская комиссия еще раз повторила, что нет необходимости в гармонизации национальных налоговых систем государств–членов ЕС. Право выбирать приемлемую систему налогообложения оставлено государствам–членам ЕС при условии, что они уважают и соблюдают законодательство ЕС. Кроме того, любые предложения органов ЕС в сфере налогообложения должны быть представлены в соответствии с принципами subsidiarity и пропорциональности. Наднациональные органы ЕС осуществляют свою деятельность по налоговым вопросам только в том случае, если государство–член ЕС не может эффективно решить возникшие

проблемы. По сути, проблемы возникают из-за отсутствия должного уровня координации между налоговыми органами государств–членов ЕС.

Последние действия Европейской комиссии направлены на решение вопросов налогообложения физических лиц и предпринимателей, осуществляющих свою деятельность в пределах Общего рынка, и сосредоточены на устранении проблем налогообложения при трансграничной экономической деятельности. Такое отдельное внимание к налогоплательщикам связано с тем, что Европейская комиссия, как институт исполнительной власти ЕС, должна гарантировать совместимость налоговой политики ЕС с основными целями ЕС, такими как экономический рост, развитие и процветание, а также увеличение уровня занятости, достижение

ние поставленных целей в сфере охраны окружающей среды и энергетики.

Другая область деятельности Европейской комиссии, напрямую связанная с налогообложением, это исследования и инновации. В своем Коммюнике СОМ (2006) 728 Европейская комиссия анализирует варианты более эффективного использования налоговых льгот и преференций для компаний, занимающихся исследованиями и инновациями. Возможные варианты таких преференциальных режимов разясняются во взаимосвязи с правовыми условиями, вытекающими из основных принципов правовой системы и прецедентного права ЕС.

Европейская комиссия также выступила с инициативой о введении новых видов налогов как на уровне ЕС, так и во всех развитых странах. Предложение обусловлено необходимостью смягчить последствия финансового кризиса за счет пополнения бюджетов и, следовательно, уменьшения государственных долгов развитых стран. Предложение Европейской комиссии заключается во введении двух типов налогов. Первый из них вводится на уровне ЕС и взимается за финансовую деятельность финансового сектора ЕС, а второй налог должен стать общемировым и взиматься за совершение финансовых операций. К тому же финансирования требуют рост и развитие общих сегментов экономики, а также вопросы изменения климата и защиты окружающей среды, которые ЕС обозначает как одни из приоритетных в процессе выполнения стратегии «Европа 2020».

Вопросы гармонизации прямого налогообложения постоянно терпели фиаско в инициативах Европейской комиссии. Государства-члены неизменно отстаивают право на установление ставок прямых налогов. В последние годы это направление достаточно четко было определено понятием «налоговая конкуренция» и вызвало бурные экономические дискуссии как в ЕС, так и во всем мире. Основной проблемой являются полярные точки зрения ученых-экономистов и практиков налогообложения по поводу негативных либо позитивных эффектов, которые приносит налоговая конкуренция отдельному государству и интеграционному сообществу в целом. В любом случае конку-

ренция в рамках Союза препятствовала цели создания общего рынка и создавала неравенство в пределах интеграционного образования. Серьезным шагом со стороны ЕС в противодействие деструктивной «вредной» налоговой конкуренции было принятие Советом Европы 1 декабря 1997 г. Кодекса поведения в отношении налогообложения бизнеса. Введение Кодекса потребовало проведения глубокого исследования налогового законодательства стран на предмет выявления потенциально опасных положений, которые могут оказать серьезное влияние на выбор юридическим лицом налоговой юрисдикции в пределах Союза.

В результате исследования в 1999 г. было выявлено 66 проблемных положений, применение которых могло привести к налоговой конкуренции с вредными последствиями. Возможность их устранения рассматривалась по облегченному варианту – не установлением единых ставок, а приведением в соответствие баз налогообложения или применением единых подходов к налогообложению сбережений с установлением предельной минимальной ставки.

Так, например, с 2011 г. введена Единая консолидированная база налога с корпораций (Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)). Она предполагает единую для ЕС систему расчета налоговой базы для предприятий, осуществляющих операции в нескольких государствах – членах Евросоюза.

Проект CCCTB не затрагивает вопрос о налоговых ставках, и у Еврокомиссии нет планов по согласованию ставок налога с доходов в государствах – членах ЕС. Вынесенные на обсуждение правила предполагают деление налоговой базы на определенные доли с учетом всех стран, где компания ведет бизнес. Для расчета долей предложена формула, учитывающая активы, издержки на оплату труда, объем продаж в конкретной стране. После распределения базы по странам доля прибыли в соответствующей стране облагается по установленной в ней ставке налога. Компании могут выполнять требования единой системы исчисления дохода, консолидируя прибыли и убытки во всех странах ЕС, где они занимаются бизнесом. Единая налоговая база позволяет представлять консолидированную налоговую

декларацию, что сокращает транзакционные издержки и делает более прозрачной отчетность корпораций для контроля и выявления нарушений.

В целом, прямое налогообложение в ЕС отличается разнообразием применяемых ставок (табл. 2).

Четко прослеживаются тенденции изменения прямого налогообложения: существенное сокращение ставок налога на прибыль корпораций (в отдельных странах ЕС практически в 2 раза) при одновременном возрастании ставок подоходного налога. Исключение составляют недавно присоединившиеся страны бывшего социалистического блока и бывшие республики СССР, которые демонстрируют существенное снижение ставок по обоим налогам. Тенден-

ции выражают политику привлечения инвестиций налоговыми методами, переориентацию налогообложения с доходов от капитала на личные доходы.

