
ПРОЦЕСС ГАРМОНИЗАЦИИ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В ЕС: ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

Ю.С. Ранчинская

Российский университет дружбы народов
ул. Миклухо-Маклая, 6, Москва, Россия, 117198

Гармонизационные процессы в ЕС развиваются с середины XX в., причем наиболее существенных результатов удалось достигнуть в области косвенного налогообложения. Однако в последнее время именно координация налоговой политики в сфере налогообложения физических и юридических лиц становится все более актуальной. В статье раскрыты анализ и оценка результатов реализации данных процессов, представляющие интерес для стран других альянсов, прежде всего Таможенного союза, в рамках которого с 1 января 2012 г. будет функционировать единое экономическое пространство.

Ключевые слова: прямые налоги, косвенные налоги, гармонизация, налоговые ставки, параметры налогообложения.

Налоговая политика стран всегда являлась одним из важнейших инструментов макроэкономического регулирования. В условиях углубления интеграционных процессов ее роль проявляется двояко, с одной стороны, налоговая политика всегда рассматривалась и считалась национальным приоритетом конкретного государства. С другой — в случае совместных действий группы стран налоговая политика становится частью единой стратегии налогового развития данного объединения. Гармонизация косвенного налогообложения на сегодняшний день представляется более изученным процессом, в то время как начало гармонизации прямого налогообложения, которое во всех учредительных документах ЕС остается в сфере национального регулирования стран-членов, характеризует качественно новый этап интеграции стран ЕС. В этой связи опыт стран ЕС и развитие гармонизационных процессов именно прямого налогообложения представляет особый интерес для изучения.

Налоговая гармонизация и налоговая конкуренция

До настоящего времени нет единой точки зрения на предмет необходимости ее достижения: одни ученые полагают, что она сдерживает предпринимательскую активность и, как следствие, рост экономики, другие, наоборот, отмечают значимость для поддержания финансовой стабильности. С точки зрения К. Паласа, потребность в согласовании систем налогообложения в национальных или международных рамках не является тенденцией последних десятилетий, а появилась с момента возникновения самих налогов [2. С. 1]. Такая потребность возникла в ответ на появление нового вида конкуренции — налоговой, роль которой с начала XX в. постоянно увеличивалась. На том этапе уровень налогообложения в первую очередь являлся определяющим при решении вопроса о размещении производства. По мере расширения деятельности компаний, их транснационализации значение этого вопроса лишь усиливалось.

В самом широком смысле принцип действия налоговой конкуренции практически не отличается от принципов конкуренции на товарных рынках. Устанавливая более низкие налоговые ставки, страны обеспечивают «переток» налогоплательщиков из стран с более высоким налоговым бременем в страны с меньшим уровнем; такой точки зрения придерживался Г. Виннер [7. С. 2]. В исследовании Дж.Д. Вилсона и Д.Е. Уилдасина налоговая конкуренция определена как «независимое установление налогов и сопутствующих параметров независимыми правительствами, в результате которого происходит перераспределение налогов в «регионе» между данными странами» [6. С. 3].

Как у любого экономического явления, у налоговой конкуренции можно отметить как позитивные, так и негативные характеристики. С точки зрения налогоплательщика, безусловно, складывается наиболее благоприятная ситуация. Поскольку уровень налогообложения, стабильность налоговой системы, отсутствие тенденции к повышению налогов являются факторами, влияющими на принятие решений субъектом налоговых отношений, то снижение ставок в одной стране (при неизменности ставок в других странах) приведет к росту мобильности факторов производства в целом.

Вместе с тем подобные действия будут способствовать установлению неоптимального уровня налогообложения, возможен риск установления преференциального режима при налогообложении нерезидентов, что в конечном итоге может негативно повлиять на доходы государственного бюджета, привести к снижению социальных расходов, оттоку капитала и замедлению экономического роста.

