

Литература

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь / Нац. стат. ком. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
2. Внешняя торговля Республики Беларусь: стат. сб. — Минск, 2011.
3. Розничная и оптовая торговля Республики Беларусь: стат. сб. — Минск, 2011.

Статья поступила в редакцию 18.12.2012 г.

Е.Ф. Куреева

доктор экономических наук, профессор
БГЭУ (Минск)

МЕЖДУНАРОДНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНКУРЕНЦИЯ — ЯВЛЕНИЕ В СОВРЕМЕННОМ МИРЕ

В статье рассматриваются проблемы формирования нового явления в современном мире — международной налоговой конкуренции. Выделены объективные и субъективные преимущества конкурентоспособности национальных налоговых систем. Предложена оценка конкурентоспособности национальной исходя следующих параметров: уровень налогообложения экономики в целом и ее отдельных хозяйствующих субъектов; уровень трудовых затрат (налоговых издержек) на ведение бизнеса; уровень государственного налогового администрирования.

In article problems of formation of the new phenomenon in the modern world — the international tax competition are considered. Objective and subjective advantages of competitiveness of national tax systems are allocated. The estimation of competitiveness national is offered proceeding following parametres: level of the taxation of economy in whole and its separate managing subjects; level of expenditures of labour (tax costs) on business dealing; level of the state tax administration.

Теория и практика функционирования интеграционных образований сделала однозначный вывод — неравенство условий хозяйствования является существенным препятствием в создании единого экономического пространства и приносит государству, имеющему менее конкурентоспособную продукцию, серьезные проблемы, связанные как с недополучением доходов в бюджет, так и оттоком инвестиций. В данной ситуации применение налоговой конкуренции является одним из способов выровнять эти условия и «перетянуть» на себя капиталы. И хотя идея налоговой конкуренции противоречит по сути идее единого экономического пространства, она существует как в практике (длительный пример функционирования Евросоюза), так и в теории.

Государства, не имеющие конкурентных преимуществ в сфере сырьевых ресурсов, пытаются их достичь путем снижения транзакционных издержек другими методами, например льготным налогообложением и привлекательными условиями для бизнеса. В последние годы вопросы соперничества в налоговой сфере активно исследуются учеными-экономистами как с точки зрения сущности этого явления «налоговая конкуренция», так и исходя из подхода влияния налогообложения на международные финансовые и торговые потоки. В то же время в отечественной экономической литературе вопросы налоговой конкуренции остаются недостаточно исследованными. Особенно актуальным представляется рассмотрение конкурентоспособности национальной налоговой системы в современных условиях и ее оценка.

Налоговая конкуренция как явление представляет собой соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для целей привлечения их в поле действия национального налогового законодательства.

Налоговая конкуренция обладает рядом преимуществ. Во-первых, конкуренция юрисдикций обеспечивает оптимальное размещение ресурсов между ее субъектами. Во-вторых, конкуренция юрисдикций может играть роль «контрольного механизма», ограничивающего фискальные устремления государства и заставляющего его адаптировать свою политику к интересам бизнеса. В-третьих, конкуренция юрисдикций может рассматриваться как процедура познания, выявляющая оптимальные формы и методы налогообложения, как механизм, способствующий внедрению инноваций в налоговое законодательство.

Фундаментальные исследования в области теории и практики конкуренции являются основой для более глубокого изучения конкуренции социальных систем и, в частности, налогового соперничества юрисдикций.

Конкурентное преимущество любой системы представляет собой особую характеристику, которая ставит ее в более выгодное положение по отношению к другим системам. Конкурентоспособность позволяет конкретному государству выявлять, создавать и использовать определенные преимущества для удержания или улучшения своей позиции среди соперничающих юрисдикций. Конкурентоспособность юрисдикции означает способность использовать традиционные и формировать новые адекватные современной экономике конкурентные ресурсы. Применительно к налоговой системе можно классифицировать конкурентные преимущества юрисдикции на две группы: 1) объективные (географические, демографические, экономические); 2) субъективные (социальные, административные).

Объективные преимущества государства менее подвержены воздействию для целей их модификации со стороны государственных властей. В отличие от объективных субъективные ценности формируются в общественной среде с участием государства, что позволяет их контролировать и изменять с помощью направленной государственной политики.

Географические преимущества представляют собой выгодное геополитическое положение юрисдикции, наличие крупных финансовых центров и особых экономических зон с благоприятным режимом налогообложения, благодаря которым финансовые ресурсы могут без труда переместиться на ее территорию.

Под демографическими преимуществами налоговой системы понимается количественный и структурный состав налогоплательщиков по сравнению с другими юрисдикциями.