Подводя итог обзору проводимой в ЕС согласованной налоговой политики, следует отметить, что она сместилась в сторону взаимосогласованных действий в области координации общей фискальной политики, направленной на предотвращение уклонения и ухода от налогообложения, недобросовестной налоговой конкуренции и на поиск новых источников пополнения общего бюджета ЕС. Проводимая политика оставляет полные права на проведение внутреннего налогового законодательства исходя из национальных фискальных интересов.

Таблица 2

Ставки прямых налогов в странах ЕС в 2000, 2010–2012 гг.

Страна	2000 г.		2010 г.		2011 г.		2012 г.	
	Налог с корпораций	Подоходный налог	Налог с корпораций	Подоходный налог	Налог с корпораций	Подоходный налог	Налог с корпораций	Подоходный налог
Бельгия	40,2	60,6	34,0	53,7	34,0	53,7	34,0	53,7
Болгария	32,5	40,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Чешская Республика	31,0	32,0	19,0	15,0	19,0	15,0	19,0	15,0
Дания	32,0	62,9	25,0	55,4	25,0	55,4	25,0	55,4
Германия	51,6	53,8	29,8	47,5	29,8	47,5	29,8	47,5
Эстония	26,0	26,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Ирландия	24,0	44,0	12,5	41,0	12,5	41,0	12,5	41,0
Греция	40,0	45,0	34,0	49,0	30,0	49,0	30,0	49,0
Испания	35,0	48,0	30,0	43,0	30,0	45,0	30,0	52,0
Франция	37,8	59,0	34,4	45,8	34,4	46,7	36,1	46,8
Италия	41,3	45,9	31,4	45,2	31,4	47,3	31,4	47,3
Кипр	29,0	40,0	10,0	30,0	10,0	30,0	10,0	38,5
Латвия	25,0	25,0	15,0	26,0	15,0	25,0	15,0	25,0
Литва	24,0	33,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Люксембург	37,5	47,2	28,6	39,0	28,8	42,1	28,8	41,3
Венгрия	19,6	44,0	20,6	40,6	20,6	20,3	20,6	20,3
Мальта	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Нидерланды	35,0	60,0	25,5	52,0	25,0	52,0	25,0	52,0
Австрия	34,0	50,0	25,0	50,0	25,0	50,0	25,0	50,0
Польша	30,0	40,0	19,0	32,0	19,0	32,0	19,0	32,0
Португалия	32,5	40,0	29,0	45,9	29,0	50,0	31,5	49,0
Румыния	25,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Словения	25,0	50,0	20,0	41,0	20,0	41,0	20,0	41,0
Словакия	29,0	42,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Финляндия	29,0	54,0	26,0	49,0	26,0	49,2	24,5	49,2
Швеция	28,0	51,5	26,3	56,6	26,3	56,6	26,3	56,6
Великобритания	30,0	40,0	28,0	50,0	26,0	50,0	24,0	50,0
Средняя по ЕС	31,9	44,8	23,7	37,9	23,4	37,6	23,5	38,1

Источник. [12].

Направления общей налоговой политики ЕС отражены в Отчете 2011 г.: «Налоговые реформы в странах ЕС: вызовы налоговой политики для экономического роста и финансовой стабильности», где предложено рассмотрение трех основных вопросов в области налогообложения ЕС:

- перспективы налоговой консолидации стран ЕС;
- создание более простых и удобных налоговых структур;
- способы улучшения налоговой системы с точки зрения индивидуального налогоплательщика.

Проведенный анализ согласованной налоговой политики ЕС еще раз подтвердил вывод о том, что создание единого экономического пространства реально невозможно без применения во всех странах ЕС однотипных налоговых механизмов, регулирующих не только беспрепятственное движение товаров внутри рынка, но и налоговую конкуренцию внутри него. Реальность такова, что возникновение экономических угроз ориентирует государства – члены ЕС не на фискальную помощь извне, а на проведение самостоятельной налогово-бюджетной политики, нейтрализующей эти угрозы внутри государства.

Интеграционный опыт ЕС, особенно в части тонкой настройки экономики посредством налоговых инструментов, представляет определенный теоретический и практический интерес не только для стран-членов Союза, но и для государств, лишь приступающих к интеграционным процессам в условиях становления рыночных экономик. К ним относятся Беларусь, Казахстан, Россия, образовавшие Таможенный союз. Эта проблематика рассматривается в следующем разделе.

### ***Сравнительный анализ налогообложения в государствах Таможенного союза***

Национальная налоговая политика государств, вступивших в Таможенный союз, сформирована на базе имеющегося экономического пространства, наделенного различными видами ресурсов. К ним относятся не только природные (невозобновляемые) ресурсы, но и другие виды рыночных ресурсов: квалифицированный труд людей

на единой таможенной территории, капиталы (в первую очередь национальные), которые должны свободно обращаться на общей территории, передовые технологии и предпринимательская способность. Кроме объективных различий, существенно влияющих на сложившуюся структуру национального налогового законодательства, на внутреннюю налоговую политику также оказывают значительное воздействие темпы и направления проведения экономических реформ, активная внешнеэкономическая деятельность любого государства, не замыкающаяся только внутри образованного Таможенного союза. Такое разнообразие подходов к государственному регулированию экономики, вариативности в сочетании с социально-политическими, экономическими и природными факторами существенно усложняет процесс создания единого экономического пространства.

