

ФИНАНСОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В СТРАНАХ ЕАЭС: АНАЛИЗ ПАРАМЕТРОВ И НАПРАВЛЕНИЯ ГАРМОНИЗАЦИИ

Ж.Г. Голодова, Ю.С. Ранчинская

Российский университет дружбы народов
ул. Миклухо-Маклая, д. 6, Москва, Россия, 117198

В данной статье анализируются предпосылки создания единого налогового пространства стран ЕАЭС, предусматривающего гармонизацию налогового законодательства, согласование налоговой политики, сближение налогового администрирования и ставок по некоторым налогам. Выявлены общие и особенные подходы, используемые странами ЕАЭС в части налогообложения доходов физических лиц. Оценены показатели, раскрывающие степень его гармонизации, определены факторы, обусловившие разный уровень гармонизации подоходного налога в разрезе разного состава стран альянса, наиболее значимыми из которых являются виды льгот, виды налоговых ставок. Доказано повышение уровня гармонизации ставок по подоходному налогу для альянса трех стран ЕАЭС, что обусловлено их участием в Таможенном союзе, и снижение в группе пяти стран, вызванное введением в отдельных странах единой ставки налога. Вместе с тем отмечено, что качественные показатели свидетельствуют о низком уровне гармонизации данного налога.

Ключевые слова: страны ЕАЭС, налог на доходы физических лиц, налоговые ставки, налоговые вычеты, налоговая гармонизация, уровень гармонизации

Роль налоговой гармонизации в мировом и российском сообществе оценивается экономистами двояко: либо как закономерный процесс, обусловленный глобализацией и усилением интеграции и устраняющий налоговую конкуренцию [10. С. 139—141; 13. С. 26; 14. С. 8], либо как процесс, сдерживающий налоговую конкуренцию, а потому не имеющий позитивных результатов [8. С. 107]. Считаем, что последняя точка зрения не правомерна в условиях единого рынка, поскольку только максимальный учет интересов всех субъектов налоговых систем обеспечивает свободное движение товаров, услуг, капиталов и рабочей силы и, как следствие, налоговая гармонизация по мере усиления интеграции будет только развиваться.

Переход к новому этапу взаимоотношений стран в рамках Таможенного союза актуализировал необходимость повышения экономической интеграции, в том числе в области налогообложения. И если в документах альянсов стран пост-

советского пространства (СНГ, ЕврАзЭС, Таможенный союз) была обозначена задача «согласования», «сближения» налоговых политик и налоговых систем, то в высказываниях руководителей государств и налоговых служб чаще звучала задача «гармонизации» налоговых систем. В частности, президент Таджикистана Э. Рахмонов говорил о необходимости «максимальной гармонизации налогового законодательства стран ЕврАзЭС... необходимости сближения системы налогообложения, в т.ч. в части налогообложения малого бизнеса» [11]. Страны ЕС, осуществляющие налоговую гармонизацию уже в течение нескольких десятилетий (начав с косвенных налогов и потом перейдя к прямым), только в последние два года обозначили необходимость унификации механизмов исчисления налогов [9. С. 107]. Страны ЕАЭС пока находятся на начальном этапе гармонизации (согласования налоговой политики, сближения элементов по основным налогам), а потому требуется анализ используемых в них подходов и механизмов при формировании налоговых баз и исчислении налогов.

Предпосылки и направления налоговой гармонизации в странах постсоветского пространства

Алгоритм, аналогичный практике стран ЕС, задействовали и страны—участницы ЕАЭС, которые уже на этапе подготовки Договора о создании ЕАЭС достигли договоренностей в части согласования налоговых ставок: по заявлению министра по экономике и финансовой политике Евразийской экономической комиссии Т. Сулейменова «в вопросе сближения ставок достигнут очень хороший прогресс. Сегодня идеология процесса гармонизации ставок и их поступательного повышения принципиально одобрена всеми сторонами. Остались лишь отдельные и достаточно мелкие, на мой взгляд, расхождения относительно того, насколько именно процентов в год мы меняем ставку акциза по каждой из стран» [12]. Такой подход представляется важным, поскольку впервые в рамках интеграционной группировки на постсоветском пространстве была четко обозначена приоритетность экономической интеграции, предусматривающей согласование экономической политики, в том числе и в налоговой сфере (решения о согласованных принципах налоговой политики в рамках стран СНГ и Таможенного союза, как правило, носили декларационный характер). Не случайно в Договоре о создании ЕАЭС вопросам в налоговой сфере посвящен отдельный раздел, определяющий принципы взаимодействия государств-членов в сфере налогообложения (ст. 71 Договора), принципы взимания косвенных налогов (ст. 72), положения о налогообложении доходов физических лиц (ст. 73) [6].