К экономическим параметрам налоговой системы следует отнести структуру и уровень развития национальной экономики, финансовый потенциал плательщиков.

Социальные могут включать в себя высокий уровень налогового сознания, соблюдение налоговой дисциплины, позитивное отношение в обществе к фискальной системе и фискальным органам.

Административные преимущества налоговой системы — это преимущества ее структуры и организации перед другими государствами. В частности, рациональная структура системы налоговых органов и невысокие издержки на ее содержание, эффективность системы налогового администрирования, единство налоговой системы (соподчиненность и слаженное функционирование), достаточность налоговых поступлений для публичной власти, эластичность налогообложения, простота и стабильность налогового законодательства и др.

В целом конкуренция представляет собой сложное, многогранное явление. В качестве ограниченного ресурса в соперничестве юрисдикций выступает налоговая база, ко-

торая представляет собой количественную оценку налогооблагаемого ресурса. Привлекательность ресурса обусловлена тем, что юрисдикция получит дополнительную выгоду как для бюджета, так и для населения, проживающего на ее территории, а также сможет покрыть необходимые расходы.

Условие достижимости для нескольких участников рынка выражается в интересах нескольких юрисдикций привлечь ресурс исключительно на свою территорию, что при отсутствии дополнительных факторов, препятствующих перемещению ресурса (сговор, административные ограничения и др.), выполняется через определенные усилия со стороны властей (создание необходимой и удобной инфраструктуры, освобождение от определенных обязанностей и т.д.).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что условия возникновения соперничества во многом характерны и для конкуренции в налоговой сфере.

Выделим позиции ученых-экономистов относительно особенностей налоговой конкуренции.

Зарубежные экономисты сходятся во мнении о том, что под налоговой конкуренцией понимается любая форма несогласованного установления налогов независимым государством (Дж. Д. Уилсон, Д.Э. Уалдасин, Т.Д. Гудспид и др.) [3, 8].

А.И. Погорлецкий считает, что сущность налоговой конкуренции заключается в соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков» [1].

Руководствуясь различными представлениями о явлении, выделим некоторые особенные черты, характерные для налоговой конкуренции:

- налоговая конкуренция связана с действиями государства в области налоговой политики, которые не согласованы с другими юрисдикциями и оказывают влияние на их налогоплательщиков;
- налоговая конкуренция всегда представляет собой такое несоответствие элементов систем обложения, при котором некоторые из них в большей степени удовлетворяют потребностям плательщиков и являются более привлекательными для них;
- к субъектам конкуренции относятся лица и их группы, ведущие борьбу за объекты конкуренции. Поэтому объектами налоговой конкуренции являются плательщики налогов, а также налоговые ресурсы: объекты налогообложения, которые могут быть перемещены на территорию другой юрисдикции. В данном случае имеются в виду налоговые ресурсы, обладающие достаточной степенью мобильности;
- целью налоговой конкуренции является привлечение максимального количества налоговых ресурсов под действие национального налогового законодательства. Для юрисдикции даже не обязательно присутствие самого плательщика на ее территории, если налоговые ресурсы достаточно мобильны или даже немобильны, но находятся на территории указанной юрисдикции.

Таким образом, можно выделить две цели налоговой конкуренции юрисдикций: краткосрочную — привлечение налоговых ресурсов с помощью налоговых платежей; долгосрочную — развитие экономики и усиление конкурентных преимуществ юрисдикции.

Таким образом, экономическая сущность налоговой конкуренции заключается в таком режиме налогообложения, который приводит к перемещению части ВВП на другую территорию и перераспределению через бюджетную систему другой юрисдикции части налоговых ресурсов, которая удовлетворяет экономическим потребностям налогоплательщиков.

С усилением интеграционных процессов в мире за последние годы многие международные организации выразили глубокое беспокойство по поводу активного применения государствами деструктивных методов соперничества в области налогообложения. Ис-

пользование законодательных послаблений в системе налогового права позволило странам создать благоприятный налоговый климат для привлечения капиталов, в результате чего налоговая политика стала оказывать особое влияние на движение финансовых потоков. Не желая терять свои доходы, многие государства мира предприняли ряд мер с целью противодействия утечке капиталов, а также миграции населения по налоговым причинам.

