

# ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПРЕДЕЛАХ ИНТЕГРИРУЮЩИХСЯ ГОСУДАРСТВ

Елена КИРЕЕВА,

доктор экономических наук, зав. кафедрой БГЭУ

19 сентября 2003 года в Ялте Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Российской Федерацией и Украиной было подписано Соглашение о формировании Единого экономического пространства (ЕЭП), которое явилось программным документом, направленным на создание условий для стабильного и эффективного развития экономик интегрирующихся государств и повышения уровня жизни населения.

Под *Единым экономическим пространством* государства-участники понимают экономическое пространство, объединяющее таможенные территории государств-участников, на котором функционируют механизмы регулирования экономик, основанные на единых принципах, обеспечивающих свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы, и проводится единая внешнеторговая и согласованная, в той мере и в том объеме, в каких это необходимо для обеспечения равноправной конкуренции и поддержания макроэкономической стабильности, налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая политика.

Поэтапное решение задач углубления интеграции обуславливается выполнением принятых обязательств и фактическим решением следующих задач:

- формирование зоны свободной торговли без изъятий и ограничений, предполагающей неприменение во взаимной торговле антидемпинговых, компенсационных и специальных защитных мер на базе проведения единой политики в области тарифного и нетарифного регулирования, единых правил конкуренции, применения субсидий и иных форм государственной поддержки;
- унификация принципов разработки и применения технических регламентов и стандартов, санитарных и фитосанитарных норм;
- гармонизация макроэкономической политики; создание условий для свободного движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы;
- гармонизация законодательств государств-участников в той мере, в какой это необходимо для функционирования ЕЭП, включая торговую и конкурентную политику;
- формирование единых принципов регулирования деятельности естественных монополий (в сфере железнодорожного транспорта, магистральных телекоммуникаций, транспортировки электроэнергии, нефти, газа и других сферах), единой конкурентной политики и обеспечение недискрими-

национного доступа и равного уровня тарифов на услуги субъектов естественных монополий.

Основным принципом функционирования ЕЭП является обеспечение свободы перемещения товаров, услуг, капитала и рабочей силы через границы государств-участников.

*Принцип свободного движения товаров* предусматривает устранение изъятий из режима свободной торговли и снятие ограничений во взаимной торговле на основе унификации таможенных тарифов, формирования общего таможенного тарифа, установленного на основе согласованной методики, мер нетарифного регулирования, применения инструментов регулирования торговли товарами с третьими странами. Механизмы применения во взаимной торговле антидемпинговых, компенсационных, специальных и защитных мер будут заменяться едиными правилами в области конкуренции и субсидий.

*Принцип обеспечения свободного движения услуг* достигается путем формирования общих правил и подходов для полного доступа на рынок услуг и поставщиков услуг в рамках ЕЭП и проведения согласованной политики по доступу третьих стран на рынок услуг и поставщиков услуг ЕЭП.

*Принцип обеспечения свободного движения капитала* предполагает поэтапное снятие всех ограничений на движение капитала из государств-участников в рамках ЕЭП и проведение согласованной политики в области развития рынка капиталов при условии создания макроэкономической стабильности.

*Принципом обеспечения свободного движения рабочей силы* являются условия беспрепятственного перемещения физических лиц государств-участников в рамках ЕЭП и формирование согласованной миграционной политики в отношении третьих стран с учетом норм и принципов международного права и ВТО.

*Принцип проведения согласованной макроэкономической политики* обеспечивает конвергенцию макроэкономических показателей, в том числе выравнивание уровня внутренних цен, в первую очередь, на энергоносители, и тарифов на услуги естественных монополий.

*Принципы проведения общей политики по отдельным отраслям* предполагают заключение секторальных соглашений, разработанных в развитие Соглашения о формировании Единого экономического пространства.

