

ПУТИ РЕФОРМ



Е.Ф. КИРЕЕВА

ОПЫТ УНИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Важнейшей отличительной чертой международной экономики является рост взаимозависимости экономик различных стран, интенсивный переход цивилизованных стран от замкнутых национальных хозяйств к экономике открытого типа, развитие интеграционных процессов на микро- и макроуровнях. Углубление экономической интеграции и глобализация экономики приводят не только к изменению структуры мирохозяйственных связей, но и на определенном этапе вызывают объективную необходимость в согласовании финансовых инструментов регулирования экономических процессов. В связи с этим важнейшим условием эффективности функционирования открытой экономики является применение идентичного набора инструментов государственного регулирования. Это позволяет в большей степени обеспечивать равенство интересов отечественных производителей и иностранных инвесторов.

Сочетания разносторонних внешних и внутренних приоритетов можно добиться как внутренним регулированием национального законодательства, так и политикой межгосударственного согласования отдельных вопросов. В современных условиях сближение мировых экономик происходит различными путями – в результате расширения торговых и финансовых потоков, организации различного рода экономических сообществ, которые являются логическим завершением процессов интеграции.

При такой интенсификации внешнеэкономической деятельности недостаточно только внутреннего регулирования национального законодательства, поэтому межстрановое движение товарных и денежных потоков организуется принятием совместных международных актов и решений.

Необходимо отметить, что формирование экономических образований различного вида предусматривает в основном две цели:

- обеспечение свободного движения товаров и услуг;
- создание равных условий для конкуренции всех субъектов, осуществляющих деятельность в рамках интеграционных объединений.

Чем выше уровень интеграции, тем разнообразнее цели участников объединения: политические, социальные, экологические и прочие, вытекающие при решении экономических проблем. Поэтому одной из наиболее актуальных проблем в мирохозяйственных связях становится задача эффективного и масштабного регионального взаимодействия, для решения которой выбирается определенный инструментарий.

Все начальные формы интеграционных объединений представляют в основном различного рода торговые союзы, поэтому совместная экономическая политика при организации зон свободной торговли и таможенных союзов определяется в первую очередь согласованием тарифной и таможенной политик.

Елена Федоровна КИРЕЕВА, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов БГЭУ.

Вовлечение в сферу мировой торговли трудовых ресурсов и капиталов, работ и услуг, т.е. нетоварных потоков более остро поставило перед мировым сообществом вопросы налогового регулирования. И если первоначально эти вопросы решались путем выработки единых подходов в налогообложении экспортируемых и импортируемых доходов и капиталов (наиболее характерными являются договора об устранении двойного налогообложения), а именно, *где* должен удерживаться налог, то позже (в рамках разработки общих подходов в экономических союзах) — *как* должен удерживаться налог в пределах этого экономического образования.

Недостаточность односторонних мер по регулированию национального налогового законодательства и определила необходимость разработки общей концепции межгосударственного регулирования, что позволило более эффективно решать поставленные задачи интеграционным объединениям.

Для достижения этих целей и конкретных задач выбирается соответствующий механизм с определенным финансовым инструментарием.

Анализ форм инструментов государственного регулирования, которые используются различными интеграционными объединениями, показывает, чем выше степень интеграции, чем теснее народнохозяйственные связи, тем значительнее межгосударственное влияние и обширнее инструментарий общегосударственного регулирования. Для обслуживания механизма межгосударственного регулирования создаются органы, на которые возлагается не только процесс координации, но и контроль за его исполнением: статус переходит от национальных к межнациональным, а затем и к наднациональным органам. При организации интеграционных объединений более высокой степени, а именно, экономических союзов и экономических сообществ возникает необходимость проведения последовательной общей налоговой политики. В то же время даже при организации начальных форм интеграционных объединений затрагивается упорядочение налоговых вопросов.