Страны ЕАЭС в целях повышения прозрачности налогового администрирования договорились об обмене информацией в электронном виде между налоговыми службами государств-участников (определены формы запроса и ответа). Было также принято решение о сближении ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию (решения по отдельным позициям в части налога на добавленную стоимость были приняты еще в 2014 г. в рамках функционирующего Таможенного союза). Однако не менее важным решением следует признать согласование позиции по налогообложению доходов граждан из стран ЕАЭС, работающих по найму в других странах ЕАЭС: их доходы должны облагаться по

ставкам, действующим в отношении налоговых резидентов страны, на территории которой данные иностранные лица работают.

Оценка налоговой гармонизации по налогу на доходы граждан в странах ЕАЭС

При формировании рыночной экономики все государства постсоветского пространства создавали новые налоговые системы, одним из основных налогов в которых был налог на доходы физических лиц (индивидуальный подоходный налог), хотя роль этого налога в доходной части консолидированного бюджета различна (табл. 1).

Таблица 1

Доля налога на доходы физических лиц в доходах консолидированного бюджета стран ЕАЭС (%)

Страна	Год			
	2005	2010	2012	2014
Армения	6,0	9,2	9,4	0,0
Беларусь	6,1	11,0	12,2	14,6
Казахстан	5,9	4,8	4,7	4,3
Кыргызстан	8,6	7,6	4,7	3,6
Россия	8,2	11,2	9,7	10,2

Примечание. При проведении анализа были использованы данные официальных сайтов министерств финансов, налоговых служб и органов статистики стран ЕАЭС.

Источник. Составлено по данным http://www.eurasiancommission.org/ru/act/integr_i_makroec/dep_stat/finstat/Pages/dinamich.aspx

Для анализа процесса гармонизации подоходных налогов считаем правильным учитывать две ее составляющие — гармонизацию налоговых ставок и гармонизацию механизмов исчисления налоговой базы (по косвенным налогам это предопределено их природой). Причем если гармонизация ставок по налогу на добавленную стоимость и акцизам во многом обуславливается свободным движением товаров (работ, услуг) в рамках единого рынка, то в отношении налога на доходы физических лиц эта тенденция связана с таким процессом как налоговая конкуренция. Как следствие, на практике в странах ЕАЭС наибольшая гармонизация налоговых ставок оказалась достигнутой в отношении налога на доходы физических лиц.

Для оценки уровня гармонизации можно использовать как количественные, так и качественные показатели. Качественные показатели раскрывают степень согласованности таких аспектов, как категории плательщиков, порядок формирования налоговой базы, перечень используемых льгот, виды налоговых ставок. В качестве количественных показателей применяются такие показатели, как абсолютный и относительный размах вариации, среднее линейное и среднеквадратическое отклонение, коэффициент вариации, позволяющие установить уровень гармонизации налоговых ставок [7. С. 13—17].

Анализ налоговых ставок по налогу на доходы физических лиц в рамках стран ЕАЭС за период с 2005 по 2015 гг. по абсолютному размаху вариации продемон-

стрировал повышение уровня гармонизации в разрезе трех государств (Беларуси, Казахстана и России), но его снижение в рамках пяти стран (Армении, Беларуси, Казахстана, Кыргызстана и России) (табл. 2). Это было обусловлено отказом от использования прогрессивной шкалы налогообложения в Беларуси и Казахстане (2009 г.), а также снижением ставок в последующие годы и сближением налоговых элементов стран в процессе функционирования Таможенного союза (аналогичная тенденция характерна и для других показателей).

Таблица 2

Динамика среднестатистических показателей оценки уровня гармонизации ставок по налогу на доходы физических лиц в странах ЕАЭС

Показатель	2005 г.		2015 г.	
	Пять стран	Три страны	Пять стран	Три страны
Абсолютный размах вариации, %	6,8	6,8	20	3
Относительный размах вариации	0,4	0,4	1,3	0,3
Среднее линейное отклонение	2,1	2,5	5,9	1,3
Среднеквадратическое отклонение	2,3	2,8	7,5	1,4
Коэффициент вариации	0,14	0,17	0,49	0,12

* Расчеты проводились исходя из средних ставок налога на доходы физических лиц. При проведении расчетов учитывались базовые ставки.

Источник. Рассчитано по данным налоговых служб анализируемых стран [1—5].

