

ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВ КАК КЛЮЧЕВОЙ ЭЛЕМЕНТ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

Мировые тенденции к глобализации и интеграции помимо таких позитивных черт, как усиление информационного, культурного обмена, налаживание и интенсификация экономических и политических связей, несут в себе и определенную опасность. Национальные экономики, в своей совокупности составляющие мировую экономическую систему, становятся все более взаимозависимыми. Вследствие этого меры по экономическому регулированию, предпринимаемые правительством одной страны, в той или иной мере окажут влияние на экономическую политику других стран. То есть возникает экстерналия, с которой таким странам придется считаться и реагировать на нее.

В свою очередь, даже в мерах, предпринимаемых рядом стран для облегчения взаимодействия между ними, по крайней мере на начальных этапах, заложен потенциал к ухудшению экономической ситуации в них. Так, упрощение процедур налогового и таможенного контроля в международных торговых операциях (например, в рамках Европейского Союза – ЕС) могут привести к усилению налоговой конкуренции, увеличению числа мошеннических схем с налогами, и, как следствие, потерям налоговых поступлений, возникновению внутренних (национальных) конфликтов и напряженности между странами. Решением этих проблем может стать сближение налоговых систем стран.

Работы в данном направлении ведутся уже продолжительное время и освещены в ряде научных работ. Так, исторические аспекты сближения налоговых

систем стран ЕС описаны в работах А.И. Погорлецкого [18, 19, 20], сущность понятия «гармонизация» рассматривается в работах А.Е. Курдяева [15] и С.Г. Дробязко [12], необходимость гармонизации налогов, в частности налога на добавленную стоимость (НДС), освещены в работах Х.В. Синна [10], Дж. Френкеля, А. Разина и А. Садка [6], А. Бенасси-Куэре, А. Тренно и Г. Вольфа [1], экономический эффект от международной гармонизации налогов исследуется в работе Дж. Френкеля, А. Разина и С. Шимански [7]. В ЕС действуют законодательные акты, в которых закреплен порядок осуществления гармонизации налогов странами-членами данного объединения [3].

Несмотря на отмеченные работы, все еще недостаточно освещенным в научной литературе остается вопрос о необходимости гармонизации налогов, ее недостатков и преимуществ, что отчасти обусловлено отсутствием в научных кругах единого мнения о сущности понятия «гармонизация».

В связи с этим *целью* статьи является аргументация необходимости гармонизации налогов (на примере самого крупного из них – НДС) в объединениях государств, построенная на основе определения сущности гармонизации налогового законодательства и гармонизации налогов, их взаимосвязи и взаимозависимости.

Из теории финансовой науки известно, что налоговая конкуренция возникает, если в странах в силу территориальной близости и/или заключенных международных соглашений, упростивших

© Н.В. Филиппова, 2015

режим пересечения границ, сильно различаются налоги.

В большинстве современных экономически развитых стран мира подход к налогообложению обусловлен целями государства: социальной ориентированностью (Швеция) или созданием благоприятной среды для бизнеса (Ирландия, Великобритания) [19]. В первом случае будет наблюдаться высокий уровень налогового бремени, а поступления от налогов – перераспределяться на пенсионные выплаты, пособия по безработице и т.п.; во втором – налоговые поступления будут ниже, а у государства меньше возможностей оказывать социальную поддержку населению, но такая страна может быть привлекательнее, чем первая, для бизнеса и инвестиций.

При упрощении таможенных и визовых режимов у населения и бизнеса появляется возможность переместить капитал и труд в юрисдикцию с более благоприятным налоговым климатом [20]. Для страны с высокими налогами это будет означать сокращение налоговых поступлений в бюджет, а для страны с низкими налогами – их увеличение. Это основное, но не единственное проявление налоговой конкуренции между странами.

Не все предприятия и население смогут переместиться в юрисдикцию с низкими налогами. Вероятно, такая возможность будет у крупного бизнеса и населения с высокими доходами (накопленным состоянием). Менее состоятельные граждане и прибыльные предприятия будут вынуждены остаться в стране с высокими налогами, приняв на себя их бремя.

