

На правах рукописи



РАНЧИНСКАЯ ЮЛИЯ СЕРГЕЕВНА

**ОСОБЕННОСТИ И ТЕНДЕНЦИИ НАЛОГОВОЙ
ГАРМОНИЗАЦИИ (НА ПРИМЕРЕ СТРАН ЕС, СНГ И ТС)**

**СПЕЦИАЛЬНОСТИ: 08.00.14 – МИРОВАЯ ЭКОНОМИКА
08.00.10 – ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ
ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ**

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Москва – 2012 г.

Диссертация выполнена на кафедре политической экономии экономического факультета Российского университета дружбы народов

Научный руководитель: Кандидат экономических наук, профессор
Исаев Валерий Анатольевич

Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор
Селезнев Александр Захарович,
профессор кафедры международных финансов
Московского государственного института
международных отношений (Университета)
МИД России

Кандидат экономических наук, доцент
Рязанцева Оксана Петровна,
доцент кафедры мировой экономики и
международных финансов Академии труда и
социальных отношений

Ведущая организация: ГОУ ВПО РЭУ им. Г.В. Плеханова

Защита диссертации состоится «01» марта 2012 года в 16.00 на заседании диссертационного совета Д 212.203.15 при Российском университете дружбы народов по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6, зал № 1.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке Российского университета дружбы народов по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

Электронная версия автореферата размещена на сайте <http://www.rad.pfu.edu.ru> и отправлен на сайт ВАК России по адресу referat_vak@mon.gov.ru.

Автореферат диссертации разослан «01» февраля 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного
совета Д 212.203.15 при РУДН,
д.э.н., проф.



Л.В. Шкваря

I. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Восстановление траектории устойчивого развития, в т.ч. в области государственных финансов, представляется важнейшей задачей правительств всех стран в ближайшие годы. Это выдвигает на первый план модернизацию функционирующих налоговых систем, являющихся основой формирования механизма устойчивого экономического роста и источником удовлетворения растущих потребностей государства. В то же время в условиях одновременного воздействия глобализации и усиления конкуренции на рынках товаров, услуг, капиталов, ресурсов необходимо не только грамотное налоговое регулирование экономики, но и максимальное сближение параметров налоговых систем разных государств и их групп, обеспечивающее стабильность финансовых систем, создание равных условий для экономических субъектов, исключение налоговой дискриминации.

Происходящие в настоящее время общемировые процессы обуславливают развитие двух разнонаправленных тенденций – налоговой конкуренции и налоговой гармонизации. Как известно, в разные периоды экономического цикла налоговая политика реализует различные функции, но очевидно, что в период спада и рецессии акцент должен смещаться на стимулирующую и фискальную функции. При этом в условиях сокращения государственных доходов, снижения налоговых баз имеет место усиление налоговой конкуренции между странами, стремящихся за счет установления более низких налоговых ставок и других преференций стимулировать предпринимательскую активность и привлечь иностранные инвестиции. Налоговая гармонизация, усиливающаяся в условиях глобализации, углубления интеграционных процессов и функционирования единых рынков, наоборот, приводит к сближению параметров налоговых систем и реализации согласованной налоговой политики. И если страны ЕС уже достигли определенных результатов в части гармонизации их налоговых систем и политик, то страны СНГ и ТС (Беларусь, Казахстан и Россия) пока находятся на начальном этапе данных процессов. Это требует продолжения исследования форм и инструментов налоговой гармонизации, а также определения вектора развития налоговых систем и политик стран в рамках одной экономической группировки.

Степень разработанности проблемы. Вопросы организации налогообложения и совершенствования налоговых систем всегда являлись предметом исследования ведущих экономистов и практиков. В многочисленных работах представлены разные теоретические и практические подходы к налогообложению и управлению налоговыми отношениями. Диссертационное исследование основано на общих теориях налогов, разработанных выдающимися учеными зарубежной экономической школы: У. Петти, А. Смитом, Д. Рикардо, Дж. Кейнсом, А. Маршаллом, Дж. Миллем, Ш. Монтестье, Ж. Сисмонди, а также российской школы – С.Ю. Витте, Н.И. Тургеневым, И.И. Янжулом и др. Вопросы налоговой конкуренции и налоговой

гармонизации исследованы в работах зарубежных авторов: Д. Бреннана, Д. Бьюкенена, Дж.Д. Вилсона, Э. Дженеба, П. и Р. Масгрейвов, Д. Митчелла и т.д.

Проблемы глобализации и ее воздействия на формирование финансовых ресурсов рассматривали Л.Г. Белова, А.С. Булатов, Н.А. Волгина, Н.П. Гусаков, М.А. Давтян, Г.Г. Дилигенский, Л.Н. Федякина и др.

Раскрытию теоретических и практических вопросов налогообложения современной России посвящены работы Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, Е.Н. Евстигнеева, М.В. Мишустина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, Е.В. Пономаренко, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Т.Ф. Юткиной и др. Влияние налогообложения на процессы рыночных преобразований экономики России представлены в трудах Л.И. Абалкина, А.Н. Брызгалина, А.Е. Викуленко, О.В. Врублевской, С.Ю. Глазьева, А.З. Дадашева, Л.П. Павловой, В.М. Родионовой и т.д.

Вместе с тем в условиях глобализации экономических процессов, усиления интеграции и взаимосвязи всех хозяйственных секторов ощущается потребность в научной разработке концепции гармонизации налогообложения отдельных стран в рамках экономических союзов. Недостаточная проработанность этих проблем предопределила выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является создание обоснованных концептуальных подходов к управлению налоговой гармонизацией отдельных стран и их групп, а также разработка на этой основе направлений совершенствования налоговых систем и налоговой политики.

Достижение указанной цели потребовало последовательного решения взаимосвязанных **задач**:

- рассмотреть сущность и специфику целеполагания процессов налоговой конкуренции и гармонизации в условиях международной экономической интеграции;
- выделить и охарактеризовать этапы налоговой гармонизации стран ЕС и СНГ;
- выявить факторы, позитивно и негативно влияющие на процессы налоговой гармонизации стран ЕС, СНГ и Таможенного союза и обосновать дальнейшие направления налоговой гармонизации в странах Таможенного союза в целях совершенствования налоговых систем и налоговой политики, учитывающих интересы всех стран альянса;
- обосновать концептуальные подходы управления процессом налоговой гармонизации в рамках международной экономической интеграции;
- предложить систему показателей оценки результативности межстрановой налоговой гармонизации;
- оценить влияние современного глобального кризиса на процессы налоговой гармонизации в группах стран.

Объектом исследования являются процессы налоговой гармонизации в странах ЕС, СНГ и Таможенного союза Белоруссии, Казахстана и России (ТС).

Предмет исследования – экономические отношения, возникающие в процессе реформирования и гармонизации налоговых систем стран экономических альянсов.

Теоретико-методологической базой исследования послужили работы отечественных и зарубежных авторов в области макроэкономического регулирования, общественных финансов и налогообложения, глобализации финансовых рынков, а также законодательные и нормативные материалы финансовых и налоговых служб стран ЕС, СНГ и др. Автором широко использовались официальные данные федеральных органов государственной статистики, Мирового банка, а также ресурсы системы Internet. В процессе исследования были применены методы научного познания, системного анализа, диалектики, логики, сравнений и аналогий, экспертно-аналитический, экономико-статистического анализа и т.д.