Одним из инструментов противодействия негативным последствиям налоговой конкуренции стало усиление координации налоговых политик, которое приобрело особую роль в интеграционных процессах, в первую очередь в Европе, и получило название налоговой гармонизации. Например, П. Кругман и Р. Болдуин уравнивают гармонизацию с унификацией, определяя ее как «установление одинаковых налоговых ставок» [1]. Аналогичной точки зрения придерживается Д. Митчелл, который определяет налоговую гармонизацию как ситуацию, в которой «к налогоплательщику применяются одинаковые налоговые ставки вне зависимости от того, где он работает, осуществляет сбережения, приобретает или инвестирует» [2. С. 3].

В исследовании А.Д. Каграманяна налоговая гармонизация трактуется как «сближение (конвергенция) налоговых систем стран, участвующих в этом процессе, прогрессирующая унификация налогового законодательства стран, согласование или своей налоговой политики, либо проведение общей (единой) налоговой политики, делегирование национальными правительствами части налогового суверенитета наднациональным органам интеграционного объединения» [8. С. 63]. Отдельные авторы используют термин «гармонизация» применительно к какому-либо аспекту налоговой сферы — законодательству, ставкам и т.д. Так, М.Р. Пинская, выделяя такой аспект гармонизации, как гармонизация налоговых отношений, отмечает, что ее целью является перераспределение финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ [9. С. 22]. Налоговая гармонизация нами понимается как сложный и закономерный процесс, обусловленный глобализацией

и усилением интеграционных связей между странами и включающий в себя гармонизацию всех аспектов налогообложения по базовым налогам в целях поддержания стабильности и достижения роста экономик, устранения дискриминации и двойного налогообложения, а также минимизации рисков нарушения налогового законодательства.

На практике процессы налоговой гармонизации приобрели особое значение в рамках Европейского союза (ЕС), хотя в соответствии с учредительными договорами ЕС налоговая политика остается частью суверенной национальной политики. Именно поэтому основной целью налоговой гармонизации стала минимизация потенциально негативных изменений налоговых политик отдельных стран-членов. При этом основной функцией налоговой системы остается фискальная, обеспечивающая поступление достаточного уровня бюджетных доходов.

Наибольший прогресс в странах ЕС был достигнут в области гармонизации косвенных налогов: НДС и акцизов. Во-первых, это связано с особенностями интеграционных этапов. В процессе формирования зоны свободной торговли и таможенного союза косвенные налоги при перемещении товаров и услуг являются более значимыми для налогоплательщиков. Во-вторых, интеграционное объединение ЕС начиналось с выработки единой политики по производству и реализации определенных товаров, что также объективно не предполагало затрагивания прямых налогов. В-третьих, в Европе в тот период времени доля косвенных налогов всегда была выше доли прямых в общем объеме налоговых поступлений: в 1972 г. лишь 26,5% налоговых доходов приходилось на долю прямых налогов [2. С. 6]. За прошедший период это соотношение немного изменилось: в 1999 г. в Германии на долю прямых налогов приходилось 45% налоговых доходов (для сравнения: в США аналогичный показатель достигает 70—75%), в 2009 г. в среднем в ЕС доля прямых налогов составила 32,4% [5. С. 305]. В-четвертых, до применения принципа свободного перемещения факторов производства мобильность капитала, рабочей силы в рамках Европы была относительно невысокой, на практике это означало незначительное число случаев двойного налогообложения, что позволяло уделять этому вопросу меньше внимания.

Развитие процесса гармонизации прямых налогов в ЕС

В настоящее время в ЕС деятельность Европейской комиссии (ЕК) в области гармонизации прямого налогообложения становится более интенсивной, этому способствовал и финансовый кризис 2008 г., что обусловлено как существенным возрастанием роли ТНК, ростом сделок по слияниям и поглощениям, так и увеличением количества иностранных компаний в национальных экономиках.