Одним из условий реализации этих принципов является выработка согласованной налоговой по-

литики и применение конкретных налоговых форм и механизмов. На наш взгляд, общими принципами налогообложения Единого налогового пространства (ЕНП), которые должны быть учтены при разработке согласованной налоговой политики интегрирующихся государств, являются:

создание равной налоговой нагрузки в пределах экономического сообщества;

выбор общих приоритетов в развитии объединенной экономики;

установление одинаковых условий и форм налогообложения для иностранных и отечественных субъектов хозяйствования и граждан;

обеспечение правовой защиты в ситуациях, ухудшающих положение налогоплательщика, устранение различных форм налоговой дискриминации;

предусмотрение в налоговом законодательстве мер по предоставлению гарантий стабильности налоговых изъятий в течение определенного периода;

управление единым налоговым механизмом путем организации совместных структур и органов налогового администрирования, осуществляющих поддержку выбранного налогового курса и контроль за его осуществлением.

В этой связи представляется необходимым решение целого комплекса задач:

- создание координирующей налоговую политику органа ЕНП;
- гармонизация принципов и методов налогового законодательства;
- согласованное реформирование налоговых органов и оптимизация их структуры;
- снижение налоговой нагрузки на физических и юридических лиц;
- разработка эффективной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства;
- согласование принципов применения налоговых конвенций об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал;
- формирование интегрированной базы данных о налогоплательщиках и информационного центра для осуществления информационного обмена между налоговыми органами;
- согласование методов и форм налогового учета и отчетности и переход на международные принципы;
- согласование принципов предоставления налоговых льгот;
- внедрение согласованной системы электронного мониторинга крупных налогоплательщиков;
- организация взаимодействия налоговых и таможенных органов, направленного на увеличение поступлений налогов, платежей и сборов, а

также эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;

- усиление совместного налогового и таможенного контроля за перемещением энергоносителей и подакцизной продукции;

- создание базы данных о взаимных неплатежах налогоплательщиков и разработка эффективных методов погашения взаимных долгов хозяйствующих субъектов;

- создание базового центра совместной подготовки и переподготовки налоговых кадров и разработка совместных учебных программ.

Одной из немаловажных проблем, с которыми сталкиваются государства при вступлении в экономические образования, является необходимость поиска разумного консенсуса в сочетании национальных интересов и цели создания ЕНП.

На сегодняшний день налогообложение в государствах, вступивших в ЕНП, является одним из наиболее эффективных и применяемых инструментов государственного регулирования национальной экономики. При его разработке учитывается множество факторов, как объективных, так и субъективных: уровень экономического развития, приоритеты национальной экономики, модель экономического развития, отраслевая структура ВВП, которые в первоочередном порядке ложатся в основу построения национальной налоговой системы. Необходимо отметить, что практически все государства, входящие в ЕНП, обладают налоговой системой, сформированной однотипными видами и формами налогов: НДС, акцизами, налогам на прибыль, подоходным налогом с физических лиц, имущественными и социальными платежами.

В то же время структура национального налогообложения и методика исчисления налогов и сборов в каждом государстве имеют определенные различия, что характеризует национальные особенности и приоритеты экономического развития и является существенным препятствием в сближении экономик в условиях создания ЕЭП.

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ

К государственным налогам в Украине относятся налог на добавленную стоимость; акцизный сбор; налог на прибыль предприятий; налог на доходы физических лиц; пошлина; государственная пошлина; налог на недвижимость; налог на землю; рентные платежи; налог с собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов; налог на промысел; сбор за геолого-разведывательные работы, исполненные за счет государственного бюджета; сбор за специальное использование природных ресурсов; сбор за загрязнение окружающей среды; сбор в Фонд осуществления мероприятий,

связанных с ликвидацией последствий Чернобыльской катастрофы, и социальной защиты населения; сбор на обязательное государственное пенсионное страхование; плата за торговый патент и некоторые другие виды предпринимательской деятельности; фиксированный сельскохозяйственный налог.

