

Экономика налоговых реформ

Монография

ЭКОНОМИКА НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

Монография

Под редакцией

д-ра экон. наук, проф. И.А. Майбурова

д-ра экон. наук, проф. Ю.Б. Иванова

д-ра экон. наук, проф. Л.Л. Тарангул

Ирпень • Киев • Алерта • 2013

УДК 336.221.021.8
ББК 65.261.4-1
Э40

Рекомендовано к печати Учеными советами:

*Национального университета Государственной налоговой службы Украины,
протокол № 9 от 23.03.2013 г.*

Научно-исследовательского института финансового права, протокол № 1 от 23.01.2013 г.

*Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины,
протокол № 3 от 25.03.2013 г.*

Авторский коллектив:

И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Л. Тарангул, Б.Х. Алиев, С.В. Барулин, Н.Н. Башкирова, Д.Д. Буркальцева, С.С. Быков, З.С. Варналий, Н.Г. Викторова, Е.Н. Вишневская, В.П. Вишневский, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, А.В. Гурнак, А.Д. Данилов, О.М. Десятнюк, Е.Н. Евстигнеев, Е.А. Ермакова, Т.И. Ефименко, Т.А. Ефимова, В.В. Зозуля, В.В. Иванов, Е.Ф. Киреева, А.П. Киреенко, М.А. Котляров, А.И. Крисоватый, Р.Н. Лепа, И.А. Лунина, П.В. Мельник, Т.В. Меркулова, О.А. Миронова, Х.М. Мусаева, С.В. Онышко, Л.А. Омелянович, В.А. Орлова, Е.Н. Орлова, Т.В. Паентко, В.Г. Пансков, А.А. Папаика, М.Р. Пинская, А.И. Погорлецкий, Н.В. Покровская, В.М. Пушкарева, Д.Н. Серебрянский, А.М. Соколовская, М.М. Сулейманов, Д.А. Татаркин, В.П. Унинец-Ходаковская, Д.Ю. Федотов, Ф.Ф. Ханафеев, Е.Б. Шувалова, А.А. Шубин, Т.Ф. Юткина

Рецензенты:

А.И. Амоша – академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф., директор Института экономики промышленности НАН Украины;

А.И. Татаркин – академик РАН, д-р экон. наук, проф., директор Института экономики УрО РАН.

Э40

Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.

ISBN 978-617-566-211-3

Настоящая монография содержит результаты последних исследований ведущих специалистов в сфере налогообложения, выполненных ими к Пятому Украина-Российскому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ», который состоялся 1–6 июля 2013 года в г. Ирпень.

Предложены оригинальные теоретико-экономические обоснования различных аспектов управления налоговыми изменениями. Рассмотрена специфика налогового реформирования в условиях нестационарной экономики и международной налоговой конкуренции. Сформулированы новые экономические детерминанты современной налоговой политики. Исследованы ключевые требования налогового реформирования – эффективность и справедливость – применительно к анализу налоговой нагрузки и налоговых расходов. Исследована экономика налогового администрирования. Проанализированы экономические проблемы налогообложения отдельных сфер деятельности, а также наиболее дискуссионных налогов. Рассмотрены экономико-прикладные аспекты налоговой самостоятельности территорий.

УДК 336.221.021.8
ББК 65.261.4-1

ISBN 978-617-566-211-3

© И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Л. Тарангул, 2013
© Издательство «Алерта», 2013.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	6
АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ	10

ГЛАВА 1

ТЕОРЕТИКО-ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ РАЗЛИЧНЫХ АСПЕКТОВ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ИЗМЕНЕНИЯМИ

1.1. Дивергенция общественной природы преференциального налогообложения.....	14
1.2. Налоговые системы и налоговые популяции	25
1.3. Оценка влияния налоговых реакций корпоративных структур на их налоговые платежи	38
1.4. Управление налогообложением хозяйствующего субъекта и его видовой градация	47
1.5. Экономические и иные аспекты налогового менеджмента как сложной системы.....	56

ГЛАВА 2

НАЛОГОВЫЕ РЕФОРМЫ КАК НЕОТЪЕМЛЕМЫЙ АТТРИБУТ НЕСТАЦИОНАРНОЙ ЭКОНОМИКИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

2.1. Налоговая конкуренция в современном мире: роль в реформировании налоговых систем	66
2.2. Влияние международной налоговой конкуренции на реформирование налоговых систем: модели и результаты.....	83
2.3. Налоговая гармонизация и налоговая конкуренция в рамках Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана.....	93
2.4. Бюджетно-налоговые стимулы инновационного развития в условиях глобальной нестабильности: опыт стран-членов ОЭСР	103
2.5. Налоговая реформа как объективное условие формирования экономики инновационного типа	112
2.6. Управление изменениями в фискальном пространстве нестационарной экономики	121
2.7. Международный опыт повышения справедливости налогообложения и возможности его применения в Украине.....	132

