

А.В. ГРУША,
Белорусский государственный университет,
г. Минск, Республика Беларусь,
alinagrusha@gmail.com

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В РАМКАХ ИНТЕГРИРОВАННЫХ ПРОСТРАНСТВ

Статья посвящена анализу институциональных проблем налоговой политики, связанных с формированием интегрированных пространств. Представлена концепция налоговой координации в рамках международной экономической интеграции, теоретической основой которой является гипотеза Чарльза Тибу. Рассмотрен практический опыт использования института налоговой конкуренции и института наднационального сотрудничества в качестве инструментов налоговой координации при функционировании Единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан, а также Европейского союза.

Ключевые слова: институциональная экономика, международная экономическая интеграция, налоговая координация, налоговая конкуренция, наднациональное сотрудничество в сфере налогообложения, гипотеза Тибу, глобализация..

Стаття присвячена аналізу інституційних проблем податкової політики, пов'язаних з формуванням інтеграційних об'єднань. Представлена концепція податкової координації в рамках міжнародної економічної інтеграції, теоретичною основою якої являється гіпотеза Чарльза Тібу. Розглянутий практичний досвід використання інституту податкової конкуренції і інституту наднаціонального співробітництва в якості інструментів податкової координації при функціонуванні Єдиного економічного простору Республіки Білорусь, Російської Федерації і Республіки Казахстан, а також Європейського союзу.

Ключові слова: міжнародна економічна інтеграція, податкова координація, податкова конкуренція, наднаціональне співробітництво в сфері оподаткування, гіпотеза Тібу.

A.V. Grusha

Institutional Problems of Tax Policy in the Framework of Integrated Limits

Globalization is one of the key processes of the economy of the XXI century, the core of which is an international economic integration. Passing from one stage of economic integration to another, contracting parties of integrated associations are gradually losing their national sovereignty in the sphere

of economic policy, giving the powers to supranational bodies. To this end it seems appropriate to learn institutional problems of tax policy within the framework of forming integrated limits.

The key aspect of tax policy as a part of integrated limits is a choice of the form of tax coordination: the Institute of tax competition and the Institute of supranational cooperation in the sphere of tax liability.

Tax competition is a competition between the member states of the integrated limits in order to attract mobile factors of production on their territory as well as a flow of goods and services by means of forming a particular taxation to maximize their income.

Basic forms of taxation in national cooperation are rapprochement, unification and harmonization of tax system.

As a solution to the problem of choosing the form of tax coordination in the framework of the international economic integration is Charles Tibu's theoretical concept.

By studying the peculiarities of every stage of integration you can underline the following:

1. tax competition takes place at different stages of integration processes, but its boundaries are limited;

2. Tibu's hypothesis is modified to a certain stage of integration and then it operates according to its initial characteristics;

3. tax coordination is essential and justified phenomenon within the framework of integrated processes, thus, it has its distinctive features and forms at every stage of integration.

The practical experience of using the Institute of tax competition and the Institute for transnational cooperation as a tool for tax coordination in the course of functioning of the Common Economic Space of Belarus, the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan (CES), as well as European Union, is studied on the basis of theoretical concept.

The Common Economic Space of Belarus, the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan is an integrated union functioning at the stage of formation of the common market. According to the

© А.В. Груша, 2014

.....
<http://www.elibrary.ru/issues.asp?id=37579>

<http://www.instud.net>, <http://www.nbu.gov.ua/>

introduced concept, the most effective form of tax coordination at this stage is the Institute of tax competition.

Despite the fact that the CES member states vary in simplicity of tax system, tax rates, preference schemes, it is impossible to speak about the functioning of the Institution of tax competition to the full extent. It is connected with the lack of decentralization in tax system in each of the countries.

The European Union is the only one functioning economic Union in the world. The most effective form of tax coordination at this stage of economic integration is the harmonization of taxation systems of the member states. Despite the series of steps in the sphere of transnational cooperation in the field of taxation, the issues of system coordination of direct taxation, the transition to the system of value added tax collection on the principle of the country of origin and other, remain open.

Thus, despite the fact that the harmonization of tax systems of the member States is the final goal of international economic integration, objective reasons still remain, in accordance with which the achievement of this goal is not possible today.

