

# НАЛОГОВЫЕ ПРОСТРАНСТВА: ПРОБЛЕМЫ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ

Е. Ф. Киреева,

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, докторант  
Белорусского государственного экономического университета

## Формирование налоговых пространств как следствие международной интеграции

Усиление интеграционных процессов приводит к тому, что создание территориальных образований сегодня представляется не только объективной необходимостью, но и эффективно действующей реальностью.

Возникающие экономические и торговые союзы начинают жить самостоятельной жизнью, диктующей свои условия и правила совместного регулирования хозяйственных процессов. При этом естественно усиление воздействия на объединенную экономику одного из наиболее эффективных рычагов – налогового регулирования.

Единый механизм налогообложения на определенной территории позволяет формировать равные условия для субъектов хозяйствования, стимулировать их экономическую жизнедеятельность, создавать за счет благоприятного налогового климата приток инвестиций и трудовых ресурсов.

Такое закрепление единых условий налоговой «игры» за конкретной территорией позволяет сделать вывод о возможности классификации этого явления «экономического симбиоза» как *налогового пространства*. Та-

ким образом, *налоговое пространство* можно определить как распространение (закрепление) действия идентичных правил и норм налогообложения на определенной территории. Разнообразие форм экономической интеграции и их апробация в существующих условиях позволяет выделить основные виды налоговых пространств (рис. 1).

*Сквозные налоговые пространства* включают несколько государственных территорий, объединенных единым механизмом налогообложения в части применения принципов, механизма изъятия, действующих ставок, объектов обложения и т.п.

Сквозные налоговые пространства в основном объединяют ряд интегрирующихся государств, основной целью которых является свободное движение товаров или определенных товарных групп, интеллектуальной собственности и инвестиционного капитала. Поэтому необходим механизм налогообложения, который бы обеспечивал такое движение.

Различия в налоговых системах объединяющихся государств создают препоны международной торговле и переливу капитала независимо от наличия границ. Поэтому создание единого налогового поля явля-

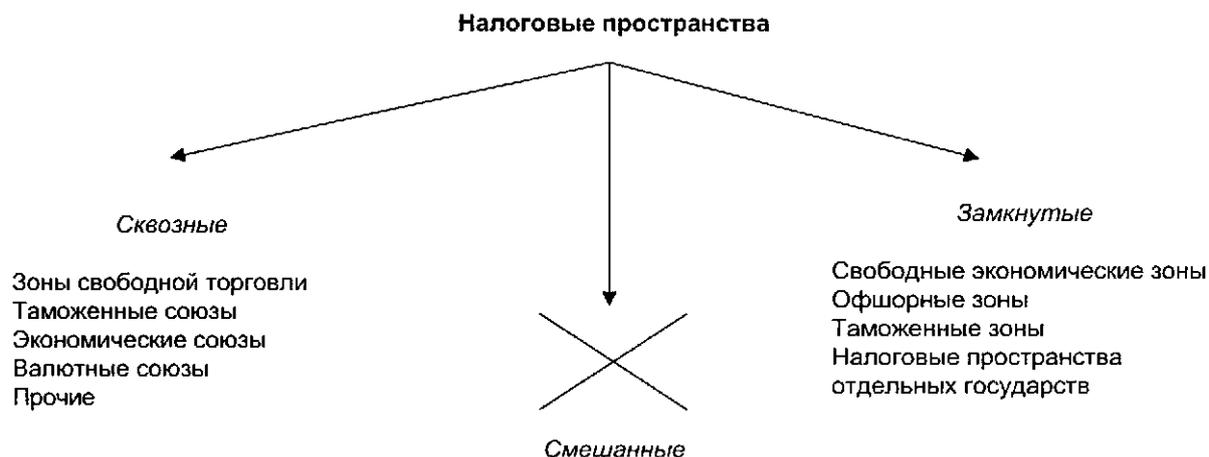


Рис.1. Классификация налоговых пространств.

ется условием функционирования экономических союзов.

Вместе с тем сквозные налоговые пространства могут идентифицироваться по одному или нескольким общим принципам, но сохранять внутренний порядок налогообложения, присущий каждому государству, находящемуся в сфере действия налогового пространства. Это может быть достигнуто различными способами:

- созданием специального налогового режима (отличного от внутригосударственных) для обслуживания экономического союза. В этой ситуации приоритет отдается международному налоговому праву;
- распространением отдельных правил и норм налогообложения как в отношении нерезидентов, так и отечественных товаропроизводителей;
- полной унификацией налоговых законодательств договаривающихся государств.