ГЛАВА 3

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ДЕТЕРМИНАНТЫ СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

3.1. Единство и противоречия государственной и корпоративной налоговой политики	141
3.2. Либерализация налоговой системы Украины в контексте ее реформирования.....	150

- 3.3. Налоговая безопасность в контексте тенизации экономики Украины..... 161
- 3.4. Реализация принципа добровольного соблюдения
налогового законодательства как целевой ориентир современных
налоговых реформ..... 171

ГЛАВА 4

ЭФФЕКТИВНОСТЬ И СПРАВЕДЛИВОСТЬ КАК КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ АНАЛИЗА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ

- 4.1. Налоговая нагрузка на труд и капитал:
проблемы распределения и направления корректировки 180
- 4.2. Отраслевая структура налоговой нагрузки в России:
проблемы и перспективы ее совершенствования 192
- 4.3. Эффективность сбора налогов:
разработка обобщающего показателя оценки 203
- 4.4. Методологический подход к определению
налоговых расходов и эффективности налоговых льгот 212
- 4.5. Налоговые расходы: теоретическая концепция
или практическая необходимость 227
- 4.6. Оценка эффективности налоговых льгот в России:
теория и практика 236
- 4.7. Основы мониторинга результативности и эффективности
налоговых льгот 247

ГЛАВА 5

ЭКОНОМИКА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

- 5.1. Налоговое администрирование как направление налоговой
науки и практики 258
- 5.2. Анализ основных тенденций налогового администрирования
трансфертного ценообразования в России 270
- 5.3. Теоретико-экономическое обоснование
построения рискоориентированной системы
администрирования налогов в Украине 278
- 5.4. Совершенствование институциональных основ налогового контроля
как фактор повышения эффективности налоговых
преобразований в России 289
- 5.5. Горизонтальный мониторинг крупных налогоплательщиков в Украине 296
- 5.6. Формирование системного подхода к управлению налоговым долгом 303
- 5.7. Роль института учетной политики
в повышении эффективности налогообложения 312

ГЛАВА 6

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СФЕР ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И НЕКОТОРЫХ НАЛОГОВ

- 6.1. Проблемы и перспективы налогообложения
финансовых транзакций 322

6.2. Системно-концептуальное обеспечение налогообложения на финансовом рынке Украины	327
6.3. Повышение эффективности косвенного налогообложения: НДС или налог с продаж?	336
6.4. Налог на добавленную стоимость в системе макроэкономического регулирования потребления	349
6.5. Управление изменениями в подоходном налогообложении: исторический ракурс	358
6.6. Перспективы развития подоходного налогообложения в России	367
6.7. Экономическая эффективность и социальная справедливость при введении в России налога на недвижимость	374
6.8. Проблемы налогового характера формирования доходов Пенсионной системы России	386

ГЛАВА 7

ЭКОНОМИКО-ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ

ПОВЫШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ САМОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ТЕРРИТОРИЙ

7.1. Налоговая самостоятельность территорий: миф или реальность?	396
7.2. Расширение налоговых полномочий местных органов самоуправления в Российской Федерации	405
7.3. Формирование эффективной модели налогового федерализма в России: проблемы и перспективы	416

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Научный редактор монографии **Майбуров Игорь Анатольевич** – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) – § 4.4

Научный редактор монографии **Иванов Юрий Борисович** – доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета (г. Харьков) – § 3.2

Научный редактор монографии **Тарангул Людмила Леонидовна** – доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) – § 5.5

Алиев Басир Хабибович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Налоги и денежное обращение» Дагестанского государственного университета (г. Махачкала) – § 7.3

Барулин Сергей Владимирович – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского государственного социально-экономического университета (г. Саратов) – § 4.7

Башкирова Надежда Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова (г. Москва) – § 2.5

Буркальцева Диана Дмитриевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики Феодосийской финансово-экономической академии Киевского университета рыночных отношений (г. Феодосия) – § 3.3

Быков Степан Сергеевич – кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) – § 5.7

Варналий Захарий Степанович – доктор экономических наук, профессор кафедры финансов Киевского национального университета имени Тараса Шевченко (г. Киев) – § 3.3

Викторова Наталья Геннадьевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения и налогового менеджмента Санкт-Петербургского государственного торгово-экономического университета (г. Санкт-Петербург) – § 1.5

Вишневская Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория и государственное управление» Донецкого национального технического университета (г. Донецк) – § 1.2

Вишневский Валентин Павлович – академик НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, заместитель директора Института экономики промышленности НАН Украины, заведующий кафедрой «Финансы и банковское дело» Донецкого национального технического университета (г. Донецк) – § 1.2

Вылкова Елена Сергеевна – доктор экономических наук, профессор кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов (г. Санкт-Петербург) – § 1.4