Key words: *international economic integration, tax coordination, tax competition, transnational cooperation in tax sphere, Tibu's hypothesis*

Глобализация является одним из ключевых процессов экономики XXI века, ядро которого составляет международная экономическая интеграция. По данным Всемирной торговой организации на 31 июля 2013 года в мире насчитывалось 379 действующих интеграционных объединений, находящихся на различных стадиях интеграционных процессов [12]. Среди экономистов существует мнение, что в настоящее время наиболее развитым и совершенным интеграционным объединением в мире является Европейский союз (ЕС). Интеграционные процессы характерны и для стран постсоветского пространства. Они представлены такими образованиями, как СНГ (1992 г.), Союзное государство Республики Беларусь и Российской Федерации (1995 г.), Таможенный союз Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан (2010 г.), а также Единое экономическое пространство (2012 г.) в рамках Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС).

Развитие интеграционных процессов связано с необходимостью институциональных преобразований. Международная экономическая интеграция является сложным многоступенчатым процессом, приводящим к уменьшению национального суверенитета государств-членов интеграционных процессов. Данная

статья посвящена вопросам налоговой координации, поскольку налоговая политика в значительной степени влияет на формирование доходной части бюджета.

Целью данной статьи является анализ институциональных проблем налоговой политики, связанных с формированием интегрированных пространств, в частности в рамках формирования Единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан (далее ЕЭП), а также Европейского союза (ЕС).

В современной экономической науке изучению налоговой политики в рамках интеграционных объединений уделяется огромное внимание. К последним исследованиям в данной области можно отнести работы Е.Ф. Киреевой, М.В. Мясниковича, Серебренникова Д.М., Тубанова Г.В., Гендер М. (Gondor M.), Ошиа Т. (O'shea T.), Хашимзад Н. (Hashimzade N.) и др.

Ключевым вопросом налоговой политики в рамках интегрированных пространств является выбор формы налоговой координации: института налоговой конкуренции и института наднационального сотрудничества в области налогообложения.

Налоговая конкуренция представляет собой соперничество государств-членов интегрированного пространства за привлечение на свою территорию мобильных факторов производства, а также потока товаров и услуг с помощью формирования определенной среды налогообложения с целью максимизации собственных доходов.

В современной экономической литературе нет однозначного мнения по поводу «положительного воздействия» или «вреда» налоговой конкуренции. Например, немецкие и швейцарские экономисты в целом положительно оценивают налоговую конкуренцию, в то же время американские ученые более осторожны в своих оценках и требуют определенных «ограничений» для налоговой конкуренции. Наконец, негативно к налоговой конкуренции относятся многие представители теории развития, опасаясь, что налоговая конкуренция приведет к еще большему обнищанию слаборазвитых стран [6].

Налоговые поступления являются основным источником доходов в государственные и местные бюджеты. Поэтому весьма обоснованным является мнение многих экономистов по поводу того, что налоговая конкуренция может привести к занижению налого-

вых ставок и, как следствие, – сокращению доходной части государственных и местных бюджетов.

С целью преодоления данной проблемы странам-участницам интегрированного пространства необходимо координировать свои действия в области налогообложения.

Основными формами национального сотрудничества в области налогообложения являются сближение, унификация и гармонизация налоговых систем.

Рассмотрим концепцию налоговой координации в рамках интегрированных пространств, основанную на гипотезе Чарльза Тиббу. Данная концепция была изложена в его работе «Идеальная теория местных расходов» (1956 г.).

Прежде чем перейти к рассмотрению интегрированных пространств, изучим налоговую координацию в рамках одного государства. Начнем с анализа налоговой политики в закрытой экономике, перейдем к открытой экономике и далее – налоговой координации на различных этапах интеграции.

Закрытая экономика представляет собой модель замкнутой экономической системы, направленной на исключительное использование собственных ресурсов и отказ от внешнеэкономических связей. Таким образом, все, что производится в экономике страны, потребляется ее жителями, отсутствует внешняя миграция населения.

С точки зрения использования и потребления ресурсов лишь в рамках определенной страны отсутствие внешней миграции, отсутствие внешней торговли можно говорить о применении гипотезы Тиббу в первоначальном ее виде. Необходимо сделать только уточнение о том, что данная закрытая экономика имеет административно-территориальное деление внутри страны.

В данном случае сталкиваемся не менее чем с двухуровневой системой построения бюджета: республиканский (федеральный) и местные бюджеты. Республиканский бюджет финансирует те общественные блага, которые являются всеобщими, например национальная оборона, местные бюджеты – общественные блага, которые могут иметь некую дифференциацию в зависимости от административно-территориальной единицы. По Тиббу, к общественным благам, финансируемым из местного бюджета, относятся пляжи, парковки, парки, дороги, образование и т.п.

