

**А.В. ГРУША,**  
**М.Ю. ШИЛЬКО,**  
*Белорусский государственный университет*

**К ВОПРОСУ О ДИФФЕРЕНЦИРОВАНИИ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ КООРДИНАЦИИ  
В РАМКАХ ЕДИНОГО ТАМОЖЕННОГО ПРОСТРАНСТВА БЕЛАРУСИ, КАЗАХСТАНА,  
РОССИИ**

Современная действительность характеризуется явно выраженными интеграционными процессами. Данные процессы являются характерными и для постсоветского пространства, представленные различными формами интеграционных образований, таких как СНГ (1992 г.), Союзное государство (1995 г.), и, наконец, создание Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан (2010 г.) в рамках Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС).

Экономическая интеграция является сложным многоступенчатым процессом, начиная от стадий экономической интеграции со своими отличительными характеристиками, причинами вступления в интеграционное сообщество, и заканчивая уменьшением национального суверенитета с углублением интеграционного сотрудничества, где определяющим фактом является желание стран-участниц интегрированного пространства поступаться национальными интересами в пользу наднациональных.

В круг задач интегрированного сообщества входит координация всех видов экономической политики с целью эффективного функционирования данного интеграционного образования. Данное положение в полной мере относится и к механизмам функционирования налоговой системы в рамках Сообщества. Данная проблема на современном этапе является, поскольку среди экономистов (большая часть западных) на протяжении последних лет ведется полемика о выборе формы налоговой координации: институтом налоговой конкуренции и институтом наднационального сотрудничества в области налогообложения.

В рамках данной работы будет рассмотрена теоретическая гипотеза о выборе формы налоговой координации в рамках интегрированного пространства, а затем будет рассмотрен институт налоговой координации в рамках Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан на примере налогообложения сельского хозяйства в рамках данного интеграционного образования.

В современной экономической науке феномену налоговой конкуренции уделяется огромное значение. К последним исследованиям в данной области можно отнести работы Thierry Madies и Jean-Jacques Dethier «Фискальная конкуренция в развивающихся странах: обзор теоретической и эмпирической литературы» (2010); исследование Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров «Конкуренция или сотрудничество? Переоценка налогов в мировом сообществе» (2009); Nigar Hashimzade, Hassan Khodavaisi, Gareth D. Myles «Характеристики и предпочтения страны превыше налоговых принципов» (2010); Diane M. Ring «Демократия, независимость и налоговая конкуренция: роль налогового суверенитета в формировании налоговой кооперации» (2009); Dimitrios Hristu-Varsakelis, Stella Karagianni, Anastasios Saraidaris «Условия равновесия для потока прямых иностранных инвестиций и конкуренции по налогу на прибыль» (2011); Johannes Becker, Clemens Fuest «Региональная политика ЕС и налоговая конкуренция» (2010) и др. Данные работы освещают проблему налоговой конкуренции и рассматривают ее с различных точек зрения, объясняя приемлемую форму налоговой координации в большей степени в рамках одного государства. Однако последнее время наметилась тенденция среди ученых-экономистов стран ЕС к анализу формы налоговой координации в рамках интегрированного пространства. Разноплановость анализа и дифференциация точек зрения указывает на тот факт, что на сегодняшний день среди экономистов нет единой точки зрения на проблему налоговой координации.

В основу гипотезы о выборе формы налоговой координации в рамках интегрированного пространства мы положим гипотезу (в некоторых источниках по литературе бюджетного федерализма ее называют моделью) Тибу.

Суть гипотезы Тибу состоит в том, что потребители выбирают определенный набор общественных благ и уровень налогообложения, наиболее соответствующий их предпочте-

© А.В. Груша, М.Ю. Шилько, 2011

ниям, посредством миграции из одного административно-территориального округа в другой.

Механизм налоговой конкуренции сводится к тому, что местные власти предоставляют определенный набор общественных благ, беря за это плату в виде налогов. Потребители выражают свои предпочтения путем переселения в ту территориально-административную единицу, которая наиболее точно и полно отражает их потребности в общественных благах. Таким образом, в каждой административно-территориальной единице формируется Парето-оптимальные бюджеты, то есть по своей сути они представляют собой равенство между издержками, которые представлены производством и обеспечением общественными благами населения той или иной административно-территориальной единицы, и выгодами, представленными в виде налогов и сборов. Различия в налоговых ставках являются благотворными, поскольку предоставляют налогоплательщикам больше выбора и, соответственно, больше возможностей для удовлетворения своих потребностей, что заставляет правительство работать эффективнее.