**Ставки и механизмы действия основных налогов:**

**НДС** — применяется зачетный метод исчисления налога. Действующие в 2004 году ставки: 20% — стандартная ставка и ставка 0% по экспортным операциям. Правительство рассматривает предложение о снижении ставки по основному бюджетообразующему налогу до 15%.

**Акцизный сбор.** Объектом налогообложения является стоимость произведенных и продаваемых на территории Украины подакцизных товаров. Ставки акцизного сбора исчисляются в процентах к обороту с продаж подакцизных товаров и в твердых суммах с единицы реализованного подакцизного товара. Подакцизными товарами являются типичные для всех государств подакцизные товары: алкоголь, табак, нефть и нефтепродукты и прочие.

**Налог на прибыль** — 25% прибыли предприятий.

**Налог на доходы физических лиц** — применяется плоская шкала налогообложения в размере 13% дохода физического лица. Ставка действует до 31.12. 2006 года, с 01.01.2007 года вводится ставка 15%.

Предусмотрен ряд вычетов:

- социальная налоговая льгота для всех лиц, которая равна 100% прожиточного минимума;
- повышенная социальная налоговая льгота для некоторых категорий граждан (ветеранов, инвалидов, неполных семей и пр.);
- величина налогового кредита (определяемая отдельно законодательством);
- вычеты в виде сумм освобожденных от налогообложения (пенсии, стипендии, алименты и пр.).

**Сбор в пенсионный фонд** Украины платят как работники, так и работодатели. Работники уплачивают его по прогрессивной шкале в размере от 1 до 5% в зависимости от величины заработка. Работодатель вносит в пенсионный фонд сбор на обязательное государственное пенсионное страхование в размере 32% фонда оплаты труда. С проведением пенсионной реформы, в частности с введением накопительного элемента в систему, планируется понизить ставку до 20-25% от фонда заработной платы.

На Украине существует упрощенная система налогообложения для некоторых групп мелких и средних предпринимателей, которую плательщик налогов выбирает самостоятельно или по законодательно установленным критериям классифика-

ции видов и масштабов деятельности. Упрощенная система состоит из уплаты единого фиксированного налога или 10% налога с торговых операций.

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

Казахстан одним из первых государств СНГ разработал и принял Налоговый кодекс, что сыграло значительную роль в становлении финансовой системы республики, структурировании всех обязательных платежей в бюджет, определении способов начисления и взимания налогов.

Налоговая система состоит из следующих государственных налогов: налог на добавленную стоимость, акцизы, корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог, социальный налог, налог на имущество юридических лиц, налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на транспортные средства, налоги и специальные платежи недропользователей.

Налоговая система Казахстана отличается значительной долей прямых налогов. Основным является **корпоративный подоходный налог**, который уплачивают юридические лица-резиденты и нерезиденты Республики Казахстан. Налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом и предусмотренными законодательством вычетами. Ставка составляет 30%, а для налогоплательщика, для которого земля является основным средством производства, — 10%.

**Индивидуальный подоходный налог** взимается с чистого дохода граждан по прогрессивной ступенчатой шкале: 5, 8, 13, 15, 20% изъятия в зависимости от суммы дохода.

НДС взимается также зачетным методом с применением счетов-фактур. Объектами обложения налогом на добавленную стоимость являются облагаемый оборот и облагаемый импорт.

Ставка налога на добавленную стоимость равняется 15%.

**Акцизами** облагаются товары, произведенные на территории или импортируемые на территорию Республики Казахстан, а также определенные виды деятельности.

Подакцизными товарами являются все виды спирта; алкогольная продукция; табачные изделия; прочие изделия, содержащие табак; икра осетровой и лососевой рыбы; ювелирные изделия из золота, платины или серебра; бензин (за исключением авиационного), дизельное топливо; легковые автомобили (кроме автомобилей с ручным управлением, специально предназначенных для инвалидов); огнестрельное и газовое оружие (кроме приобретаемого для нужд органов государственной власти); сырая нефть, включая газовый конденсат.