Так, из-за того что крупные международные промышленные и торговые концерны (например, Fiat, Starbucks, Apple) применяют практику перемещения своих предприятий и/или головных офисов в страны с низкими налогами, их коммерческая деятельность в среднем

облагается по ставке 5%. Как итог такой деятельности, по оценкам ЕС, каждый год казна этого международного объединения недосчитывается 1000 млрд евро налоговых поступлений. В то же время для предприятий, которые не могут позволить себе подобного перемещения, ставка налогов в среднем составляет 20-30% [17]. Соответственно перемещение капиталов представляет собой как потери доходов для бюджетов стран с высокими налогами, так и вызывают недовольство высокими ставками налогов у собственников оставшихся в такой стране предприятий, усиливается вероятность возникновения финансовой нестабильности [16, с. 6].

Можно ожидать, что страна с высокими налогами, поступления от которых затем перераспределяются на социальные цели, будет привлекательной для иммигрантов, надеющихся получить такие высокие социальные выплаты. Среди них также могут быть бывшие граждане этой страны, в свое время переехавшие в страну с низким уровнем налогов с целью большего заработка и затем вернувшиеся на родину для получения высоких социальных выплат. Однако поскольку средства для таких выплат будут формироваться за счет налоговых поступлений от оставшегося в стране бизнеса и населения, то в перспективе и при условии, что в обществе сохранится социальная ориентированность экономики, это может привести к необходимости еще большего повышения налогов для компенсации дефицита бюджетов социальных фондов (статей расходов бюджета страны), что усилит экономическую и политическую напряженность в стране.

Кроме того, отток капитала и трудоспособного населения из стран с высокими налогами может означать сокращение инновационного потенциала экономики таких стран и в перспективе – снижение темпов экономического роста,

уменьшение ее инвестиционной привлекательности, что также негативно отразится на пополнении доходной части бюджета [20].

Еще одной опасностью налоговой конкуренции является то, что если даже население и бизнес стран с высокими налогами не будет иметь возможности переместить труд и капитал в юрисдикцию с низкими налогами, у них остается шанс применить налоговое планирование с целью уменьшения своих налоговых обязательств или совершить противоправные действия: уйти от уплаты налогов, применить мошеннические схемы в отношении налогов. Кроме того, население страны может осуществлять трансграничный шопинг (*crossborder shopping*). Подобные явления также отрицательно повлияют на наполняемость бюджета страны с высокими налогами.

Тем не менее у таких способов ухода от уплаты налогов (их минимизации) есть свои недостатки. Так, для предприятий – это угроза применения штрафных санкций со стороны контролирующих органов, транзакционные издержки на поиск и реализацию способов налоговой оптимизации (планирования, ухода от уплаты налогов и т.д.); на трансграничный шопинг населения будут налагаться ограничения в виде цены товаров без учета налогов, транспортных издержек, издержек на пересечение границ, ограничений на провоз определенного количества товаров, затрат времени. В итоге, если подобные транзакционные издержки окажутся достаточно высокими, такой вид покупок потеряет свою актуальность.

Налоговая конкуренция и связанные с ней негативные явления могут привести к конфликту между конкурирующими странами. Одним из способов решения данной проблемы является реализация такими странами ряда мер, направленных на сближение национальных

налоговых систем. Однако это сопряжено с рядом проблем [6, 10, 19]:

потеря части налоговых поступлений для страны с низкими налогами из-за уменьшения налоговой привлекательности такой страны;

потеря части налоговых поступлений для страны с высокими налогами из-за необходимости уменьшить налоги;

недовольство бизнеса и населения из-за повышения налогов в стране, где они были низкие;

недовольство населения стран (избирателей) из-за необходимости пересматривать национальные предпочтения в сфере перераспределения налоговых поступлений.