Потребители-избиратели могут выбирать ту административно-территориальную единицу (сообщество), которое наилучшим образом отражает их предпочтения в предложении общественных благ. В этом, по мнению Тиббу, и состоит главное отличие между государственным и местным (локальным) обеспечением общественных благ. На государственном уровне предпочтение потребителей-избирателей определены, и правительство стремится удовлетворить данный спрос на данные общественные блага, т.е. правительство составляет определенный план на финансирование тех или иных общественных благ. Местные же бюджеты являются более гибкими, и они могут дифференцировать предложение общественных благ в зависимости от состава доходов и расходов их бюджетов. В соответствии с этим граждане страны могут мигрировать в ту административно-территориальную единицу, которая в наибольшей степени удовлетворяет их набору предпочтений в потреблении смешанных общественных благ. Ч.Тиббу писал: «Чем больше количество обществ и чем больше различия между ними, тем точнее потребители могут выразить свои предпочтения» [8].

Перейдем теперь непосредственно к модели Тиббу, которая будет являться отправной точкой всего анализа и постепенно расширяться.

В своей модели Тиббу делает следующие предпосылки:

1. Потребители абсолютно мобильны и могут свободно поселиться в том сообществе, где его предпочтения наиболее полно представлены;
2. Потребители обладают всей информацией о различиях в уровне налогообложения и предложения общественных благ между административно-территориальными областями и могут реагировать на эти различия;
3. Существует большое количество административно-территориальных единиц, которые потребители могут выбрать в качестве места проживания;
4. Ограничения в предоставлении рабочих мест не рассматривается;
5. Обеспечение общественными благами не показывает положительную или отрицательную экономию от масштаба в каждой административно-территориальной единице;
6. Административно-территориальные единицы пространственно ограничены и не могут быть расширены;

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.

Ч.Тибу считает, что возможность миграции, т.е. перемещения из одной административно-территориальной единицы в другую, является решающим фактом. Миграция либо ее отсутствие заменяет рыночный механизм определения спроса на товары и показывает спрос на общественные блага. Таким образом, доходы и расходы местных бюджетов отражают потребности резидентов данного сообщества, т.е. перемещение потребителей-избирателей определяет спрос на общественные блага.

Можно сказать, что налоговая конкуренция между различными сообществами (административно-территориальными единицами) позволяет оптимизировать не только население определенной территории, но и выпуск общественных благ. Исходя из чего, каждый человек платит за общественные блага в соответствии с его потребностями в них. Что по своей сути является оптимумом по Парето.

Если говорить о налоговой конкуренции между административно-территориальными единицами в рамках закрытой экономики, то она является эффективной, поскольку оптимизирует количество населения в определенной административно-территориальной единице в соответствии с располагаемыми ресурсами, при этом оптимизируя количество производимых общественных благ для резидентов данной территории.

Следующим этапом анализа будет рассмотрение открытой экономики. **Открытая экономика** – это экономика, интегрированная в систему мировых хозяйственных связей, при которых любой хозяйственный субъект вправе осуществлять экспорт и импорт товаров (услуг), финансовые сделки.

Центральное отличие открытой экономики от экономики закрытого типа состоит в том, что страна начинает участвовать в международной торговле. Основным обсуждаемым вопросом в рамках данной модели является наличие торговых барьеров, ряд из которых представлен налоговыми платежами в виде та-

моженных пошлин, акцизов и налогом на добавленную стоимость (далее НДС).

Необходимо отметить, что со вступлением страны в международную торговлю, необходимо расширить и само понимание налоговой конкуренции. В данном случае под налоговой конкуренцией понимается не только конкуренция по обеспечению общественными благами, а также привлечение (отток) в свою юрисдикцию товаров (услуг) либо защита своих резидентов от конкуренции со стороны иностранных товаров (услуг) посредством налоговых инструментов.

Варьируя ставки налоговых платежей, страна может привлекать поступление тех товаров и услуг, которые не может произвести в рамках своих границ и с использованием своих ресурсов, а также тех товаров, производство которых требует больше издержек, чем снижение налогов барьеров. Однако государство также может реализовывать политику протекционизма и налоговыми барьерами защищать отечественных производителей.

С точки зрения международной торговли, рациональное использование налоговых инструментов позволяет эффективно распределить имеющиеся в стране ресурсы, в то же время производство общественных благ в рамках открытой экономики происходит по тому же принципу, что и в рамках закрытой экономики, так как будем исходить из предположения, что миграция населения является только внутренней.

В рамках анализа будем исходить из шести этапов экономической интеграции: преференциальные торговые соглашения, зона свободной торговли, таможенный союз, создание общего единого рынка, экономический союз и политический союз. Каждый последующий этап предполагает все большее сближения стран-участниц интегрированного пространства и увеличивает их взаимозависимость. Вследствие этого, в ходе рассмотрения каждого этапа, будут расширяться предпосылки модели Тибу. Это необходимо для того, чтобы понять, на каких этапах интеграции является более эффективным институт налоговой конкуренции, а на каких – наднациональное сотрудничество в области налогообложения.

