

НАЛОГОВАЯ ГАРМОНИЗАЦИЯ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОБЪЕДИНЕНИЙ

Кадомцева Светлана Владимировна
д.э.н., профессор
МГУ имени М.В. Ломоносова
Экономический факультет
(г. Москва, Россия)

Золотарева Юлия Олеговна
Студентка магистратуры
МГУ имени М.В. Ломоносова
Экономический факультет
(г. Москва, Россия)

Аннотация

В статье рассматривается экономический суверенитет, его составляющая налоговый суверенитет и тенденции их трансформации в условиях формирования международных региональных объединений. Показана целесообразность налоговой гармонизации в условиях формирования единого экономического пространства и углубления межгосударственной экономической интеграции. Рассматривается последовательность осуществления налоговой гармонизации в ЕС, использование информационных технологий для совершенствования налогового администрирования.

Ключевые слова: экономический и фискальный суверенитет государства, международная региональная интеграция, гармонизация прямых и косвенных налогов, гармонизация в области налогового администрирования, налоговая гармонизация в ЕС.

JEL коды: E62, F 02, H 26.

Введение

Усиление конкуренции в условиях глобализации ускоряет процесс экономической интеграции, делает необходимым возникновение международных экономических объединений (МЭО), в рамках которых осуществляется формирование единого

Кадомцева С.В., e-mail: skadomtseva@mail.ru

Золотарева Ю.О., e-mail: Zolotaryova.j@gmail.com

экономического пространства, свободное перемещение товаров, капиталов и рабочей силы. Эффективное развитие МЭО, предполагает координацию макроэкономической политики, унификацию законодательства в валютной, денежно-кредитной и бюджетно-налоговой сферах, налоговую гармонизацию. Углубление налоговой гармонизации невозможно без отказа государства от части фискального суверенитета, который принимает новые формы на современном этапе экономического развития. Борьба за ограниченные финансовые и трудовые ресурсы приводит к налоговой конкуренции, в рамках которой снижаются налоговые ставки, вводятся налоговые льготы, возникают специальные налоговые режимы. Анализ налоговых систем позволяет в них выделить формальные юридические элементы состава налогов и процесс налогового администрирования, с которого обычно начинается гармонизация налоговых систем. В торговых союзах происходит гармонизация косвенных налогов, а гармонизация прямых налогов вызывает дискуссии из-за различий в уровне развития и структуре экономик стран, что определяет долю отдельных налогов в государственном бюджете. Важным элементом налоговой гармонизации является обмен информацией между отдельными ведомствами стран, технической предпосылкой которого выступает цифровая экономика. Развитие ЕАЭС, гармонизация налоговых систем его членов должны опираться на опыт международных интеграционных объединений, прежде всего ЕС, анализу осуществления налоговой гармонизации в котором посвящён последний раздел.

Налоговая система – составляющая экономического суверенитета государств

Формирование единого экономического пространства в рамках международных экономических объединений и роль в этом процессе налоговой гармонизации необходимо, прежде всего, рассмотреть с учетом тенденций, определяющих фактическое состояние суверенитета государства и налогового суверенитета, как его важнейшей составляющей, в условиях глобализации и межгосударственной интеграции. В зарубежной и отечественной юридической литературе имеются специальные исследования, посвященные проблеме государственного суверенитета. Являясь государственно-правовой категорией, суверенитет, как понятие охватывает также и иные сферы жизни общества: экономическую, социальную, идеологическую и др.

Классики теории государства и права рассматривают суверенитет государства как его способность к исключительному правовому самоопределению.¹ Суверенная власть государства, являет собой власть, не имеющую над собой никакой высшей власти; поэтому она является верховной и независимой властью. Первый признак проявляется преимущественно во внутренних отношениях, а второй - вовне, т. е. в отношениях суверенного государства с другими государствами. Аналогичная позиция, которая исходит из того, что суверенитет государства есть высшая власть, не зависящая ни от какой другой земной власти, подразумевающая, таким образом, свою полную независимость не только в пределах страны, но и за ее пределами.²

Государственный суверенитет, трактуемый в качестве примата государственной власти как внутри страны, так и во вне, рядом ученых считается преградой для наднациональной интеграции. В настоящее время в общественно-политических дискуссиях

¹ См. подробнее Еллинек Г. (1908), с. 347.

² См. подробнее Оппенгейм Л. (1948), с. 130.

постоянно звучат утверждения об утрате суверенитета государств в рамках современных межгосударственных образований. До середины XX в. международные договоры носили, как правило, локальный характер и были относительно кратковременны. Исключения составляли договоры, носившие ярко выраженный военно-политический характер, обусловленный соображениями безопасности и направленные, как раз, на охрану суверенитета договаривающихся сторон и/или на его расширение за счет иных государств. Существенным признаком данных договоров было то, что в их рамках не происходило значительной институциональной и экономической интеграции. Развитие мирохозяйственных связей во второй половине XX в. породило установление длительных правил межгосударственных экономических отношений, что сопровождалось взаимопроникновением экономик.

Налоговое законодательство относится к категории формального права, для его оценки и выработки предложений по совершенствованию необходимо рассматривать формальные основы законодательства стран, изложенные в их конституциях. Так в конституциях Российской Федерации (ст. 3), Республики Беларусь (ст. 3), Киргизской Республики (ст. 3) устанавливается, что носителем суверенитета является народ. В конституциях Республики Армения (ст. 3) и Республики Казахстан не указано, кто именно является носителем суверенитета, но устанавливается, что источником власти является народ, что, практически, равнозначно. Аналогично конституции данных государств указывают, что человек, его права и свободы являются безусловной ценностью. Исходя из данных трактовок можно заключить, что страны члены ЕАЭС в своем законодательстве реализуют доктрину коллективного народного суверенитета. Соответственно, правовые системы в целом и налоговые системы, как части национальных правовых систем, государств членов ЕАЭС, теоретически, должны преследовать цели, декларируемые Конституциями суверенных государств.