Так, в ст. 3 Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ), являющегося базовым документом, регламентирующим торговые отношения в рамках экономических образований, определяется национальный режим в отношении внутреннего налогообложения и регулирования: «Договаривающиеся Стороны признают, что внутренние налоги и другие внутренние сборы... не должны применяться к импортируемым или отечественным товарам, таким образом, чтобы создать защиту для внутреннего производства».

Унификация фискальных мер в рамках торговых союзов не ставится в качестве основополагающей, а представлена в основном попытками решения периодически возникающих налоговых проблем; установления общих подходов к налоговым льготам в области инвестиций, применения единого принципа налогообложения косвенными налогами по стране происхождения (назначения) товара, предотвращения двойного налогообложения.

Наиболее полное и поэтапное осуществление согласования внутренних налоговых законодательств и выработки основ общей налоговой политики можно рассмотреть на примере Европейского союза, который прошел все стадии экономической интеграции и представляет собой практически единственный образец последовательной интеграционной политики.

Анализируя становление и развитие экономического союза ЕС необходимо сделать акцент не только на этапах проведения гармонизации налоговых отношений в рамках интеграционного объединения, но и причинах, обусловивших необходимость того или иного этапа налоговой гармонизации.

Создание Европейского экономического сообщества (ЕЭС), позднее преобразованного в Европейский союз (ЕС), диктовалось, в основе своей, объективной тенденцией к интернационализации производства и капитала. К концу 50-х гг. стало очевидным (особенно в сравнении с США), что на базе сохранения малых и обособленных рынков стран Западной Европы невозможен стабильный экономический рост, овладение достижениями НТР, формирование и функционирование крупных корпораций, способных конкурировать в международном масштабе. При этом с самого начала было ясно, что интегрированная Европа может быть создана только на добровольной и правовой основе (без применения силы и аннексий) и с опережающей интеграцией в области экономики (попытки создать в 50-е гг. «оборонное» и «политическое» Европейское сообщество потерпели неудачу). Естест-

венно, что в этих условиях базовой конструкцией ЕС стал прежде всего “Общий рынок”, с 1993 г. преобразованный в “единый внутренний рынок” ЕС, в основе которого лежал таможенный союз, резко увеличивший хозяйственную взаимозависимость стран — членов ЕС и выступавший как лаборатория выработки права, механизмов и особенностей европейской интеграции для всех других ее направлений (политика, социальная сфера, валюта, налогообложение и т.д.). Равным образом, “отцы-основатели ЕС (Р. Шуман, П.-Г. Спаак, Дж. Монне, В. Хальштейн, Ж. Дэлор и др.) последовательно проводили курс на то, что интеграционные мероприятия должны прогрессировать не в порядке предписанного сверху плана, а по мере вызревания определенных предпосылок и быть, первоначально, отраслевыми или субрегиональными там, где это невозможно сделать сразу на универсальной, всеохватывающей основе.

Таможенный союз ЕС берет начало с “плана Шумана” (министра иностранных дел Франции), который в мае 1950 г. предложил снять таможенные барьеры во внутриевропейской торговле и поручить ее регулирование наднациональному органу, куда передавалась бы часть суверенной компетенции соответствующих стран. Первоначально эта идея получила лишь узкоотраслевое воплощение в виде создания Европейского объединения угля и стали и Евратома. Однако затем Римский договор о создании ЕЭС (25.03.57 г.) распространяет ее на всю взаимную торговлю “шестерки”, предусмотрев поэтапное снижение таможенных пошлин (и эквивалентных сборов), а также количественных ограничений в этой торговле до нуля в течение пяти лет и введение вместо этого единого внешнего тарифа по периметру границ сообщества.

В связи с тем, что политика интеграции в рамках таможенного союза была сконцентрирована в основном на либерализации и унификации таможенных отношений, вопросы налогов, которые по-прежнему рассматривались многими зарубежными экономистами внутренним государственным делом, оставались в виде рамочных предложений и двусторонних договоров.