Гончаренко Любовь Ивановна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение», проректор по магистерской подготовке Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва) – § 6.1

Гурнак Александр Владимирович – кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры финансов и банковского дела Донецкого национального технического университета (г. Донецк) – § 1.2

Данилов Александр Дмитриевич – кандидат экономических наук, профессор, Заслуженный экономист Украины, заведующий кафедрой финансов и кредита, проректор по научной работе Киевского экономического института менеджмента (г. Киев) – § 6.4

Десятнюк Оксана Мироновна – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) – § 5.6

Евстигнеев Евгений Николаевич – кандидат экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогообложения и налогового менеджмента Санкт-Петербургского государственного торгово-экономического университета (г. Санкт-Петербург) – § 1.5

Ермакова Елена Алексеевна – доктор экономических наук, профессор кафедры финансов Саратовского государственного социально-экономического университета (г. Саратов) – § 4.2

Ефименко Татьяна Ивановна – член-корреспондент НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, президент Академии финансового управления Министерства финансов Украины (г. Киев) – § 2.6

Ефимова Татьяна Александровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Московского экономико-статистического института МЭСИ (г. Москва) – § 5.2

Зозуля Валентина Владимировна – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры налогов и налоговой политики Российского государственного торгово-экономического университета (г. Москва) – § 6.6

Иванов Виктор Владимирович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) – § 7.2

Киреева Елена Федоровна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск) – § 2.3

Кирсенко Анна Павловна – доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) – § 4.3

Котляров Максим Александрович – доктор экономических наук, профессор кафедры управления недвижимостью Государственного университета управления (г. Москва) – § 6.7

Крисоватый Андрей Игоревич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики, ректор Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) – § 1.1

Лепя Роман Николаевич – доктор экономических наук, старший научный сотрудник, заведующий отделом проблем моделирования экономических систем Института экономики промышленности НАН Украины (г. Донецк) – § 1.3

Лунина Инна Александровна – доктор экономических наук, профессор, заведующая отделом государственных финансов Института экономики и прогнозирования НАН Украины (г. Киев) – § 2.7

Мельник Петр Владимирович – доктор экономических наук, профессор, ректор Национального университета Государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) – § 2.4

Меркулова Тамара Викторовна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической кибернетики и прикладной экономики Харьковского национального университета имени В.Н. Каразина (г. Харьков) – § 2.2

Миронова Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Поволжского государственного технологического университета (г. Йошкар-Ола) – § 5.1

Мусаева Хайбат Магомедтагировна – кандидат экономических наук, профессор Дагестанского государственного университета (г. Махачкала) – § 5.4

Онышко Светлана Васильевна – доктор экономических наук, профессор кафедры финансовых рынков Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) – § 6.2

Омельянович Лидия Александровна – доктор экономических наук, профессор, первый проректор Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского (г. Донецк) – § 3.4

Орлова Валентина Александровна – кандидат экономических наук, профессор, заместитель директора Института учета и финансов Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского (г. Донецк) – § 3.4

Орлова Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) – § 4.6

Паентко Татьяна Васильевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Киевского экономического института менеджмента (г. Киев) – § 6.4

Пансков Владимир Георгиевич – доктор экономических наук, профессор, Заслуженный экономист РФ, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва) – § 6.3

Папайка Александр Алексеевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой банковского дела Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского (г. Донецк) – § 5.3

Пинская Миляуша Рашитовна – доктор экономических наук, доцент, главный научный сотрудник Центра по исследованию проблем федерализма и местного самоуправления Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва) – § 7.1

Погорлецкий Александр Игоревич – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) – § 2.1

Покровская Наталья Владимировна – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) – § 7.2

Пушкарева Валентина Максимовна – доктор экономических наук, профессор кафедры экономики Института экономики и предпринимательства (г. Москва) – § 6.5

Серебрянский Дмитрий Николаевич – кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, директор Научно-исследовательского института финансового права Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) – § 4.5

Соколовская Алла Михайловна – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского финансового института Академии финансового управления Министерства финансов Украины (г. Киев) – § 4.1

Сулейманов Магомед Магомедович – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры «Налоги и денежное обращение» Дагестанского государственного университета (г. Махачкала) – § 7.3

Татаркин Денис Александрович – кандидат экономических наук, заведующий сектором финансов и стратегического развития Института экономики Уральского отделения РАН (г. Екатеринбург) – § 6.7

Унинец-Ходаковская Валентина Павловна – кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансовых рынков Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) – § 6.2

Федотов Дмитрий Юрьевич – доктор экономических наук, доцент, декан факультета налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) – § 6.8

Ханафеев Фарид Файзрахманович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и налогообложения Поволжского государственного технологического университета (г. Йошкар-Ола) – § 5.1

Шувалова Елена Борисовна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Московского экономико-статистического института МЭСИ (г. Москва) – § 5.2

Шубин Александр Александрович – доктор экономических наук, профессор, ректор Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского (г. Донецк) – § 5.3

Юткина Татьяна Федоровна – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Юго-Западного государственного университета (г. Люберцы) – § 3.1

Налоговые реформы как неотъемлемый атрибут нестационарной экономики и международной налоговой конкуренции

Самый опасный момент для плохого режима – когда он начинает реформироваться.