Область исследования соответствует п. 4 Интеграционные процессы в развитых и развивающихся регионах мирового хозяйства, закономерности развития этих процессов, оценка интеграционных перспектив различных торгово-экономических блоков Паспорта специальности ВАК России специальности 08.00.14 – Мировая экономика и п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы Паспорта специальности ВАК России специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

Научная новизна состоит в обосновании концептуальных подходов управления процессом налоговой гармонизации и разработке направлений налоговых преобразований, стимулирующих предпринимательскую активность, обеспечивающих потребности бюджетной системы, снижающих риск налоговых дискриминаций и нарушений налогового законодательства при перемещении товаров, капитала, рабочей силы и ресурсов.

Наиболее существенные результаты, полученные лично соискателем и выносимые на защиту:

По специальности 08.00.14 – Мировая экономика

1. Уточнено понятие «налоговой гармонизации», которая рассматривается как систематическая и целенаправленная деятельность финансовых и налоговых служб государств, необходимая для преодоления налоговых препятствий устойчивому экономическому росту, налоговой дискриминации и стимулирующая глобальные интеграционные процессы, а также охарактеризованы ее этапы для стран ЕС, СНГ и ТС, различающиеся тенденциями, проявляющимися в данных группах стран. Доказана необходимость достижения налоговой гармонизации не только между государствами одной экономической группировки, но и между разными группировками.

2. В результате проведенного автором анализа антикризисных программ налогового регулирования по основным интеграционным альянсам – ЕС и СНГ, выявлено, что за счет разных налогов реализуются различные цели – формирование доходной части бюджета или стимулирование предпринимательской активности.

3. Обоснован комплекс практических рекомендаций, направленных на повышение результативности налоговой гармонизации в рамках Таможенного союза, включающий в себя такие аспекты как согласование перечня налоговых льгот; установление минимального и максимального размера налоговых ставок по НДС; согласование перечня подакцизных товаров и сближение ставок акцизов; установление единых принципов расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций; приведение в соответствие норм национальных налоговых законодательств с актами ТС в части законодательства в области косвенного налогообложения.

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

1. На основе обобщения подходов и концепций различных экономических теорий предложена классификация налоговой гармонизации в зависимости от степени охвата объектов налоговой сферы и в зависимости от территориального распространения. При этом обосновано, что цели, объекты и направления гармонизации меняются на различных стадиях развития экономических систем.

2. Разработаны концептуальные подходы управления процессом межстрановой гармонизации, включающие в себя управление гармонизацией налогового законодательства, структурой и элементами налоговых систем, налоговыми отношениями. Под управлением налоговой гармонизацией понимается система принципов и методов разработки, принятия и реализации управленческих решений, направленных на создание равных условий для налогоплательщиков в рамках единого экономического рынка. В то же время, этот процесс представляет собой комплексное воздействие на параметры налоговых систем, направленное на повышение финансовой стабильности, достижение финансовой самодостаточности стран, рост платежеспособности субъектов экономики.

3. Для оценки результативности и уровня налоговой гармонизации предложен набор качественных и количественных показателей: наличие в группе стран единого налогового законодательного акта по всем основным налогам, единого круга налогоплательщиков по отдельным налогам, единых подходов и принципов определения налогооблагаемых баз, установленных интервалов налоговых ставок по отдельным налогам, среднеквадратическое отклонение и размах вариации налоговых ставок по конкретным налогам по группе стран, удельный вес «совпадающих» льгот в общей совокупности льгот по данному налогу, удельный вес «совпадающих» подакцизных товаров в общем перечне подакцизных товаров по группе стран и др.

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии теории гармонизации налогообложения, а также в разработке методов оценки результативности (уровня) налоговой гармонизации. Результаты проведенного исследования призваны способствовать решению ряда теоретико-методических проблем, возникающих в процессе формирования налоговых систем, являющихся посредническим звеном между реальным сектором экономики и населением. Результаты и выводы диссертации могут содействовать

совершенствованию теории и методов управления налоговыми преобразованиями в странах и их альянсах.

Практическая значимость исследования определяется тем, что предложенная совокупность теоретических положений и рекомендаций может быть использована органами власти при разработке и реализации стратегий социально-экономического развития стран, совершенствовании бюджетно-налоговой системы и политики. Предложенные по результатам исследования выводы и рекомендации могут быть использованы контролирующими органами в сфере налогообложения при разработке направлений совершенствования налоговой политики.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения и практические результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях в Москве (2009-2011 гг.), Донецке (Украина, 2009 г.), Саратове (2009 г.), Пятигорске (2009 г.) и др.

Теоретические положения, предложенные автором, используются в учебном процессе экономического факультета РУДН при чтении курсов «Мировая экономика», «Международные экономические отношения», «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент», «Бюджетная политика» и др.

Публикации. По материалам диссертации опубликовано 13 работ общим объемом 9,2 п.л., из которых 4 работы - в рецензируемых периодических изданиях перечня ВАК России общим объемом 2,2 п.л.

Структура и объем работы. Диссертационная работа изложена на 195 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка из 217 источников, содержит 30 таблиц, 4 рисунка и 17 приложений.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ

1. В диссертации на основе анализа и систематизации подходов к определению налоговой гармонизации уточнена ее сущность и обосновано, что гармонизация является процессом, противоположным по отношению к налоговой конкуренции.

Оценивая направления и тенденции развития налоговых систем, ряд авторов считают, что в современных условиях необходимы такие процессы как налоговая конкуренция, приводящая к либерализации экономики, снижению налоговых ставок, совершенствованию налогового администрирования, расширению перечня льгот, что в конечном итоге обеспечивает сокращение госрасходов и дисциплинирует правительство в части повышения эффективности использования имеющихся средств. Более того, ряд авторов считает, что налоговая конкуренция является инструментом гармонизации, способным оказывать усиливающее воздействие на федеративную систему и создавать положительную обратную связь, а также является системообразующим и интегрирующим процессом.¹ С последним утверждением сложно согласиться, поскольку, с нашей точки зрения, развитие

¹ Пинская М.Р. Гармонизация налоговых отношений в федеративном государстве. Автореферат на соискание ученой степени д.э.н. М., 2011. С. 21.

налоговой конкуренции приводит к усилению борьбы за капитал, инвестиции и т.д., что, наоборот, выступает сдерживающим моментом интеграционного процесса. Кроме того, последствия налоговой конкуренции и гармонизации для экономики довольно различны (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительный анализ параметров налоговой конкуренции и гармонизации

<i>Последствия</i>	<i>Налоговая конкуренция</i>	<i>Налоговая гармонизация</i>
Период возникновения	Начало XX века	Последняя треть XX века
Воздействие на размещение производства	Стимулирует приток ПИИ в страны с льготными налоговыми режимами	Не препятствует свободной миграции ПИИ
Влияние на возможности экономического роста	Стимулирует рост в странах с низким уровнем налогового бремени	Выравнивает условия экономической среды
Влияние на стабильность экономической системы	Создает угрозу бюджетной сбалансированности	Обеспечивает стабильность экономики
Влияние на уровень налогового бремени	Приводит к снижению нагрузки	Возможно двоякое воздействие
Воздействие на уровень налоговых поступлений	Сокращаются доходы бюджетов	Увеличиваются доходы бюджетов
Влияние на масштабы налоговых злоупотреблений	Приводит к их увеличению	Приводит к их сокращению
Привлекательность для стран	Выгодна странам с менее развитым уровнем экономики	Более выгодна развитым странам

Источник: Составлено автором.

В ситуации неоднозначной оценки результативности налоговой конкуренции некоторыми авторами был выдвинут тезис о необходимости ее регулирования.² В частности профессора израильского университета А. Разин и Э. Садка обосновали необходимость координации между странами одной экономической группировки.³

Близкую позицию занимает Д. Митчелл, считавший, что налоговая гармонизация может устранить конкуренцию. Критический анализ имеющихся определений зарубежных и российских авторов показал, что общепринятого понятия современной наукой не выработано. В специальной литературе можно выделить следующие основные подходы в характеристике налоговой гармонизации:

² Wilson J.D. and Wildasin D.E. Capital tax competition: bane or boon? <http://davidwildasin.us/pub/Wilson-Wildasin.pdf>. С. 8.