Преференциальные торговые соглашения являются начальным этапом международной экономической интеграции. Они представляют собой соглашение стран о предоставлении друг другу определенных преференций (преимуществ) перед третьими странами,

которые не участвуют в данном соглашении. На данном этапе страны, в сущности, снижают торговые барьеры. Между странами возникает более свободный поток товаров.

Исходя из этого, к рассмотренным выше предпосылкам дополняются следующие положения:

1. Между странами существует свободная торговля, т.е. товары могут перемещаться в ту страну, где косвенные налоги (в данной работе под данным налогом будет подразумеваться налог на добавленную стоимость) 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 преференциальные торговые соглашения;

3. Пространственно ограничены и не могут быть расширены как административно-территориальные единицы в рамках каждой страны, так и границы стран, заключивших данные соглашения.

Таким образом, налоговая конкуренция становится двухуровневой. С одной стороны она представляет собой конкуренцию между административно-территориальными единицами в рамках страны, что обусловлено различиями в предложении местных общественных благ и реакцией на это потребителей-избирателей посредством внутренней миграции. В данном случае можно говорить о налоговой конкуренции на местном уровне. Как отмечалось выше, она способствует эффективному производству общественных благ и является благоприятным явлением. С другой стороны наблюдаем конкуренцию на государственном уровне за привлечение (отток) товаров посредством изменения налога на потребление (в частности НДС и акцизы). Как и в случае налоговой конкуренции на местном уровне, конкуренция за привлечение (отток) товаров позволяет специализироваться стране на производстве определенных товаров, а также эффективно распределить потоки товаров между странами в зависимости от спроса на них в рамках определенного государства. Вследствие этого, можно сказать, что налоговая конкуренция на первом этапе интеграционных процессов является позитивным явлением и способствует эффективному распределению ресурсов в рамках каждого государства-участника преференциальных торговых соглашений.

Зона свободной торговли - более глубокий тип интеграции, чем преференциальные соглашения. За каждой страной-участницей сохраняется право на самостоятельное и независимое определение режима торговли по отношению к третьим странам. В большинстве случаев условия зоны свободной торговли распространяются на все товары кроме продуктов сельского хозяйства. Зона свободной торговли может координироваться небольшим межгосударственным секретариатом, расположенным в одной из стран-членов, но обычно обходятся без него, а основные параметры своего развития страны согласовывают на периодических совещаниях руководителей соответствующих ведомств. Между странами-участницами сохраняются таможенные границы и посты, контролирующие происхождение товаров, пересекающие их государственные границы.

По своей сути, зона свободной торговли расширяет преференциальные соглашения. Некоторые экономисты считают, что по своей сути она и является первым этапом интеграционных процессов, в то время как преференциальные торговые отношения – *прединтеграционным* процессом. Между странами появляется свободный товарооборот (за исключением товаров сельскохозяйственного производства), вследствие чего, можно сказать, что мы принимаем те же предпосылки, что и для преференциальных торговых соглашений, которые указаны выше.

Как и в случае преференциальных торговых соглашений, при заключении между странами соглашения о Зоне свободной торговли в области налоговой политики является предпочтительным выбор политики налоговой конкуренции. Снятие барьеров в торговле между странами и наличие налоговой конкуренции позволит увеличить специализацию стран на производстве тех товаров, альтернативные издержки которых являются наименьшими, одновременно регулируя оптимальное соотношение спроса и предложение товаров на рынке каждой из стран-участниц данного интеграционного объединения.

Таможенный союз – тип международной интеграции, предполагающий согласованную отмену странами-участницами союза национальных таможенных тарифов и введение общего таможенного тарифа и единой системы нетарифного регулирования торговли в отношении третьих стран; образование единой таможенной территории.

В соглашении о создании таможенного союза оговариваются следующие моменты:

- ✓ снятие внутренних таможенных границ между странами-членами союза;
- ✓ перенос таможенного контроля на внешний периметр союза;
- ✓ устранение таможенных процедур во взаимной торговле товарами национального производства;
- ✓ унификацию форм и методов сбора внешнеторговой статистики;
- ✓ согласование форм и методов предоставления льгот участникам внешнеэкономической деятельности;
- ✓ введение общей для всех стран-участниц таможенного союза системы тарифного и нетарифного регулирования при торговле с третьими странами;
- ✓ создание общей системы преференций.