Беря в основу гипотезу Тибу, под налоговой конкуренцией будет пониматься возможность налогоплательщиков уменьшить свое налоговое бремя путем перемещения товаров и услуг, а также движимых факторов производства из страны с более высоким налогообложением в страну с низким налогообложением.

Беря в основу характеристики каждого из уровней международной экономической интеграции, а также первоначальные предпосылки гипотезы Тибу, мы пришли к следующему утверждению, что до стадии Экономического союза налоговая конкуренция является более благоприятной, поскольку она способствует Парето-оптимальному распределению товаров и услуг, а также движимых факторов производства в рамках интегрированного пространства. Экономический и политический союз представляют собой более тесную форму экономического и политического взаимодействия и по своей сути являются единым государством с федеративной формой устройства, где функционирует единая валюта. Как следствие здесь необходима более жесткая координация во всех сферах экономики, в частности в сфере налогообложения. То есть налоговая конкуренция, особенно по основополагающим налогам, может оказать негативное воздействие, в

том числе привести к серьезным конфликтам между государствами-членами интеграционного объединения.

Как уже отмечалось выше, данный доклад будет посвящен рассмотрению функционирования института налоговой координации в рамках Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерацией и Республикой Казахстан (далее Таможенный союз). Данное интеграционное сообщество представляет собой особый интерес, поскольку Таможенный союз находится на более глубокой стадии экономической интеграции на всем постсоветском пространстве.

Началом процесса интеграции между Республикой Беларусь, Российской Федерацией и Республикой Казахстан было подписание 6 октября 2007 года Договора о создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза. Данным Договором стороны утвердили Комиссию таможенного союза, которая является единым постоянно действующим регулирующим органом Таможенного союза.

Формирование таможенного союза предусматривает создание единой таможенной территории, в пределах которой не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера, за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер. В рамках таможенного союза применяется единый таможенный тариф и другие единые меры регулирования торговли товарами с третьими странами.

К настоящему времени задачи, установленные указанными документами, в основном выполнены. Реализованы мероприятия по формированию нормативно-правовой базы Таможенного союза, Единого таможенного тарифа Таможенного союза, единой системы внешнеторгового и таможенного регулирования, санитарного, ветеринарного и фитосанитарного контроля, институциональной структуры Таможенного союза. Единая система мер регулирования внешней торговли, созданная в рамках Таможенного союза, органично встроена в национальные системы управления экономикой, одновременно являясь инструментом реализации торгово-экономических интересов Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. Завершается выполнение мероприятий заключительного этапа, связанных с переносом всех согласованных видов государственного пограничного контроля (таможенного, транспортного, сани-

тарного, ветеринарно-санитарного, карантинного фитосанитарного) на внешние границы государств-членов Таможенного союза, а также с унификацией торговых режимов и защитных мер по отношению к третьим странам.

Особенностью функционирования Таможенного союза на сегодняшний день является наличие пограничного контроля на границе Российской Федерации и Казахстана, и отсутствие пограничного контроля на границе России-Беларуси.

Несмотря на свое название, Таможенный союз по своей сути представляет собой функционирование двух различных этапов интегрированных пространств. Так между Российской Федерацией и Республикой Беларусь фактически осуществляется формирование общего рынка (так как осуществляется свободное движение через национальные границы не только товаров и услуг, но и факторов производства – капитала и рабочей силы). В то время как между двумя упомянутыми странами и Республикой Казахстан действует Таможенный союз, что обуславливается наличием пограничного контроля.

Как предполагает наша теоретическая гипотеза, на данных этапах экономической интеграции наиболее эффективной является налоговая конкуренция. Однако это достигается при соблюдении ряда ограничений:

1) между странами существует свободная торговля, т.е. товары могут перемещаться в ту страну, где косвенные налоги ниже, т.е. в ту страну, где покупательская способность выше вследствие меньшей налоговой надбавки на товар;

2) свободное перемещение товаров ограничивается количеством стран, заключивших между собой соглашения о создании Таможенного союза;

3) потребители обладают всей информацией о различиях в уровне налогообложения и предложения общественных благ между странами (административно-территориальными единицами в пределах данных стран) и могут реагировать на эти различия;

4) пространственно ограничены и не могут быть расширены как административно-территориальные единицы в рамках каждой страны, так и границы стран, заключивших данные соглашения;

5) ограничения в предоставлении рабочих мест не рассматриваются;

6) обеспечение общественными благами не показывает положительную или отрица-

тельную экономию от масштаба в каждой стране;

7) последняя предпосылка модели основана на том, что привлечение либо отток потребителей (жителей) административно-территориальной единицы осуществляется посредством изменения уровня налогообложения: так если количество населения ниже оптимального уровня, местные органы власти понижают уровень налогообложения, если выше – повышают.