³ Razin A. and Sadka E. International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization. http://www.nber.org/papers/w3152.pdf?new_window=1.

- налоговая гармонизация как систематизация и унификация налогов, координация налоговых систем и налоговой политики стран – Азрилиян А.Н., Каграманян А.Д., Райзберг Б.А.;
- налоговая гармонизация как унификация, т.е. установление одинаковых налоговых ставок - Болдуин Р., Кругман П., Митчелл Д.;
- налоговая гармонизация как устранение различий или несогласованностей между системами налогообложения различных юрисдикций - Ларкин Б.;
- налоговая гармонизация как согласование и нормативное закрепление положений международных договоров во внутреннем законодательстве или изменения актов национального законодательства, имеющих своей целью применение единообразных норм и правил - Барков А.В.;
- налоговая гармонизация как создание национальных финансовых систем, соответствующих ряду общих экономических целей - Масгрэйв П. и Р.

Анализируя различные подходы к раскрытию сущности гармонизации, предлагаем трактовать ее как систематическую и целенаправленную деятельность финансовых и налоговых служб государств, необходимую для преодоления налоговых препятствий устойчивому экономическому росту, налоговой дискриминации и стимулирующую глобальные интеграционные процессы. Изначально целью гармонизационных процессов являлось устранение двойного налогообложения, поскольку предполагалось проведение странами единой таможенной политики. С другой стороны, стратегическая роль гармонизации налоговых систем гораздо шире – создание единого рынка товаров, услуг, капитала, рабочей силы, валютных и политических союзов.

2. На основе выделения признаков предложена классификация налоговой гармонизации и определены факторы, воздействующие на возможности ее достижения.

Налоговая гармонизация является сложным процессом, требующим усилий со стороны всех субъектов налоговой сферы. Повысить эффективность налоговой гармонизации возможно только при тщательном учете всех аспектов – целей, видов, инструментов и др. Для осуществления классификации налоговой гармонизации предлагаем использовать разные критерии:

- *в зависимости от степени охвата объектов налоговой сферы* можно различать полную налоговую гармонизацию, означающую гармонизацию всех элементов налоговой сферы - перечня налогов и сборов с едиными параметрами их регулирования, налогового администрирования и т.д., и частичную гармонизацию, предполагающую установление едиными отдельные параметры налогообложения. В свою очередь, в качестве частичной гармонизации предлагаем выделить такие виды как гармонизация налогового администрирования, отдельных параметров налогообложения – объектов, механизма расчета налоговых баз, ставок, льгот и т.д. При этом для каждого типа гармонизации характерен разный уровень взаимоотношений и интеграции между государствами: при полной гармонизации речь идет о политико-экономическом союзе, причем переходу на новую степень – унификацию,

препятствуют больше политические, чем экономические причины, но гармонируются отдельные группы налогов, а частичная гармонизация возможна уже на этапе создания общего рынка и состоит в выработке гармонизированных подходов к конкретному налогу со всеми его элементами.

- *в зависимости от территориального распространения* предлагаем выделять межгрупповую, межстрановую и внутривострановую гармонизации, различающихся целями осуществления, объектами, направлениями и инструментами.

Предпосылками гармонизации являются группы факторов – политических, экономических и социальных. При этом на разных этапах развития экономики их приоритет меняется. В качестве *политических факторов* значимыми являются: стабильность политической ситуации, степень соответствия национального законодательства международным нормам, наличие рыночных институтов, уровень бюрократических, административных и юридических барьеров, наличие страны-лидера, иницирующей процесс гармонизации и принимающей на себя риски, проявляющиеся в процессе ее достижения.

Группа *экономических факторов* наиболее представительна. В первую очередь, сказывается воздействие стадии цикла развития экономик. В условиях стабильности экономик процессы гармонизации активизируются на фоне инвестиционной активности. Одним из важнейших факторов является глобализация, в результате которой рыночная экономика распространилась почти на все страны, что в результате предполагает превращение мировой экономической системы в некую целостность. Как следствие, происходит 1) постоянный рост международных операций, миграции населения; 2) усиление позиций ТНК; 3) увеличение сложности бизнес-операций и процессов. Одним из базовых факторов можно считать углубление интеграционных процессов в функционирующих альянсах и союзах, а также возникновение новых экономических союзов. Немаловажным фактором выступает либерализация экономики, проявляющаяся и в либерализации регулирования внешнеэкономической деятельности в части снижения таможенных барьеров и количественных ограничений в торговле между государствами.

Помимо перечисленных аспектов, в отношении стран СНГ действуют дополнительные факторы, как стимулирующие, так и сдерживающие налоговую гармонизацию. Прежде всего, это связано с территориальным размещением. Так, Россия вынуждена экспортировать свои товары в европейские страны через территорию Беларуси или Украины, в отношении Казахстана, Таджикистана и Туркмении таким «буфером» является Россия и Беларусь и т.д. Развитые страны, как правило, используют в отношении стран СНГ, большинство из которых не являются членами ВТО, одинаковую политику в части сдерживания экспорта их товаров и услуг, тем самым вынуждая их согласовывать свои действия. Постоянно увеличивается количество торговых партнеров хозяйствующих субъектов стран СНГ. В частности, если организации Казахстана в 1995 г. имели торговых партнеров в 146 странах мира, то в 2005 г. – в 167. Растет количество организаций с участием иностранного капитала, функционирующих на территории стран

СНГ. Их количество увеличилось за период с 1995 по 2005 гг. в Казахстане с 736 до 8670, в Кыргызстане за период с 2005 по 2010 гг. - с 1822 до 2700.

Одновременно срабатывают и негативно влияющие факторы. К ним можно отнести: стремление стран стимулировать экспорт товаров и услуг на одних и тех же рынках, конкуренция за приток иностранных инвестиций и др. В целях создания более благоприятных условий для развития национальных экономик во многих государствах вводится большое количество налоговых льгот. В отличие от стран ЕС, интеграция которых происходила в отсутствие других интеграционных возможностей, в большинстве стран СНГ есть выбор направления интеграции: альянс в рамках стран постсоветского пространства (СНГ, ТС) или интеграция с ЕС, интеграция в рамках азиатских региональных группировок.

3. В диссертационном исследовании обоснована необходимость управления налоговой гармонизацией, что позволит обеспечить последовательность и непротиворечивость принимаемых законодательства и решений, а также учитывать воздействие внешних факторов и возможности гармонизируемых стран.

Управление налоговой гармонизацией, с нашей точки зрения, представляет собой совокупность принципов и методов разработки и реализации решений по гармонизации налоговых параметров и отношений, законодательства и администрирования как на уровне налоговых систем стран и их групп (внешняя гармонизация), так и в рамках данной налоговой системы (внутристрановая гармонизация). Основными принципами управления налоговой гармонизацией должны стать: приоритетности наднациональных положений и норм в налоговой сфере над национальными; единогласия; достижения баланса интересов субъектов налоговых отношений; формирования необходимого объема доходов бюджетов; минимизации риска дискриминации субъектов экономики; учета и защиты прав налогоплательщиков; согласованности и последовательности действий налоговых органов и принимаемых решений; учета факторов внешней и внутренней среды.

Субъектами управления межстрановой налоговой гармонизацией выступают национальные налоговые службы, наднациональные органы гармонизируемых стран и международные организации. В качестве объектов управления гармонизацией можно выделить налоговое законодательство и администрирование, структуру налоговой системы (количество и перечень действующих налогов), налоговые отношения между субъектами налоговых систем, элементы налога, систему налогового учета. Каждый из сегментов управления предназначен для решения определенных задач (рис. 1).