При применении первого способа общий налоговый механизм может давать сбои, поскольку изменение внутреннего налогового законодательства вызывает увеличение налоговой нагрузки – как за счет двойного налогообложения (товар облагается дважды: по международным и по внутригосударственным нормам), так и действия общего налогового механизма при более льготном внутреннем для резидентов.

Создание равных условий хозяйствования наиболее полно обеспечивает способ, предполагающий полную унификацию. Идеально, однако, он приемлем лишь для государств с равными экономическими и социальными уровнями развития. В противном случае единство налоговых рычагов может неадекватно сказаться на экономических процессах, привести к потерям бюджета и в итоге – к социальным проблемам.

Для государств с трансформационной экономикой оптимальным представляется комбинированный вариант, обеспечивающий равенство международного и национального налогового права без ущемления внутренних интересов страны.

При оптимизации общего механизма налогообложения необходимо учитывать и то обстоятельство, что сквозные пространства могут объединять не только сопрягающиеся территории. В такой ситуации нало-

говое пространство становится разорванным (рис. 2).

В отличие от сквозных *замкнутые налоговые пространства* имеют свой (индивидуальный) механизм налогообложения, зачастую отличный от действующего на общей государственной территории.

В замкнутых налоговых пространствах могут формироваться льготные условия налогообложения как для всех субъектов хозяйствования, так и для отдельных групп налогоплательщиков или целых отраслей, способствующие их поддержке и привлечение иностранных инвестиций.

Иногда в замкнутых налоговых пространствах может действовать смешанный тип налогообложения, например, распространенный на общей территории государства механизм налогообложения охватывает и территорию замкнутого налогового пространства, но только в части отдельных платежей. По другим же видам налогов, воздействующим на эффективность хозяйственной деятельности субъектов, находящихся на территории данного налогового пространства, он специфический. Таким образом, основным отличительным признаком замкнутых налоговых пространств является четкое закрепление за отдельной территорией единого механизма налогообложения.

Организация замкнутых налоговых пространств обычно является внутригосударственной функцией, которая осуществляется согласно единым принципам налоговой политики и производится внутри страны или отдельного региона.

Усиление интеграционных процессов приводит к распространению единых налоговых пространств на территории все большего числа присоединяющихся государств, причем налоговые отношения, закрепленные за определенной территорией, не только опосредуют действие общих интересов при сохранении национальных законодательств для защиты внутреннего рынка, но и при более высоких степенях интеграции могут выполнять ряд общенациональных функций.

Это приводит как к унификации налоговых законодательств договаривающихся государств, так и к созданию общего налогового механизма, обслуживающего экономическое объединение. Например, в ЕС, явля-

ющемся примером последовательной интеграционной политики, страны-участницы производят отчисления от налогов, которые в дальнейшем используются на содержание органов управления экономического союза.

Создание надстроечных институтов управления экономическими союзами позволяет решить и ряд дополнительных проблем, возникающих в рамках такого союза, в частности перераспределение платежей через клиринговую палату между объединившимися странами в зависимости от доли их участия или с целью выравнивания социально-экономических условий партнеров, осуществления межправительственных программ.

В процессе развития экономик интегрирующихся государств наиболее перспективным представляется создание замкнутых налоговых пространств на территории сквозных. Это возможно в форме образования свободной экономической зоны (СЭЗ), объединяющей региональные участки отдельных государств (рис. 3).

Преимущества организации подобной формы налогового пространства на территории объединяющихся государств следующие:

- оптимальный выбор территории, имеющей наиболее благоприятные климатические, геополитические и иные условия;
- привлечение инвестиций обоим государствам;
- использование средств, полученных на данной территории, на международные программы и межгосударственное управление.

**Унификация налоговых законодательств – путь к реализации принципа свободной торговли**

Структура рынка СНГ, несмотря на осуществленную либерализацию внешней торговли, в настоящее время почти статична. Товары, импортируемые из третьих стран, в большинстве случаев выигрывают конкуренцию с импортозамещающей продукцией, производимой национальными предприятиями, а структура экспорта по-прежнему отражает невозможность сбыта в третьи страны высокотехнологичной продукции.