В этом случае вполне возможно создание межгосударственных (или надгосударственных) объединений при соблюдении 2-х существенных условий:

1. Добровольность участия государств членов в объединении, подразумевающая свободу присоединения к объединению, участие в управлении его деятельностью и свободу выхода из объединения.
2. Соответствие целей объединения основным конституционным положениям стран участниц объединения.

При соблюдении указанных условий участие государств в международных объединениях не умаляет их фактического суверенитета, т. к. соответствует их целям. Договор о Евразийском экономическом союзе, подписанный в столице Республики Казахстан Астане, 29.05.2014 г. соответствует этим требованиям, что изложено в его преамбуле и статье 118.³

Современная организационно-правовая модель мироустройства представляет собой систему, в которой сосуществуют и соперничают не столько сами государства, а сколько группы государств, т. е. государства просто вынуждены в силу объективной необходимости вступать в союзы и объединения, что предполагает отказ от значительной части своего суверенитета.⁴ Усиление межгосударственного сотрудничества и масштабность процессов интеграции делают необходимыми передачу части суверенных прав на надгосударственный

³ См. подробнее Договор о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29 мая 2014 г.). URL: <https://docs.eaunion.org>

⁴ См. подробнее Бауман З. (2004), с. 92-93.

уровень. Взаимодействие государств при решении локальных и глобальных проблем в современных условиях должно осуществляться с учетом социальной роли государственного суверенитета, возможностей его самоограничения для достижения целей развития, декларируемых конституциями стран.

Реальным выражением финансово-экономического содержания государственного суверенитета является государственный бюджет – представляющий собой публичный фонд финансовых средств, формируемый из налоговых и неналоговых доходов, гарантирующий финансовую независимость и самостоятельность государственной власти. Суверенное право государства устанавливать на своей территории налоги и сборы традиционно признается одним из важнейших проявлений суверенитета, функцией совершенно необходимой для самого существования государства. Отсутствие возможности формировать национальный фонд финансовых ресурсов, который на настоящем историческом этапе выражается в бюджете, влечет невозможность осуществлять функции, присущие суверенному государству. Полномочия в сфере установления налогов как неотъемлемая часть финансовых полномочий любого государства представляют собой основу государственного суверенитета. Понятие налогового суверенитета (tax sovereignty) или фискального (fiscal sovereignty), широко распространено в правовой как зарубежной, так и отечественной литературе, тем не менее, у него нет единого определения. Налоговый (или фискальный) суверенитет государства трактуется, обычно, как право государства, действующего в качестве субъекта публичного права, вводить на территории своей юрисдикции (так называемой фискальной территории) любые налоги и контролировать их сбор. В документах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) устанавливается, что государство суверенно (т. е. независимо) при осуществлении мер в сфере налогообложения, формирующих доходы для обеспечения государственных расходов, и эрозия налоговой базы являет собой угрозу налоговому суверенитету. В развитии фискального (налогового) суверенитета в условиях глобализации можно выделить новые тенденции.

1. Универсализация понятия «налогоплательщик». Национальным налоговым органам противопоставляются так называемые глобальные налогоплательщики. В современной экономической жизни развивается концепция «дохода без гражданства».

2. Ослабление непосредственной юридической связи налогообложения с географическим расположением источника дохода. В информационном обществе с развитием институтов интеллектуальной собственности, электронной коммерции, сложных финансовых инструментов и деривативов установление экономической и юридической связи получения дохода с конкретной государственной территорией все более усложняется.

3. Актуализация вопросов регулирования двойного налогообложения. В настоящее время государства посредством двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения не могут эффективно противостоять двойному неналогообложению.

4. Увеличение потребности в межгосударственном информационном обмене для решения проблем международного уклонения от уплаты налогов, совершенствование международных стандартов в указанной сфере.

5. Не исключительно национальное определение размера национальной налоговой базы, что в большой степени является собой следствием выбора транснациональных групп компаний (ТНК). Налогоплательщики, юридические и физические лица, имеют возможность организовывать свои действия таким образом, что значительная часть их налогооблагаемой прибыли приходится на юрисдикции с низкой налоговой нагрузкой.

6. Недобросовестная межгосударственная налоговая конкуренция, при которой так называемые «налоговые гавани» получают финансовую выгоду от «коммерциализации» суверенитета, предлагая снижение налоговых ставок (налоговой базы) и сохранение тайны вкладов и транзакций взамен на регистрацию на подконтрольной территории (например, Кипр, Панама, о. Мэн в составе Соединенного Королевства и др.).

В современных условиях важные элементы национальной социально-экономической системы расширились за пределы национальных границ, отдельные государства не могут полностью самостоятельно определять все аспекты своей налоговой политики и для достижения реального налогового суверенитета они уже могут быть заинтересованы в межгосударственном объединении, т. е., фактически, в определенном ограничении суверенитетов. В современном международном праве юрисдикция государств разделяется на территориальную юрисдикцию и юрисдикцию по лицам. Если государственный суверенитет требует наличия трех составляющих: власти, населения и территории, то функциональная юрисдикция может иметь место и при отсутствии территории. В налоговом законодательстве применяется «экономическая привязка», когда государство вправе взимать налоги с тех субъектов и контролируемых ими объектов, которые связаны с экономикой данного государства, в связи с этим в сфере налогообложения применяется категория резидентства. При определении резидентства главная роль отводится таким аспектам, как происхождение налогоплательщика или источника формирования налоговой базы (т. е. места производства благ / доходов, являющихся объектами налогообложения), а также местонахождение благ (мест пользования или обладания благами, в том числе место реализации имеющихся прав на данные блага и/или место потребления данных благ). Предметный критерий фискальной юрисдикции ограничен конкретными полномочиями государства в части введения и взимания налогов. В части субъектной принадлежности необходимо отметить, что она может включать наряду с внутринациональными специфические субъекты, такие как контролируемые зарубежные компании (controlled foreign corporations). При этом субъектный состав во многом определяется содержанием национального законодательства, что необходимо учитывать при создании общей законодательной базы интеграционных образований.