4. Автором выделены и охарактеризованы этапы процесса налоговой гармонизации стран ЕС, различающиеся как целями реализации, так и масштабами и достигнутыми результатами.

На *первом этапе* (1951-1969 гг.) происходило формирование зоны свободной торговли европейских стран, что обусловило гармонизацию таможенных пошлин.



Рис. 1. Цели управления объектами налоговой гармонизации.

Источник: Составлено автором.

В 1967 г. Советом министров ЕС была принята Первая директива по НДС 67/227/ЕЕС, в соответствии с которой страны Сообщества должны были заменить применяемую многоуровневую систему налогов с оборота на единую систему взимания НДС. Применяемые до этого налоги с оборота стали рассматриваться как «препятствующие интересам создания и функционирования общего рынка», а, следовательно, требующие гармонизации.⁴

Таким образом, к 1970 г. большая часть стран Европы использовала единообразные принципы взимания НДС – объект, плательщики и налогооблагаемая база, но ряд основных параметров, в т.ч. налоговые ставки, оставались негармонизированными.

Что касается гармонизации прямых налогов, то на данном этапе никаких законодательных актов на этот счет не принималось, хотя в отчетах различных комитетов, рабочих групп и экспертов содержались отдельные положения об их гармонизации, но они носили исключительно рекомендательный характер.

На *втором этапе* (1970-1991 гг.) продолжалось совершенствование косвенного налогообложения, но при этом можно отметить и некоторое сближение налоговых систем и в части прямого налогообложения. И хотя по НДС не было затронуто такое ключевое понятие как плательщики, но были существенно расширены и детализированы положения по применению налоговых ставок, вычетов и т.д. Так, страны ЕС были обязаны установить базовую ставку НДС и одну-две пониженные ставки, а также применять одинаковые ставки для операций по импорту и внутренним перемещениям товаров и услуг. С 1972 г. в европейских странах начался процесс гармонизации акцизов.

В перечень подакцизных товаров Комиссией были включены табачная продукция, алкоголь и нефтепродукты, ставки акцизов на которые предполагалось гармонизировать. Все остальные товары, за исключением перечисленных, не подлежали обложению акцизами.

Несмотря на то, что гармонизация акцизов проходила медленнее, чем гармонизация НДС, именно в этой области был достигнут большой прогресс по одному существенному параметру: временная унификация ставок. Это связано с рядом объективных причин: единовременностью уплаты невозмещаемых средств, ликвидацией диспропорций в структуре затрат аналогичной продукции в странах ЕС, исчезновением одной из протекционистских мер. Таким образом, рассматриваемый период можно охарактеризовать как этап относительно полной гармонизации НДС и акцизов, что, несомненно, можно считать важным достижением в условиях перехода к единому рынку. С другой стороны, отсутствие реальных действий, касающихся прямого налогообложения, рассматривается как негативная тенденция, сохраняемая вплоть до настоящего момента. Для этого периода налоговой гармонизации было характерно:

⁴ First Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes (67/227/EEC). <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0227:EN:HTML>.

1) наличие асимметричных налоговых ставок по базовым налогам. Так, ставки по корпоративному подоходному налогу в 1980-е гг. варьировали от 10% в Швейцарии, до 33% в Финляндии, 45% во Франции и 56% в Германии;

2) существенное различие принципов налогообложения прибыли компаний и дивидендов физических лиц;

3) выравнивание удельного веса совокупных налогов в ВВП стран. Если в целом по странам ЕС этот показатель в 1965 г. составлял 27,3% с диапазоном разброса от 14,7% в Испании до 34,5% во Франции (разница 2,3 раза), то в 1986 г. этот показатель увеличился до 40,5% с разбросом от 33,4 в Португалии до 50,8% в Дании (разница 1,5 раза).

Другим достижением в области гармонизации корпоративного налога можно считать переход в ряде стран к «зачетному» принципу налогообложения дивидендов. До 1979 г. большинство стран применяли классическую систему, согласно которой отдельно налогом облагалась нераспределенная прибыль, а дивиденды облагались налогом на доходы граждан после их выплаты, что приводило к двойному налогообложению.

Основополагающими событиями *на третьем этапе* (с 1990 г. по настоящее время) можно считать переход к единому рынку и начало функционирования валютного и политического союза. Основными решениями периода являются: установление минимальной стандартной ставки по НДС в размере 15% и максимальной – в размере 25%; изменение статуса Комитета по НДС, чьи распоряжения стали носить не рекомендательный, а регулирующий характер; отмена требования, по которому страны-члены ЕС должны иметь торговых представителей, ответственных за исчисление НДС при осуществлении внутригрупповых перемещений товаров; разрешение выставления и хранения счетов в электронном виде, а также унификация предъявляемых к ним по содержащейся информации требований; разработка принципов налогообложения операций в области электронной коммерции.

К середине 2000-х гг. странам ЕС удалось достичь компромисса по многим пунктам в части гармонизации НДС - закреплен принцип взимания налога исходя из страны потребления товаров и услуг, согласован единый список услуг, не подлежащих обложению НДС (услуги в сфере образования, медицины, внутренней транспортировки пассажиров), установлено пороговое значение снижения базовой ставки налога, принято решение о неизменности единых подходов в течение 10 лет, выделены новые области обложения НДС (электронная коммерция, налогообложение почтовых услуг и т.д.).

На современном этапе можно выделить следующие направления совершенствования системы взимания НДС в ЕС:

- в части оказания услуг (определение места оказания услуг: с 1 января 2010 г. в случае оказания услуг В2В им считается место нахождения покупателя, этот принцип уже применялся и по системе В2С);

- с 2010 г. осуществлен переход на электронную систему возмещения НДС.

В отношении акцизов на третьем этапе прослеживаются две основные тенденции: увеличивается перечень товаров, подлежащих обложению акцизом, но с другой стороны, доля акцизов в ВВП сохраняется примерно на одном

уровне (около 10%). При этом в результате гармонизации происходило постепенное снижение разрыва между максимальными и минимальными ставками стран-членов от 8 пунктов в 1995 г. до 5,8 в 2000 г.⁵

Были приняты основные положения, характеризующие процесс гармонизации прямого налогообложения в ЕС: ликвидация двойного налогообложения при трансграничных операциях физических лиц, введение эквивалентного корпоративного налогообложения материнских и дочерних компаний вне зависимости от формы образования юридического лица, установление правил налогообложения различных видов слияний и поглощений внутри ЕС. В результате этих мер практически во всех странах ЕС за период с 1986-2010 гг. произошло существенное снижение ставок корпоративного налога. Особенно ощутимые изменения имели место в Ирландии (37%), Болгарии (30%) и Германии (26%).

Одним из значимых документов, регламентирующих процесс сближения налоговых систем в рамках европейских стран (в т.ч. не входящих ЕС), является совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, подписанная в январе 1995 г. Среди налогов, влияющих на возможности осуществления деятельности за рубежом и являющихся наиболее значимыми с точки зрения межстрановой гармонизации, были выделены: налоги на доходы или прибыль организаций, налоги на прирост капитала, налоги на чистые активы, налог на добавленную стоимость (налог с продаж), обязательные социальные и страховые платежи, налоги на имущество, наследования и дарения, налог на недвижимое имущество.

5. В диссертации доказано, что страны СНГ находятся на самом начальном этапе налоговой гармонизации.

В 1990-е гг. в большинстве стран СНГ были созданы двухуровневые налоговые системы, включающие в себя общегосударственные и местные налоги, с высокой долей налогов, в т.ч. косвенных, в совокупных доходах бюджетной системы (табл. 2).