Специфика национальных экономик в структурном и отраслевом разрезе достаточно наглядно просматривается в структуре национальных налоговых систем (табл. 3).

Структуры налоговых систем стран Таможенного союза существенно отличаются, и в первую очередь, конечно же, доходами, полученными от использования природных ресурсов. В России это одна из основных статей формирования государственного бюджета. Практически около 95% от общей суммы получаемых доходов от использования природных ресурсов приходится на налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, и в основном нефти, значительно меньше – на платежи за добычу газа и получение так называемых регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции. Такое положение России как крупнейшего экспортера углеводородного сырья и получателя налоговых доходов от его реализации, составляющих практически  $\frac{1}{4}$  от всех доходных поступлений, вызывает необходимость их разделения на структурную и конъюнктурную составляющие [5]. Структурный компонент демонстрирует получение доходов от реального сектора, конъюнктурный компонент налоговых доходов обусловлен колебаниями конъюнктуры мировых рынков, на которых торгуют



Структура налоговых доходов по основным видам налоговых платежей стран Таможенного союза, %

Вид налога	Республика Беларусь		Республика Казахстан*	Российская Федерация**
	Налоговые доходы	Налоговые доходы + ФСЗН		
Налог на добавленную стоимость	36,1	25,7	21,7	15,6
Акцизы	7,6	5,4	1,9	3,1
Налог на прибыль (корпоративный подоходный налог)	11,8	8,4	26,4	9,9
Налог на доходы физических лиц (подоходный налог)	12,7	9,0	9,4	9,6
Социальный налог (взносы в ФСЗН)	-	28,7	7,5	16,9
Налог на имущество	3,5	2,5	2,9	3,3
Доходы от внешнеэкономической деятельности (налог на международную торговлю и внешние операции)	20,6	14,7	20,4	22,4
Поступления от использования природных ресурсов	-	-	7,4	9,9

\*Государственный бюджет, включая Национальный фонд.

\*\* Консолидированный бюджет и бюджеты ГСВФ .

Источник. Составлено по данным [13; 14; 16].

ся экспортируемые из страны товары. И здесь основным видом экспорта является природное сырье.

По мнению российских экономистов, поскольку колебания внешнеторговой конъюнктуры не могут быть прогнозированы с достаточной степенью достоверности, планирование бюджетных расходов должно осуществляться исходя в основном из прогноза структурной составляющей налоговых доходов. Одновременно с этим налоговые доходы, имеющие конъюнктурный характер, могут сберегаться с целью сглаживания негативных последствий внешних шоков в периоды неблагоприятной внешнеторговой конъюнктуры.

Такой подход формирования «подушки безопасности» от дополнительных доходов позволяет проводить достаточно активную налоговую политику в виде сокращения налоговых ставок и создания благоприятных налоговых условий в отдельных зонах для привлечения инвестиций и оживления бизнеса.

Республика Беларусь в отличие от партнеров экспортирует в основном готовую продукцию, что заставляет искать возможности в совершенствовании налоговой системы и привлечении инвестиций в пределах структурной составляющей. Отсут-

ствие конъюнктурного резерва не позволяет в одночасье унифицировать налоговые ставки со странами, имеющими больше возможностей в получении дополнительных доходов, но в то же время создает неравные условия для субъектов хозяйствования.

Страны, имеющие неконкурентоспособные цены на однотипную продукцию (а налоговая составляющая имеет существенный вес в стоимости товаров), производимую в пределах экономического образования, оказываются в существенном проигрыше при открытии своих границ свободному импорту товаров, имеющих более низкие цены. В то время как страны, имеющие взаимодополняющую структуру внешнеторгового оборота, выигрывают на уменьшении издержек за счет беспрепятственного межотраслевого товарного движения.

Таким образом, одна из проблем, влияющих на активность взаимовыгодных торговых отношений, – это неравномерное распределение налогового бремени хозяйствующих субъектов.

Значительные различия национальных налоговых систем лежат также в области социальных платежей. Однако составляющая социальных налогов не говорит однозначно об уровне социальной поддержки конкретного человека. На объем социальных нало-

гов оказывают влияние: демографическая ситуация, количество легальных и нелегальных мигрантов, уровень доходов населения, объемы получаемых безвозмездно социальных услуг от государства и др. Вопросы формирования социальных платежей имеют глобальный характер и заслуживают самого пристального отдельного исследования. Однако, несмотря на то, что некоторые страны, например Беларусь, не отражают их в доходах консолидированного бюджета и не относят к категории налоговых платежей, социальные налоги (платежи, взносы) являются существенными расходами плательщика, весомо «утяжеляют» цену товара и непосредственно влияют на хозяйственную деятельность и выбор инвестиционного решения. В связи с этим назрела необходимость единого «прочтения» национальных налоговых систем в рамках Таможенного союза, для начала хотя бы с целью адекватного сравнительного анализа общего уровня фискальных изъятий.

В табл. 4 можно оценить разнородность применяемых ставок основных налогов в государствах – членах Таможенного союза. Данные показывают, что размеры ставок прямых налогов в государствах – членах Таможенного союза различаются. Самая низкая ставка налога на прибыль – в Республике Беларусь – 18% действует с 2012 г. Ставка подоходного налога с физических лиц (индивидуальный подоходный налог) является самой низкой в Республике Казахстан – 10%. В Российской Федерации ставка подоходного налога выше, чем в других государствах – членах Таможенного союза, и составляет 13%. Для отдельных категорий плательщиков и видов доходов могут применяться другие ставки.