Алексис Токвилль

2.1. Налоговая конкуренция в современном мире: роль в реформировании налоговых систем

Чтобы зарабатывать вдвое больше, нужно вдвое больше работать. Не вижу, в чем же тут выгода?

Янина Ипхорская

Современная мировая экономика, сложившийся глобальный рынок товаров, услуг и факторов производства вынуждают каждую страну включаться в процесс международной конкуренции с другими национальными хозяйствами не только за лидерство в сфере производства и экспорта различных товаров и услуг, но и за возможность привлечения иностранных инвестиций и зарубежных персонифицированных носителей капитала в свою юрисдикцию. При этом далеко не последнее место занимает конкуренция налоговых систем и режимов налогообложения различных стран, которая во многом определяет направления налоговых преобразований в современной рыночной системе мирохозяйственных связей. Налоговая привлекательность страны для юридических и физических лиц, занимающихся бизнесом, является частью ее национальных конкурентных преимуществ, и именно от характера налоговой политики правительства зачастую зависит стремление экономических агентов регистрироваться в качестве налоговых резидентов данного государства.

Стоит отметить, что налоговые условия ведения международного бизнеса, иницирующие адаптацию национальных хозяйствующих субъектов к тем или иным фискальным юрисдикциям с целью минимизации совокупного налогового бремени, в современных условиях оказывают существенное влияние на конкурентные позиции субъектов внешнеэкономических операций. Поэтому большинство стран мира заинтересовано в том, чтобы обладать помимо всего прочего еще и налоговой конкурентоспособностью, проводя соответствующие преобразования в национальных системах налогообложения. В данном параграфе мы охарактеризуем особенности налоговой конкуренции в современном мире, отметим ее роль в модификации национальных налоговых систем.

Особенности налоговой конкуренции на современном этапе развития системы мирохозяйственных связей. Глобализация ограничивает налоговый суверенитет национальных правительств, делает невозможным установление чрезмерно высоких ставок как прямых, так и косвенных налогов, поскольку мобильность налогоплательщиков – субъектов внешнеэкономических операций позволяет им достаточно быстро переводить активы и перемещать бизнес в страны с наиболее благоприятным налоговым климатом. Это заставляет каждое государство не только конкурировать за право привлечения в свою национальную экономику иностранных инвесторов, но и всячески стимулировать своих собственных резидентов размещать активы и осуществлять инвестиции у себя на родине, а не за рубежом.

Различия в ставках и режимах налогообложения доходов в разных странах во многом определяют направление движения основных факторов производства в мировой экономике. Кроме того, подобные различия заставляют национальные правительства реагировать на изменения в налоговой политике зарубежных стран, модифицируя свой собственный режим налогообложения. Поэтому можно говорить о том, что процесс глобализации системы мирохозяйственных связей способствовал появлению конкуренции особого рода – международной налоговой конкуренции.

Сущность международной налоговой конкуренции заключается в соперничестве многочисленных налоговых юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику, так называемых, «глобальных налогоплательщиков» (как хозяйствующих субъектов – резидентов других стран, так и своих собственных) для того, чтобы облагать их доходы от операций внутри данной юрисдикции и за рубежом (в соответствии с принципами резидентства и налогообложения доходов у источника их образования).

Таким образом, международная налоговая конкуренция не ограничивается стремлением национальных правительств привлекать в свои юрисдикции капиталы зарубежных инвесторов (с тем, чтобы облагать получаемые при этом доходы у источника образования). Она также способствует соперничеству между государствами за приток налогооблагаемых доходов потенциальных резидентов (с тем, чтобы претендовать на глобальное налогообложение данных доходов в соответствии с принципом резидентства).

Следовательно, можно выделить, два направления современной международной налоговой конкуренции:

- 1) конкуренцию стран за снижение издержек размещения капитала в границах своих фискальных юрисдикций (пониженный уровень налогообложения капиталов инвесторов способствует притоку зарубежных активов, а также предотвращает отток национальных капиталов за рубеж);
- 2) конкуренцию за привлечение и активную деятельность на данной фискальной территории транснациональных компаний (ТНК) и персонифицированных носителей капиталов (целью при этом является превращение данных ТНК или физических лиц в налоговых резидентов).