Идея гармонизации налогообложения в рамках стран СНГ была впервые зафиксирована в Соглашении между Правительствами государств-участников СНГ «О согласованных принципах налоговой политики» (1992 г.), однако почти все позитивные положения этого соглашения в силу отказа его ратификации отдельными странами носили декларативный характер.

Во второй половине 1990-х гг. началось усиление интеграционных процессов в рамках отдельных стран СНГ: в 1995 г. было подписано «Соглашение о таможенном союзе между Республикой Беларусь и Российской Федерацией», в 1996 г. к нему присоединились Казахстан и Киргизия, а в 1998 г. – Таджикистан.

Активизация налоговой гармонизации стран СНГ была обусловлена и необходимостью создания более благоприятных условий для интеграции их экономик в мировую. Для достижения этих целей Межгосударственный Совет

⁵ Taxation trends in the European Union, 2010. С. 330.

и Совет глав правительств согласились с необходимостью создания Межпарламентского комитета и Интеграционного комитета по гармонизации национальных законодательств. Так, в Программе Совета глав государств СНГ 1999 г., посвященной созданию Таможенного и Единого экономического пространства, среди основных аспектов, подлежащих гармонизации, была определена необходимость достижения общих позиций в области регулирования налогообложения, однако декларируемые направления налоговой гармонизации зачастую противоречили осуществляемым мероприятиям.

Таблица 2

Динамика налоговых параметров в странах СНГ в 1995-2010 гг. (в %)

Страны/Годы	Удельный вес налогов в совокупных доходах бюджетной системы/в ВВП				Удельный вес НДС/акцизов в совокупных доходах бюджетной системы			
	1995	2000	2005	2010	1995	2000	2005	2010
Азербайджан	н.д./12	н.д./15	86/15	46/13	н.д.	н.д.	29/7	18/5
Армения*	н.д./21	78/18	69/14	90/17	30/10	33/13	33/9	36/6
Беларусь	н.д./31	н.д./33	55/н.д.	92/17	28/8	24/8	19/4	33/9
Казахстан	73/16	87/20	95/26	68/14	15/3	19/3	16/2	16/1
Кыргызстан	89/15	77/16	80/15	68/19	27/11	32/16	36/6	32/4
Молдова	84/31	96/26	83/32	82/31	29/10	33/16	31/11	42
Россия**	82/21	81/23	76/30	74/25	25/11	22/8	17/3	16/3
Таджикистан	н.д.	94/13	83/17	68/18	н.д.	39/17	38/4	31/3
Узбекистан	97/28	н.д./27	96/20	н.д.	23/н.д.	н.д./39	23/20	н.д.
Украина	н.д./35	н.д./30	73/22	69/н.д.	н.д.	28/н.д.	35/н.д.	17/12

Источник: Составлено автором по данным с официальных сайтов министерств финансов и налоговых служб стран СНГ.

Кризис 1998 г. продемонстрировал необходимость усиления интеграции стран СНГ, столкнувшихся с одинаковыми проблемами по реформированию экономики. Это в полной мере относилось и к налоговой сфере, оказывающей существенное влияние на возможности преодоления спада экономики и на объемы и структуру экспортно-импортных операций. В период с 1999 по 2002 гг. между отдельными странами СНГ были подписаны соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг). В целом период с 1991 по 1999 гг. для стран СНГ можно считать этапом становления их налоговых систем, а также этапом декларации необходимости налоговой гармонизации, поскольку не все страны выбирали схожие методы развития налоговых систем, что, во-первых, явилось одним из первых отличий от аналогичных процессов в ЕС, а, во-вторых, стало одним из факторов, препятствующих налоговой гармонизации в СНГ.

Второй этап налоговой гармонизации начался с 1999 г. и продолжается по настоящее время. В 2000-х гг. произошли кардинальные изменения,

направленные на совершенствование налоговых систем стран СНГ: создание и внедрение налоговых кодексов, сокращение общего количества налогов, внедрение системы налогового учета, регламентация процедур и сроков проведения налоговых проверок, развитие налогового администрирования, в т.ч. администрирование крупнейших налогоплательщиков, и др.

В мае 2001 г. странами СНГ было принято решение «О создании Координационного совета руководителей налоговых служб государств-участников Содружества Независимых государств» (КСРНС СНГ), в составе которого функционируют рабочие группы. В качестве основных направлений деятельности КСРНС были выделены разработка механизмов взаимодействия в области налоговой политики и налогового администрирования, разработка рекомендаций по гармонизации национальных законодательств в области налогообложения. Итогами работы данного органа можно назвать:

- гармонизацию методов учета налогоплательщиков на территориях государств-участников СНГ:
 - разработка и внедрение форм единого налогового удостоверения юридического лица и физического лица в странах СНГ;
 - создание единой базы данных государственных реестров налогоплательщиков;
- гармонизацию налоговых законодательств стран СНГ и др.

Завершение в 2001 г. юридического оформления нового альянса отдельных стран СНГ Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС) явилось результатом усиления интеграционного взаимодействия стран Таможенного Союза. В 2003 г. идея налоговой гармонизации была озвучена президентом Таджикистана Э. Рахмоновым на встрече глав налоговых служб стран-участниц ЕврАзЭС, а в качестве уровня гармонизации была отмечена необходимость сближения системы налогообложения, в т.ч. в части налогообложения малого бизнеса. При этом были оговорены три направления налоговой «унификации»:

- установление единого перечня основных налогов, исчисляемых исходя из результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков;
- внедрение общих подходов к определению налогооблагаемой базы, исчисляемой по результатам финансово-хозяйственной деятельности;
- применение согласованных налоговых ставок по косвенным налогам при осуществлении взаимной торговли.

В целом же, период 1999-2007 гг. можно считать периодом сотрудничества и обмена информацией в области налогообложения. Более тесное взаимодействие имеет место с 2008 г., когда многие страны СНГ практически одновременно приняли решение о снижении ставок по отдельным налогам, о сближении подходов к расчету налоговых баз и др. Кроме того, значимость налоговых гармонизационных процессов для стран СНГ высока и в силу:

- значительной степени централизации налоговых доходов при отсутствии у региональных и местных органов власти необходимых полномочий и рычагов для налогового стимулирования предпринимательской деятельности и привлечения инвестиций, а также для решения социальных проблем;

- высокой степени неопределенности налогообложения;
- наличия большого количества налоговых споров, рассматриваемых в судебном порядке;
- непоследовательности применения налоговых законов.

Некоторых успехов страны СНГ добились в части гармонизации НДС. Это, с одной стороны, связано со значимостью налога для повышения конкурентоспособности национальных товаров на зарубежных рынках. Кроме того, гармонизация косвенных налогов важна и в силу того, что бремя косвенного налогообложения в странах СНГ не снижается в условиях уменьшения налоговых ставок, когда выгоды от этого получают не государства, а предприятия и организации. Однако сохраняются существенные различия трактовок плательщиков, перечня операций, подлежащих обложению НДС, налоговых ставок (от 12% в Кыргызстане и Казахстане до 20% в Армении, Беларуси, Молдове, России и Узбекистане), налогового периода и др. В диссертации автором проведен подробный анализ различий параметров НДС.