Таким образом, даже процесс сближения налоговых систем стран не лишен ряда проблем и от того, что окажется более приоритетным: издержки налоговой конкуренции или сближения налоговых систем, желания усилить сотрудничество между странами или получить более высокие налоговые поступления в некоторый период времени, – будет зависеть успех такого сближения.

Сближение налоговых систем стран может осуществляться различными способами, что, в свою очередь, привело к разночтениям терминологии в научных кругах. Так, анализ [6, 13, 18, 19, 20] позволил установить, что понятия «конвергенция», «координация», «сближение», «унификация» и «гармонизация» часто употребляются как синонимы. Вместе с тем на современном этапе развития ЕС данные понятия имеют достаточно четкое разграничение.

Первый термин, широко используемый в европейской практике при описании процессов взаимодействия стран в сфере налогового регулирования, – кооперация (*cooperation*). Под данным термином подразумевается совместная оптимизация налогов в странах. То есть страны в ходе совместных переговоров

определяют налоговые базы и ставки налогов с целью максимизации некоторой общей социальной цели. Примером такого взаимодействия является политика единых внешних тарифов [1].

Координация (*coordination*) как явление обычно связана с тем, что во взаимодействующих странах приходят к пониманию того, что определенные действия в одной из них приведут к некоторым последствиям в другой, и наоборот. В этом случае страны берут на себя взаимные обязательства относительно своих действий в той или иной области. Примером координации является действующий в ЕС кодекс поведения в сфере налогообложения прибыли предприятий, а также, как более узкий вариант координации, обмен информацией, касающейся налогообложения.

Несмотря на то что значение терминов «кооперация» и «координация» очень близко по смыслу, существенное различие между ними заключается в роли, которую играют наднациональные институты (*supranational institutions*), и отношении к суверенным правам государств.

Так, кооперация требует от государств, вступающих в подобное взаимодействие, отказа по крайней мере от части своих суверенных прав в пользу наднационального института (например, Европейской комиссии). В свою очередь, такой институт осуществляет мониторинг ситуации и предпринимает санкции к нарушителям в случае невыполнения соглашений.

В то же время при координации наднациональные институты (такие как Организация экономического сотрудничества и развития, Международный валютный фонд, Европейская комиссия) выполняют роль организаторов и форумов подобного взаимодействия между странами. При этом наднациональные институты не проводят свою собствен-

ную политику в отношении обсуждаемых проблем, а от государств не требуется отказа от своего суверенитета или его части [2, с. 7].

Конвергенция, или сближение (*convergence*), – термин, обозначающий уменьшение количества различий в налоговых базах, ставках налогов, видов налогов. Конвергенция как явление может стать следствием осуществления странами политики кооперации или координации в сфере налогообложения [1].

Еще один широко используемый в ЕС и мире термин – гармонизация (*harmonization*). В научной среде нет единого мнения о содержании данного термина, что отчасти обусловлено непониманием о сфере его приложения.

Так, например, А.Е. Курдяев полагает, что налоговая гармонизация – явление исключительно правовое [15, с. 9], не имеющее отношения к финансовой и экономической науке. Данного мнения также придерживается украинский исследователь О.Е. Дубовик. Фактически в своей работе [13] она четко разграничивает сферы применения данного термина: гармонизация касается исключительно правовых аспектов налогообложения, в то время как сближение элементов конкретных налогов, применяющихся в странах-партнерах, следует рассматривать как унификацию.

Исходя из исследований С.Г. Дробязко [12], можно сделать вывод о необходимости разграничения понятий «гармонизация налогового законодательства» и «гармонизация налогов». По мнению данного исследователя, гармонизация законодательства – это приведение норм права в соответствие с его принципами в правовых институтах, отраслях и системах, а также между системами в процессе совершенствования законодательства, особенно его консолидации и кодификации [12].