При функционировании общего единого рынка изложенные выше ограничения дополняются следующими положениями:

1) наравне с домашними хозяйствами, абсолютно мобильными являются факторы производства, т.е. труд и капитал могут свободно перемещаться в ту страну-участницу интегрированного пространства, где система прямого налогообложения наиболее полно отвечает их требованиям и создает наиболее благоприятные условия для их функционирования;

2) как домашние хозяйства, так и фирмы обладают всей информацией об условиях, сложившейся в каждой стране в рамках интегрированного пространства, и могут реагировать на различные изменения в них;

При функционировании интегрированного пространства можно говорить о том, что налоговая конкуренция становится двухуровневой. С одной стороны она представляет собой конкуренцию между административно-территориальными единицами в рамках страны, что обусловлено различиями в предложении частных общественных благ и реакцией на это потребителей-избирателей посредством внутренней миграции. В данном случае можно говорить о налоговой конкуренции на местном уровне. С другой стороны мы наблюдаем конкуренцию на государственном уровне за привлечение (отток) товаров посредством изменения налога на потребление (в частности НДС и акцизы), а в случае общего единого рынка и налогов на движимые факторы производства (налог на прибыль и подоходный налог с физических лиц). Ключевой особенностью для Таможенного союза является единая торговая политика, что говорит о потере некоторой самостоятельности каждой из стран-участниц и полной свободе перемещения, а, следовательно, и едином рынке товаров и услуг в рамках данного интеграционного образования (в случае функционирования общего единого рынка создание единого рынка факторов про-

изводства). Это говорит о том, что рынок товаров и услуг (а также рынок факторов производства), при условии наличия гибкой системы налогов, влияющих на его функционирование, придет в эффективное по Парето состояние. При этом уже в рамках Таможенного союза необходима некая форма наднационального сотрудничества, которая проявляется в унификации торговых барьеров для третьих стран, в

таком случае можно говорить о частичной унификации.

Прежде чем перейти к анализу налогообложения сельского хозяйства в рамках интегрированного пространства, приведем некоторые основные параметры системы налогообложения по странам участникам Таможенного союза.

Таблица 1

## Основные показатели системы налогообложения в рамках Таможенного союза

	Республика Беларусь	Российская Федерация	Республика Казахстан
Рейтинг страны по отчету Paying Taxes 2011	183	105	39
Налоговая нагрузка к ВВП 2010 г., %	35-40%	34,90%	10-15%
Ставка НДС (основная), %	20	18	12
Ставка по налогу на прибыль, %	24	20	20
Подоходный налог, %	12	13	11 + 10 (обязательные пенсионные взносы)
Социальные отчисления, %	35	34	11

Из таблицы 1 видно, что Казахстан в области налогообложения является наиболее привлекательным, что сказывается и на конкурентоспособности продукции, поскольку налоги, включающиеся в цену товаров и услуг, являются наиболее низкими. Если говорить о том, что движимые факторы производства не абсолютно мобильны и возможно достижение экономической эффективности, например, через процедуру общественного выбора, то по-

ток товаров и услуг более восприимчивый к налоговой конкуренции, т.е. более низкая цена будет способствовать большей привлекательности товаров.

В соответствии с целью данного доклада, перейдем к рассмотрению анализа налогообложения сельского хозяйства в рамках Таможенного союза. Рассмотрим основные данные, изложенные в таблице 2.

Таблица 2

## Основные показатели налогообложения сельского хозяйства в рамках Таможенного союза

Страна	Земельный налог (земли сельхоз назнач) 2010	Единый налог для производителей с/х продукции 2010	Общая ставка налоговых изъятий 2010
Беларусь	1927-26354 руб/га	0	80,40%
Казахстан	0,1-0,5% от оценочной кадастровой стоимости	0	29,60%
Россия	0,30%	6%	46,50%

На основании таблиц 1-2 можно сделать некоторые выводы в отношении сельского хозяйства стран-партнеров Таможенного Союза Беларуси, Казахстана и Российской Федерации. Оценивая, в первую очередь, инвестиционную привлекательность, можно сразу обратить свое внимание на Казахстан, так как именно там уровень налоговой нагрузки явля-

ется наименьшим (10-15%) среди стран-партнеров.