Ставки прямых налогов, приведенные в табл. 4, показывают только размер установленной стандартной ставки, но не уровень налогового изъятия. Он может существенно отличаться по странам в связи с различными подходами в определении налогооблагаемой базы, на которую оказывают влияние такие факторы, как: применяемая амортизационная политика, величина необлагаемого дохода и различные льготы, учет доходов и отнесение на затраты расходов хозяйствующих субъектов. Так что размер стандартной налоговой ставки не отражает в полной мере картину налогового изъятия прибыли (дохода), т. е. размера эффективной ставки налога.

В государствах – членах Таможенного союза действуют также разные ставки социальных платежей. Самая низкая ставка социального налога – в Республике Казахстан – от 4,5 до 20%. В Республике Беларусь и Российской Федерации функции социального налога выполняют страховые взносы, размер которых составляет 34%. Кроме того, в Беларуси для работающих граждан установлена дополнительная обязанность по уплате данного налога в размере 1%. Особенностью применения механизма обязательных страховых взносов в нашей республике является то, что их администрирование осуществляется вне консолидированного бюджета Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Анализ ставок косвенных налогов в государствах – членах Таможенного союза показывает следующее. В каждом из государств существуют свои особенности, зависящие от ряда факторов. Различные ставки НДС в государствах – членах Таможенного союза объясняются, прежде всего, различиями

Таблица 4

Ставки основных налогов в государствах – членах Таможенного союза, %

Вид налога	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация
Налог на добавленную стоимость	20 (10; 0)	12 (0)	18 (10; 0)
Налог на прибыль	18	20 (15; 10)	20
Налог на доходы физических лиц	12	Диффер. ставка 5; 10	13
Социальный налог	34	Диффер. ставка 11 (4,5 – 20)	34
Налог на имущество	Диффер. ставка 0,1 – 2	Диффер. ставка 0,05 – 1,5	Диффер. ставка ≤ 2,2

Источник. Составлено по данным [13; 14; 16].

ями экономических систем (соотношением конъюнктурной (сырьевой) и структурной (промышленной) составляющей), а также продвинутостью экономических реформ. Особенностью является наличие пониженной ставки НДС в 10% в Республике Беларусь и Российской Федерации на группы товаров социального значения.

Ставки акцизов в государствах – членах Таможенного союза ежегодно утверждаются правительствами Сторон. При этом в России принят переходный период с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2013 г. с ежегодным увеличением ставок акцизов на товары в основном на 20 – 30%, а по отдельным товарным позициям (например, сигареты без фильтра) – почти в 2 раза. В Казахстане отдельные положения Налогового кодекса, устанавливающие ставки акцизов, приостановлены до 1 января 2012 г. При этом в указанный период ставки акцизов на спирт и спиртосодержащую продукцию, производимые в Республике Казахстан и импортируемые из государств – членов Таможенного союза, ниже ставок акцизов, установленных на аналогичные товары, импортируемые из государств, не являющихся членами Таможенного союза.

Таким образом, следует еще раз подчеркнуть, что величина ставок налогов не может быть реальным индикатором конкурентоспособности товаров, производимых в отдельных государствах Таможенного союза, и привлекательности инвестиционных режимов. В связи с этим надо выделить те составляющие, которые влияют на оценку налогообложения. На наш взгляд, оценку конкурентоспособности налоговой системы следует проводить со следующих позиций:

- уровень налогообложения экономики в целом и ее отдельных хозяйствующих субъектов;
- уровень трудозатрат (налоговых издержек) на ведение бизнеса;
- уровень государственного налогового администрирования.

Уровень налогообложения (налоговая нагрузка) представляет собой показатель реального изъятия добавленной стоимости

и демонстрирует бизнесу его возможности в использовании оставшихся ресурсов. В 2011 г. уровень налогообложения в государствах ТС характеризовался следующими данными (табл. 5).

Таблица 5

Уровень налоговой нагрузки в странах Таможенного союза в 2011 г., % к ВВП

Доходы	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Российская Федерация
Всего	41,9	32,2	39,8
В том числе:			
налоговые доходы	26,8	26,9	30,5
ФСЗН	10,8	1,0	6,6
прочие	4,3	4,3	2,7

Источник. [4. С. 29].

Следует также отметить, что каждое государство в анализе уровня налогообложения использует свои подходы, что, естественно, не создает однородности при проведении межстрановых сравнений. Так, Минфин России в 2011 г. оценил уровень налогообложения (с социальными платежами) в размере 35,6%, а без учета доходов от нефтегазовой отрасли – 25,5% [6]. Казахстан, оценивая нагрузку на реальный сектор, указывает цифру в размере 20% [16]. В Беларуси налоговая нагрузка на экономику (без учета взносов в ФСЗН и доходов от внешнеэкономической деятельности) составила 21,3% [5]. Необходимость оценки уровня налоговой нагрузки от вида доходов (конъюнктурных и структурных) пояснялась ранее. Минфин России, комментируя общий уровень налоговых изъятий, подчеркивает, что «высокий уровень налоговых доходов бюджетов в периоды благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры сам по себе не является характеристикой высокой налоговой нагрузки, а снижение доходов в период неблагоприятной конъюнктуры не свидетельствует о низком уровне налогов в стране. Однако как налоговая система, так и система бюджетного планирования в этих условиях должны быть сконструированы таким образом, чтобы сберечь «избыточные» доходы в благоприятные периоды с целью финансирования бюджетного дефицита в неблагоприятные периоды» [7].