В конце XX в. правительства стран, входящих в состав Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), заявили о проблемах конкурентной налоговой политики, которая проводится без учета общепринятых норм и принципов на международном уровне. В 1996 г. страны Большой семерки обратились к ОЭСР с требованием разработать общепринятые критерии недобросовестной налоговой конкуренции и рекомендации по предотвращению ее разрушительного воздействия на экономические системы стран. На саммите в Лионе главы государств особо подчеркнули важность исследования указанных процессов на основе многостороннего подхода к рассмотрению проблемы. В январе 1998 г. комиссия ОЭСР по налоговым вопросам утвердила свой первый фундаментальный отчет, в котором были сформулированы критерии деструктивной налоговой политики и рекомендации по ее совершенствованию с учетом общепринятых принципов экономических отношений. В дальнейшем публикации экспертов ОЭСР, посвященные указанной проблеме, стали появляться ежегодно [5].

Значимость проблемы, которая была известна уже давно, однако приобрела угрожающий размах для некоторых государств Европы, породила большое количество исследований в экономической литературе.

Оптимистический взгляд на налоговое соперничество юрисдикций обусловлен позицией, которая в большей степени характерна для промышленно развитых стран мира: предполагается, что частный бизнес предъявляет спрос на качественные общественные блага, предоставляемые государством.

Во второй половине 1990-х гг. особую важность вредного влияния налоговой конкуренции на экономику государств подчеркнули страны — члены ОЭСР и ЕС.

Причины усиления влияния были объединены в два блока:

1) основные причины:

- снижение торговых барьеров;
- уменьшение препятствий на пути финансовых потоков;
- смягчение правил трудовых отношений.

2) дополнительные причины:

- бурное развитие информационных технологий (доступность информации о налоговых системах других стран; свобода и легкость обмена данными и т.п.);
- преобладание сферы услуг над производственной сферой, что усложняет налогообложение последних;
- создание единых экономических пространств и союзов;
- закрытость информации о движении капитала в некоторых странах.

Первые попытки противостояния налоговой конкуренции были предприняты еще в 1977 г. Под лозунгом «налоговой гармонизации» в странах Европейского союза впервые была введена минимальная ставка НДС на уровне 15 %.

В 1992 г. комиссией независимых экспертов было сделано предложение о введении минимальной ставки для налогообложения доходов юридических лиц, полученных в пределах ЕС. Подобные предложения также поступали с 1962 г., однако не были приняты и узаконены, включая предложение, сделанное в 1992 г.

Следующим серьезным шагом со стороны ЕС было принятие Советом Европы 1 декабря 1997 г. Кодекса поведения в отношении налогообложения бизнеса. Введение Кодекса потребовало проведения глубокого исследования налогового законодательства

стран на предмет выявления потенциально опасных положений, которые могут оказать серьезное влияние на выбор юридическим лицом налоговой юрисдикции в пределах Союза [6].

В результате исследования в 1999 г. было выявлено 66 проблемных положений, применение которых могло привести к налоговой конкуренции с вредными последствиями. Возможность их устранения предлагается по облегченному варианту — не установлением единых ставок, а приведением в соответствие баз налогообложения или применения единых подходов к налогообложению сбережений с установлением предельной минимальной ставки.

Государства-члены неизменно отстаивают право на установление ставок прямых налогов. В последние годы это направление достаточно четко было определено понятием налоговой конкуренции и вызвало бурные экономические дискуссии, как в ЕС, так и во всем мире. Основной проблемой являются полярные точки зрения ученых — экономистов и практиков налогообложения по поводу негативных либо позитивных эффектов, которые приносит налоговая конкуренция отдельному государству и интеграционному сообществу в целом. В любом случае конкуренция в рамках Союза препятствовала цели создания общего рынка и создавала неравенство в пределах интеграционного образования.

Вопрос об эффективности налоговой конкуренции, по мнению многих западных ученых, зависит от положения, в котором находится субъект, дающий оценку. Поэтому процессы фискальных соревнований в реальной жизни необходимо рассматривать с нескольких позиций, для чего необходим многофакторный анализ. Проблема усложняется тем, что данная область экономических исследований является не достаточно глубоко изученной, поскольку эмпирически не выделена зависимость налоговой конкуренции с различными факторами, оказывающими на нее влияние.

Теоретические подходы к рассмотрению последствий явления послужили фундаментальной основой для разработки международными организациями практических рекомендаций по выявлению и пресечению такой формы неэффективной налоговой конкуренции, как деструктивная (недобросовестная) конкуренция.

Как уже было отмечено ранее, позиции ЕС и ОЭСР в отношении налоговой конкуренции выражены в двух документах: Кодекс поведения в отношении налогообложения бизнеса 1997 г. и отчет ОЭСР «Деструктивная налоговая конкуренция» 1998 г.