Общая стратегия в согласовании налоговой политики определилась в Меморандуме комиссии ЕС, излагающем программу деятельности сообщества на период 1962 — 1967 гг., которая предусматривала в целях устранения дискриминации во внешней торговле отмену различных налоговых льгот, стимулирующих экспорт продукции, а затем осуществление гармонизации сначала в области косвенного, а затем прямого налогообложения.

Практическая реализация налоговой гармонизации началась с необходимости упорядочения, также с целью обеспечения свободной торговли, факторов, непосредственно влияющих на ценообразование товарных потоков, а именно налогов, взимаемых наряду с таможенными пошлинами в качестве таможенных платежей — НДС и акцизов.

Таким образом, новое торговое мышление в ЕС на практике оказалось не до конца последовательным, так как сняв во взаимной торговле таможенные пошлины страны-члены тем не менее оставили в неприкосновенности разделявшие их внутренние таможенные границы. В итоге, с одной стороны, на поверхность выплыли различия в режимах использования импортных товаров на внутренних рынках (налоги, субсидии, стандарты, правила конкуренции и т.д.), с другой — возросшие товаропотоки натолкнулись на сохранившиеся процедуры пограничной таможенной очистки товаров. Так, на этих границах только для товаров из других стран ЕС ежегодно заполнялось 60 — 70 млн регистрационных документов (до 30 на каждый грузовик, ставший главным транспортным средством внутри ЕС), а общие убытки от недостатков функционирования таможенного союза на прежней организационной базе составили к 1964 г. около 13,4 млрд экю.

Таким образом, даже в рамках Таможенного союза ЕС продолжали действовать следующие торгово-ограничивающие факторы:

- излишняя бюрократия при таможенной отметке товаров, растягивающая ее сроки и достигающая до 50 % стоимости доставки грузов;
- различия в технических, санитарных, фитосанитарных и ветеринарных стандартах и процедурах;
- формальности, связанные с отчетностью во внешней торговле;
- ограничения для инофирм, стремящихся участвовать в госзакупках, а также в сфере услуг, платежей, основании компаний и т.п.;

расчеты в рамках единой сельхозполитики, лицензирование перевозок, выпадение из интеграционного процесса отдельных отраслей или товарных позиций, колебания курсов валют;

различия в системах начисления и взимания налогов на добавленную стоимость и акцизов.

И хотя в апреле 1967 г. совет ЕС принял директиву о переходе стран-участниц не позднее 01.01.70 г. к единой европейской системе взимания НДС, жизненная необходимость требовала унификации расчетов, что выразилось в принятии шестой директивы совета ЕС (17.05.77 г.), определяющей ряд унификационных мер по исчислению НДС в пределах сообщества.

Спор между приверженцами крайних позиций “согласования налоговой политики” и “полной унификации” разрешился в пользу эволюционной гармонизации налогообложения. В частности, согласно шестой директиве кроме общих положений о сближении налоговых законодательств, впервые были определены основные подходы к разработке общего межнационального законодательства в части НДС. Общий свод правил определял объект налога, метод расчета налоговой суммы, место, где сделка подлежит налогообложению, случаи невзимания налога и льгот для отдельных стран, порядок вычета НДС. Был определен и основной подход для налогообложения — “принцип страны назначения”, подразумевающий обложение налогом на добавленную стоимость импорта и освобождение экспорта.

Немаловажным, с точки зрения автора, представляется также то, что НДС в Европейском союзе кроме функции налога, опосредствующего движение товара, был принят в качестве основного, формирующего доходы бюджета ЕС (22.04.70 г.). С этой точки зрения его унификация обуславливала не только цель — свободное движение товаров и услуг, но и необходимость единообразного подхода в участии стран-членов в бюджете сообщества и регулировании межнациональных связей.