Состояние хозяйственных комплексов и уровень развития экономических реформ в СНГ побуждают к поиску решения внутри-

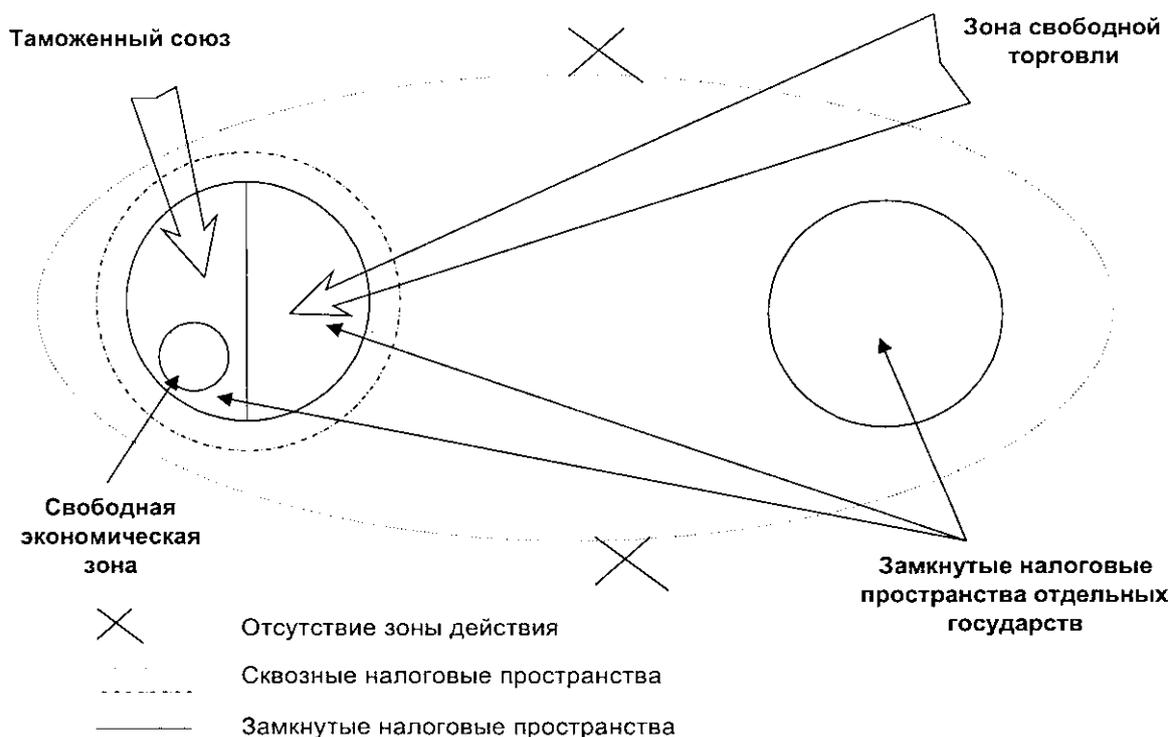


Рис. 2. Схема распространения налоговых пространств на различных территориях.



Рис. 3. Смешанные налоговые пространства.

государственных проблем во внешнеэкономическом сотрудничестве.

Объективные факторы, действовавшие в течение длительного периода функционирования единого хозяйственного комплекса советских республик, сохраняют свое влияние на экономики государств СНГ, которые остаются в значительной степени взаимодополняющими как по структуре, так и технологии производства. С учетом этого общей, объединяющей целью экономического сотрудничества является формирование таких условий, при которых развитие и диверсификация торговли, расширение экономического сотрудничества в отраслях, представляющих взаимовыгодный интерес, осуществляется на основе равенства, взаимной выгоды и международного права.

Следовательно, общим интересам всех сторон отвечает учреждение в границах их таможенных территорий зоны свободной торговли (ЗСТ).

В апреле 1994 г. всеми государствами Содружества было подписано Соглашение о создании ЗСТ. Однако отсутствие согласованных действий по реализации Соглашения, различие внешнеэкономических интересов, возможность сохранения ограничений доступа товаров на национальные рынки блокировали создание общего рынка. Немаловажной причиной, на наш взгляд, послужили и особенности национальных налоговых законодательств, не позволяющие в полной мере воспроизвести основополагающий принцип свободной торговли – свободного движения товаров и услуг.

Несмотря на достигнутую договоренность о согласованных принципах налоговой политики, государства не спешат поступаться своим суверенным правом «устанавливать и взимать налоги», что приводит к созданию налоговых границ, не менее важных по значимости, а зачастую и превышающих по уровню воздействия величину таможенных пошлин.