Как следствие, по коэффициенту вариации уровень гармонизации в размере пяти государств за период изменился от среднего к практическому полному отсутствию гармонизации (табл. 3), а в разрезе трех государств он хоть и сохранился на среднем уровне, но приблизился к верхней границе высокого уровня гармонизации — 0,1.

Таблица 3

Динамика уровня гармонизации налоговых ставок по налогу на доходы физических лиц в странах ЕАЭС

Показатель	2005 г.		2015 г.	
	Пять стран	Три страны	Пять стран	Три страны
Относительный размах вариации	Высокий	Высокий	Отсутствие	Высокий
Коэффициент вариации	Средний	Средний	Отсутствие	Средний

Источник. Составлено по данным расчетов табл. 2 и предлагаемой методики [6].

В то же время по подоходным налогам с точки зрения гармонизации важны не только налоговые ставки, но и порядок исчисления налоговой базы, перечень льгот и основания для их применения и др. (по косвенным налогам исходя из их сущности эти элементы априори сопоставимы). В этом аспекте для стран ЕАЭС можно выделить некоторые общие позиции [1—5]:

— введение единого подхода к формированию налоговой базы как разности между совокупными доходами, не подлежащими налогообложению доходами и вычетами (причем вычеты во всех странах распространяются только на резидентов страны);

— применение большинством стран (за исключением Армении) «плоской» шкалы налогообложения с близкими ставками;

— учет доходов от источников, полученных как на территории страны, так и за ее пределами;

— установление схожего перечня доходов, не подлежащих налогообложению — государственные пособия и пенсии, стипендии, алименты, компенсационные выплаты; суммы единовременной материальной помощи, оказываемой в связи со стихийными бедствиями и др.;

— выделение групп доходов — в денежной и натуральной форме (иногда дополнительно и в виде материальной выгоды) (табл. 4).

Таблица 4

Сравнительный анализ параметров налогообложения доходов физических лиц в странах ЕАЭС

Параметры	Армения	Беларусь	Казахстан	Кыргызстан	Россия
Формы дохода	Денежная, натуральная	Денежная, натуральная	Денежная, натуральная, в виде материальной выгоды	Совокупные доходы, в виде материальной выгоды	Денежная, натуральная в виде материальной выгоды
Необлагаемые доходы	Есть	Есть	Есть	Есть	Есть
Необлагаемый размер дохода	Установлен	Установлен	Установлен	Установлен	Не установлен
Явные группы вычетов	Не выделены	Стандартные социальные имущественные профессиональные	Не выделены (указаны виды вычетов)	Стандартные социальные имущественные	Стандартные социальные имущественные профессиональные инвестиционные перенос убытков по операциям с ценными бумагами
Вид ставки	Прогрессивная	Плоская	Плоская	Плоская	Плоская
Ставка налога для резидентов, %	от 24 до 36	13	10	10	13
Ставка налога для нерезидентов, %	от 5 до 15	13	20	10	30

Источник. Составлено по данным налоговых служб анализируемых стран [1—5].

Однако при этом сохраняются и существенные различия, касающиеся разных элементов. Во-первых, разнится само понятие «налогового резидента», поскольку в одном случае речь идет о нахождении на территории страны не менее 183 дней в течение календарного года (Армения, Беларусь), в других — не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев (Казахстан, Кыргызстан, Россия).

Несмотря на введение единого порядка определения налогооблагаемого дохода с учетом установленных видов вычетов — стандартных, социальных, имущественных, профессиональных (в РФ и РБ даже названия вычетов совпадают, а в РК отдельные их элементы учитываются при налогообложении, но в качестве вычетов специально не выделены) существуют различия по правилам их использования.

В частности, в Беларуси, Кыргызстане и Казахстане предусмотрен вычет (аналог российского стандартного вычета), распространяемый не только на детей, но и других иждивенцев, тогда как сам «стандартный» вычет установлен в двух форматах (для отдельных категорий налогоплательщиков и для всех налогоплатель-

щиков). При этом в Казахстане и Кыргызстане применяется более «щадящий» порядок исчисления налоговой базы большинства налогоплательщиков — не облагаются налогом доходы инвалидов и участников Великой Отечественной войны, участников ликвидации последствий катастрофы на ЧАЭС и др. (в остальных странах на них распространяются вычеты из дохода).