Одним из проявлений влияния международной налоговой конкуренции на национальную экономическую политику является желательность стимулирования притока зарубежного капитала в данную налоговую юрисдикцию за счет благоприятных налоговых ставок и режимов налогообложения. Стоит отметить, что само по себе привлечение капитала с мировых рынков не является самоцелью любого национального правительства, а, скорее, служит средством достижения других задач, таких как

рост налоговых поступлений, создание рабочих мест, рост производительности труда и заработной платы, создание эффективной рыночной инфраструктуры.

Международная налоговая конкуренция предполагает прямое или опосредованное воздействие на налоговую систему одного отдельно взятого государства налоговой политики, проводимой в других странах, особенно в тех, которые занимают лидирующие позиции в современном мире. Это объясняется растущей взаимозависимостью государств как субъектов глобальной экономики в различных сферах деятельности, включая налогообложение.

Конечной целью процесса международной налоговой конкуренции для целого ряда стран является не первоочередное повышение доходной части бюджетов за счет притока дополнительных налогоплательщиков (фискальная функция налоговой системы), а усиление национальных конкурентных преимуществ путем создания в стране эффективной инфраструктуры, кластеров определенных отраслей народного хозяйства, увеличение занятости и доходов местного населения. Такая политика в конечном итоге ведет и к росту национального дохода, и к увеличению налоговых поступлений в пользу правительства (мультипликационный эффект налоговой системы, стимулирующей развитие). Кроме того, в полной мере должен проявиться и эффект масштаба, который подразумевает, что низкие налоги приносят правительству большие поступления за счет массовости налогоплательщиков и постоянства роста их налоговой базы.

Отличительная особенность международной налоговой конкуренции заключается в том, что ее субъектами являются государства в лице своих национальных правительств и налоговых администраций, в то время как субъекты традиционной международной конкуренции на рынке товаров и услуг – это компании и индивидуальные предприниматели. То, что в международной конкуренции соперничают не страны как таковые, а компании, представляющие данные страны, убедительно показал в своей работе М. Портер¹²⁵.

Международная налоговая конкуренция представляет собой конкуренцию национальных налоговых систем, правил (режимов) налогообложения различных видов доходов от различных видов хозяйственной деятельности, уровня налоговых ставок и размера налоговых льгот, характера налогового администрирования правительства. Потребность в конкуренции такого рода возникла сравнительно недавно – на рубеже XX–XXI вв., когда в результате глобализации мировой экономики значительно возросла мобильность факторов производства, ставших намного более чувствительными к условиям налогообложения, чем в предшествующий период истории человечества.

Налоговую конкуренцию между национальными правительствами можно рассматривать по трем позициям:

1. Конкуренцию с точки зрения степени контроля за налогоплательщиками со стороны государства: выбор страны резидентства для субъектов ВЭД – обладателей мобильных факторов производства (в частности, финансового капитала), часто связан с либеральностью налоговой политики данной юрисдикции, а также с характером процедуры уплаты налогов и предоставления налоговой отчетности. В то же время обладатели немобильных факторов производства (рядовые рабочие и служащие, владельцы недвижимости, малый и средний бизнес) обладают меньшей гибкостью, ограничивающей для них возможности выбора юрисдикций с наиболее благоприятным налоговым климатом.

¹²⁵ Портер М. Международная конкуренция. М.: Международные отношения, 2003.

2. Конкуренцию как «*процедуру открытия новых фактов*», что предполагает дифференциацию налоговых систем стран, включенных в процесс международной налоговой конкуренции, и способность субъектов ВЭД – потенциальных инвесторов выбирать наиболее соответствующие их ожиданиям налоговые системы и немедленно тестировать их на практике в процессе осуществления внешнеэкономических операций. Идея отождествления конкуренции с процедурой открытия была, как известно, впервые высказана Нобелевским лауреатом Ф. фон Хайеком¹²⁶.

3. Конкуренцию как *стимулирующий механизм* включения всех стран в, так называемую, гонку за лидерами, которая приводит к неизменному соперничеству суверенных налоговых юрисдикций по уровню налоговых ставок, характеру налоговых льгот, порядку расчета налоговой базы, проводимому налоговому администрированию.

Международная налоговая конкуренция способствует тому, что у налогоплательщиков появляется широкий выбор благоприятных налоговых юрисдикций для размещения своих бизнес-структур (головных компаний, их филиалов и дочерних подразделений транснациональной группы), а также для проживания персонифицированных носителей капиталов. При этом широко используются различные механизмы международного налогового планирования.

Двумя формами ведения международной налоговой конкуренции в современном мире являются следующие:

- *добросовестная (равноправная) налоговая конкуренция* (fair tax competition), основой которой служит ориентация национальной налоговой политики на процессы, происходящие в глобальной налоговой среде, включая использование передовых налоговых теорий и практического опыта, проведение соответствующих национальных налоговых реформ;
- *губительная (недобросовестная) налоговая конкуренция* (unfair, чаще harmful tax competition), которую следует рассматривать как игнорирование определенными странами исторически сложившихся традиций поведения национальных налоговых администраций, подрыв принципов и норм налогообложения, распространенных в ведущих государствах мира, поощрение различных способов уклонений от уплаты налогов.