Выработка согласованной внешнеторговой политики и необходимость координации определенных сфер национальных производств объективно требует создания странами-участницами соответствующих наднациональных органов. Это означает, что создание таможенного союза есть качественно новая, более высокая ступень международной экономической интеграции, по сравнению с предшествующими этапами.

По своей сути, модель остается прежней, что и при Зоне свободной торговли, ключевой особенностью 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. Это говорит о том факте, что рынок товаров и услуг, при условии наличия гибкой системы налогов, влияющих на его функционирование, придет в эффективное по Парето состояние. Однако уже в рамках Таможенного союза необходима некая форма налоговой координации, однако исключительно в рамках торговой политики. Она проявляется в унификации торговых барьеров для третьих стран, в таком случае можно говорить о частичной унификации.

Создание общего единого рынка характеризуется свободным перемещением движимых факторов производства – капитала и трудовых ресурсов. Свобода межгосударственного перемещения, под защитой единого внешнего тарифа, факторов производства (об-

щий рынок) требует организационно более высокого уровня межгосударственной координации экономической политики. Соответствующая координация осуществляется на периодических совещаниях (обычно один-два раза в год) глав государств и правительств участвующих стран, значительно более частых встречах руководителей министерств финансов, центральных банков и других экономических ведомств, опирающихся на постоянно действующий секретариат.

Вследствие углубления интеграционных процессов предпосылки модели дополняются следующими параметрами:

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;

Создание единого рынка является наиболее благоприятной формой интеграции для института налоговой конкуренции, поскольку это способствует не только более эффективному распределению товаров в рамках данного объединения, но и эффективному распределению движимых факторов производства, как труд и капитал. Варьируя налогами, которые облагают данные факторы производства, государства-члены интеграционного объединения, находящегося на стадии создания Общего единого рынка, могут привлекать труд и капитал, а при чрезмерном их сосредоточении в определенной местности – производить их отток. Таким образом, при наличии гибкой системы налогообложения и способности ее достаточно быстро реагировать на изменяющуюся экономическую ситуацию, конкуренция в области налогообложения в рамках единого рынка позволит привести к Парето-эффективным состояниям на рынке товаров и услуг, труда и капитала, причем на все территории данного пространства.

Что же касается производства местных общественных благ, которое мы рассматривали при закрытой модели экономики, то она остается прежней. Правда, кроме внутренней ми-

грации населения, может наблюдаться внешняя миграция, за счет свободного движения такого фактора производства, как труд. Однако при данной форме интеграции за страной остается право за самостоятельное определение внутренней налоговой политики и политики по производству общественных благ, поэтому сущность модели Тибу становится неизменной.

В этой связи, налоговая конкуренция на данном этапе является более предпочтительным явлением, чем налоговая координация. Хотя в тоже время налоговая координация может осуществляться в рамках сближения, которое предполагает согласование общих подходов и концепций, совместную разработку правовых принципов и отдельных решений, обеспечение их взаимного соответствия. Данная форма налоговой координации не препятствует функционированию налоговой конкуренции, а может гармонично с ней сосуществовать. Однако она приемлема для внутренней политики, по-прежнему существует унификация внешних торговых барьеров, характерная для Таможенного союза.

Единое экономическое пространство Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан представляет собой создание единого рынка. В соответствии с Концепцией формирования Единого экономического пространства его целью является создание условий для стабильного и эффективного развития экономик государств-участников и повышения уровня жизни населения. Предполагается, что механизмы регулирования экономики будут основаны на единых принципах, обеспечивающих свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы, будет проводиться единая внешнеторговая и согласованная налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая политика. Обратимся непосредственно к анализу налоговой координации.

На сегодняшний день в ЕЭП действует Таможенный кодекс Таможенного союза ([кодифицированный](#) [нормативно-правовой акт](#), регулирующий отношения по поводу перемещения товаров через таможенную границу Единого экономического пространства), а также Единый таможенный тариф Таможенного союза (свод ставок [таможенных пошлин](#), применяемых к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию из третьих стран, систематизированный в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономиче-

ской деятельности ЕЭП).

Унификация таможенных платежей на данном этапе экономической интеграции обоснована отсутствием пограничного контроля. В то же время это позволяет более эффективно использовать институт налоговой конкуренции в пределах интегрированного пространства, поскольку нейтрализует фактор влияния внешнеторговых барьеров на аллокацию потока товаров и услуг, а также движимых факторов производства.