На основании приведенного выше определения можно утверждать, что гармонизация налогового законодательства действительно является исключительно правовым явлением. Соответственно данный термин может трактоваться как приведение норм *налогового* права в соответствие с его принципами в правовых институтах, отраслях и системах, а также между системами в процессе совершенствования налогового законодательства, его консолидации и кодификации.

В то же время под гармонизацией налогов (налоговой гармонизацией) следует понимать выравнивание налоговых баз и/или ставок налогов во взаимодействующих странах. Также под гармонизацией может пониматься установление некоторой минимальной ставки налогов и/или налоговой базы [1]. То есть данное понятие по своей сути шире используемого О.Е. Дубовик [13] понятия «унификация налогов», которое ограничивается исключительно приведением применяющихся в разных странах элементов одних и тех же налогов к единообразию, поскольку дает большую свободу государствам в проведении налоговой политики.

Гармонизация налогового законодательства и гармонизация налогов тесно связаны и взаимозависимы. Первая устанавливает правовые рамки для участников процесса гармонизации, закрепляет их права и обязанности, унифицирует правовые нормы стран-участников процесса гармонизации; вторая, – опираясь на достижения экономической и финансовой науки, формирует направление движения процесса гармонизации, которое потом закрепляется налоговым законодательством. Наиболее ярким примером гармонизации в мировой налоговой практике является установление минимального уровня стандартной ставки НДС в странах-членах ЕС.

К настоящему времени НДС стал одним из наиболее значимых налогов в мире, о чем свидетельствует факт его применения более чем в 50% стран мира [8]. В ЕС поступления от данного налога достигают 7% ВВП [5], большое значение НДС играет в странах бывшего СССР. Так, в Украине в 2014 г. поступления от данного налога составляли порядка 9% ВВП [14], в России – 5% [21, с. 395].

Учитывая роль и значение НДС в налоговых системах мира, а также продолжающиеся интеграционные и глобализационные процессы (например, для Украины – ассоциация в ЕС, для России – Евразийский Экономический Союз), интерес представляет опыт гармонизации НДС в ЕС, где, по мнению отдельных ученых, данный процесс фактически завершен [1].

Гармонизация НДС началась в Европе в апреле 1967 г. с введения этого налога в налоговые системы стран Европейского Экономического Сообщества, где им заменялись некоторые налоги (например, налог с оборота). Далее в странах-членах этого международного объединения осуществлялась постепенная конвергенция ставок и структурных элементов НДС, а также гармонизация законодательства, касающегося данного налога. В 1992 г. Европейская комиссия предложила странам установить стандартную ставку НДС в пределах от 4 до 9%, что, однако, не нашло поддержки. Последнее было обусловлено тем, что поступления от НДС являются существенным источником формирования доходов бюджета. Соответственно установление низких ставок такого налога (или их снижение) приведет к потерям доходов бюджетов и последующей возможности перераспределять такие доходы [6, с. 141]. На тот момент времени с подобной ситуацией в первую очередь столкнулись бы Дания и Ирландия. В этих

странах стандартные (*standart*) ставки НДС составляли 25 и 21% [4, с. 23], а поступления от данного налога – 9,1% [11] и 10% [9, с. 109] соответственно.

Учитывая это, с 1 января 1993 г. было предложено установить минимально допустимую в странах-членах ЕС стандартную ставку НДС. В настоящее время в соответствии с Директивой ЕС 2006/112/ЕС она установлена на уровне 15 % [5]. Кроме того, отмеченной Директивой устанавливается и пониженная (*reduced, minimal*) ставка НДС. Данная ставка может применяться странами-членами ЕС для некоторого ограниченного числа товаров и услуг и не может быть ниже 5%.

Также в соответствии с отмеченной Директивой гармонизированы механизмы начисления обязательств по НДС (прямой и обратный), а также то, с кого взимается НДС, в какой последовательности формируются налоговые обязательства и удерживается налоговый кредит.

Несмотря на долгий путь, который прошли страны-члены ЕС в сфере гармонизации НДС, вхождение новых членов в данное объединение требует усилий по гармонизации их налоговых систем и налогового законодательства с налоговыми системами и законодательством стран, давно вступивших в ЕС.