Офшорные налоговые юрисдикции влияют на функционирование национальных налоговых систем. «Офшоризация экономики» характерна для всего мира, так как государства получают дополнительные возможности конкурировать. Под офшоризацией и налоговыми гаванями следует понимать в широком смысле размещение субъектов и объектов налогообложения в зонах юрисдикций, обеспечивающих снижение налогового бремени. При этом характерным признаком офшорных территорий является то, что они обеспечивают только «юридическое прикрытие» субъектов экономической деятельности и совершаемых ими финансовых операций, но при этом не несут адекватной социальной нагрузки. Например, если корпорация меняет налоговую юрисдикцию в части уплаты налога

на прибыль на офшорную, но не переносит туда производство, то финансовые ресурсы аккумулируются в офшоре и изымаются из бюджета государства, где, фактически, размещено производство, сужая возможности последнего по исполнению социальных обязательств.

На формирование национальных налоговых систем значимое влияние оказывает так называемое налоговое соревнование государств. Данная проблема сохраняет актуальность не только применительно к отдельным государствам, но и к межгосударственным интеграционным объединениям, дифференцируясь на внутреннее соревнование, реализующееся в пределах самого интеграционного образования, и на соревнование внешнее, т. е. с другими интеграционными образованиями⁵. Суверенитет образует как проблему налогового соревнования, так и дает возможность её решения посредством межгосударственного сотрудничества. Активное обсуждение данной темы началось с 1998 г. после начала проекта ОЭСР о вреде чрезмерной налоговой конкуренции, её отличие от допустимой и даже полезной налоговой соревновательности.⁶ Налоговые оазисы применяют свой суверенитет, чтобы фактически расширять свои бюджетные доходы за счет налоговых баз других стран⁷. В отличие от прямого вторжения на государственную территорию, в данном случае отсутствуют объективные критерии для подтверждения факта вторжения на налоговую территорию государства. В какой бы форме ни ощущало каждое государство нарушение границ своего налогового суверенитета, обычно очень сложно формализовать и доказать, какое конкретно поведение или какой способ вторжения могут быть признаны в качестве нарушающих законные суверенные права иного государства в фискальной сфере. В такой ситуации участие государств в межгосударственных экономических союзах не создает препятствий реализации суверенных прав государства, а, наоборот, может способствовать укреплению суверенитета.

Углубление межгосударственной экономической интеграции и налоговая гармонизация

В настоящее время далеко не все государства в мире имеют возможность формировать эффективный рынок, поскольку для этого необходимо наличие достаточной емкости совокупного спроса. При существующем уровне технологий, для развития конкурентоспособной экономики, по оценкам экономистов необходимо наличие 250–300 млн активных потребителей. Крупнейшее в Юго-Восточной Азии интеграционное объединение АСЕАН (Association of South East Asian Nations) насчитывает более 600 млн жителей, МЕРКОСУР в Южной Америке (Mercado Común del Sur) – более 300 млн чел., в наиболее близком к границам России ЕС – более 510 млн. жителей. В ЕАЭС нужно учитывать, что с момента своего создания кроме РФ, Казахстана и Республики Беларусь в него вошли на правах полноправных членов Республика Армения и Кыргызская Республика, а также было подписано в 2015 г. соглашение о свободной торговле (зоне свободной торговли / ЗСТ) с Вьетнамом. Перспективы вступления в зону свободной торговли с ЕАЭС рассматривают 5 достаточно разных государств, ведущих переговоры о возможности

⁵ См. подробнее Герасименко В.В., Хубиев К.А., Пивкина Н.Ю. и др. (2017), с. 324.

⁶ См. подробнее Harmful Tax Competition... (1998).

⁷ См. подробнее Blochliger H., Pinero-Campos J. (2011)

вхождения в ЗСТ с ЕАЭС (Иран, Монголия, Египет, Таиланд и Сербия). Если на сегодняшний день численность населения в рамках ЕАЭС составляет 180–185 млн чел., то Вьетнам «добавляет» к нему ещё около 94 млн чел. В случае вступления в ЗСТ хотя бы одной из «крупных» стран (Египта, Ирана, Таиланда), численность ЕАЭС будет более 300 млн чел., что достаточно для формирования эффективного рынка. Кроме численности населения при оценке эффективности рынка необходимо учитывать межстрановые различия в объемах ВВП, степень дифференциации доходов населения, эффективность функционирования государственных институтов и наднациональных структур в рамках интеграционных объединений, которые способствуют повышению конкурентоспособности суверенных национальных экономик за счет создания более крупных общих рынков и иных форм международного сотрудничества.

Для определения направлений налоговой гармонизации обратимся к элементам налоговой системы. (В данной статье целесообразно объединить термины «налог» и «сбор», «акциз», «пошлина», поскольку различия между ними часто обуславливаются исторически сложившейся терминологией.)