Несмотря на тот факт, что Концепцией формирования ЕЭП предусмотрено проведение согласованной экономической политики по всем направлениям, в настоящее время в области налогообложения (за исключением таможенных платежей) регулируется исключительно система взимания налога на добавленную стоимость по экспортно-импортным операциям в рамках сообщества. Данная система функционирует по принципу страны назначения, основанному на системе отсрочки платежа. Взимание НДС определяют следующие нормативные документы:

Соглашения между Правительством Республики Беларусь, Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»;

Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11.12.2009 г.;

Протокола о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11.12.2009 г.;

Протокола об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов от 01.07.2010.

Проанализируем наличие института налоговой конкуренции в рамках функционирования ЕЭП.

Начнем с позиции стран-участниц в рейтинге «Paying Taxes 2014». Данные представлены в Таблице 1.

Исходя из представленных выше данных, можно говорить о наличии конкурентного преимущества у Республики Казахстан по отношению к другим странам-участницам ЕЭП по простоте налоговой системы фактически по всем критериям.

Таблица 1

**Рейтинг стран-участниц Единого экономического пространства
по отчету «Paying Taxes 2014»**

	Республика Бела- русь	Российская Федера- ция	Республика Казах- стан
Итоговая позиция	133	56	18
Количество налого- вых платежей	10	7	7
Количество часов на уплату налогов	319	177	188
Совокупная налого- вая нагрузка	54%	50,7%	28,6%

Источник: Составлено по [13].

Как отмечалось выше, целью института налоговой конкуренции в рамках создания общего рынка является эффективная по Парето аллокация товаров и услуг, а также движимых

факторов производства. В этой связи является актуальным анализ налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, подоходного налога и социальных отчислений (Таблица 2).

Таблица 2

**Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, подоходный налог,
социальные отчисления в Едином экономическом пространстве**

	Республика Бела- русь	Российская Фе- дерация	Республика Ка- захстан
НДС:			
Основная ставка,%	20	18	12
Дифференциация ставок,%	0; 10; 9,09; 16,67	0; 10	0
Система льгот	ст.94 НК РБ	ст. 149 НК РФ	ст.248-255 НК РК
Налог на прибыль:			
Основная ставка,%	18	20	20
Дифференциация ставок,%	5; 9; 10; 12	0; 10; 9; 15	10; 15
Система льгот	ст.140 НК РБ	ст.251 НК РФ	ст. 133-135 НК РК
Подоходный налог:			
Основная ставка,%	12	13	10
Дифференциация ставок,%	9;15	9; 30;35	5
Система льгот	ст. 163 НК РБ	ст. 217 НК РФ	ст. 156 НК РК

Источник: Составлено по [2,4,5].

Анализируя данные, представленные в таблице, можно сделать вывод о том, что Республика Казахстан обладает наибольшим налоговым преимуществом среди государств-участников Единого экономического пространства.

Несмотря на тот факт, что страны-участницы ЕЭП различаются по простоте налоговой системы, ставкам налогов, системе льгот, нельзя говорить о функционировании института налоговой конкуренции в полной мере. Это связано с отсутствием децентрализации в налоговой системе каждой из стран. Следовательно, можем говорить о существова-

нии конкуренции лишь на государственном уровне.

Следующим этапом международной экономической интеграции является создание **экономического союза**. Экономический союз характеризует гармонизация и координация регулирования всех направлений экономической политики. С точки зрения введения единой валюты и согласованности политики в различных областях экономический союз можно рассматривать как единое государство с федеративной формой устройства, где каждая страна-участница интегрированного объединения обладает достаточной автономией.

.....
<http://www.elibrary.ru/issues.asp?id=37579>

<http://www.instud.net>, <http://www.nbu.gov.ua/>

В этой связи налоговая конкуренция по основным налогам, таким как налог на прибыль (корпоративный налог), налог на добавленную стоимость, подоходный налог, т.е. по налогам государственного уровня, является неэффективной и более того – представляет собой довольно разрушительное воздействие из-за противоречий внутри данного интегрированного пространства. Для экономического союза наиболее благоприятно унификация таможенных налоговых платежей и гармонизация налоговой политики по прямым и косвенным налогам в рамках интегрированного пространства. Однако могут и возникать противоречия в связи с национальной самобытностью налоговой политики.

В рамках Экономического союза можно говорить об унификации общественных благ. Это объясняется рассмотрением данного типа интеграционного объединения как единого государства, следовательно, финансирование производства общегосударственных общественных благ осуществляется за счет бюджета Экономического союза и согласуется между странами-участницами данного объединения.