Вопросы гармонизации прямого налогообложения начали рассматриваться еще в 1960-х гг. Основой стал отчет комиссии под руководством профессора Ф. Ньюмарка, в котором предлагалось частично гармонизировать систему корпоративного налогообложения, а также ограничить величину налоговых ставок. Однако в этот период при формировании системы прямого налогообложения преобладали фискальные задачи, в результате чего ставки по корпоративному налогу в некоторых странах достигали (или превышали) 50% [5. С. 40].

В 1975 г. Комиссией был опубликован проект директивы, в котором содержались предложения по ограничению диапазона налоговых ставок между 45 и 55%. Но и данное предложение было отвергнуто странами ЕС как недостаточно обоснованное. К 1980 г. в Отчете о возможной конвергенции налоговых систем (СОМ(80)139) указывалось, что любая попытка гармонизации прямых налогов не достигнет своих целей. Налоговые системы в части налогообложения компаний и граждан (в части налогообложения дивидендов) различались по всем параметрам: налоговой базой, ставками, подходами к определению тех или иных параметров, льготами.

В качестве позитивной тенденции корпоративного налогообложения был осуществлен переход к так называемой зачетной системе налогообложения прибыли и дивиденда. Согласно этому подходу налог, уплаченный с величины распределенной прибыли, может полностью или частично быть возмещен при налогообложении дохода гражданина в виде дивиденда. В 1979 г. лишь две страны (Люксембург и Нидерланды) придерживались классической системы, при которой корпоративным налогом облагалась вся величина прибыли, дивиденд облагался налогом на доходы граждан, в результате происходило двойное налогообложение дивидендов. Также наблюдалось существенное различие в подходах к налогообложению дивидендов — помимо различий в ставках, во Франции, Ирландии и Великобритании действовал, по сути, преференциальный режим налогообложения дивидендов. Именно подобными различиями обуславливалась, с одной стороны, необходимость гармонизации прямого налогообложения, с другой — сложности, возникавшие при согласовании параметров гармонизации (объекта налогообложения, системы льгот, величины ставок и т.д.).

В качестве основных направлений сближения систем прямого налогообложения предлагались следующие меры:

— ускоренный период амортизации, используемый в Бельгии, ФРГ, Ирландии, Италии и Великобритании (в Великобритании и Ирландии для определенных активов была возможна 100% амортизация в течение первого года эксплуатации);

— увеличение расходов, учитываемых при налогообложении, при осуществлении инвестиционной деятельности (Бельгия);

— неограниченный период переноса убытков, полученных в первый год существования компании (Бельгия);

— вычет из налогооблагаемой прибыли части доходов, полученных в результате деятельности в депрессивных, неблагополучных регионах страны (по примеру Бельгии, Франции, ФРГ, Ирландии);

— учет расходов в полном объеме, осуществленных на начальном этапе реализации инвестиционных проектов (по примеру Люксембурга) и т.д.

В начале 1990-х гг. можно было выделить два дополнительных фактора, предопределивших развитие гармонизационных процессов прямых налогов:

— переход к единому рынку с 1 января 1993 г. (т.е. применение принципа свободного перемещения товаров, капитала, рабочей силы);

— изменение внешней среды: появление электронной торговли, увеличение числа сделок по слияниям и поглощениям в рамках ЕС.

Кроме того, доля прямых налогов в ВВП удвоилась с 8,9% в 1970 г. до 13,2% в 1990 г., а в структуре налогов выросла с 26,5% в 1970 г. до 33,1% в 1990 г. (в среднем по ЕС). Именно в этот период были приняты первые директивы, регулирующие подходы к гармонизации прямого налогообложения: Директива о слияниях (90/434/ЕЕС), Директива о налогообложении дочерних и материнских компаниях (90/435/ЕЕС) и Арбитражная конвенция (90/436/ЕЕС).