Вопрос о выборе НДС в качестве средства межнационального регулирования представляет также существенный интерес и в практике использования его в рамках других экономических образований, в частности, СНГ или Союза Беларуси и России. На взгляд автора, его выбор обусловлен не только значительным удельным весом в структуре национальных бюджетов стран-участниц и собственных финансовых средств Сообщества (около 66 % к ВВП), но и специфическими функциями налога на добавленную стоимость. Являясь внутренним налогом на товары и услуги, НДС определяет фискальную и ценообразующую политику государства на внутреннем рынке. В то же время в процессе международной торговли НДС становится носителем внешнеэкономической политики государства, а для экономических союзов и внешнеэкономической политики союза по отношению к третьим странам, не входящим в союз, выступает наряду с прочими таможенными платежами дополнительным тарифным методом воздействия.

Попытки снятия таможенных барьеров и нетарифных мер воздействия приносили незначительный эффект. Фундаментальным препятствием оставалась возможность торговли вновь возглавить общинтеграционный процесс лишь тогда, когда к ней “подтянутся другие его направления (инвестиции, финансы, право, инфраструктура и пр.). Такие предпосылки сложились в ЕС лишь к началу 90-х гг., когда на место обычного таможенного союза Маастрихтским договором был поставлен “единый внутренний рынок” ЕС без каких-либо внутренних таможенных границ.

Этот шаг опять-таки имел субрегиональный исторический прецедент в виде Бенилюкса, внутри которого таможенные границы стали прозрачными в 60-х гг., но по охвату и глубине он был более универсальным. С 01.01.93 г. внутренние таможенные были закрыты: прошла также масштабная унификация всех инструментов, влияющих на экспорт и импорт внутри отдельных стран. Единый внутренний рынок определил общее таможенное пространство: статистика внешней (взаимной) торговли исчисляется на базе налоговых деклараций экспортеров и импортеров, причём взимание этих налогов с внешнеторговых грузов локализовано в основном странами их потребления.

В итоге, товаропотоки внутри ЕС практически потеряли признаки экспорта или импорта в обычном значении этих терминов и мало чем отличаются от отечест-

венного товарооборота. Национальные кадры таможенников и налоговиков перемещены на внешние границы и частично перемешаны. Для повышения их квалификации и “притирки” друг к другу осуществляется учебная программа “Матеус”.

Отмена таможенных границ обострила противоречие между национальными налоговыми законодательствами. Различные ставки и величина налоговой нагрузки на товарные и денежные потоки привели к тому, что действие налоговых границ стало существенным препятствием на пути создания общего рынка.

В связи с этим решениями комиссии и совета ЕС были предусмотрены более глубокие меры по унификации основных налогов. Так, в частности, с 01.01.93 г. были приняты решения по гармонизации ставки НДС: страны-члены могут практиковать не более двух ставок НДС. Минимальный уровень стандартной ставки, ниже которой не могут опускаться национальные ставки НДС, составляет 15 % (верхний предел не установлен). Пониженная ставка (не менее 5 %) устанавливается к отдельным, в основном социально-значимым товарам и услугам. Льготные ставки (сверхнизкие), в том числе и нулевая, не могут применяться в странах, где на момент принятия директивы они уже действовали.

Одним из ценообразующих налогов наряду с НДС выступают акцизы. Их гармонизацией совет ЕС занялся значительно позже (в начале 90-х гг.) и попытки их унификации были вызваны также “стиранием” внутренних таможенных границ. Более ограниченный круг налогооблагаемых акцизами товаров, государственная монополия акцизная политика, а также в принципе единообразный подход в подборе и расчете национальной акцизной “корзинки” ставят унификацию акцизов на второе место после НДС. Открытие границ и разнообразие ставок выдвинули этот вопрос в ряд первоочередных.

Так, советом ЕС были приняты директивы по сближению структуры и ставки пяти главных акцизов (на крепкие спиртные напитки, вино, пиво, табачные изделия и нефтепродукты) путем установления общих правил взимания перечисленных акцизов (формула расчета, минимально допустимые ставки, возможность применения льготных ставок и освобождение от налогообложения).

Развитие интеграционных процессов в рамках сообщества и выступление его как единого целого при подписании отдельных международных договоров и исполнении обязательств, в частности, по охране окружающей среды и стабилизации выбросов предопределило попытку унификации экологических налогов. В 1991 г. рассматривался проект об установлении единого налога на энергоносители.