Несмотря на то, что в России применяется большее количество социальных вычетов — на благотворительность, обучение, оплату медицинских услуг и лекарственных препаратов, страховые взносы на дополнительное пенсионное обеспечение и др. Размер имущественного вычета, предоставляемого при реализации недвижимого имущества, в России дифференцирован исходя из трехлетнего срока владения имуществом, тогда как в Казахстане и Кыргызстане — с учетом одного года (т.е. если имущество находилось в собственности более года, то сумма полученного дохода в полном объеме исключается из налоговой базы).

Наиболее благоприятный режим налогообложения дивидендов, получаемых физическими лицами от национальных эмитентов, действует в Казахстане и Кыргызстане (ставка 5%), тогда как в России этот параметр составляет 13% (наименее благоприятный режим).

Несмотря на совпадение базовых ставок налога в Беларуси и России, значения других ставок в России выше (максимальная ставка 35%, действующая в отношении доходов в виде призов, выигрышей и др.). Более высокая ставка налога применяется в России при налогообложении доходов нерезидентов. Кроме того, если в отдельных странах (Беларуси) действуют дополнительные пониженные ставки (9%) при налогообложении доходов физических лиц, полученных от резидентов Парка высоких технологий и др., тогда как в России «пролоббированы» преференции для отдельных категорий-инвесторов в виде вычета при наличии убытков по операциям с ценными бумагами и в виде инвестиционного вычета.

Проведенный анализ позволяет сформулировать следующие выводы.

При реформировании налога на доходы физических лиц страны ЕАЭС (за исключением Армении) использовали схожие подходы в части установления порядка определения налоговой базы, перечня льгот, видов необлагаемых доходов и др.

В рамках курса на экономическую интеграцию, провозглашенного странами ЕАЭС, уже достигнуты значительные договоренности в области налогообложения: согласованы многие ставки акцизов, унифицирован порядок налогообложения доходов работающих мигрантов из стран ЕАЭС на территории других государств альянса и др.

В странах ЕАЭС, являвшихся ранее членами Таможенного союза, за период его существования проделана большая работа по гармонизации ставок по налогу на доходы физических лиц. Так, все страны перешли к использованию «плоской» ставки налога и понизили значения ставок, диапазон между которыми составляет всего 3%. Это подтверждается и проведенными расчетами: уровень гармонизации ставок в разрезе пяти стран за период с 2005 по 2015 гг. изменился от среднего к практически отсутствующему, тогда как в разрезе трех сохранился на среднем уровне, но при лучших значениях коэффициента вариации.

По налогу на доходы физических лиц сохраняются существенные различия, характеризующие незначительный уровень гармонизации с точки зрения качественных показателей. Вместе с тем большая степень их гармонизации характерна для Беларуси и России, являющихся членами союзного государства.

Принцип справедливости налогообложения в контексте налога на доходы физических лиц в России реализуется в меньшей степени по сравнению с такими странами как Беларусь и Казахстан, в которых действуют более гибкий порядок предоставления вычетов.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Закон Республики Армения «О подоходном налоге». URL: <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TLIncomeTaxCurrent>
- [2] Налоговый кодекс Республики Беларусь. URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Nk0900071#load_text_none_1_
- [3] Налоговый кодекс Кыргызской Республики. URL: <http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf>
- [4] Налоговый кодекс Республики Казахстан. URL: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>
- [5] Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>
- [6] Договор о Евразийском экономическом союзе. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_163855/
- [7] Голодова Ж.Г., Ранчинская Ю.С. Гармонизация косвенных налогов в странах СНГ и Таможенного Союза // Финансы и кредит. 2012. № 4 (484). С. 11–21.
- [8] Ишханов А.В. Межстрановая налоговая гармонизация как стабилизирующий фактор развития мировой экономики: дисс. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2000. 175 с.
- [9] Каграманян А.Д. Процесс гармонизации налогообложения в странах ЕС на современном этапе: дисс. ... канд. экон. наук. М., 2000. 159 с.
- [10] Подколзина И.А. Тенденции развития европейской модели кредитно-денежной и бюджетной политики // Общество и экономика. 2000. № 3. С. 135–153.
- [11] Выступление Э. Рахмонова на встрече с руководителями налоговых служб стран-членов ЕврАзЭС 18 мая 2003 г. URL: <http://www.centrasia.ru/newsA.php?st=1053336840>
- [12] Выступление Т. Сулейменова на заседании консультационного комитета по налоговой политике и администрированию при ЕЭК. URL: http://naviny.by/rubrics/economic/2015/10/29/ic_news_113_465859/print/
- [13] Mitchell D. The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization. URL: http://www.bfsb-bahamas.com/photos/old_images/Tax%20Competition.Mitchell.pdf
- [14] Wilson J.D. and Wildasin D.E. Capital tax competition: bane or boon? URL: <http://davidwildasin.us/pub/Wilson-Wildasin.pdf>