Если говорить о местных общественных благах, то здесь можно говорить о налоговой конкуренции, причем она будет объясняться гипотезой Тибу в первоначальной ее трактовке. Это объясняется тем, что существует свободное перемещение потребителей-избирателей в рамках интегрированного пространства, которые могут мигрировать в ту местность, которая наиболее четко отражает их потребности в таких общественных благах как образование, медицинское обслуживание, дороги и тому подобное. При этом существует большое разнообразие административно-территориальных единиц, которые дифференцируются в предложении общественных благ (условия функционирования модели Тибу в данном случае рассмотрены выше при анализе закрытой экономики).

Таким образом, в какой-то степени возвращаемся к модели закрытой экономики. Как отмечалось выше, имеем два уровня налоговой конкуренции: на государственном уровне и местном уровне. Под государственным уровнем будем понимать налоговую конкуренцию по основополагающим налогам, регулирующим поток товаров и услуг, а также движимых факторов производства в рамках экономического союза. На данном уровне налоговая конкуренция является неприемлемой и разрушительной и может разрушить все экономические

выгоды от перехода на данную стадию экономической интеграции, поэтому необходимым является политика гармонизации в области налогообложения. На местном уровне налоговая конкуренция представляет собой аналогичный механизм, как и при модели закрытой экономики: существует большое количество административно-территориальных единиц, которые предлагают различное количество общественных благ и, следовательно, различные уровни налогообложения; потребители-избиратели мигрируют из одного сообщества в другое, тем самым отражая свой спрос на данные общественные блага. На данном уровне налоговая конкуренция является эффективной.

Европейский союз является единственным действующим экономическим союзом в мире. Как отмечалось выше, наиболее эффективной формой налоговой координации на данном этапе экономической интеграции является гармонизация налоговых систем стран-участниц. В соответствии с Международным словарем налоговых терминов (IBFD International Tax Glossary), **налоговая гармонизация** определяется как устранение отличий и противоречий между налоговыми системами различных юрисдикций; политика, направленная на достижение совместимости данных отличий и противоречий друг с другом. Однако практический опыт показывает, что существует ряд проблем, связанных с достижением данной цели.

Одним из актуальных вопросов является выбор между принципом страной назначения и страной происхождения при взимании налога на добавленную стоимость. Еще в 1990-х годах ЕС предложил перейти от использования принципа страны назначения к принципу страны происхождения при функционировании системы НДС в рамках Сообщества. Однако это было неприемлемо для отдельных стран, где налоговые ставки имели значительные различия, а механизм перераспределения налоговых поступлений с учетом объемов фактического потребления отсутствовал. Для решения данной проблемы Европейская комиссия решила ввести «переходную» систему взимания НДС (до 1996 г.), сочетающую принцип страны назначения и принцип страны происхождения в отсутствие пограничного контроля и взимания налога таможенными органами. Однако «переходная» система взимания НДС между странами-участницами данного интегрированного пространства действует до сих пор и закреплена Директивой 2006/112/ЕС.

Таким образом, закономерно встает вопрос относительно причин несогласия страны Европейского союза перейти на принцип страны происхождения при взимании НДС. Как свидетельствует анализ теоретических подходов к формированию интеграционных образований, в рамках интегрированных пространств, начиная со стадии формирования единого рынка, единственным эффективным принципом взимания НДС является принцип страны назначения. Как утверждают отдельные исследователи: Нигар Хашимзад (Nigar Hashimzade), Хассан Ходавайски (Hassan Khodavaiski), Гарес Мулс (Gareth D. Myles), «предпочтения стран и их характеристики важнее налоговых принципов» [10]. В силу этого существуют более значимые факторы, такие как отсутствие симметричности стран-участниц относительно их размера и эффективности производства, в соответствии с которыми ЕС до сих пор находится на стадии «переходной» системы взимания НДС.

Также остается открытым вопрос о координации прямого налогообложения. Анализируя опыт Европейского союза, можно выделить основные причины сложившейся ситуации:

✓ страны-участницы интегрированных образований не хотят терять суверенитет в проведении налоговой политики в области прямого налогообложения, поскольку это позволяет регулировать доходную часть бюджета страны в зависимости от изменений в государственных расходах;

✓ активное применение инструментов налоговой конкуренции с целью привлечения потока прямых иностранных инвестиций;

✓ наличие различных национальных систем социального страхования, что усложняет гармонизацию подоходного налогообложения физических лиц;

✓ политические причины, связанные с возможностью влияния политических партий на выбор избирателей в зависимости от предложенных программ регулирования прямого налогообложения;

✓ существование специфических национальных налоговых систем, связанных с особенностями исторического развития и т.д.