Деструктивная налоговая конкуренция связана с применением юрисдикциями специальных преференциальных режимов по отношению к отдельным плательщикам или объектам обложения. Такая конкуренция имеет разрушительный характер, так как:

- создает стимулы для уклонения от уплаты налогов;
- поощряет «налоговое иждивенство»: превышение уровня качества и количества предоставляемых государством благ над уровнем налоговой нагрузки (дешевое потребление общественных благ);
- нарушает движение финансовых потоков;
- усиливает влияние налоговых факторов на выбор юрисдикций для осуществления деятельности и вложения инвестиций.

В отчете ОЭСР за 1998 г. говорится о том, что налоговая конкуренция должна происходить на уровне ставок налогов и других механизмов обложения, которые являются общими для всех плательщиков. Такая конкуренция даже считается необходимой. Однако должны существовать общепринятые правила и ограничения для подобного рода соперничества, поскольку конкуренция на уровне налоговых ставок и льгот может привести к ситуации «соперничества на дне», т.е. соперничества на уровне самых низких ставок, больших преференций, а следовательно, небольших доходов, извлекаемых с помощью налогов в государственный бюджет, что может привести к неблагоприятным

последствиям для экономики многих стран. Экономически развитые государства для цели противодействия утечки капитала по налоговым причинам вынуждены устанавливать дополнительные ограничения, которые усложняют финансовое законодательство и увеличивают расходы государственного бюджета. Таким образом, государства, являющиеся источником происхождения налоговых ресурсов, терпят убытки и трудности, которые приносят их экономике дополнительный ущерб.

Деятельность международных организаций по ограничению налоговой конкуренции является лишь одним из направлений в борьбе с неблагоприятными последствиями глобализации. Целью этой работы является создание единых условий для эффективной и честной налоговой конкуренции в мире. Для этого особое внимание уделяется борьбе с льготными налоговыми режимами, а также их элементами в налоговом законодательстве стран.

Основные характеристики деструктивной (недобросовестной) налоговой конкуренции [2] представлены ниже.

ЕС	ОЭСР
Нулевая ставка налога или существенно низкий уровень налогообложения по сравнению с другими странами ЕС	Нулевая или низкая ставка налога по сравнению с другими странами ОЭСР
Обособленность (наличие специальных льгот и режимов для нерезидентов)	Обособленность (наличие специальных льгот и режимов для нерезидентов)
Отсутствие реальной экономической деятельности	Недостаточно эффективный обмен информацией с другими странами
Недостаточная прозрачность законодательства и административных процедур	Недостаточная прозрачность законодательства и административных процедур

Наличие первого критерия в налоговой системе, по мнению ЕС и ОЭСР, является лишь предпосылкой для выявления деструктивной налоговой практики и не является обязательным условием ее наличия, так как необходима оценка влияния других факторов.

Налоговая конкуренция может принимать иные виды в зависимости от использования следующих основных элементов налогообложения:

- ставок обязательных платежей;
- налоговых льгот;
- других элементов налога.

Соперничество за налоговые ресурсы с применением ставок обязательных платежей является более заметным, ощутимым и, следовательно, распространенным видом налоговой конкуренции по сравнению с другими ее видами.

Кроме манипуляции со ставками налогов, другим распространенным видом налоговой конкуренции является конкуренция с использованием налоговых льгот для всех или определенного круга плательщиков. Применение этого элемента налогообложения больше характерно для юрисдикций, стремящихся привлечь иностранные инвестиции, рабочую силу и т.п. Однако этот инструмент налогового соперничества имеет множество недостатков, основными из которых являются:

- дополнительное усложнение налоговой системы;
- нарушения принципа справедливости налогообложения;
- создание условий для развития коррупции.

Таким образом, можно выделить те составляющие, которые, по нашему мнению, влияют на оценку налогообложения. Считаем, что оценку конкурентоспособности налоговой системы следует проводить со следующих позиций:

- уровень налогообложения экономики в целом и ее отдельных хозяйствующих субъектов;

- уровень трудозатрат (налоговых издержек) на ведение бизнеса;
- уровень государственного налогового администрирования.

Уровень налогообложения (налоговая нагрузка) представляет собой показатель реального изъятия добавленной стоимости и демонстрирует бизнесу его возможности в использовании оставшихся ресурсов. В целом показатель налоговой нагрузки на национальную экономику дает довольно-таки общее представление об уровне изъятия для конкретного налогоплательщика и даже для отрасли в целом. Это связано с наличием значительного количества налоговых льгот и преференций в отдельных приоритетных для государства отраслях либо видах деятельности, либо специально созданных льготных территориях с автономным режимом налогообложения. Так что уровень налогообложения даже в пределах единого экономического пространства отдельного государства отнюдь не однороден.