Еще одним проблемным вопросом в ЕС остается гармонизация пониженных ставок НДС в странах-членах данного объединения. Это вызвано тем, что, несмотря на четкие ограничения нижнего уровня данной ставки, в ряде стран нарушается данное положение Директивы ЕС 2006/112/ЕС: в Эстонии минимальная ставка составляет 4% вместо 5%, во Франции – 2,1, в Ирландии – 4,8, в Италии – 4, Люксембурге – 3%. Также различается и перечень товаров и услуг, в отношении которых страны-члены ЕС применяют пониженные ставки НДС [4,

с. 11]. Такая ситуация может стать причиной налоговой конкуренции между странами.

Кроме того, нерешенными являются такие вопросы, как гармонизация перечня товаров, в отношении которых в разных странах-членах ЕС может применяться механизм обратного начисления обязательств по НДС. Пока в Директиве 2006/112/ЕС обозначен список товаров, в отношении которых он может применяться, но конкретные товары и услуги из этого списка выбирает страна-член ЕС с разрешения Еврокомиссии [5, ст. 199, 199a].

Также открытым остается вопрос перехода в странах ЕС от такого принципа налогообложения, как «страна назначения» (*COD – country of destination*) к принципу «страны происхождения» (*COO – country of origin*). Такой переход, с одной стороны, позволит укрепить связи между странами и уменьшить случаи мошенничества с НДС, а с другой – сопряжен с повышением административных издержек и потерей части властных полномочий государствами-членами ЕС. Учитывая это, в настоящее время в ЕС идут работы по гармонизации других налогов – на доходы предприятий (*corporate tax*) и населения (*income tax*), где пока существует широкое поле для работ в данном направлении [1].

Подводя итог, можно отметить следующее.

1. Процессы сближения законодательства и налоговых систем стран способствуют более тесной их интеграции в межгосударственные объединения, позволяют наладить устойчивые хозяйственные и политические связи, способствуют организации борьбы с незаконными операциями (в первую очередь – с налогами) и препятствуют налоговой конкуренции стран. Одним из вариантов такого сближения является гармонизация.

2. Следует четко различать гармонизацию налогового законодательства и гармонизацию налогов (налоговую гармонизацию). Первая является предметом исследований юридической науки, вторая – финансовой и экономической. В то же время они тесно взаимосвязаны: гармонизация налогов приводит к изменению элементов налогов в странах, а гармонизация налогового законодательства отражает эти изменения в правовой плоскости. В свою очередь, гармонизация налогов не может быть осуществлена на практике, если она или ее положения противоречат действующим нормам налогового законодательства.

3. В настоящее время наиболее ярким примером гармонизации налогов выступает проводящаяся в ЕС гармонизация НДС. Этот налог имеет важное фискальное значение не только в этом межгосударственном объединении, но и в более чем 50% странах мира, поэтому опыт ЕС в данном отношении является полезным.

4. Хотя гармонизация НДС в ЕС проводится с 1967 г., нельзя утверждать, что данный процесс завершен. Однако дальнейшая гармонизация данного налога сопряжена с потерей странами-членами ЕС властных полномочий, может ограничить их суверенитет. Поэтому в настоящее время здесь главным образом идут работы по гармонизации НДС новых членов ЕС и гармонизации налогов на доходы предприятий и населения.

В целом опыт гармонизации НДС представляет большой интерес для стран, стремящихся войти в межгосударственные объединения, а также для новых членов таких объединений и дает возможность оценить проблемы, связанные с таким процессом, его недостатки и преимущества, а также разработать планы по осуществлению гармонизации конкретных налогов в рамках того или иного объединения.

Литература

1. Bénassy-Quéré A. Tax harmonization in Europe: moving forward [Электронный ресурс] / A. Bénassy-Quéré, A. Trano, G. Wolff // *Les notes du conseil d'analyse économique*. – 2014. – July. – №14. – 12 p. – Режим доступа: www.cae-eco.fr (дата обращения: 10.04.2015).