В целом, показатель налоговой нагрузки на национальную экономику дает довольно общее представление об уровне

изъятия для конкретного налогоплательщика и даже для всей отрасли. Это связано с наличием значительного количества налоговых льгот и преференций в отдельных приоритетных для государства отраслях, либо видах деятельности, либо специально созданных льготных территориях с автономным режимом налогообложения. Так что уровень налогообложения даже в пределах единого экономического пространства отдельного государства отнюдь не однороден.

В подтверждение можно привести, например, такие примеры. В Беларуси удельный вес налогов в выручке от реализации (без социальных платежей и подоходного налога) в разрезе отдельных отраслевых министерств в 2011 г. составлял: Белгоспищепром – 17,6%, Белнефтехим – 7,8, Минтранс – 8,1, Минпром – 2,7, Минсельхозпрод – 0,4% [4. С. 28].

Если рассматривать в разрезе конкретных видов деятельности, то основные виды экономической деятельности, формирующие налоговую базу белорусского бюджета (около 90%), составляют обрабатывающая промышленность – 32%, торговля, ремонт автомобилей и бытовое обслуживание – 18,7, транспорт и связь – 17,0, строительство – 7,5, операции с недвижимостью и аренда – 5,7, производство и распределение энерго-ресурсов – 3,7, финансовая деятельность – 3, услуги здравоохранения и образования – около 3% [3]. То есть не производство, а переработка, торговля и услуги занимают значительный удельный вес в общем объеме налоговых поступлений.

Более конкретным с точки зрения налогоплательщика является показатель, определяющий трудозатраты на ведение бизнеса. Наиболее популярной является оценка индикатора (совокупного показателя) «Налогообложение», проводимая по методологии Всемирного банка для отчета «Ведение бизнеса».

Структура отчета «Ведение бизнеса» по показателю «Налогообложение» включает налоги и обязательные отчисления, которые предприятие средних размеров должно уплатить в соответствующем году, а также административное бремя, связанное с уплатой налогов и производством отчислений. То есть применение этой методологии рассчитано на конкретного субъекта хозяйствования, а не

на отрасль или государство, и позволяет потенциальному инвестору сравнивать условия налогообложения.

В число рассматриваемых налогов и отчислений входят:

- налог на прибыль или на доходы корпораций;
- отчисления на социальное обеспечение и налоги на рабочую силу, уплачиваемые работодателем, налоги на собственность;
- налоги на передачу собственности;
- налог на дивиденды;
- налог на прирост стоимости капитала;
- налог на финансовые операции;
- налоги на сбор отходов;
- налоги на транспортные средства и дорожные налоги;
- любые другие мелкие налоги или сборы.

В отчете «Ведение бизнеса» налоги и отчисления, уплачиваемые стандартной компанией, а также сложность системы соблюдения налогового законодательства в стране оцениваются с помощью определенного сценария, основанного на финансовой отчетности и предположениях о проведенных за год операциях. (Здесь еще раз необходимо подчеркнуть, что хотя оценивается единичный плательщик, конкретные условия его хозяйственной деятельности заранее заданы и, естественно, не учитывают специфику инвестора, а также возможные льготы и преференции.)

Для оценки индикатора собирается информация о частоте подачи отчетности и платежей, а также о времени, которое необходимо для соблюдения налогового законодательства в стране. Чтобы обеспечить сопоставимость данных по разным странам, используется ряд предположений о компании, налогах и отчислениях.

Для расчета суммарной налоговой ставки учитываются только налоги, бремя которых фактически несут компании. Так, например, НДС не учитывается в общем количестве платежей и уровне нагрузки, поскольку он не влияет на расчет прибыли компании, т. е. не отражен в бухгалтерском отчете о прибыли и убытках. В то же время НДС учитывается в показателях, связанных с соблюдением установленных требований

(показатель времени и затрат), поскольку он увеличивает бремя соблюдения норм, установленных налоговой системой.

В докладе «Ведение бизнеса-2013» Республика Беларусь по показателю «Налогообложение» находится на 129 месте, Россия – на 64, Казахстан – на 17 месте. Хотя Беларусь значительно улучшила свои позиции (2 года назад занимала 183, последнее место), и в первую очередь благодаря сокращению количества налогов и электронному декларированию, ее позиции по индикатору «Налогообложение» далеко не конкурентоспособны.

Позиции Беларуси по отдельным индикаторам, формирующим налоговый климат, по отношению к странам – членам Таможенного союза представлены в табл. 6.

В то же время следует отметить, что рейтинги стран, приведенные в докладе «Ведение бизнеса», сами по себе могут показаться неожиданными. Так, страны, демонстрирующие высокие темпы развития и привлекающие большие объемы инвестиций, могут оказаться на более низких местах по сравнению со странами, развивающимися менее динамично. Такое положение отражает различия в приоритетах тех или иных направлений регулирования предпринимательской деятельности для правительств этих стран и их особенности.

Показательным является пример такого индустриально развитого государства, как Япония. По легкости введения бизнеса она занимает 24 место, а по налогообложению имеет далеко не лучший рейтинг – 127 место.

Беларусь по общему индикатору легкости ведения бизнеса находится на 58 месте, Россия – на 112, Казахстан – на 49. В то же время по регистрации собственности и предприятий Республика Беларусь входит в первую десятку мировых экономик. Это еще раз подтверждает, что налогообложение является достаточно важным условием для инвестора, но далеко не единственным и решающим.