К подакцизным видам деятельности относят горный бизнес и организацию и проведение лотерей.

Ставки акцизов утверждаются Правительством Республики Казахстан и устанавливаются в процентах (адвалорные) к стоимости товара и (или) в абсолютной сумме на единицу измерения (твердые) в натуральном выражении.

Плательщиками **социального налога** являются: юридические лица-резиденты и нерезиденты Республики Казахстан, индивидуальные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты. Применяется регрессивная шкала социального налога: 20, 15, 12, 9 и 7% изъятия в зависимости от суммы дохода.

При привлечении иностранных специалистов административно-управленческого, инженерно-технического персонала социальный налог уплачивают по ставкам 11, 9, 7, 5%.

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Наиболее гармонизирована по всем базовым параметрам (виды налогов, ставки, методика исчисления) с белорусской системой налогообложения, но и здесь можно выделить свои особенности.

Основными видами налогов, формирующими российский бюджет, являются: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; налоги на совокупный доход; налог на имущество физических лиц; налог на имущество организаций; платежи за пользование природными ресурсами; единый социальный налог.

**Налог на добавленную стоимость** исчисляется зачетным (инвойсным) методом, стандартная ставка установлена в размере 18%, пониженная — для отдельных групп товаров — 10%.

НДС наиболее унифицирован с белорусским налогом на добавленную стоимость, с 2005 года во взаимоотношениях между двумя государствами применяется принцип страны назначения при уплате косвенных налогов, что обеспечивает единый подход при исчислении НДС во внешнеторговом обороте на территории ЕНП. В перспективе планируется снижение стандартной ставки до 16%.

**Акцизы** взимаются по ввозимой на территорию Российской Федерации и производимой подакцизной продукции, а также по отдельным видам минерального сырья, произведенным в России. Ставки используются как адвалорные, так и в твердых (фиксированных) суммах.

**Налог на прибыль организаций** взимается по стандартной ставке 24%, исчисленной от валовой прибыли (полученного дохода), уменьшенной на

величину производственных расходов. Также применяется для налогообложения ставка 6% — с сумм дивидендов, полученных от российских организаций российскими организациями, и 15% — с сумм дивидендов, полученных от российских организаций иностранными организациями, и наоборот.

Перечень расходов, принимаемых для налогообложения по законодательству Российской Федерации, имеет много общего с затратами, используемыми в налоговой системе Беларуси, однако необходимо обратить внимание на другой подход в части ограничения расходов предприятия.

Не нормируются расходы на текущее исследование (изучение) конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ и услуг), расходы на оплату юридических, информационных, консультационных и иных аналогичных услуг, расходы на оплату аудиторских услуг, связанных с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, расходы на рекламу производимых и (или) реализуемых товаров, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках (за исключением расходов на изготовление и приобретение призов для рекламных кампаний не более 1% от выручки налогоплательщика), расходы на подготовку и переподготовку кадров.

**Налог на доходы физических лиц.** Объект обложения — доход физических лиц в денежной и натуральной форме, включая материальную выгоду, полученный в календарном году. Основная ставка налога (стандартная), взимаемая по плоской шкале, составляет 13%. В то же время для отдельных видов доходов и плательщиков могут применяться и другие ставки:

- 6% — с сумм дивидендов;
- 30% — с доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 35% — по выплатам по лотереям и иным азартным играм.

Наиболее специфическими в российской системе налогообложения являются единый социальный налог и платежи за пользование природными ресурсами. Первый по методике исчисления, а вторые — по величине поступления в бюджет (около 13%).