В 1992 г. был опубликован Отчет независимых экспертов по вопросам корпоративного налогообложения, подготовленный группой экономистов во главе с бывшим министром финансов Нидерландов О. Рудингом. В этом документе подчеркивалось, что существенные различия налоговых систем должны быть ликвидированы, обосновывалась необходимость установления единых налоговых ставок и подходов к налогообложению. Комиссией были приняты основные положения, характеризующие процесс гармонизации прямого налогообложения в ЕС:

— ликвидация двойного налогообложения при трансграничных операциях физических лиц;

— эквивалентное корпоративное налогообложение материнских и дочерних компаний вне зависимости от формы образования юридического лица;

— налогообложение различных видов слияний и поглощений внутри ЕС.

В 1996—1997 гг. был принят Кодекс поведения в корпоративном налогообложении. В настоящее время действуют четыре директивы, прямо регулирующие вопросы прямого налогообложения: директива № 90/435 для регулирования вопросов налогообложения материнских и дочерних компаний, директивы № 2003/48/ЕС и 2003/49/ЕС, посвященные вопросам налогообложения доходов в виде процентов, а также директива № 2003/49/ЕС, регламентирующая устранение двойного налогообложения процентов и роялти.

Несмотря на то, что некоторые предложения комиссии Рудинга были отвергнуты (в частности, установление коридора налоговых ставок (от 30 до 40%)), в период с 1995 по 2000 гг. в среднем по ЕС-16 снижение ставки составило 12% [4. С. 136]. В целом, с середины 1990-х гг. снижение ставки корпоративного налога обеспечивалось действиями «новых» стран-членов, например Болгарии, которая после вступления в ЕС снизила ставку сразу на треть. Аналогичная тенденция наблюдалась и при налогообложении доходов граждан ЕС: с 1995 г. по 2010 гг. ставка налога уменьшилась на 8% (в частности, Болгария снизила ставку за рассматриваемый период на 40%).

Современные тенденции гармонизации прямого налогообложения

При рассмотрении возможностей гармонизации прямых налогов необходимо учитывать их большую по сравнению с косвенными налогами зависимость от экономических циклов. Так, в 2008 г. снижение поступлений от прямых налогов (уровень поступлений налогов в 2007 г. принимается за 100) составило 6,5%.

Во время кризиса в странах ЕС наблюдались две разнонаправленные тенденции использования налоговых ставок. Если говорить о ставке корпоративного на-

лога, то в некоторых странах она снижалась (например, в Греции, Латвии, Люксембурге и т.д.), но в большей степени правительства расширяли возможности компаний по учету расходов, переносу убытков и т.д.

Обратная тенденция наблюдалась при налогообложении доходов граждан: в «старых» странах ЕС произошло увеличение ставок, в то время как в странах Восточной и Центральной Европы ставки были снижены, например, в Венгрии снижение составило 24% (с 40 до 16%). Снижение налоговых ставок по прямым налогам применялось гораздо реже, чем изменения в расчете налоговых баз. Во-первых, изменения налоговых ставок в большей степени уменьшают доходы бюджета, нежели изменения в других параметрах налога. Во-вторых, эти меры в большей степени нацелены на определенную группу налогоплательщиков. Например, предоставление дополнительных налоговых вычетов увеличивает располагаемый доход части населения с самыми низкими доходами. Наконец, вычеты, предоставляемые при приобретении жилья, замедлили падение на рынках недвижимости.

С конца 1990-х гг. в докладах ЕК было отмечено, что налоговые системы стран ЕС конкурируют между собой абсолютно по всем параметрам. Кроме того, рост доли электронной торговли, увеличение числа слияний и поглощений изменили внешнюю среду деятельности европейских компаний, в результате чего был сделан вывод о необходимости применения единого подхода при налогообложении компаний на территории ЕС.

С 2010 г. ЕК начала разработку единой базы корпоративного налогообложения, одновременно разрабатывая единую модель налогообложения малых и средних компаний. Компаниям предложен единый европейский подход для расчета налогооблагаемой базы по корпоративному налогу, при этом не ущемляются права правительств по установлению корпоративной ставки. В рамках этой концепции предлагается утвердить единые параметры налогообложения: налоговый период (налоговым периодом предлагается считать 12 последующих месяцев), единый перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения, стоимость основных средств, принципы признания расходов и доходов, оценки стоимости активов и обязательств.