Организаторы выведения рейтинга отмечают, что наиболее типичная первая реакция правительств на результаты доклада «Ведение бизнеса» – это сомнения в качестве и актуальности его данных и вопросы относительно методики расчета показателей. Тем не менее такие сомнения приводят к углубленным дискуссиям об актуальности данных исследований и о возможных направлениях реформ системы регулирования предпринимательской деятельности.

Для стран Таможенного союза с целью оценки введения бизнеса и определения равенства условий его осуществления, на наш взгляд, вполне приемлемо разработать свою методику расчета показателя «Налогообложение», основанную на определенном сценарии хозяйственной деятельности с учетом специфики ее осуществления на территории всех стран. Сценарий может основываться на укрупненной экономической классификации видов деятельности, реальном среднем размере существующих предприятий и, в обязательном порядке, учитывать ведение внешнеэкономической деятельности.

В качестве одного из показателей, характеризующих национальное налогообло-

Таблица 6

Сравнение показателя «Налогообложение» по странам Таможенного союза в докладах «Ведение бизнеса-2012 и 2013»

Индикатор	Беларусь		Россия		Казахстан	
	«Ведение бизнеса-2012»	«Ведение бизнеса-2013»	«Ведение бизнеса-2012»	«Ведение бизнеса-2013»	«Ведение бизнеса-2012»	«Ведение бизнеса-2013»
Выплаты, количество	18	10	9	7	7	7
Время, часы	654	338	290	177	188	188
Налог на прибыль, % прибыли	20,2	20,3	8,9	7,1	15,9	15,9
Налог и выплаты на зарплату, % прибыли	39,0	39,0	32,1	41,2	11,2	11,2
Другие налоги, % прибыли	3,5	1,4	5,8	5,8	1,6	1,6
Общая налоговая ставка, % прибыли	62,8	60,7	46,9	54,1	28,6	28,6

Источник. [11].

жение, мы выбрали уровень государственного налогового администрирования. Ни для кого не секрет, что качество контрольной (надзорной) деятельности, методы проведения налоговых проверок, профилактика налоговых правонарушений, в целом средства, которые затрачивает государство на фискальные процедуры, прямо и косвенно влияют на равенство плательщиков в осуществлении экономической деятельности. Прямо – путем усложнения ведения бизнеса из-за дополнительного документооборота, повышенных налоговых рисков за счет значительных налоговых санкций и нестабильности налогового законодательства; косвенно – путем переложения расходов на функционирование налоговых и прочих фискальных служб на плательщиков. В странах – членах Таможенного союза проводится серьезная работа по совершенствованию контрольной деятельности (хотя каждым государством разрабатываются свои методы и приемы), аналогичная работа ведется и в рамках ее осуществления в пределах единой таможенной территории<sup>2</sup>.

***Создание преференциальных режимов налогообложения как инструмент налоговой конкуренции: преимущества и недостатки***

Теория и практика функционирования интеграционных образований позволяют сделать однозначный вывод – неравенство условий хозяйствования является существенным препятствием в создании единого экономического пространства и приносит государству, имеющему менее конкурентоспособную продукцию, серьезные проблемы, связанные как с недополучением доходов в бюджет, так и оттоком инвестиций. В данной ситуации применение налоговой конкуренции является одним из способов выровнять эти условия и «перетянуть» на себя капиталы. И хотя идея налоговой конкуренции противоречит, по сути, идее единого экономического пространства, она существует как в практике (длитель-

ный пример функционирования Евросоюза), так и в теории.

Государства, не имеющие конкурентных преимуществ в сфере сырьевых ресурсов, пытаются их достичь путем снижения транзакционных издержек другими методами, например льготным налогообложением и привлекательными условиями для бизнеса.

Попытаемся спроецировать эту ситуацию на Республику Беларусь. Анализ, проведенный выше, показал, что по позиции «Налогообложение» республика пока отстает от соседей по Таможенному союзу как по общему уровню налоговой нагрузки, так и по оценке ведения бизнеса (методика Всемирного банка). Насколько эта ситуация реально отражает действительность?

В первую очередь, следует отметить, что, несмотря на упрощение налоговой системы (сокращение количества налогов, ставок, сроков уплаты и упорядочивание налоговых льгот) наряду с налоговым законодательством прямого действия – Налоговым кодексом, появилось достаточно обширное правовое поле, обеспечивающее льготные условия налогообложения путем реализации соответствующих Декретов и Указов.

Так, например, к законодательным актам наиболее широкого действия можно отнести: Декреты Президента Республики Беларусь от 28.01.2008 г. № 1 «О стимулировании производства и реализации товаров (работ, услуг)» и от 20.12.2007 г. № 9 «О некоторых вопросах регулирования предпринимательской деятельности в сельской местности». В соответствии с ними предусматривается в отношении плательщиков, зарегистрированных в населенных пунктах с численностью населения не более 50 тыс. чел., а также сельских населенных пунктах и реализующих товары (работы, услуги) собственного производства, в том числе высокотехнологические (наукоемкие), полное освобождение от уплаты налога на прибыль (подходного налога), налога на недвижимость, государственной пошлины, а также от обложения ввозными таможенными пошлинами и НДС товаров (технологическое оборудование), ввозимых на территорию Республики Беларусь в качестве вклада в уставный фонд. В 2011 г.