В отношении акцизов в странах СНГ сложилась довольно противоречивая ситуация. С одной стороны, близок перечень основных подакцизных товаров: спирт и алкогольная продукция, табачная продукция, бензин. С другой стороны, в некоторых государствах сохраняются исключения в части обложения акцизами дорогостоящих товаров - ювелирные изделия (Кыргызстан и Узбекистан), духи (Молдова), хлопок-волокно (Узбекистан), яхты (Азербайджан) и др. Это обусловлено двойственной природой акцизов, посредством которых решаются две основные задачи – пополнение доходной части бюджетов и снижение уровня потребления отдельных товаров. Вместе с тем расхождения сохраняются и по формированию групп акцизов. Так, в Азербайджане указано четыре группы подакцизных товаров – пищевой спирт, пиво и все виды спиртных напитков; табачные изделия; нефтепродукты; легковые автомобили (за исключением специального назначения); яхты для отдыха или спорта и другие плавучие средства. Однако в Казахстане, с нашей точки зрения, установлен более четкий и укрупненный перечень подакцизных товаров – всего 7 групп, охватывающий практически все товары в перечнях других стран СНГ. При этом во всех странах, кроме Беларуси, перечень подакцизных товаров устанавливается правительством, тогда как в Беларуси он утверждается Президентом РБ. Количество объектов налогообложения акцизами также различается от 2 (Азербайджан, Таджикистан) до 11 в России и 13 в Казахстане. В Туркменистане и Узбекистане ставки акциза по отдельным товарам (спирт, легковые автомобили и др.) установлены в долларах США. В качестве еще одной особенности обложения акцизами в Туркменистане можно выделить распространение смешанных ставок не только на сигареты (как это имеет место и в России), но и на алкогольные напитки. В единственной стране СНГ – Армении – действуют только специфические ставки акциза. Имеются различия и в части администрирования акцизов. Так, в большинстве государств налоговым периодом является календарный месяц, тогда как в странах с наибольшими проблемами в части формированию доходов госбюджета - Молдове, Таджикистане и Узбекистане – по декадам в течение месяца.

Что касается гармонизации прямых налогов стран СНГ, то в этом направлении пока можно говорить лишь о незначительных подвижках. Частично это обусловлено низкой ролью этих налогов в доходной части бюджетных систем стран СНГ. У отдельных стран (России и Беларуси) наблюдаются более явная гармонизация параметров налога на прибыль:

- одинаково прописан порядок расчета прибыли организаций, учитывающий доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы, а также расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные расходы;

- сохранена практика установления правительством нормативов на отдельные виды расходов, причем в РБ этот перечень шире, чем в РФ;

- установлен особый порядок налогообложения коммерческих банков и страховых организаций, прибыли от операций с ценными бумагами и т.д.

Некоторые страны СНГ постепенно отказывались от использования прогрессивной шкалы при налогообложении доходов граждан: Россия (2001 г.), Украина (2004 г.), Беларусь и Казахстан (2009 г.), тогда как в большинстве стран СНГ действует прогрессивная шкала. В то же время наблюдается установление близких налоговых параметров в таких странах как Беларусь, Казахстан, Россия и Украина. Причем, в рамках трех из перечисленных стран начал функционировать Таможенный союз, а с января 2012 г. планируется функционирование Единого экономического пространства, что обуславливает ускорение гармонизации косвенного налогообложения в рамках альянса.

6. Для оценки результативности налоговой гармонизации автором предложена система качественных и количественных (абсолютных и относительных) показателей, на основе которой проведена оценка уровня налоговой гармонизации стран ЕС, СНГ и ТС.

В части положительных результатов налоговой гармонизации, с нашей точки зрения, можно выделить такие как создание и функционирование межгосударственных комитетов, комиссий и экспертных групп в области налогообложения; увеличение количества межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения; сокращение количества оффшоров в мире; разработка и принятие государствами единого документа - Налогового кодекса – регламентирующего все аспекты национальной налоговой сферы; сокращение общего количества налогов, упрощение процедуры налогового администрирования и др.

В качестве показателей оценки результативности и уровня мировой налоговой гармонизации предлагаем использовать две группы показателей – качественные и количественные. К качественным показателям предлагаем относить: наличие в группе стран единого налогового законодательного акта по всем основным налогам, установление единого круга налогоплательщиков, наличие единых подходов и принципов определения налоговых баз, наличие установленных интервалов ставок по отдельным налогам, наличие установленного минимального размера ставки по отдельным налогам, наличие

согласованных льгот по отдельным налогам. Если проанализировать ситуацию качественных показателей налоговой гармонизации в странах ЕС, то можно признать, что по некоторым налогам она имеет место (табл. 3).

Таблица 3

Сравнительный анализ качественных показателей налоговой гармонизации в странах ЕС и СНГ по состоянию на 01.09.2011 г.

Группы стран	Виды налогов	Установление единого круга плательщиков	Наличие				
			единого закона по всем базовым налогам	единых подходов расчета налоговых баз	единых интервалов налоговых ставок	минимального размера налоговой ставки	согласованных налоговых льгот
Страны ЕС	НДС	+	+	+	+	+	+
	Акц	+	+	+	+	+	
	НПр	-	+	+	-	-	-
	НДФЛ	-	+	+	-	-	-
Страны СНГ	НДС	-	+	+	-	-	+
	Акц	-	+	+	-	-	
	НПр	-	+	_*	-	-	_*
	НДФЛ	-	+	_*	-	-	_*
Страны ТС	НДС	+	+	+	-	-	+
	Акц	+	+	+	-	-	
	НПр	-	+	+	-	-	+
	НДФЛ	-	+	+	-	-	+

* По налогу на прибыль организаций и НДФЛ в странах СНГ имеет место довольно близкий подход в данных аспектах, но явного согласования не производилось.

Источник: Составлено автором.

Это касается косвенных налогов – НДС и акцизов. Отдельные проявления гармонизации имеются по подоходным налогам – в части установления категорий плательщиков и механизма расчета налоговых баз.

В состав количественных показателей предлагаем включить удельные показатели и показатели вариации. Из удельных показателей можно использовать удельный вес «совпадающих» налогов в общей совокупности налоговых платежей, удельный вес «совпадающих» подакцизных товаров в общем перечне подакцизных товаров. В качестве показателей вариации предлагаем применять показатели, характеризующие разброс налоговых ставок по группе анализируемых стран - абсолютные (абсолютный размах вариации, среднее линейное отклонение, среднеквадратическое отклонение) и относительные (относительный размах вариации, коэффициент вариации). При этом в зависимости от значения относительного размаха вариации можно сделать вывод о степени гармонизации налоговых ставок (табл. 4).

Исходя из предложенных показателей, автором была проведена оценка уровня налоговой гармонизации стран ЕС, СНГ и ТС. В странах ЕС в условиях расширения их количества в 2000-2011 гг. можно отметить сохранение уровня налоговой гармонизации. Это касается как общего состава налогов, так и отдельных элементов по косвенным налогам – налоговых ставок и др.

Таблица 4

Критерии уровня гармонизации налоговых ставок по относительному размаху и коэффициенту вариации

Уровни гармонизации	Относительный размах вариации, R_o	Коэффициент вариации, V
высокий уровень	$R_o \leq 0,4$	$V \leq 10\%$
средний уровень	$0,4 < R_o \leq 0,8$	$10 < V \leq 20\%$
низкий уровень	$0,8 < R_o \leq 1,2$	$20 < V \leq 30\%$
незначительный уровень	$1,2 < R_o$	$30\% < V$

Источник: Разработано автором.

На основе проведенных расчетов можно сделать вывод, что гармонизация ставок по НДС в странах ЕС усилилась, причем во второй группе стран (ЕС-27) коэффициент вариации сократился с 17,4 до 11,0%. В то же время из-за снижения ставок по налогу на доходы граждан в отдельных странах (в Болгарии в 4 раза, Литве, Румынии и др. – более чем в 2 раза), все показатели вариации продемонстрировали снижение уровня гармонизации (табл. 5).

Таблица 5

Динамика уровня гармонизации налоговых ставок стран ЕС в 2000–2011 гг.