Отмена таможенных барьеров при сохранении разных принципов налогообложения, в первую очередь НДС и акцизов, которые по ряду признаков и механизму воздействия на внешнеэкономический оборот не уступают таможенным пошлинам, не позволяет реализовать в полном объеме принципы ЗСТ в отношении свободного движения товаров, что приводит и к замедлению взаимного товарооборота.

Известно, что различные системы косвенного обложения по-разному влияют на конкурентоспособность товаров. В проигрыше остаются страны с высокой долей налогов в экспортных ценах. Чтобы снизить экспортные цены, правительства должны возмещать экспортерам уплаченные ими косвенные налоги.

При этом возникает проблема двойственной сущности косвенных налогов. С одной стороны, НДС и акцизы относят к внутренним налогам на товары и услуги. Они определяют не только фискальную, но и ценообразующую политику государства на внутреннем рынке. В процессе международной торговли косвенные налоги становятся носителями внешнеэкономической политики государства, выступая наряду с прочими таможенными платежами дополнительными тарифными мерами воздействия.

Таким образом, при различных формах косвенного налогообложения отмена таможенных барьеров не означает равенство конкурентных возможностей для товаров разных стран. В такой ситуации требуется отмена и фискальных границ участников экономических союзов.

Важное значение имеет унификация ведущего косвенного платежа – налога на добавленную стоимость. С этой целью могут быть предприняты следующие шаги:

- установление единой налоговой базы для исчисления НДС;

- определение общего механизма расчета налоговой суммы;
- использование единого перечня товаров и услуг, подлежащих обложению и освобождаемых от уплаты;
- введение общих правил применения налоговых ставок и налоговых вычетов, произведенных на предыдущих стадиях;
- выбор места взимания налога.

Применение зачетного (инвойсного) метода исчисления НДС всеми странами, входящими в экономический союз, предоставляет возможность использовать все преимущества такого механизма исчисления. Государства, равно как и отдельные налогоплательщики, отслеживает передвижение товаров с НДС, не давая возможности предыдущим продавцам уклоняться от уплаты. Этот метод вносит в налоговую систему элемент саморегулирования, что позволяет применять четко отлаженный механизм изъятия.

Страны, применяющие другой способ исчисления, например метод прямого вычитания, выпадают из общей связки налогоплательщиков. Товары и услуги, реализуемые таким государством, не идентифицируют НДС, прерывая цепочку плательщиков налога. Приобретенные товары при дальнейшей реализации облагаются повторно по всей сумме продаж, что увеличивает их стоимость, делает менее конкурентоспособными.

Немаловажно значение в унификации налоговых систем приобретает выбор принципа, определяющего место взимания налога при совершении сделки.

Для начальной стадии унификации косвенных налогов выбор единого принципа исчисления налога является одним из основных этапов, так как применение в рамках экономического союза различных принципов изъятия НДС и акцизов искусственно ведет к двойному налогообложению, что крайне негативно влияет на структуру экспорта. Так, применяя со странами СНГ принцип страны назначения (Украина, Молдова, Казахстан, Кыргызстан, Таджикистан) при сохранении со всеми остальными принцип страны происхождения, Республика Беларусь использует так называемую гибридную схему взимания косвенных налогов. Вследствие этого цена на белорусские товары, реализуемые в странах СНГ, как правило, включает

два налога на добавленную стоимость – белорусский и страны реализации. Продаваемые же в Беларуси товары из стран СНГ, применяющих налогообложение по принципу страны назначения, из-за используемого в республике метода взимания НДС облагаются только в части стоимости, добавленной на нашей территории.

Одинаковая продукция, потребляемая внутри страны, но произведенная в разных государствах, может включать разную долю косвенных платежей, которые в свою очередь могут существенно отличаться от налогового бремени, характерного для внутреннего производства аналогичной продукции. Это приводит к искажению структуры торгового оборота при выборе товаров и партнеров, другим негативным последствиям.

Начисление НДС с одним набором правил для торговли с одними странами и другим – со всеми остальными приводит к значительным сложностям в организации взимания косвенных налогов и создает возможность для уклонения от его уплаты.

При использовании принципа страны назначения и зачетного метода отпадает необходимость в оценке стоимости и экспорта, и импорта. Поскольку экспортные товары покидают страну свободными от НДС, требуется лишь возместить экспортеру налог, уплаченный на предыдущей стадии. Точной оценки импорта не требуется, так как недоимка налога, возникшая в результате недооценки стоимости импорта, компенсируется на следующих стадиях налогообложения путем сокращения принимаемых к зачету сумм налога на импортированные товары.