**Единый социальный налог** включает объединение трех самостоятельных платежей: в пенсионный фонд, фонд социального страхования и фонд обязательного медицинского страхования, уплачиваемый нанимателями по регрессивной шкале с общей налоговой базы. Регрессивная шкала подразумевает снижение налоговой ставки при увеличении налоговой базы, приходящейся на каж-

Таблица 1

## Уровень налоговой нагрузки по основным видам налогов в 2004 году в странах ЕЭП

	Республика Беларусь	Российская Федерация	Украина	Республика Казахстан
Виды налогов				
Прямые налоги	<b>2.81</b> Подоходный налог с физических лиц	<b>3.4</b> Налог на доходы физических лиц	<b>4,1</b> Налог на доходы физических лиц	<b>1.7</b> Индивидуальный подоходный налог
	<b>3.43</b> Налог на прибыль предприятий	<b>3.8</b> Налог на прибыль организаций	<b>4,9</b> Налог на прибыль предприятий	<b>5.4</b> Корпоративный подоходный налог
Косвенные налоги	<b>6.99</b> НДС	<b>6.1</b> НДС	<b>5,3</b> НДС	<b>1.4</b> НДС
	<b>2.21</b> Акцизы	<b>1.5</b> Акцизы	<b>1,98</b> Акцизный сбор	<b>0.4</b> Акцизы
Социальные платежи	<b>11.2</b> Отчисления в Фонд социальной защиты населения	<b>2.6</b> Единый социальный налог	<b>4.6</b> Сбор на обязательное государственное пенсионное страхование	<b>2.1</b> Социальный налог
Ресурсные платежи	<b>0.2</b> Экологический налог и платежи за землю	<b>3.3</b> Платежи за использование природных ресурсов	<b>0,3</b> Рентные платежи и сборы за специальное использование природных ресурсов	<b>0.1</b> Земельный налог

дого работника, нарастающим итогом с начала года. Максимальная ставка изъятия в Российской Федерации составляет 35,6%. Проводимая налоговая реформа предполагает дальнейшее снижение налоговой нагрузки и, в частности, сокращение максимальной ставки социального налога до 26%.

### НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В налоговой системе Республики Беларусь, кроме характерных для всех рассмотренных государств налоговых платежей, — НДС, акцизов, налога на прибыль и доход, экологического налога и прочих ресурсных платежей, подоходного налога с физических лиц и налога на недвижимость — присутствуют специфические формы налогообложения, имеющие в основном целевой характер:

- сбор на формирование местных целевых бюджетных жилищно-инвестиционных фондов, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налог с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды и сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, взимаемый единым платежом в размере 3,9 % в 2005 году;

- чрезвычайный налог для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и отчисления в фонд занятости, уплачиваемые единым платежом по ставке 4% в 2005 году;

- налог с продаж автомобильного топлива — ставка 25%;

- отчисления в Фонд социальной защиты населения — стандартная ставка 35%;
- отчисления в инновационные фонды.

Применение целевых видов налогообложения увеличивает налоговую нагрузку в республике и снижает гибкость бюджета. Несмотря на ряд проводимых мероприятий по снижению налоговых ставок и отмене отдельных платежей, она по-прежнему остается самой высокой на территории ЕНП. За 2004 год, по данным Министерства по налогам и сборам РБ, величина налогового бремени на экономику республики без учета отчислений в Фонд социальной защиты населения составила 29,4% (с ФСЗ — 40,3%). Проблематичность применения целевых форм налогообложения состоит также в том, что они не рассматриваются как объект налоговой гармонизации и не подлежат унификации.

Необходимо отметить, что различия в отраслевой структуре ВВП и выбранные приоритеты социально-экономического развития каждого интегрирующегося государства находят достаточно наглядное выражение в структуре налоговой нагрузки (таблица 1).

Анализ налоговых систем интегрирующихся государств показал, что, несмотря на существенные меры по гармонизации налогообложения в области прямых и косвенных налогов, остаются определенные различия, устранение которых позволит не только проводить согласованную налоговую политику на территории интегрирующихся государств, но и выровнять уровни налогообложения в пределах создаваемого единого экономического пространства. ■