Таким образом, несмотря на тот факт, что в рамках Европейского союза проводится политика, направленная на гармонизацию систем налогообложения всех государств-членов Сообщества, существует ряд объективных

причин, препятствующих реализации данной цели.

Политический союз является завершающим этапом международной экономической интеграции. В данном случае страны-участницы фактически утрачивают свою автономию и функционируют в рамках единой политической и экономической единицы. Значительным отличием от Экономического союза является унификация процедур общественного выбора. Говоря о налоговой конкуренции в рамках данного интеграционного объединения, мы имеем те же выводы, что и для Экономического союза: в рамках таможенного регулирования необходима унификация таможенных тарифов; по прямым и косвенным налогам и сборам необходима политика гармонизации, на местном уровне – налоговая конкуренция функционирует на основании гипотезы Тибу. Ярким примером функционирования политического союза можно считать Союз Советских Социалистических Республик (СССР), существовавший с 1922г. по 1991 г.

Рассмотрев особенности каждой стадии интеграции, можно сделать следующие выводы:

1. Налоговая конкуренция имеет место на различных этапах интеграционных процессов, однако ее границы ограничены;

2. Гипотеза Тибу модифицируется до определенной стадии интеграции, а потом функционирует по своим первоначальным предпосылкам;

3. Налоговая координация является необходимым и оправданным явлением в рамках интеграционных процессах, только имеет свои отличительные особенности и формы на каждом этапе интеграции

Актуальность исследований в области налоговой координации в рамках интегрированных пространств обусловлена активным развитием интеграционных процессов на постсоветском пространстве. Изучение опыта Европейского союза позволит не только избежать основных проблем в области проведения налоговой политики, но и будет способствовать получению наибольшего выигрыша от участия в интегрированном объединении каждой из стран-участниц. Перспективными направлениями исследования в данной области можно отнести изучение влияния налоговой координации на общественное благосостояние в рамках интегрированных пространств, анализ влияния налоговой конкуренции на объемы привлечения прямых иностранных инвестиций

в интегрированное объединение и т.п. Таким образом, несмотря на тот факт, что гармонизация налоговых систем государств-членов является конечной целью международной экономической интеграции, остаются объективные причины, в соответствии с которыми достижение данной цели на сегодняшний день не представляется возможным.

Литература

1. Киреева Е.Ф. Налоговая политика стран-членов Европейского союза и государств-членов Таможенного союза: проблемы конкурентоспособности и гармонизации/ Е.Ф. Киреева // Белорусский экономический журнал. – 2012. – №4. – С.57-73.
2. 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]//Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан. – 2014. – Режим доступа: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>. – Дата доступа:
3. Мясникович М.В. Интеграция в ЕЭП, ЕврАзЭС и СНГ: вектор перспективы/ М.В. Мясникович// Белорусский экономический журнал. – 2013. – №3. – С.57-73.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года с изменениями и дополнениями от 10 января 2011 года [Электронный ресурс]//Национальный правовой портал Республики Беларусь. – 2014. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5.08. 2000 г. № 117-ФЗ[Электронный ресурс]// Налоговый кодекс Российской Федерации. – 2011. – Режим доступа: <http://www.nalkodeks.ru/>.
6. Серебренников Д.М. Эволюция и содержание понятия «налоговая конкуренция». Теории налоговой конкуренции. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://lomonosovmsu.ru/archive/Lomonosov_2007/24/serebrennikovdm@rambler.ru.doc.pdf.
7. Тубанов Г.В. Таможенный союз России, Казахстана, Беларуси в контексте развития региональных торговых соглашений/Г.В. Тубанов// Белорусский экономический журнал. – 2013. – №2. – С.4-17.
8. Charles M. Tiebout A Pure Theory of Local Expenditures/ Charles M. Tiebout// The Journal of Political Economy. – 1956. – Volume 64, Issue 5. – P. 416-424.
9. Gondor M. From Total to Structural Harmonization in the Field of European Direct Taxation// The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration. – 2011. – Vol. 1 (13). – P.269-278.
10. Hashimzade N. Country characteristics and preferences over tax principles/ Nigar Hashimzade, Hassan Khodavaiski, Gareth D. Myles// International Tax and Public Finance. – 2011. – Vol. 18, issue 2. – P. 214-232.
11. O'shea T/ Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views//Tax Notes International. – 2007. – Volume 46, Number 8. – P. 811-814
12. Regional Trade Agreements: Facts and figures//WTO (Electronic resource). – 2014. – Mode of access: http://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/regfac_e.htm.
13. Paying Taxes 2014. The global picture (Electronic resource). – 2013. – Access mode: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>.

Статья поступила в редакцию 02.01.2014