<sup>2</sup> Проблемы оценки расходов государства на осуществление фискальных мероприятий и их результативности являются чрезвычайно актуальными и дискуссионными и в этой статье не рассматриваются.

данными преференциальными режимами налогообложения воспользовались 702 организации и 793 индивидуальных предпринимателя [2], что составляло менее 1% от всего количества плательщиков. С 1 июля 2012 г. вступил в силу Декрет Президента Республики Беларусь от 07.05. 2012 г. № 6 «О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности», значительно расширяющий круг плательщиков, имеющих право применения вышеназванных преференций на территории Республики Беларусь.

В целях привлечения национальных и иностранных инвесторов в сферу производства также принят Декрет Президента Республики Беларусь от 6 августа 2009 г. № 10 «О создании дополнительных условий для инвестиционной деятельности в Республике Беларусь», которым предусмотрено освобождение инвесторов, заключивших с Республикой Беларусь инвестиционные договоры от: земельного налога или арендной платы; отчислений в инновационные фонды; НДС и налога на прибыль, возникающих в связи с безвозмездной передачей объектов в собственность инвестора для целей реализации инвестиционного проекта [2].

Следует отметить, что в Беларуси есть также практика привлечения инвестиций через создание специальных анклавов, применяющих преференционные налоговые режимы: свободные экономические зоны (СЭЗ) и парк высоких технологий (ПВТ).

В республике действует 6 свободных экономических зон, в которых по состоянию на 1 января 2012 г. зарегистрировано 524 резидента. Резиденты СЭЗ имеют преференции по налогу на прибыль (льгота на 5 лет, впоследствии налог взимается в размере 50% от общеустановленной ставки), налогу на недвижимость, ставка НДС уменьшена на 50%.

ПВТ ориентирован на развитие инноваций. Его резиденты осуществляют деятельность исключительно в сфере создания программного обеспечения информационных систем, а также в области естественных и технических наук (научно-исследовательские, опытно-конструкторские, опытно-технологические работы).

Резиденты не уплачивают: налог на прибыль, НДС, налог на недвижимость по зданиям и сооружениям, расположенным на территории ПВТ. Доходы физических лиц от резидентов парка облагаются по пониженной ставке 9%. С доходов, получаемых от резидентов парка иностранными компаниями по долговым обязательствам, роялти, лицензиям и в виде дивидендов, налог взимается в размере, не превышающем 5%. По состоянию на 1 января 2012 г. в качестве резидентов ПВТ осуществляли предпринимательскую деятельность 104 организации и 2 индивидуальных предпринимателя.

В целом, количество субъектов, пользующихся такими преференциальными режимами, незначительно – не более 2% от всех субъектов хозяйствования. Сложно объяснить причину такой незаинтересованности инвестора в использовании практически беспрецедентных налоговых льгот, но одним из немногих факторов, на наш взгляд, является низкая информированность об их применении (особенно для иностранного инвестора) и срочный характер (на время действия декрета). То есть можно отметить, что пока этот механизм не заработал в полной мере. В свою очередь, следует отметить, что и соседи по Таможенному союзу также имеют преференциальные режимы налогообложения на отдельных территориях. В Казахстане это специальные экономические зоны: «Астана – новый город», «Национальный индустриальный нефтехимический технопарк», «Морпорт Актау», «Парк информационных технологий», «Онтүстік», «Бурабай». В России особые экономические зоны созданы практически во всех регионах.

Закон об особых экономических зонах – территориях с благоприятным для бизнеса налоговым и таможенным режимом – появился в России в 2005 г. С 2007 г. на законодательном уровне есть возможность создания ОЭЗ портового типа. Кроме этого, существуют и льготные преференциальные налоговые режимы для инновационных парков, таких, например, как известный инновационный центр (инноград) «Сколково». Налоговый и правовой режим иннограда регулируется Федеральным законом Российской Федерации N 244-ФЗ

«Об инновационном центре «Сколково». Применяются нулевые ставки налогов на прибыль, на имущество организаций и на землю; платеж на обязательное социальное страхование составляет 14% (вместо действующей общей ставки в 34%); разрешена добровольная уплата НДС.

Российское некоммерческое партнерство «Ассоциация технопарков в сфере высоких технологий» объединяет следующие субъекты инновационной деятельности, имеющие льготные налоговые режимы:

- Нижегородская область – «ИТ-парк Анкудиновка»;
- Республика Мордовия – «Технопарк Мордовия»;
- Самарская область – «Жигулевская долина»;
- Калужская область – «Технопарк Обнинск»;
- Пензенская область – «Технопарк высоких технологий»;
- Тюменская область – «Западно-Сибирский инновационный центр»;
- Кемеровская область – «Кузбасский технопарк»;
- Новосибирская область – «Академгородок Новосибирского научного центра РАН/Технопарк Новосибирского Академгородка»;
- Республика Татарстан – «Технополис Химград» и «ИТ-парк».

Возникает очевидный вопрос, насколько наша республика в состоянии конкурировать с этими государствами в сфере создания зон преференциального налогообложения? Очевидно, что наши конкурентные преимущества находятся в других областях: человеческого капитала, развитой транспортно-инфраструктурной сети, выгодном географическом положении и др.

На сегодняшний день имеются небольшие резервы в области создания благоприятного налогового климата, но, в основном, это касается не столько снижения налоговых ставок, сколько расширения налоговой базы путем сокращения неэффективных налоговых льгот, совершенствования административных процедур, за счет прозрачности и стабильности налогового законодательства. Есть, конечно, и варианты, лежащие в плоскости межгосударственных

отношений и ограничивающих налоговую конкуренцию (особенно недобросовестную) путем принятия совместных решений по нижнему пределу налоговых ставок на общей территории<sup>3</sup>.