PERSONAL INCOME TAX IN EAEU: ANALYSIS OF PARAMETERS AND HARMONIZATION

Z.G. Golodova, Y.S. Ranchinskaya

Peoples' Friendship University of Russia
Miklukho-Maklaya str., 6, Moscow, Russia, 117198

This article examines the background to create a single space of the EAEC tax, providing for the harmonization of tax legislation, harmonization of tax policy, tax administration, and the convergence

rate of some taxes. The general and specific approaches used by countries of the EAEC in the personal income tax. Estimated figures reveal the extent of its harmonization, the factors that led to a different level of harmonization of income tax in the context of different composition of the alliance, the most significant of which are the types of benefits, the kinds of tax rates. It is proven to increase the level of harmonization of the rates of income tax for the alliance of the three countries EAEC, due to their participation in the Customs Union and a reduction in the group of five countries, caused by the introduction in some countries of a single tax rate. At the same time it noted that the qualitative indicators show a low level of harmonization of the tax.

Key words: EAEU countries, personal income tax, tax rates, tax deduction, tax harmonization, level of harmonization

REFERENCES

- [1] Zakon Respubliki Armeniya «O podokhodnom naloge» [Law of the Republic of Armenia «On Income Tax»]. URL: <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TLIncomeTaxCurrent>
- [2] Nalogovyy kodeks Respubliki Belarus [Tax Code of the Republic of Belarus]. URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0900071#load_text_none_1_
- [3] Nalogovyy kodeks Kyrgyzskoy Respubliki [The Tax Code of the Kyrgyz Republic]. URL: <http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf>
- [4] Nalogovyy kodeks Respubliki Kazakhstan [The Tax Code of the Republic of Kazakhstan]. URL: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>
- [5] Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [The Tax Code of the Russian Federation]. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>
- [6] Dogovor o Evraziyskom ekonomicheskom soyuze [The Treaty on the Eurasian Economic Union]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_163855/
- [7] Golodova Zh.G., Ranchinskaya Yu.C. Garmonizatsiya kosvennykh nalogov v stranakh SNG i Tamozhennogo soyuza [The harmonization of indirect taxes in the countries of the CIS and the Customs Union]. *Finansy i kredit [Finance and credit]*, 2012. № 4 (484). pp. 11—21.
- [8] Ishkhanov A.V. Mezhranovaya nalogovaya garmonizatsiya kak stabiliziruyuschiy faktor razvitiya mirovoy ekonomiki. [Multi-country tax harmonization as a stabilizing factor for the world economy] Dissertatsiya na soiskanie uchenoy stepeni k.e.n. [Thesis for the degree of Ph.D.] Krasnodar, 2000. 175 p.
- [9] Kagramayan A.D. Protsess garmonizatsii nalogooblozheniya v stranakh ES na sovremennom etape [The process of tax harmonization in the EU at the present stage] Dissertatsiya na soiskanie uchenoy stepeni k.e.n. [Thesis for the degree of Ph.D.] Moskva, 2000. 169 p.
- [10] Podkolzina I.A. Tendentsii razvitiya evropeyskoy modeli kreditno-denezhnoy i byudzhnetnoy politiki [Tendencies of development of the European model of monetary and fiscal policy]. *Obschestvo i ekonomika. [Society and economy]*, 2000. № 3. pp. 135—153.
- [11] Vystuplenie E. Rakhmonova na vstreche s rukovoditelyami nalogovykh sluzhb stran-chlenov EvrAzEs 18 maya 2003 g. [Speech E. Rahmon at the meeting with the heads of tax services of the EvrAzEs 18 May 2003 y.]. URL: <http://www.centrasia.ru/newsA.php?st=1053336840>
- [12] Vystuplenie T. Suleymenova na zasedanii konsultatsionnogo komiteta po nalogovoy politike i administrirovaniyu pri EEK [T. Suleymenova Speech at the meeting of the Advisory Committee on Tax Policy and Administration at EEC]. URL: http://naviny.by/rubrics/economic/2015/10/29/ic_news_113_465859/print/
- [10] Mitchell D. The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization. URL: http://www.bfsb-bahamas.com/photos/old_images/Tax%20Competition.Mitchell.pdf
- [14] Wilson J.D. and Wildasin D.E. Capital tax competition: bane or boon?. URL: <http://davidwildasin.us/pub/Wilson-Wildasin.pdf>