Показатели	НДС		Налог на прибыль		НДФЛ	
	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.
Относительный размах вариации	средний	средний	низкий	низкий	средний	незначительный
Коэффициент вариации	средний	средний	низкий	незначительный	низкий	незначительный

Источник: Рассчитано автором.

Аналогичная ситуация проявилась и по корпоративному подоходному налогу.

В странах СНГ в 2000 по 2011 гг. снизился уровень гармонизации по НДС и налогу на прибыль организаций (табл. 6), что обусловлено разнонаправленным изменением ставок НДС и резким сокращением ставки налога на прибыль до 8-10% в отдельных странах (Кыргызстане и Туркменистане).

По налогу на доходы граждан уровень гармонизации повысился, что вызвано увеличением количества стран, использующих «плоскую» шкалу налогообложения. Частично это можно объяснить более масштабными интеграционными процессами, ориентацией Беларуси на налоговые параметры России в контексте готовящегося создания союзного государства, а Казахстан и

Россия, будучи лидерами в группе стран СНГ, всегда устанавливали достаточно близкие значения ставок.

Таблица 6

**Динамика уровня гармонизации налоговых ставок стран СНГ
в 2000–2011 гг.**

Показатели	НДС		Налог на прибыль		Налог на доходы физических лиц	
	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.
Относительный размах вариации	высокий	средний	высокий	незначительный	низкий	средний
Коэффициент вариации	высокий	средний	средний	незначительный	незначительный	низкий

Источник: Рассчитано автором.

Вместе с тем, Казахстан в конце 2000-х гг. существенно снизил ставку НДС, тогда как Беларусь повысила ее с 18 до 20%, что привело к повышению более чем в два раза коэффициента вариации и, как следствие, к снижению уровня налоговой гармонизации по данному налогу (табл. 7).

Таблица 7

Динамика уровня гармонизации налоговых ставок стран Таможенного союза в 2000–2011 гг.

Показатели	НДС		Налог на прибыль		Налог на доходы физических лиц	
	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.	2000 г.	2011 г.
Относительный размах вариации	высокий	средний	высокий	высокий	средний	высокий
Коэффициент вариации	средний	низкий	высокий	высокий	незначительный	высокий

Источник: Рассчитано автором.

Вместе с тем в условиях современного кризиса в странах Таможенного союза повысился уровень гармонизации по налогу на доходы граждан.

7. В диссертации проведена оценка налоговых преобразований в странах ЕС и СНГ в период современного глобального кризиса.

Антикризисные программы европейских стран включали меры по нескольким направлениям. Во-первых, стабилизацию финансовой системы (в первую очередь – банковской) и разработку стимулирующей денежно-кредитной политики. Другая группа мер была направлена на поддержку реального сектора экономики, а инструментами ее реализации стали, в том числе, налоговые меры. В силу различий в макроэкономическом развитии и структуры экономической системы антикризисная налоговая политика в странах ЕС реализовывалась по-разному. Налоговые системы стран ЕС всегда отличал высокий уровень налогового бремени: в 2007 г. отношение налогов к ВВП достигло 39,6%. Но среди стран ЕС значение этого показателя неоднородно. Можно выделить три группы стран: 1) с высоким уровнем

налогового бремени (более 39%) – к ним относятся «старые» страны ЕС, Венгрия и северные страны - Дания (48,9%) и Германия (39,3%); 2) со средним уровнем бремени (от 39% до 30%) – эта группа стран является наиболее представительной; 3) с низким уровнем (менее 30%) – в эту группу входят страны Балтии.

Основным направлением антикризисных программ стало стимулирование совокупного спроса за счет применения экспансионистской бюджетно-налоговой политики с акцентом на фискальные меры, в результате чего некоторые страны столкнулись с серьезными проблемами регулирования бюджетного дефицита (Ирландия, Греция, страны Балтии). В 2010 г. налоговая политика оставалась стимулирующей, хотя постепенно используемые налоговые стимулы стали отменяться, а отдельные налоговые меры изначально вводились как временные. Наибольшее количество изменений в налоговой политике наблюдалось в странах, которые недавно присоединились к ЕС. В первую очередь речь идет о странах Балтии, где налоговые изменения отмечены во всех группах налогов, а также затрагивают один или несколько параметров налогообложения (как ставки, так и базы или специальные режимы). В этих же странах в 2010 г. произошло больше изменений в налоговой системе, чем в остальных по сравнению с 2009 г. В основном, в странах ЕС снижалась ставка налога (либо всех ставок, либо минимальных), пересматривалась шкала налогообложения, применялись новые вычеты. Так, по корпоративному налогу увеличение ставки имело место в Венгрии, Литве и Португалии, а уменьшение - в Венгрии, Греции, Латвии, Люксембурге, Словении, Швеции и Чехии, тогда как налоговая база была снижена в Болгарии, Бельгии, Венгрии, Греции, Ирландии, Италии, Латвии, а увеличена в Австрии, Бельгии, Великобритании, Германии, Испании, Италии, Кипре, Литве, Нидерландах, Португалии, Польше, Румынии, Словакии и Швеции.

В диссертации автором проанализированы аналогичные изменения по всем основным налогам – НДС, акцизам, налогу на прибыль компаний, налогу на доходы граждан, взносам на социальное страхование. При этом отмечено, что большинство налоговых изменений прошли в той группе налогов, которая является наименее гармонизированной, что увеличило возможности для маневра с учетом необходимости быстрого принятия решений.

В странах СНГ налоговые меры также стали одним из основных пунктов антикризисных программ, которые структурно совпадали. Наиболее радикальные фискальные изменения были введены в Казахстане. Однако в отличие от стран ЕС в странах СНГ имело место только снижение ставки корпоративного налога (Азербайджан, Белоруссия, Казахстан и Россия), а также изменение налоговой базы (Азербайджан, Белоруссия, Казахстан, Россия, Узбекистан и Украина). В диссертации автором раскрыты меры правительств СНГ по остальным важнейшим налогам, на основании чего можно сделать вывод о том, увеличение ставок происходило в основном по акцизам и социальным налогам. Кроме того, меры в странах СНГ отличались от аналогичных в ЕС тем, что делался акцент на администрирование налоговой системы.

С помощью статистического метода кластерного анализа автором проведена оценка степени сближения налоговых параметров стран ЕС и СНГ в 2000 и 2009 гг. Проведенный анализ позволил выявить следующее:

- несмотря на исторически высокий уровень косвенного налогообложения в анализируемых государствах, доля косвенных налогов в ВВП незначительно сократилась, что объясняется, с одной стороны, снижением уровня потребления, с другой – проводимой в ряде стран антикризисной налоговой политикой, включающей меры по стимулированию косвенного налогообложения;

- в европейских странах происходит выравнивание параметров налоговых систем, в частности, снижается количество стран с более высокими параметрами налоговых ставок и доли налогов (особенно прямых) в ВВП, что обусловлено проходящими гармонизационными процессами;

- налоговые системы государств-членов СНГ являются более дифференцированными и, как следствие, отдельные страны (Беларусь, Молдова и Украина) стабильно включаются в кластер, объединяющий «новые» страны ЕС. Данная тенденция также объясняет невысокий уровень гармонизационных процессов в СНГ, а также снижает эффективность гармонизационных процессов в рамках Таможенного союза.

8. В диссертации обосновано, что на современном этапе интеграции стран постсоветского пространства наибольшая налоговая гармонизация характерна для стран Таможенного союза, а также разработаны предложения по усилению гармонизации в них.