Рассмотрим данные формы международной налоговой конкуренции и степень их воздействия на национальную налоговую политику подробнее.

Добросовестная налоговая конкуренция в современном мире. Она предполагает конкуренцию между налоговыми системами различных стран по уровню налоговых ставок, а также по методам расчета налогооблагаемого дохода (допустимые вычеты и скидки с валового дохода) и характеру налогового администрирования. В данном случае высокий уровень налоговых ставок не обязательно означает повышенные налоговые платежи, поскольку величина выплачиваемых налогов зависит от размера налоговой базы, которую можно существенно сократить применением гарантированных вычетов и скидок с валового дохода. К числу наиболее распространенных вычетов и скидок при подсчете налоговой базы можно отнести: амортизационные отчисления (так называемую, налоговую амортизацию), перенос убытков деятельности на прошлый или будущий периоды, переоценку стоимости активов с учетом инфляции, вычет разнообразных издержек ведения коммерческой деятельности, возможность использования кредита как механизма снижения налоговых платежей.

¹²⁶ Hayek F. von. Competition as a discovery procedure // New studies in philosophy, politics and the history of ideas. London, 1978.

При этом первоочередное внимание уделяется таким важнейшим для мобильных факторов производства (особенно для финансового капитала) налогам как налог на прибыль компаний, налог на распределение прибыли в форме дивидендов, процентов и роялти, налог на финансовые операции (операции с ценными бумагами). Достаточно чувствительным для физических лиц в условиях глобализации системы мирохозяйственных связей оказывается и индивидуальный подоходный налог (ИПН). Добросовестная налоговая конкуренция предполагает отсутствие существенных различий в режимах обложения доходов резидентов и нерезидентов, а также отчетность всех без исключения налогоплательщиков перед национальной налоговой администрацией и фискальную прозрачность проводимых хозяйственных операций.

Предполагается, что снижение налогового бремени до оптимально допустимого уровня станет главным стимулом активизации хозяйственной деятельности отечественных физических и юридических лиц, а также привлечет в национальную экономику дополнительные капиталы из-за рубежа (из стран, где уровень налогов выше). Но для добросовестности такой конкуренции необходимо не делать различий между налогообложением иностранных инвесторов и отечественных физических и юридических лиц, не допускать применения системы налоговых преференций для предприятий специфического рода деятельности, депрессивных регионов или отраслей экономики или же для отдельных категорий граждан. Тем не менее, каждая страна, опираясь на свой налоговый суверенитет, вправе оставаться налогово-привлекательной на основании оказываемого каждому конкретному налогоплательщику определенного набора общественных благ и услуг.

Вместе с тем, даже добросовестная налоговая конкуренция способна подорвать основы социальной системы современных государств, которая еще в XX в. стала основным залогом стабильности развития рыночного хозяйства. С точки зрения роли налогов как социальных регуляторов экономических процессов международная налоговая конкуренция предполагает выбор между высоким уровнем налогообложения (среди задач которого – достойный уровень социальной защиты населения, наличие развитой социальной инфраструктуры) и низким уровнем налогов с соответствующим низким уровнем качества национальной системы социального обеспечения¹²⁷.

В данной связи рост безработицы в странах Евросоюза является одним из последствий обострившейся международной налоговой конкуренции, поскольку жители стран с высоким уровнем безработицы (к числу которых относятся и крупнейшие экономики Евросоюза, такие как Франция, Италия, Испания¹²⁸) не готовы расстаться с высокими стандартами системы социального обеспечения, в то время как предприниматели для минимизации налогов и трудовых издержек предпочитают создавать новые рабочие места в государствах с пониженным уровнем налогов и социальных сборов. Влияние налоговой конкуренции между странами на уровень занятости населения проанализировано в работе Ф. Давери и Г. Табеллини¹²⁹. Один из известных исследователей международной налоговой конкуренции Ч. Тибу наглядно показал, что выбор юрисдикции резидентства для налогоплательщика – вопрос соотношения

¹²⁷ *Lilico A.* Can «Tax competition» be harmful? URL: www.ourworld.compuserve.com/homepages/Andrew_Lilico/TAXCOM-1.htm

¹²⁸ Уровень безработицы в ноябре 2012 г. составил: во Франции – 10,5%, Италии – 11,1%, Испании – 26,6% (URL: <http://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=36324>).

¹²⁹ *Daveri F., Tabellini G.* Unemployment, growth and taxation in industrial countries // *Economic Policy*. 2002. Vol. 30, No 1. P. 47–88.

разумных пределов тех налогов, которые он готов платить, и того уровня общественных благ и услуг, которые он получает в обмен от данного правительства¹³⁰.