Для налогообложения малых и средних компаний предполагается введение единых требований для отнесения компаний к данной категории налогоплательщиков (количество сотрудников должно быть меньше 250 человек; оборот — до 50 млн евро и (или) валюта баланса — до 43 млн евро), а также нового порядка налогообложения прибыли: она будет облагаться по тем ставкам, которые предусмотрены в стране получения прибыли.

Наименьший прогресс достигнут в области гармонизации налогообложения граждан. Основное внимание в этом вопросе уделяется минимизации возможностей сокрытия налогов, а также ликвидации двойного налогообложения.

В основном деятельность ЕК осуществляется в двух направлениях: регулирование налогообложения дивидендов и пенсионных накоплений (так как в большей степени они осуществляются посредством размещения средств через инвестиционные фонды).

Для обложения дивидендов в странах ЕС используется шедулярная модель (когда доход делится на определенные интервалы, к каждому из которых применяется соответствующая ставка) или модель условного исчисления (налоги, уплаченные в одной стране, учитываются при налогообложении в другой).

Для оценки результативности и уровня налоговой гармонизации предлагаем использовать показатели, характеризующие разброс налоговых ставок по группе анализируемых стран — абсолютные (абсолютный размах вариации, среднее линейное отклонение, среднеквадратическое отклонение) и относительные (относительный размах вариации, линейный коэффициент вариации, коэффициент вариации).

С учетом предложенных показателей нами была проведена оценка уровня налоговой гармонизации стран ЕС, где по корпоративному подоходному налогу проявилась отрицательная динамика: коэффициент относительного размаха вариации и коэффициент вариации повысились в 2011 г. по сравнению с 2000 г. Данная тенденция имеет место как в группе ЕС-15, так ЕС-27, что обусловлено существенным снижением ставок в отдельных государствах (более чем в 2 раза) — Болгарии, Германии, Греции, Ирландии, Кипре (табл. 1).

Таблица 1

**Динамика средних статистических показателей оценки
уровня гармонизации налоговых ставок стран ЕС в 2000—2011 гг.**

Показатель	Налог на прибыль		Налог на доходы физических лиц	
	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.
Абсолютный размах вариации, %	27,6 (32)	20,83 (25)	20,6 (35,6)	13,0 (47,0)
Среднее линейное отклонение	4,8 (5,35)	4,18 (6,05)	5,94 (7,71)	5,07 (11,6)
Среднеквадратическое отклонение	6,43 (6,73)	5,78 (7,19)	6,85 (9,6)	6,38 (13,3)
Относительный размах вариации	0,78 (1,00)	0,83 (1,16)	0,41 (0,80)	0,28 (1,30)
Линейный коэффициент вариации	13,6 (16,8)	16,7 (28,0)	11,7 (17,2)	11,0 (31,9)
Коэффициент вариации, %	17,7 (21,1)	23,13 (33,3)	13,55 (21,4)	13,9 (36,7)

Источник: рассчитано автором.

Примечание. По странам ЕС показатели рассчитаны исходя из «старого» и «нового» (в скобках) количества стран.

Похожая ситуация сложилась в странах ЕС и по налогу на доходы граждан. Благодаря снижению ставок подоходного налога средняя ставка по группе ЕС-15 сократилась за период на 11%, по ЕС-27 — на 18%, причем в странах ЕС-15 проявились две тенденции:

- 1) средняя ставка по налогу изменилась незначительно — снизилась на 8%;
- 2) произошло существенное выравнивание налоговых ставок — абсолютный размах вариации сократился более чем на треть, относительный размах вариации — на треть.

В группе ЕС-27 в связи с резким снижением в отдельных странах ставок подоходного налога с физических лиц (в Болгарии в 4 раза, на Кипре — на 25%, в Литве, Румынии, Словакии и Чехии — более чем в 2 раза) некоторые показатели вариации демонстрируют снижение уровня гармонизации налоговых ставок (табл. 2).