Автором проведен анализ реализованных странами-участниками ТС решений в целях достижения налоговой гармонизации: установлен принцип страны происхождения товаров, в отношении товаров, происходящих из третьих стран, установлен принцип взимания страны-импортера в отношении товаров, импортируемых на территорию одного государства-члена ТС с территории другого государства-члена ТС, введены преференциальный тарифный режим и принцип страны происхождения, в отношении товаров, импортируемых из развивающихся и наименее развитых стран на территорию государств-членов ТС, установлена нулевая ставка НДС у налогоплательщика государства-члена ТС с территории которого вывезены товары на территорию другого государства-члена ТС при представлении установленного перечня документов, введено освобождение от уплаты акцизов у налогоплательщика государства-члена ТС, с территории которого вывезены товары на территорию другого государства-члена ТС при представлении установленного перечня документов; предусмотрена возможность использования налоговых вычетов (зачетов) по косвенным налогам при экспорте товаров с территории государства-члена ТС на территорию другого государства-члена ТС в соответствии с правилами использования вычетов при экспорте товаров за пределы стран; установлена дата уплаты косвенных налогов и представления декларации по ним по импортированным товарам и др.

Для реального функционирования ЕЭП странам Таможенного союза предстоит унифицировать налоговое администрирование НДС при экспорте товаров (работ, услуг) и установить единый перечень представляемых документов путем распространения на экспорт из Беларуси требований о представлении выписки банка о поступлении выручки на счета налогоплательщиков-экспортеров (что более предпочтительно, по крайней мере, в течение пятилетнего переходного этапа действия ЕЭП), либо отказавшись от предоставления этого документа в Казахстане и России.

Одной из важнейших проблем является сближение налоговых ставок, поэтому считаем необходимой гармонизацию налоговых ставок по НДС при установлении минимального размера ставки НДС на уровне 13-14%, а максимального – 16%, тогда как пониженную ставку 6-7% можно применять в отношении некоторых товаров для детей, отдельных продовольственных и лекарственных препаратов.

Необходимо также привести в соответствие такие аспекты национального налогового законодательства и законодательства Таможенного союза как возможность подачи экспортером налоговой декларации без документов, подтверждающих вывоз товаров, если данные документы были предоставлены ранее вместе с подачей декларации по НДС (введено в Беларуси и Казахстане); критерии отнесения работ и услуг к работам и услугам, непосредственно связанным с движимым и недвижимым имуществом (взяв за основу казахстанско-российский вариант); уплата НДС при импорте товаров комиссионером (как это делается в Беларуси и Казахстане); выравнивание акцизных ставок; налогообложение товаров при их ввозе на территории особых (специальных) экономических зон, установив единый перечень видов деятельности в них и перечень льгот, взяв за основу практику Казахстана и т.д.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

Статьи в ведущих рецензируемых журналах, рекомендуемых из перечня ВАК Минобрнауки России:

1. Голодова Ю.С. Налоговая гармонизация в странах ЕС и СНГ: общее и особенное // Финансы и кредит, 2010. № 7(391). С. 68-73 (0,5 п.л.).

2. Голодова Ю.С., Голодова Ж.Г. Трансформация налога на имущество физических лиц в России: предпосылки и направления // Финансы, 2010. № 3. С. 42-46 (0,6/0,3 п.л.).

3. Ранчинская Ю.С., Голодова Ж.Г. Направления и результаты налоговой гармонизации в странах ЕС // Финансы и кредит, 2011. № 47 (479). С. 69-78 (1,0/0,7 п.л.).

4. Ранчинская Ю.С., Голодова Ж.Г. Гармонизация косвенных налогов в странах СНГ и Таможенного союза // Финансы и кредит, 2012. № 4 (484). С. 12-21 (1,0/0,7 п.л.).

Монографии, учебные пособия:

5. Ранчинская Ю.С., Голодова Ж.Г. Налоги и налогообложение в России. Учебное пособие. М.: Изд-во РУДН, 2011. 158 с. (10,0/5,0 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. Голодова Ю.С. Удержание крупных налогоплательщиков как фактор регионального развития и экономической безопасности. Сборник научных трудов «Менеджмент инвестиций и инноваций, экономическая безопасность и проектное управление». М.: Изд-во «Спутник+», 2010. С. 39-44 (0,2 п.л.).

7. Голодова Ю.С. Предпосылки и направления гармонизации налоговых систем в условиях финансового кризиса. Материалы V Международной научно-практической конференции «Современная экономическая теория и реформирование экономики России», посвященной памяти В.Ф. Станиса. М.: Изд-во ЗАО «Издательство «Экономика», 2010. т. 5, ч. I. С. 311-317 (0,5 п.л.).

8. Голодова Ю.С. Налоговые антикризисные инициативы регионов России (на примере субъектов УФО). Модернизация России: власть, общество, экономика: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Курган: Дамми, 2010 – 340 с. С. 145-148 (0,2 п.л.).

9. Голодова Ю.С. Налог на прибыль в России: проблемы и направления реформирования. Материалы VIII Международной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Страны с переходной экономикой в условиях глобализации». М.: Изд-во РУДН, 2009. С. 356-359 (0,2 п.л.).

10. Голодова Ю.С. Налоговые преобразования в условиях кризисного развития стран СНГ. Материалы 4-й Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики, социологии и права». Пятигорск: Изд-во МАФТ, 2009. С. 109-113 (0,2 п.л.).

11. Голодова Ю.С. Переориентация налоговых инструментов в условиях финансового кризиса. Материалы IX Международной научно-практической конференции «Состояние и проблемы налогообложения в условиях мирового финансового кризиса» Донецк: Изд-во Дон. нац. ун. эк-ки и торг. им. М. Туган-Барановского, 2009. С. 444-447 (0,2 п.л.).

12. Голодова Ю.С. Влияние мирового финансового кризиса на параметры налоговых систем стран СНГ. Материалы V Всероссийской научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика». Пенза: РИО ПГСХА, 2009. С. 50-54 (0,2 п.л.).

13. Голодова Ю.С. Антикризисные меры: опыт Франции и Германии. Сборник статей Международной научно-практической конференции «Мировая экономика и социум: от кризиса до кризиса». Саратов: Изд-во ИЦ «Наука», 2009. С. 188-193 (0,3 п.л.).

Ранчинская Юлия Сергеевна (Россия)
Особенности и тенденции налоговой гармонизации (на примере стран ЕС, СНГ и ТС)

В работе рассмотрены основные проблемы и современные тенденции гармонизации налоговых систем стран ЕС и СНГ, доказано, что в рамках интеграционных процессов необходимо управление процессом гармонизации как на межстрановом уровне, так и между отдельными интеграционными группировками.

В работе выявлены основные этапы гармонизации налоговых систем стран ЕС и СНГ, а также на основе применения статистических методов исследования разработаны показатели эффективности гармонизации и уровень гармонизации налоговых систем ЕС, СНГ и Таможенного союза.

Результаты исследования могут быть использованы при разработке и реализации стратегий социально-экономического развития стран, совершенствовании бюджетно-налоговой системы и политики. Предложенные по результатам исследования выводы и рекомендации могут быть использованы контролирующими органами в сфере налогообложения при разработке направлений развития и повышения устойчивости налоговых систем.

Yulia S. Ranchinskaya (Russia)
Features and trends of tax harmonization (on an example of the EU, CIS and CU countries)

The thesis concerns the main issues and current trends in the tax systems harmonization in the EU and CIS, it is proved that in the framework of integration processes it is necessary to control the harmonization process as across the countries as well as between the particular integration groups.

There were identified the main stages of tax harmonization in the EU and CIS countries, through the application of statistical methods indicators of the effectiveness and the level of tax harmonization in the EU, CIS and Customs union were developed.

The results of the thesis could be used for development and implementation strategies of social-economic development and fiscal system and policy improving. Proposed findings and recommendations could be used by the tax authorities for elaboration the direction of development and to increase the stability strategy of tax systems.