Если основным результатом международной налоговой конкуренции считать рост глобальных посленалоговых доходов хозяйствующих субъектов (из-за сокращения налоговых платежей в странах ведения бизнеса вследствие процессов международной налоговой конкуренции), то страны, конкурируя между собой за право быть наиболее благоприятной налоговой юрисдикцией, несут при этом ощутимые финансовые потери. Причем преимущества в привлечении капиталов и налогооблагаемых доходов в границы своей фискальной юрисдикции любая страна, участвующая в международной налоговой конкуренции, может получить только за счет ущерба, нанесенного снижением налоговых ставок и сужением налоговой базы другим участникам процесса. Кроме того, в долгосрочной перспективе каждая из конкурирующих стран рискует подорвать свою собственную национальную налоговую базу.

В теориях международного налогообложения положительные и отрицательные последствия международной налоговой конкуренции были многократно показаны с использованием экономико-математических моделей¹³¹. При этом было отмечено, что основной результат международной налоговой конкуренции – сокращение финансовой базы национальных правительств при неизменном выигрыше глобальных мобильных хозяйствующих субъектов.

Вместе с тем, такой критичный взгляд на последствия международной налоговой конкуренции является односторонним. По мнению С. Бланкарта¹³², подобная позиция представляет в большей степени традиционную догму теории общественных финансов (public finance). Данная догма заключается в том, что основной целью налогообложения является сбор доходов для финансирования деятельности правительства. Действительно, в современном мире концепция налогообложения претерпела существенные изменения, касающиеся прежнего приоритета фискальной роли налогов, и именно налоговая конкуренция между странами стала серьезным ограничителем возможностей правительств в мобилизации поступлений в национальные бюджеты. Налогам в настоящее время придается все большая значимость как косвенных регуляторов хозяйственной активности, а национальное правительство должно знать границы своим чрезмерным фискальным аппетитам. В этой связи выводам о деструктивном характере налоговой конкуренции противостоит теория общественного выбора (public choice), утверждающая, что сбор налогов – не самоцель налогообложения, и налоги легитимны только в тех пределах, которые готовы принять граждане данной страны.

В соответствии с основными положениями теории общественного выбора налогоплательщики должны сами решать, какой уровень налогового бремени является для них оптимальным, а какой превышает пределы их финансовых возможностей. Конечно, хозяйствующие субъекты при этом будут иметь разные представления об «оптимальности» налогов: резиденты данной страны и иностранные резиденты

¹³⁰ Tiebout C. A pure theory of local expenditures // Journal of public economy. 1956. Vol. 64. P. 416–424; Хэмилтон Б. Гипотеза Тибу // Экономическая теория (Под ред. Дж. Итуэлла, М. Милгейта, П. Ньюмена). М., 2004. С. 820–826.

¹³¹ Janeba E. International Tax Competition. Bonin, 1994; Wilson J. A theory of interregional tax competition // Journal of Urban Economics. 1986. Vol. 19. P. 296–315; Zodrow G., Mieszkowski P. Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of public goods // Journal of Urban Economics. 1986. Vol. 19. P. 356–370; Köthenbürger M. Tax competition and fiscal equalization // International Tax and Public Finance. 2002. Vol. 9. No 4. August.

¹³² Blankart C. A public choice view of tax competition // Public Finance Review. 2002. Vol. 30. No 5. September.

будут по-разному оценивать уровень налогового бремени как с точки зрения получаемых прямых выгод (рост посленалоговых доходов), так и в соответствии со справедливостью налогообложения, налоговой нейтральностью и социально-распределительной функцией национальной налоговой системы. И если для резидентов снижение налогов ниже предела «оптимальности» чревато ухудшением состояния общественного сектора данной фискальной юрисдикции, что делает инвестиционный климат страны менее благоприятным, а также подрывает основы социальной системы государства, то субъекты ВЭД – налоговые резиденты зарубежных стран, напротив, могут быть заинтересованы в еще большем снижении налогов на данной фискальной территории, стимулирующем их трансграничную активность.

В условиях глобальной экономики налогоплательщики могут «голосовать ногами» за проводимую национальную налоговую политику, покидая страну, налоговый климат которой не соответствует их ожиданиям. Поэтому для национальных правительств и налоговых администраций международная налоговая конкуренция должна являться определенным внешним раздражителем, прессингом к тому, чтобы становиться лояльными в отношении и своих, и иностранных резидентов. Если факторы производства покидают страну по налоговым соображениям – это должно стать тревожным сигналом к необходимости модификации национальной налоговой системы и пересмотру осуществляемой налоговой политики в соответствии с ожиданиями субъектов внешнеэкономических операций.