Более конкретным с точки зрения плательщика является показатель, определяющий трудозатраты на ведение бизнеса. Наиболее популярным является оценка индикатора (совокупного показателя) «Налогообложение», проводимая по методологии Всемирного банка для отчета «Ведение бизнеса».

Исследование «Ведение бизнеса» по показателю «Налогообложение» анализирует налоги и обязательные отчисления, которые предприятие средних размеров должно уплатить в соответствующем году, а также административное бремя, связанное с уплатой налогов и производством отчислений, т.е. применение этой методологии рассчитано на конкретного субъекта хозяйствования, а не на отрасль или государство, и позволяет потенциальному инвестору сравнивать условия налогообложения.

В исследовании «Ведение бизнеса» налоги и отчисления, уплачиваемые стандартной компанией, а также сложность системы соблюдения налогового законодательства в стране оцениваются с помощью определенного сценария, основанного на финансовой отчетности и предположениях о проведенных за год операциях. Здесь еще раз необходимо подчеркнуть, что, хотя оценивается единичный плательщик, конкретные условия его хозяйственной деятельности заранее заданы и естественно не учитывают ни специфику инвестора, ни возможные льготы и преференции.

В качестве одного из показателей, характеризующих национальное налогообложение, определен уровень государственного налогового администрирования. Качество контрольной (надзорной) деятельности, методы проведения налоговых проверок, профилактика налоговых правонарушений и в целом расходы, которые затрачивает государство на осуществление фискальных процедур, прямо и косвенно влияют на равенство плательщиков в осуществлении экономической деятельности. Прямо — путем усложнения ведения бизнеса из-за дополнительного документооборота, повышенных налоговых рисков за счет существенных налоговых санкций и нестабильности налогового законодательства; косвенно — путем переложения расходов на функционирование налоговых и прочих фискальных служб на плательщиков.

Конкуренция с использованием налоговых инструментов развивается как за общий уровень налоговой нагрузки в отношении определенной группы плательщиков, так и в отношении отдельных элементов налогообложения. В большей степени такими элементами являются льготы, ставки налога, объект обложения.

К неналоговым инструментам фискального соперничества в целом относятся меры по созданию максимально благоприятной инфраструктуры для перемещения налоговых ресурсов: политика государства по созданию и развитию финансовых центров, средств связи и телекоммуникации, транспортных путей и т.д.

Подобные действия государств неосознанно коренным образом влияют на мобильность налоговой базы и могут быть проявлениями ненамеренной налоговой конкуренции.

Однако существенными условиями для подобного рода политики властей являются, во-первых, доступность и адекватность информации о юрисдикции, а во-вторых, наличие средств для перемещения.

В настоящий момент в Республике Беларусь все более актуальной становится проблема создания эффективной системы налогообложения, способной обеспечить конкурентоспособность национальной экономики.

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

- налоговая конкуренция представляет собой сложное явление, создающее определенные преимущества по привлечению финансовых ресурсов и как следствие развитию экономики;

- возможность налоговой конкуренции обеспечивается как объективными (географические; демографические; экономические), так и субъективными (социальные, административные) факторами, что позволяет в случае отсутствия ресурсного преимущества задействовать инновационные инструменты государственного регулирования;

- деструктивная налоговая конкуренция приводит к нежелательным последствиям как для государства ее применяющего (непрозрачность законодательства, коррупция, переложение налогового бремени и т.п.), так и для глобальной экономики (бегство капиталов и уклонение от налогов);

- оценка конкурентоспособности национальной экономики должна основываться на научном подходе и включать анализ следующих параметров:

- уровень налогообложения экономики в целом и ее отдельных хозяйствующих субъектов;
- уровень трудозатрат (налоговых издержек) на ведение бизнеса;
- уровень государственного налогового администрирования.

Л и т е р а т у р а

1. *Погорлецкий, А.И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. — СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. — С. 123.

2. *Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-практ. пособие* / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. — М.: Издат. центр ЕАОИ, 2010. — 134 с.

3. *Goodspeed, T.J.* Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism / T.J. Goodspeed // *National Tax Journal*. — 1998. — Vol. 51, № 3. — P. 582.

4. *Field, T.F.* Tax Competition in Europe and America / T.F. Field // *Tax Analysts*. — 2003. — P. 3—5.

5. *OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. — Paris: OECD, 1998.

6. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Committee)*. — 1992 (European Commission).

7. *The Code of Conduct for Business Taxation* // *EU Bulletin*. — 1997. — № 12.

8. *Wilson, J.D.* Tax Competition: Bane or Boon? / J.D. Wilson, D.E. Wildasin. — London: Office of Tax Policy Research / IFS. — P. 2—3.

Статья поступила в редакцию 21.12.2012 г.