2. Canzoneri M. B. Monetary Policy in Interdependent Economies: A Game-theoretic approach / M.B. Canzoneri, D.W. Henderson. – Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1991. – 171 p.

3. Council of the European Commission Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / Council of the European Commission // *Official Journal of the European Union*. – 2006. – 11 December. – L347-L347.

4. European Commission VAT Rates Applied in the Member states of the European Union: Situation at 1st January 2015 [Электронный ресурс] / European Commission. – 23 p. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf. (дата обращения: 15.05.2015).

5. Eurostat. Tax revenue statistics [Электронный ресурс] / Eurostat. – 2014. – March. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Further_Eurostat_information (дата обращения: 10.04.2015).

6. Frenkel J.A. International taxation in an integrated world / J.A. Frenkel, A. Razin, E. Sadka. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1991. – 239 p.

7. Frenkel J.A. International VAT harmonization: economic effects / J.A. Frenkel, A. Razin, S. Symansky // NBER: NBER working paper series. – 1991. – March. – №3656. – 42 p.

8. International Indirect Tax: Value-added services [Электронный ресурс] // KPMG. – 2011. – Режим доступа:

<https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/in-direct-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf> (дата обращения: 10.04.2015).

9. OECD Revenue Statistics 1965-2007 / OECD. – Paris, France: OECD Publishing, 2008. – 365 p.

10. Sinn H.-W. Tax harmonization and tax competition in Europe / H.-W. Sinn // European economic review. – 1990. – № 34. – P. 489-504.

11. Statistics Denmark National Accounts and government Finances [Электронный ресурс] / Statistics Denmark. – Режим доступа: <http://www.dst.dk/en/Statistik/emner/aarligt-nationalregnskab> (дата обращения: 15.05.2015).

12. Дробязко С.Г. Юридическая природа гармонизации законодательства в процессе его совершенствования [Электронный ресурс] / С.Г. Дробязко // Электрон. б-ка Белорусского государственного университета. – Режим доступа: <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/33502/1/14%Dробязко.pdf> (дата обращения: 10.04.2015).

13. Дубовик О.Е. Налоговые трансформации Украины в контексте интеграции в мировое экономическое пространство / О.Е. Дубовик // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 3. – С. 307-311.

14. Звіт про виконання Зведеного бюджету України станом на 1 січня 2015 р. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступа: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806> (дата обращения: 15.04.2015).

15. Курдяев А.Е. Финансово-правовое регулирование налоговой гармониза-

ции в Европейском союзе: автореф. дис. на соиск. уч. степени кандидата юридических наук по спец. 12.00.04 – Финансовое право, налоговое право, бюджетное право / А.Е. Курдяев. – М., 2012. – 25 с.

16. Матюшин А.В. Монетарное стимулирование развития экономики США и его уроки для Украины / А.В. Матюшин, Е.В. Вишневская // Экономика промышленности. – 2014. – № 4 (68). – С. 5-30.

17. Момбелли А. Швейцария откажется от налоговых привилегий для холдингов [Электронный ресурс] / А. Момбелли // [swissinfo.ch](http://www.swissinfo.ch). – 2014. – 29 окт. – Режим доступа: <http://www.swissinfo.ch/rus> (дата обращения: 15.05.2015).

18. Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. – Серия 5. – 2005. – Вып. 2. – С. 65-73.

19. Погорлецкий А.И. Налоговые аспекты расширения Европейского союза / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. – Серия 5. – 2005. – Вып. 1. – С. 30-39.

20. Погорлецкий А.И. Современные налоговые реформы в Германии и Франции / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. – Серия 5. – 2002. – Вып. 1. – № 5. – С. 78-89.

21. Россия в цифрах. 2014: Крат. стат. сб. / Росстат. – М., 2014. – 558 с.

Представлена в редакцию 30.03.2015 г.