1. Формальные юридические элементы состава налога, к которым относят налоговую базу, объект налогообложения, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Кроме указанных элементов, которые считаются обязательными (или существенными), как правило, выделяют также факультативные элементы, к которым относят налоговые льготы, порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, санкции за налоговые правонарушения. Во 2-й половине XX в. в мире наметилась тенденция к унификации состава налогов, особенно в части перечня косвенных налогов и акцизов.

2. Процесс налогового администрирования, под которым понимается система управления налоговым процессом в государстве в лице государственных органов на основе законодательства, т. е. совокупность процедур по исчислению, уплате налогов, налоговому контролю, применению санкций за нарушение законодательства, учету налогоплательщиков и т. п.

Исходя из вышеизложенного, под процессом налоговой гармонизации можно понимать процесс унификации:

- состава налогов и сборов, взимаемых в государствах, являющихся участниками межгосударственных интеграционных объединений;
- процедур налогового администрирования.

Гармонизация налоговых систем стран–участниц интеграционных объединений стимулирует увеличение товарооборота между странами, но при этом каждое из государств несет бремя международных соглашений, в связи с чем объективно утрачивает часть своего финансового суверенитета, сокращает возможности налоговой конкуренции. Необходимо учитывать, что имеется вполне реальная налоговая конкуренция между странами, обусловленная различиями в развитии их экономик, географическом положении, социально-

культурными условиями и др. Сторонники налоговой конкуренции отмечают ее положительное воздействие на экономику, поскольку государству необходимо эффективнее проводить фискальную политику. Различия в налоговых системах положительно влияют на налогоплательщиков, предоставляя им выбор между налоговыми юрисдикциями. К положительным сторонам налоговой конкуренции относят: ограничение избыточного налогового бремени для налогоплательщиков, общее снижение уровня налоговой нагрузки, и прежде всего, налоговой нагрузки на инвестиции.

Противники налоговой конкуренции утверждают, что различие в налогообложении является важной причиной неэффективного распределения общественных благ. По мнению противников налоговой конкуренции, с ростом мобильности трудовых ресурсов и капитала проявляется усиление межстрановой конкурентной борьбы, что приводит к диспропорции в распределении общественных благ. Для борьбы с негативными последствиями налоговой конкуренции её противники предлагают государствам проводить политику налоговой гармонизации.

Противники проведения налоговой гармонизации считают, что эффективная гармонизация налоговых систем, в принципе, невозможна в случае значительного различия размеров стран, численности населения и иных экономико-географических факторов. Кроме того, гармонизация налоговых систем, наносит существенный урон налоговому суверенитету государства. Поэтому, даже в случае вступления в межгосударственные интеграционные объединения, отдельные государства не всегда должны стремиться к уравниванию налоговых ставок. Более того, декларируется, что применение низких налоговых ставок, формирующихся в результате конкуренции, должно принести позитивный эффект. При этом относительно крупные по размеру государства могут иметь более высокий уровень налоговой нагрузки, при том, как относительно меньшие страны, обычно, стремятся установить минимальные ставки. Вместе с тем, относительно крупные страны предоставляют более широкий спектр общественных услуг и благ коллективного потребления, финансируемых из бюджетной системы, ввиду большей диверсификации экономики. Очевидно, что об эффективной фискальной конкуренции можно говорить только в том случае, когда экономические и социальные блага, которые получают от государства налогоплательщики, эффективно соотносятся с размером фискальных изъятий. В противном случае налогоплательщики просто регистрируются в юрисдикции, предоставляющие более благоприятные фискальные условия и /или требуемый им объем экономических и социальных благ.

Проблемы налоговой конкуренции настолько обострились, что в последние годы начались серьезные теоретические исследования, направленные на разработку эффективных механизмов сближения налоговых систем. Наибольшую известность получил предложенный Европейской комиссией в 2011 г. проект Единой консолидированной базы налога с корпораций (Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)) как общей схемы исчисления налога для экономических субъектов, осуществляющих операции в нескольких государствах. Проект данного документа, в частности предполагает:

- деление налоговой базы на части (доли) во всех государствах ЕС, где осуществляется бизнес, по формуле, учитывающей величину корпоративных активов, объем продаж в каждой конкретной стране, расходов на оплату труда;
- единый алгоритм расчета налоговой базы (в т. ч. финансовых результатов во всех государствах ЕС);
- представление единой декларации в налоговый орган одного государства;
- сохранение права каждого государства ЕС на установление налоговой ставки.

Кроме того, рассматриваются промежуточные варианты «унитарного» налогообложения, когда в отношении ТНК применяются формулы пропорционального распределения финансовых результатов деятельности и, соответственно, разделение суммы уплачиваемого налога между государствами. Без осуществления налоговой гармонизации создание дееспособных межгосударственных интеграционных объединений просто невозможно, поскольку а priori любое такое объединение создается с целью обеспечения возможности свободного перемещения товаров (услуг), капиталов и рабочей силы, что технически невозможно сделать без определенной степени налоговой гармонизации. Налоговая конкуренция между странами, вошедшими в интеграционное объединение, заменяется налоговой конкуренцией между более крупными субъектами международного права - межгосударственными объединениями.