Гармонизация косвенного налогообложения в то же время позволяет сохранить национальные особенности в налогообложении, особенно на начальных этапах интеграции, с целью защиты внутреннего рынка и сохранения государственных монополий, применять несколько ставок НДС, а также манипулировать структурой косвенных налогов – делением на НДС и акцизы.

Используя повышенные (пониженные) ставки НДС или вводя акцизы на отдельные виды товаров и услуг, государства могут создавать ценовые налоговые регуляторы, отражающие потребности в экспорте-импорте отдельных видов продукции.

Кроме унификации косвенных налогов, для экономической деятельности государств не менее важно взаимное регулирование прямых налогов. Одна из первоочередных задач при этом связана с необходимостью либерализации денежных потоков в рамках экономических сообществ, с созданием единого финансового пространства, охватывающего сферу банковской деятельности и других финансовых институтов.

Формирование единого финансового пространства предполагает полную свободу обмена финансовыми услугами, выбора места размещения финансовой инфраструктуры, свободу инвестирования или получения кредита на территории объединенных государств в любой валюте, без чего нормальное функционирование хозяйственных агентов на едином рынке невозможно.

Однако в условиях сохранения нынешних различий стран СНГ в области налогообложения и нехватки средств даже для внутреннего инвестирования страны в лучшем случае придерживаются налогового нейтралитета по отношению к вывозу капитала.

С учетом этого первой необходимостью является заключение как двух-, так и многосторонних договоров об устранении двойного налогообложения на доходы (прибыль).

В дальнейшем эти соглашения должны предусматривать единую протекционистскую налоговую политику в области инвестирования с целью свободного (без налоговых барьеров) движения капиталов.

Проблемы в унификации прямого налогообложения возникают не только и не столько из-за дифференциации налоговых ставок, сколько из-за несовпадения методик расчета величины прибыли, подлежащей обложению. Страны, входящие в союз, по-разному трактуют понятия амортизации, доходов и убытков, резервов и запасов, оценки активов и пассивов, что также влияет на величину дохода, подлежащего обложению.

Диспропорции в цене товара, возникшие между прямыми и косвенными налогами (зачастую последние увеличены на ряд специализированных целевых фондов), приводят к уменьшению облагаемой базы. Таким образом, национальный уровень прибыли может существенно отличаться.

Унификация национальных налоговых законодательств – перспектива дальнейшей интеграции, и для ее успешного осуществления уже сегодня необходимо принятие единых правил и норм для обложения иностранных предприятий.

Идентичный порядок обложения личных доходов позволит создать оптимальные условия для естественной миграции трудовых ресурсов, обмена интеллектуальной собственностью. Формированию единых правил подоходного обложения будут способствовать не только одинаковые ставки и общий подход в определении налогооблагаемой базы, но и разработанная общая система зачета или освобождения от уплаты доходов, полученных за рубежом.

Таким образом, возникающий при создании экономических союзов комплекс проблем возможно разрешать налоговыми рычагами и методами, учитывающими реальные экономические условия стран и уровень интеграции.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Valeria De Bonis. Regional integration and Commodity Tax Harmonization / Policy Research Working Paper, 1997.
2. M. Devereaux and M. Pearson. Harmonizing corporate tax in Europe / Fiscal studies 11. 1990.
3. Faria, AC Tax coordination and harmonization / Tax policy handbook. IMF, 1995.
4. Образцова Т.Б. О необходимости перехода к европейской модели НДС // Бел. эконом. журнал. 1998. № 1.
5. Плешаков Н. Интеграция и деинтеграция в современном мире // Международная жизнь. 1991. № 12.
6. Соглашение о Европейском экономическом пространстве, подписанное между ЕС и ЕАСТ 27.02.92. Брюссель. Документы.
7. Shawok. Fiscal harmonization in the European Community // World Bank, Washington P.C., 1990.
8. Шунько И.С. Налог на добавленную стоимость в Содружестве Независимых Государств // Бел. эконом. журнал. 1999. № 4. 1999.
9. Фирсова Е.А. Проблемы унификации налогообложения компании в ЕС/РАН. Институт мировой экономики и международных отношений. М., 1995.
10. H.H. Zee. Value added tax / Tax policy handbook. IMF, 1995.