\* \* \*

Таким образом, подводя итог сравнительной оценки налоговых систем в странах ЕС и Таможенного союза, следует отметить в отношении ТС следующее:

- унификация косвенных налогов (механизма исчисления, взимания, возврата и т. п.) для свободного движения товаров на единой таможенной территории ТС обеспечена, однако налоговые ставки как по прямым, так и косвенным налогам существенно отличаются;
- налогообложение как один из базовых факторов ценообразования и выбора инвестирования существенно влияет на ведение национального бизнеса и создает неравенство условий хозяйствования;
- уровень национального налогообложения не может основываться только на размерах налоговых ставок. Для его реальной оценки и влияния на бизнес необходимо учитывать комплекс показателей:
  - уровень налогообложения экономики в целом и ее отдельных хозяйствующих субъектов;
  - уровень трудозатрат (налоговых издержек) на ведение бизнеса;
  - уровень государственного налогового администрирования;
- общий показатель налоговой нагрузки на национальную экономику дает недостаточное представление об уровне изъятия для конкретного налогоплательщика и даже для отрасли в целом. Это связано с наличием значительного количества налоговых льгот и преференций в отдельных приоритетных для государства отраслях, либо видах деятельности, либо специально созданных льготных территориях с автономным режимом налогообложения;
- возможность сравнительного анализа налоговых систем ограничена спецификой формирования национальных консолидированных бюджетов, разными подходами к оп-

<sup>3</sup> ЕС использовал этот механизм, ограничив право государств на уменьшение налоговых ставок НДС ниже 15%.



ределению налоговых и социальных платежей, что требует выработки единого подхода к отражению государственных финансов;

- для определения условий ведения бизнеса в пределах Таможенного союза приемлемо разработать внутреннюю методику расчета показателя «Налогообложение», основанную на определенном сценарии хозяйственной деятельности с учетом специфики ее осуществления на территории всех стран;

- страны, входящие в Таможенный союз, имеют разный резерв в формировании доходов (в том числе и от ресурсных (конъюнктурных)) платежей и, как следствие, разные возможности в снижении налоговых ставок для привлечения инвестора и активизации бизнеса. Неравные стартовые условия, обеспечивающие налоговую конкуренцию, не разрешаются взаимными соглашениями и договорами;

- применение преференциальных режимов налогообложения не является панацеей в борьбе за плательщика. Эта возможность доступна для каждого государства, входящего в Таможенный союз, и преимуществами обладают те, которые имеют достаточные ресурсы для их установления без существенных потерь бюджета. Наряду с возможностью привлечения инвестора, преференциальные режимы создают ряд негативных последствий: усложнение и, как следствие, непрозрачность законодательства; неравные условия для плательщиков на территории национального экономического пространства; вероятность мошенничества и коррупционных проявлений; усложнение администрирования и т. п.

- сглаживание налоговой конкуренции и обеспечение равенства в условиях хозяйствования в пределах единого экономического пространства возможно обеспечить путем:

- поиска внутренних национальных резервов в улучшении налогового климата для хозяйствующих субъектов и населения;
- принятия совместных решений органами Таможенного союза, устанавливающих

нижний предел налоговых ставок на общей территории.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Договор о Таможенном союзе и едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 года*. Режим доступа: [http://www.tsouz.ru/Docs/IntAgrmnts/Pages/Dogovor\\_26021999.aspx](http://www.tsouz.ru/Docs/IntAgrmnts/Pages/Dogovor_26021999.aspx)
2. *Инвестиционная привлекательность Республики Беларусь через призму налогового законодательства*. Режим доступа: <http://nalog.gov.by/ndok/razyasneniya/>
3. *Итоги работы МНС РБ за 2011 год*. Режим доступа: <http://nalog.gov.by/ndok/>
4. *Кийко Дмитрий*. Сбалансировать бюджет снижением налоговой нагрузки // *Финансы. Учет. Аудит*. 2012. № 3. С. 28.
5. *Налоги в рейтинге и жизни: достижения и перспективы*. Режим доступа: <http://nalog.gov.by/ndok/publikacii/c3c09a74658970c2.html>
6. *Обзор налогового режима нефтегазовой отрасли России 2010–2011*. Режим доступа: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OG-Tax-guide-2010-RU>
7. *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов*. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/review/1149601.html>
8. *Шувалова Е.Б.* Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практ. пособие / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010.
9. *Willi Leibfritz, John Thornton and Alexandra Bibbee*. «Taxation and Economic Performance». Organization for Economic Cooperation and Development, Economics Department // Working Papers. 1997. No 176.
10. *Enrique G. Mendoza and Linda L. Tesar*. «A Quantitative Analysis of Tax Competition V. Tax Coordination Under Perfect Capital Mobility» // Working Paper 9746, National Bureau of Economic Research, May 2003.
11. <http://russian.doingbusiness.org>
12. <http://ec.europa.eu/taxtrends>
13. [www.nalog.gov.by](http://www.nalog.gov.by);
14. [www.roskazna.ru](http://www.roskazna.ru);
15. <http://www.tsouz.ru>
16. [www.salyk.kz](http://www.salyk.kz)
17. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
18. <http://www.minfin.gov.by/rmenu/taxation/>



*Материал поступил 19.11.2012 г.*