Как правило, на начальных этапах экономической интеграции (прежде всего, при образовании зон свободной торговли и таможенных союзов) начинается введение общих таможенных тарифов и единой системы нетарифного регулирования для третьих стран, гармонизация косвенных налогов (акцизов и НДС). Данные шаги позволяют оптимизировать фискальные изъятия при экспортно-импортных операциях внутри таможенного союза в условиях отсутствия (или снижения) таможенного контроля на межгосударственных границах государств-членов МЭО. Для усиления позиций в конкурентной борьбе государства активно применяют налоговые механизмы (снижение налоговых ставок, специальные налоговые режимы, налоговые льготы, и др.). Наиболее остро данная проблема проявляется на уровне межгосударственных интеграционных объединений, где сняты барьеры для трансграничного перемещения товаров, услуг и факторов производства. Для ограничения налоговой конкуренции государства, участвующие в таких объединениях, используют механизмы гармонизации национальных налоговых систем.⁸ В связи с ростом мобильности трудовых ресурсов и капитала в современном мире возникает конкуренция за их привлечение между странами. Гармонизация прямого налогообложения (налоги на различное имущество, налоги на прибыль, доходы физических лиц и др.) на современном этапе реализуется посредством взаимного принятия соглашений (договоров) об избежании двойного налогообложения и договоров об обмене информацией между компетентными органами стран.

⁸ См. подробнее Зозуля В. В., Журавлев П. Д. (2014)

При выборе налоговой юрисдикции для реального коммерческого предприятия важными факторами являются следующие:

1. количество налогов, которые необходимо уплачивать;
2. налоговая нагрузка, рассчитываемая, обычно как доля налогов в прибыли или выручке (конкретные методики расчета могут различаться в зависимости от государства и особенностей бизнеса);
3. издержки, связанные с налоговым администрированием.

Самым важным фактором для предпринимателя является уровень налоговой нагрузки, хотя и остальные факторы также могут быть важны при условии выбора между, примерно, равным уровнем налоговой нагрузки. При регулировании налога на доходы физических лиц необходимо недопущение дискриминации при налогообложении доходов работников из стран членов МЭО, если они получены в отличной от постоянного места проживания стране-члене объединения.

В качестве отдельного важнейшего элемента налоговой гармонизации необходимо отметить процесс взаимного обмена информацией между ведомствами стран, к которым следует отнести не только налоговые службы, но также и таможенные службы, органы, обеспечивающие техническое исполнение бюджетов (казначейство), а также, при необходимости и правоохранительные органы, прокуратуру.

Таким образом, налоговая гармонизация является необходимым условием самого существования межгосударственных интеграционных объединений, которые, в свою очередь, все более принимают на себя основные функции развития мирохозяйственных связей. Налоговая гармонизация внутри интеграционных объединений призвана выровнять условия ведения бизнеса и налоговую нагрузку, стимулировать свободное перемещение в рамках объединения товаров, рабочей силы и капиталов, стимулировать инвестиции, а также снизить налоговую конкуренцию между государствами, входящими в объединение. При этом сама по себе налоговая конкуренция, не исчезает из практики межгосударственных хозяйственных связей, но наиболее остро начинает проявляться уже не на национальном уровне, а на уровне надгосударственных образований, конкурирующих налоговые системы стран. В данном процессе равно важны как сближение юридических элементов состава налогов, так и практики налогового администрирования.

Налоговая гармонизация обуславливается необходимостью формирования общих рынков в рамках наднациональных экономических объединений, призвана выровнять:

– условия ценообразования на товары и услуги внутри всего интеграционного объединения (с учетом объективных различий, вызванных экономическими факторами, например, логистическими издержками);

– возможности бюджетных систем стран, входящих в интеграционное объединение, направленные на возможность создания сходных стандартов качества предоставления

общественных благ и услуг (товаров коллективного пользования), повышение благосостояния населения.

С учетом вышеизложенного, формирующиеся интеграционные объединения должны использовать опыт уже сложившихся интеграционных объединений, в том числе ЕС.

Опыт осуществления межгосударственной налоговой гармонизации в ЕС

Процесс налоговой гармонизации, как правило, начинается с унификации правил исчисления и уплаты косвенных налогов, связанных с осуществлением внешнеторговых операций между странами, входящими в интеграционные объединения. В качестве базового документа, заложившего основы фискальной гармонизации в рамках ЕС, рассматривается ст. 110 (ранее – ст. 90) Договора о функционировании ЕС (ДФЕС), содержащая положения, о том, что ни одно из государств в рамках ЕС не облагает продажу товаров (услуг, работ), имеющих происхождение из других государств ЕС, а также доходы от такой продажи налогами (сборами), которыми не облагаются продажа товаров (услуг, работ), полученных в результате внутреннего производства, а также доходы от указанной реализации. При этом ни одно из государств ЕС не облагает продажу товаров (услуг, работ), имеющих происхождение из других государств ЕС, а также доходы от указанной реализации налогами (сборами), которые каким-либо способом могут прямо или косвенно защищать иные виды товаров (услуг, работ).⁹

Принцип недискриминации также нашел отражение в ст. 3 Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ 1947 г.)¹⁰ (с 01.01.1995 г. для государств, являющихся членами, ВТО действует ГАТТ-1994, принятом по итогам Уругвайского раунда Многосторонних торговых переговоров).

Этот документ был принят на 20 лет ранее Договора о функционировании ЕС и содержит основные рамочные условия, которыми обязаны руководствоваться все участники ВТО (а, фактически, и все участники мировых интеграционных объединений) в рамках осуществления процедур налоговой гармонизации.

Так указанный документ декларирует следующие принципы сотрудничества:

1. Внутренние налоги не должны создавать дискриминационных условий для любого импорта с целью защиты отечественных производителей на внутреннем рынке.
2. Импортированные товары (услуги, работы) облагаются внутренними налогами на уровне, не превышающем обложение такими налогами товаров (услуг, работ) отечественного производства.
3. Допускается использование протекционистских мер в ходе закупок правительственными учреждениями для собственных нужд отечественных товаров (работ,

⁹ См. подробнее Право Европейского Союза, URL: <http://eulaw.ru/treaties/tfeu>

¹⁰ См. подробнее Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947) от 30 октября 1947 г.