Необходимо обратить внимание, что хотя вопрос об устранении воздействия экологических налогов на страновую конкуренцию путем их унификации был основным, так как экологические налоги в ряде случаев взимаются в виде дополнительных акцизов и являются надбавкой к цене, в то же время обсуждение затрагивало и выработку совместной экологической политики.

Механизм унификации прямых налогов в рамках ЕС, а именно выработка общей налоговой политики, находится пока на первоначальной стадии. Об этом свидетельствуют и те данные, что страны-участницы применяют не только различные ставки налогов, но и системы налогообложения.

Процесс гармонизации прямых налогов происходит значительно труднее, так как влияние уровня налогообложения прибыли не находится в прямой зависимости от формирования цен, не так прямолинейно воздействует на конкурентоспособность товаров.

Соотношение прямых налогов на прибыль (капитал) и личных подоходных налогов также имеет существенные различия. Последние существуют и при определении налогооблагаемой базы и при расчете льгот и вычетов. Все это свидетельствует о том, что переход к гармонизации прямого налогообложения реально может быть осуществлен на более высокой ступени интеграции и опосредствует не только свободное движение товаров и услуг, но и определенную потребность сообщества в выравнивании уровня жизни населения, распределении нормы прибыли не только в отраслевом, но и региональном межстрановом аспекте и т.д.

Реальные шаги в области унификации прямого налогообложения в ЕС выглядят следующим образом.

С целью активизации трансграничной инвестиционной деятельности совет ЕС принял в 1990 г. две директивы (вступили в силу в 1992 г.):

о единой системе налогообложения в случае слияний, разделений, поглощений и приобретений доли участия компаний различных государств-членов;

о единой системе налогообложения материнских и дочерних компаний.

Директивы устраняют возможность многократного налогообложения прибыли транснациональных компаний путем отказа от налогообложения прибыли, переводимой зарубежными, дочерними компаниями, либо зачет налогов, уплаченных ими при налогообложении материнских компаний.

В 1990 г. была принята также конвенция об устранении двойного налогообложения связанных между собой предприятий, так называемая Арбитражная конвенция.

В декабре 1997 г. принят Кодекс поведения при налогообложении, действие которого ограничивает возможности применения налоговой конкуренции путем запрета на новые льготы для налогообложения или административные меры, уменьшающие ставку налога на прибыль.

Область прямого личного подоходного налогообложения находится пока вне унификационных мер, это же касается и систем личного социального страхования.

Единственная директива, ограничивающая взимание налогов на сбережения ставкой не менее 20 %, была выдвинута в качестве проекта на рассмотрение стран-членов как ответ на недобросовестную конкуренцию в области перетягивания капиталов в страны, имеющие существенные льготы для индивидуальных инвесторов. Проект директивы предполагает гармонизацию налогов на сбережения, и в частности, введение единой минимальной ставки налога на проценты по облигациям и банковским счетам, принадлежащим гражданам других стран ЕС.

Таким образом, анализируя опыт зарубежных стран в интеграции налоговых систем и создании единого налогового пространства, можно сделать определенные выводы.

1. Унификация налоговых систем является неотъемлемой составляющей общеэкономической политики интегрирующихся государств.

2. Процесс гармонизации и степень унификации налогов в странах, входящих в экономические союзы, прямо зависит от глубины интеграционных процессов.

3. Унификация налоговых систем включает в себя ряд взаимоувязанных мероприятий, предусматривающих:

- координацию налоговой политики и подписание налоговых соглашений на межгосударственном уровне;

- создание надстроечных межгосударственных и наднациональных органов, контролирующих и определяющих общую налоговую политику экономического союза;

- “стирание” налоговых границ;

- унификацию внутренних национальных законодательств для сопоставимости и однородности воздействия различных видов налогов, обеспечения свободного движения товаров, услуг и капиталов, устранения налоговой конкуренции и создания единого налогового пространства.