При оценке сельского хозяйства, а в частности налогообложения в данной сфере, основную роль играет земельный налог, уплачиваемый во всех странах ТС. Как видно из таблицы 2, только Беларусь определяет свой земельный налог в денежном эквиваленте. Так

же, можно видеть и такую особенность среди этих 3-х стран, как наличие в России Единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции. Данный налог не прибавляет привлекательности для прихода на рынок сельскохозяйственной продукции в России. В целом, можно отметить, что наиболее привлекательным для развития сельского хозяйства является Казахстан. Имея невысокую налоговую нагрузку, сбалансированную налоговую систему и ряд программ, проводимых государством для поддержания сельского хозяйства, Казахстан может привлекать к себе иностранных инвесторов для работ в сфере сельского хозяйства. Так, например, земельный налог заменяет такие налоги как: индивидуальный подоходный налог, НДС, земельный налог, налог на имущество и налог на транспортные средства. В России же владельцы предприятий, занятых сельским хозяйством платят Единый налог и земельный налог. Что же касается Республики Беларусь, то тут налоговое законодательство построено немного запутанней. Так, после регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства, данное предприятие освобождается на три года от выплат всех налогов, в том числе и НДС. Можно сказать, что данные налоговые условия, по сути, могут являться льготами, но по истечению 3-х лет, владелец сельскохозяйственного предприятия будет вынужден выплачивать все налоги государству в полном объеме, плюс сумма земельного налога. Такие налоговые изъятия будут способствовать увеличению цены на реализуемую продукцию и, в контексте Таможенного союза, приведет к неконкурентоспособности белорусских товаров по сравнению с российскими и, тем более, казахскими.

Сравнивая налоговые системы в сельском хозяйстве, становится видно, что на общем союзном рынке наиболее конкурентоспособным производителем может являться Казахстан, за ним следует Россия и замыкает строчку Беларусь.

Подводя итоги, можно отметить, что в рамках Таможенного союза наиболее выгодной с точки зрения налогообложения является Республика Казахстан, как в целом по уровню налоговой нагрузки, так и в разрезе отдельной отрасли. В Республике Беларусь и Российской Федерации наблюдается гармонизация налоговых систем, что говорит скорее о наличии наднационального сотрудничества, а не о существовании налоговой конкуренции. Элемент конкуренции вносит лишь Республика Казах-

стан, однако это затруднено наличием пограничного контроля на российско-казахской границе. Снятие пограничного контроля между всеми странами-участницами Таможенного союза может привести к тому, что потребители смогут перемещаться за покупками в ту страну с самыми низкими ценами, т.е. в страну с самой низкой налоговой нагрузкой. В этом случае казахские товары станут наиболее привлекательными, что будет стимулировать развитие производства в целом в стране. Этот факт также относится и к миграции движимых факторов производства, особенно в долгосрочном периоде.

Данное исследование необходимо продолжить с точки зрения анализа слабых сторон гипотезы Тибу и возможности достижения экономической эффективности при изменении первоначальных предпосылок при распределении товаров и услуг, а также движимых факторов производства в рамках интегрированного пространства.

### Литература

1. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.03.2011 г. [Электронный ресурс]. – 2011 – Режим доступа: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>. – Дата доступа: 13.04.2011.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года с изменениями и дополнениями от 10 января 2011 года [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.pravo.by> – Дата доступа: 03.06.2011.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5.08. 2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями от 17 мая 2007 г.) [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.nalkodeks.ru/>. – Дата доступа: 22.02.2011.
4. Charles M. Tiebout A Pure Theory of Local Expenditures/ Charles M. Tiebout// The Journal of Political Economy. – 1956. – Volume 64, Issue 5. – pp. 416-424.
5. Paying Taxes 2011. The global picture [Online resource]. – 2010. – Access mode: [http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying\\_taxes-2011.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying_taxes-2011.pdf) – Date of access: 09.03.2010.

Статья поступила в редакцию 12.07.2011