услуг), а также выплаты отечественным производителям субсидий, в том числе сформированных за счет внутренних налогов.

Таким образом, положения ст. 110 Договора о функционировании ЕС, практически, полностью соответствует нормам ГАТТ (которые в дальнейшем перешли в нормативную базу ВТО). При этом фискальная гармонизация в ЕС и сегодня ограничивается, практически, полностью косвенным налогообложением. Порядок исчисления и взимания прямых налогов, в т. ч. ставки налогов на доходы физических лиц и прибыль корпораций каждое государство в рамках ЕС определяет самостоятельно.

Первоначально при наличии различных налоговых систем, стремящихся обеспечить своим резидентам преференции при ведении бизнеса, у компаний зачастую отсутствовали стимулы расширения за рамки национальных налоговых юрисдикций, осуществления трансграничных сделок или развития деятельности на территории нескольких государств ЕС. В государствах применялись различные акцизы, налоги с оборота, концепции страны происхождения и страны назначения, различные правила исчисления и уплаты, а также ставки в отношении косвенных налогов, что приводило к снижению доходов в результате применения двойного налогообложения и наличия значительных административных затрат при ведении бизнеса в иных налоговых юрисдикциях.

Все эти проблемы решались в ходе налоговой гармонизации. Например, в процессе гармонизации национальных правовых актов, регулирующих налоги с оборота, был установлен единый налог на добавленную стоимость; определены общие правила определения места реализации товара (оказания услуг, выполнения работ), порядка исчисления и момента уплаты НДС, разработаны специальные льготные схемы налогообложения для малых предприятий, определены минимальные ставки НДС, сформулирована единая концепция страны назначения и т. д. При проведении гармонизации акцизов была введена единая классификация и общие для всех государств определения подакцизных товаров, установлены минимальные ставки и регулятивные механизмы налогообложения (например, освобождение от налогообложения электричества, генерируемого альтернативными источниками энергии). Реализация данных мер позволила оптимизировать условия внутриевропейской торговли.

Государства ЕС вследствие отсутствия значимых достижений в сфере гармонизации прямых налогов вправе формировать национальные налоговые системы почти исключительно в собственных интересах, однако, их национальные законодательства не полностью свободны от влияния общего европейского права. Налоговая миграция в рамках ЕС, связанная с уплатой прямых налогов, является весьма распространенным явлением, что связано с большим разбросом налоговых ставок, прежде всего, по налогу на прибыль юридических лиц и на доходы физических лиц. Так налог на прибыль в Германии составляет 38,7%, при том, что на Кипре и в Болгарии он равен только 10,0%. Что касается налогов на доходы физических лиц, то по размеру налоговых ставок лидируют Швеция (56,6%) и Нидерланды (52,0%), в то время как самые низкие ставки установлены в Румынии (16,0%) и Словакии (19,0%).¹¹ Вместе с тем, необходимо отметить, что как показывает практика (по

¹¹ См. подробнее EIP. URL: <http://www.eip.ru/pubs/6263>

крайней мере, применительно, к ЕС), размеры налоговых ставок выше, как раз в государствах, имеющих наиболее развитые экономики и лидирующих по уровню среднедушевого ВВП.

Хотя полномочия по формированию налоговых систем пока остаются у отдельных государств, они в значительной мере ограничиваются договорами ЕС. Так, например, ст. 3 Маастрихтского договора утверждает, что одной из целей европейского общего рынка является формирование пространства без границ в целях свободного перемещения услуг, товаров, капитала и людей, но это не предполагает полной гармонизации европейского налогового права. Должен, безусловно, соблюдаться нейтралитет в части конкуренции, что осуществимо только при соблюдении всеми членами ЕС всех условий Союза. Существование внутри ЕС различных правовых систем неизбежно нарушает существование общего рынка, что ведет к ошибкам или отклонениям в процессах рыночного обмена.¹²

На основании анализа опыта ЕС можно сделать следующие выводы о гармонизации налогообложения:

1. Гармонизация налогов не приводит, сама по себе, к выравниванию показателей экономического развития в государствах, входящих в интеграционные объединения, но является необходимым условием для формирования общего рынка товаров (услуг, работ), рабочей силы и капиталов;

2. В настоящее время, в рамках наиболее значимых международных экономических интеграционных образований, достаточным считается уровень налоговой гармонизации, позволяющий устранить двойное налогообложение косвенными налогами внешнеэкономической деятельности в рамках интеграционных образований;

3. Имеет место проблема бегства корпораций и личных доходов в юрисдикции с низкими ставками налогообложения и высоким уровнем налоговой тайны (налоговые гавани, офшорные зоны, государства, установившие низкие ставки налогов на прибыль юридических лиц и на доходы физических лиц).

Наряду с вопросами урегулирования размеров и порядка налогообложения в рамках ЕС существенный интерес представляют процедуры гармонизации налогового администрирования и административного сотрудничества. Административное сотрудничество является наиболее эффективным и, вероятно, единственным средством в сфере контроля налогообложения и борьбы с уклонением от налогообложения, а также налоговым мошенничеством. Оно подразумевает взаимодействие компетентных органов членов ЕС в области налогообложения и таможенного контроля, в том числе¹³:

– взаимный обмен информацией;

– осуществление совместных мероприятий по устранению барьеров для свободной конкуренции;

¹² См. подробнее Hindelang S., Köhler H. (2013). – URL: <http://www.whiberlin.eu/whi-papers-2013.html>

¹³ См. подробнее Агеева А.Д. (2016). – № 3. – С. 23–34. DOI: 10.7256/2409-7136.2016.3.17960. URL: http://e-notabene.ru/lr/article_17960.html

– создание специальных групп в целях контроля уплаты налогов и предотвращения уклонения от налогообложения.