Динамика уровня гармонизации налоговых ставок стран ЕС-27 в 2000—2011 гг.

Показатель	Налог на прибыль		Налог на доходы физических лиц	
	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.
Относительный размах вариации	Низкий	Низкий	Средний	Незначительный
Коэффициент вариации	Низкий	Незначительный	Низкий	Незначительный

Источник: рассчитано автором.

В целях достижения большей согласованности налоговой политики странам ЕС необходимо достичь единой позиции по применению корпоративного налога и налога на доходы граждан, являющихся, по мнению членов Европейской комиссии, одним из наиболее существенных препятствий функционирования единого рынка.

Таким образом, несмотря на длительный процесс гармонизации странами ЕС прямых налогов существенных результатов достигнуть пока не удалось. Если в предыдущие периоды это было связано с отсутствием объективных экономических факторов, то в ближайшие несколько лет эти планы оказывают существенное влияние антикризисные программы стран ЕС, что также затормозит развитие инициатив ЕК. Вместе с тем необходимо отметить, что даже в условиях отсутствия на первоначальном этапе законодательных документов параметры прямого налогообложения гармонизировались. При этом до 1990-х гг. больший акцент был сделан на гармонизацию корпоративного налога и элиминирование эффектов двойного налогообложения. В условиях развития электронной торговли, интернационализации бизнеса происходит скорее переход к унификации корпоративного налога, что проявляется в инициативах по установлению единых требований по расчету налоговой базы, а также по деятельности упрощенных режимов. Относительно налогообложения доходов физических лиц можно сделать вывод о большем влиянии прецедентов в Европейском суде, нежели об инициативах ЕК. Именно поэтому вопросы гармонизации, а также координация действия налоговых органов будет являться одной из ключевых задач ЕК на ближайшее время.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] *Baldwin R., Krugman P.* Agglomeration, integration and tax harmonization. Discussion Paper No. 2630, 2000.ec.europa.eu/ taxation_customs — Taxation and customs union — European commission.
- [2] *Mitchell D.J.* The economics of tax competition: harmonization vs. liberalization // Index of economic freedom. — 2004. — P. 12.
- [3] *Pallas C.* Tax Harmonization: The Case of Germany at the Beginning of the Nineteenth Century. http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche_einrichtungen/fb03/ifw/PallasPaper03.pdf.
- [4] Structures of the taxation systems in the European union, 1970—1996.
- [5] Taxation trends in the European Union. 2010.
- [6] *Wilson J.D., Wildasin D.E.* Capital tax competition: bane or boon? <http://davidwildasin.us/pub/Wilson-Wildasin.pdf>.

- [7] *Winner H.* Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data <http://ideas.repec.org/a/kap/itaxpf/v12y2005i5p667-687.html>.
- [8] *Каграманян А.Д.* Процесс гармонизации налогообложения в странах ЕС на современном этапе: Дисс. ... канд. экон. наук. — М., 2000.
- [9] *Пинская Р.М.* Гармонизация налоговых отношений в федеративном государстве: Автореф. дисс. ... докт. экон. наук. — М., 2010.

DIRECT TAXES HARMONIZATION PROCESS IN THE EU: MAIN RESULTS AND TRENDS

Y.S. Ranchinskaya

People's Friendship University of Russia
Miklukho-Maklaya str., 6, Moscow, Russia, 117198

Harmonization processes in the EU have been developing since the mid of the 20th century, the most significant results were achieved in the field of indirect taxation. However, recently the coordination of tax policies on taxation of individuals and entities is becoming increasingly important. In the article the analyses and evaluation of these processes are presented, this experience is important for other unions, first of all, for the Customs Union, in which framework the common market will operate from 1 January 2012.

Key words: direct taxes, indirect taxes, harmonization, tax rates, tax characteristics.