Обязательность административного взаимодействия устанавливается нормативными актами вторичного права ЕС – регламентами и директивами. Основой нормативного регулирования сотрудничества по общим вопросам в сфере налогообложения является Директива Совета ЕС 2011/16/ЕС, регламентирующая сотрудничество в фискальной сфере, за исключением отношений, регулирующих налогообложение НДС, таможенных пошлин и акцизов, которые регламентируются иными актами ЕС. Директива 2011/16/ЕС устанавливает, чтобы нормы ЕС об обязательности и прозрачности информационного обмена между компетентными органами государств отвечали международным стандартам. На практике данное требование означает, что налоговые администрации в дальнейшем не смогут отказываться от предоставления сведений по запросу другого государства ЕС, ссылаясь на наличие запрашиваемой информации только в распоряжении банка или другого финансового института.

Развитие административного сотрудничества внутри ЕС в налоговой сфере представлено программой ФИСКАЛИС. Уже завершившейся является Программа ФИСКАЛИС-2013, утвержденная Решением Европейского Парламента и Совета ЕС № 1482/2007/ЕС от 11.12.2007 г. В 2014 г. Комиссией ЕС был опубликован итоговый отчет по результатам реализации программы ФИСКАЛИС-2013¹⁴. Программа направлена на повышение эффективности функционирования налоговых систем посредством расширения взаимодействия между налоговыми и иными органами государств внутри ЕС¹⁵.

В рамках программы осуществлено создание Компьютеризированной Системы обмена информацией по НДС (Computerized VAT Information Exchange System или VIES), которая предполагает автоматизированный обмен данными, касающимися НДС, в соответствии с требованиями Регламента Совета ЕС 904/2010 и хранение налоговой информации по НДС в электронном виде, а также автоматически предоставлять данные о внутрисоюзных поставках на базе сведений сводных деклараций. При этом стандартизация форм-запросов таких данных существенно упростила представление информации. В развитие сервиса VIES было создано программное решение, обеспечивающее частичный *on line* доступ к государственным базам данных для проверки наличия у торгового партнера действующего идентификационного номера плательщика НДС (Vies-on-the-Web System). По данным Европейской Комиссии только за 1-ый год системой проведено около 157 млн проверок. Система VIES-on-the-web снизила расходы на администрирование НДС, примерно, на 160 млн. евро. в год.

Реализация электронной процедуры по возмещения НДС (VAT / Refund electronic procedure) с 01.01.2010 г. на основании требований Директивы 2008/9/ЕС, позволило субъектам бизнеса напрямую обращаться в свою государственную администрацию вне зависимости от места начисления НДС, что существенно облегчает процедуру возмещения

¹⁴ См. подробнее Оценка результатов... – [Электронный ресурс]. – URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013_final_evaluation.pdf.

¹⁵ См. подробнее Решение Совета ЕС ... (2007), с. 1–7.

НДС, в том числе за счет того, что основная бюрократическая нагрузка перекладывается на администрацию. Также осуществлено создание ЕВРОФИСК – механизма, призванного повысить эффективность борьбы с правонарушениями в сфере НДС за счет обеспечения быстрого целевого информационного обмена на on line-платформе. В ФИСКАЛИС-2013 была интегрирована Система контроля перемещений подакцизных товаров (EMCS), в соответствии с которой с 01.04.2010 г. бумажные административные сопроводительные документы (Administrative Accompanying Document или AAD) были заменены системой электронного документооборота (с 01.01.2011 г. бумажная форма документов отменена). В EMCS была также интегрирована Система обмена информацией об акцизах (System for Exchange of Excise Data / SEED), которая позволяет в режиме on line проверить действительность указанных акцизных номеров.

В ЕС проведена разработка электронных форм для обмена информационными запросами между уполномоченными администрациями в сфере прямого налогообложения. Так Директива 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в виде выплаты процентов утверждает требование обязательности направления информационных сообщений о накоплениях и процентных доходах их резидентов не реже 1 раз в год. Был создан Модуль on line проверки ИНН (TIN-on-the-web module) с целью контроля соответствия внутренней структуры национального ИНН аналогичной структуре другого государства ЕС. При этом ставится задача определить, совпадает ли нормативное регулирование концепции ИНН для разных государств в рамках ЕС. В 2013 г. совместным Регламентом Европейского парламента и Совета ЕС № 1286/2013 была принята ныне действующая 7-летняя программа ФИСКАЛИС-2020, главной целью которой является повышение эффективности функционирования налоговых систем в рамках ЕС за счет укрепления административного сотрудничества государств ЕС.

Наряду с практическим опытом ЕС принципы организации межгосударственной фискальной гармонизации разрабатываются в рамках Организации экономического сотрудничества (ОЭСР). Так, в докладе ОЭСР «International Regulatory Cooperation...», посвященном межгосударственному регуляторному взаимодействию (IRC), впервые предложена классификация 11 форм такого сотрудничества. Помимо традиционных форм «твердого права», в документе представлены более гибкие формы (например, такие как соглашения о взаимном признании и обмен информацией). Генеральной целью доклада было создание фундамента для новой научной сферы исследования (преимущества и издержки IRC) для разработки универсального международного регуляторного инструментария, который призван служить средством для реализации Рекомендаций совета ОЭСР по вопросам регуляторной политики¹⁶.

Заключение

В условиях глобализации на современном этапе основными направлениями налоговой гармонизации в рамках межгосударственных экономических объединений являются: унификация элементов юридического состава косвенных налогов, взимаемых в рамках осуществления ВЭД; унификация процедур налогового администрирования в отношении

¹⁶ См. подробнее Хаванова И. А. (2013)

косвенных налогов; формирование эффективных механизмов информационного обмена для эффективного администрирования, сокращения уклонения от налогов.

Можно отметить определенные достижения в развитии такой формы налоговой гармонизации, как межгосударственные договоры об избежании двойного налогообложения, которые заключаются государствами, как правило, на двухсторонней основе. Исторически, данная форма налоговой гармонизации была первой как наиболее доступная для осуществления и также была направлена на создание общего рынка путем разумного снижения издержек субъектов экономической деятельности. При этом, в рамках таких договоров, как правило, декларировалась отмена двойного налогообложения в сфере прямых налогов, когда, например, имущество, задекларированное в одном государстве, не подвергается налогообложению в другом. Большинство стран, ведущих активную внешнеэкономическую деятельность, имеют десятки договоров, содержание которых достаточно стандартизировано. Вместе с тем, их нельзя в полной мере, считать инструментом налоговой гармонизации, поскольку в данном случае речь идет именно об отсутствии явно избыточного обременения ВЭД. Государства, заключающие договоры, избегающие двойное налогообложение, могут и не состоять в межгосударственных интеграционных объединениях, либо заключать данные договоры безотносительно членства в таких организациях исключительно в рамках двухсторонних отношений.

Налоговая гармонизация в традиционном понимании направлена не на отмену обязанностей по уплате налогов, а на их упорядочение в рамках систематического осуществления ВЭД в рамках интеграционных объединений и распространяет общие правила для косвенных налогов во всех государствах-членах данных объединений. Цифровизация всех сфер экономической жизни позволит через обмен информацией развивать налоговое администрирование, сокращать уклонение от уплаты налогов. Дальнейшим этапом налоговой гармонизации может стать сближение систем прямого налогообложения бизнеса и домашних хозяйств.

Список литературы

Агеева А.Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском Союзе // Юридические исследования. – 2016. – № 3. – С. 23–34.

Бауман З. Глобализация. Последствия для человека и общества. – М., 2004.

Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ 1947) от 30 октября 1947 г.

Герасименко В.В., Хубиев К.А., Пивкина Н.Ю. и др. Интеграционные эффекты экономического взаимодействия в рамках Евразийского экономического союза. 2-е изд. – Алматы, 2017.

Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс] (Астана, 29 мая 2014 г.) (действующая редакция). URL: <https://docs.eaeunion.org> (дата обращения 15.03.2018 г.)

Еллинек Т. Общее учение о государстве. – СПб., 1908.

Зозуля В. В., Журавлев П. Д. Гармонизация налоговых систем как способ ограничения налоговой конкуренции в условиях интеграции // *Международный бухгалтерский учет*. – 2014. – № 31.

Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. – М., 2009. С. 188-199.

Марченко М. Н. Проблемы общей теории государства и права: Учебник: в 2 т. Т. 1. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2016. 744 с.

Митчелл Д. Конкуренция налоговых законодательств и налоговой реформы: налоговая политика должна способствовать экономическому росту: доклад на международной конференции «Либеральная программа для нового века: глобальный взгляд» / Институт Катона США (Cato Institute), Леонтьевский центр. Москва, Санкт-Петербург, 8-12 апреля 2004 г.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2013)

Оппенгейм Л. Международное право. Т. 1. Полут. 1. – М.: Мир, 1948.

Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13.

Пономарева К. А. Отдельные проблемы налоговой гармонизации в Европейском Союзе // *Вестник Омского университета*. – Серия: Право. – 2013. – №1 (34). – С. 54–61.

Право Европейского Союза. [Электронный ресурс]. – URL: <http://eulaw.ru/treaties/tfeu>
Серия. Право. 2015. №4 (45).

Решение Совета ЕС и Европейского Парламента № 1482/2007/ЕС от 11 декабря 2007 года об установлении программы по улучшению функционирования налоговых систем на внутреннем рынке и об отмене Решения 2235/2002 // OJ L 330, 15.12.2007 – с. 1–7.

Хаванова И. А. Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования // *Финансовое право*. – 2013. – № 3.

Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // *Журнал российского права*. – 2013. – № 11.

Blochliker H., Pinero-Campos J. Tax Competition between Sub-Central Governments // OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government. COM/СТРА/ECO/GOV/WP (2011) 13.

Dictionary of Sociology and Related Sciences. Totowa. New Jersey, 1988.

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. P., 1998.

Hindelang S., Köhler H. Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts // *WHIPaper*. – 06/2013. – URL: <http://www.whiberlin.eu/whi-papers-2013.html>

Оценка результатов осуществления Программы ФИСКАЛИС-2013. Окончательный отчет Европейской комиссии. [Электронный ресурс]. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013_final_evaluation.pdf.

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Электронный ресурс]. – URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (дата обращения 10.04.2018).

EIP. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eip.ru/pubs/6263>

Tax Harmonization in the Conditions of Development of International Economic Associations

Svetlana Kadomtseva
Doctor of Economics, Professor
Lomonosov Moscow State University
Faculty of Economics
(Moscow, Russia)

Yulia Zolotareva
Graduate student
Lomonosov Moscow State University
Faculty of Economics
(Moscow, Russia)

Abstract

The article deals with economic sovereignty, its constituent tax sovereignty and tendencies of their transformation in the conditions of formation of international regional associations. The expediency of tax harmonization in the conditions of formation of a single economic space and deepening of interstate economic integration is shown. The sequence of tax harmonization in the EU, the use of information technologies for improving tax administration are considered.

Key words: economic and fiscal sovereignty of the state, international regional integration, harmonization of direct and indirect taxes, harmonization in the field of tax administration, tax harmonization in the EU.

JEL codes: E62, F 02, H 26.