Налоговая конкуренция имеет определенную дилемму, вытекающую из ее характера: с одной стороны она ведется за привлечение налогооблагаемого дохода в данную юрисдикцию, а с другой – за приток инвестиций и капиталов, а также их персонифицированных носителей. Снижение налогов до минимально допустимого уровня, согласно теории, должно повлечь за собой приток капиталов в национальную экономику, но для привлечения капиталов стране необходимо обладать хорошей инфраструктурой и высококвалифицированными трудовыми ресурсами, что является следствием развития общественного сектора (финансируемого высокими налогами). Снижение налогов ниже оптимально допустимого уровня приводит, таким образом, к подрыву налоговой базы и ухудшению инфраструктуры, а, значит, в долгосрочной перспективе чревато оттоком ранее привлеченных капиталов.

И если в первом случае субъекты ВЭД интересуют преимущественно налоговые ставки страны их потенциального резидентства, то во втором случае глобальные инвесторы в большей степени заинтересованы уровнем развития инфраструктуры страны, наличием квалифицированного персонала на национальном рынке труда, стабильностью социально-экономического климата. Впрочем, здесь уже можно сделать оговорку о заинтересованности в одних лишь низких налогах, поскольку налогоплательщики-физические лица, стремящиеся стать резидентами данной налоговой юрисдикции, не оставляют без внимания уровень развития социальной инфраструктуры страны (медицинское обслуживание, образование, транспортную систему), а также гарантированную систему общественной безопасности, для полноценного развития которых требуется немалое налоговое финансирование. В свою очередь, и высокое качество общественной инфраструктуры, и высокое качество образовательной системы страны могут быть гарантированы лишь определенным уровнем государственного финансирования, предполагающего отнюдь не нулевой уровень налогообложения.

Получается, что международная налоговая конкуренция может снижать налоговые ставки лишь до предела оптимальности, обеспечивающего одновременно и высокий уровень поступлений в государственный бюджет, и рост национальной налоговой базы за счет активизации регулирующей роли налогов. В данном случае национальное правительство должно задействовать два способа финансирования инвестиций: низкими налогами поощрять активность частного сектора, а также целевыми программами развивать общественный сектор.

Следствием международной налоговой конкуренции при этом становится стремление государств к повышению качества общественной инфраструктуры и человеческого капитала, что вступает в противоречие с методами, которыми осуществляется налоговая конкуренция. Стараясь сделать общественный сектор экономики привлекательным для зарубежных инвесторов, государство может перейти разумную грань финансирования общественных расходов, все шире используя субсидии убыточным отраслям, для чего потребуются повышение уровня налогового бремени в стране. В результате, в погоне за инвестиционной привлекательностью можно оказаться в числе аутсайдеров международной налоговой конкуренции. Поэтому международная налоговая конкуренция – далеко не однозначный процесс, требующий постоянной проверки состояния национальной налоговой системы на предмет ее соответствия тенденциям развития налоговых систем зарубежных государств.

Современная добросовестная международная налоговая конкуренция предполагает лидерство в данном процессе наиболее крупных игроков, как ведущих стран с развитой экономикой, так и передовых государств с развивающимися рынками. Добросовестная налоговая конкуренция вынуждает их соперничать между собой за приток капиталов и налогооблагаемых доходов, а теперь уже и за приток индивидуальных налогоплательщиков, постоянно сопоставляя характер развития национальных налоговых систем и проводимую налоговую политику с налоговыми системами и налоговой политикой зарубежных государств. Ни одна крупная страна мира в настоящее время не устанавливает свои налоговые ставки произвольно, не вводит в одностороннем порядке новые методики расчета налоговой базы, не принимая во внимание сложившиеся тенденции в налоговой сфере в других государствах.

Следует также отметить, что в современный период развития мировой экономики, когда национальные правительства многих ведущих стран вынуждены заниматься ликвидацией негативных последствий глобального экономического кризиса, разразившегося в 2008 г., международная налоговая конкуренция получила новый вектор развития. В условиях перманентного дефицита бюджета и накопления колоссальных долгов правительства многих стран мира (в первую очередь, США, государства Еврзоны, Япония) оказываются не в состоянии снижать налоги, равноправно конкурируя с государствами, не имеющими столь серьезных финансовых проблем¹³³. Поэтому сравнительно неплохие стартовые позиции для наращивания своей налоговой конкурентоспособности получили страны с развивающимися рынками, имеющие весьма неплохие показатели бюджетного дефицита и государственного долга (включая государства БРИКС).

¹³³ Погорлецкий А. И. Налоговая политика ведущих зарубежных стран: современные аспекты // Финансы и кредит. 2012. № 13 (493). Апрель. С. 71–80; Погорлецкий А. И. Национальная налоговая политика в контексте современного долгового и бюджетного кризиса в ведущих странах мира // Налоговые системы. Методология развития: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. С. 128–145.

Таким образом, можно ожидать, что глобальные хозяйствующие субъекты будут чаще положительно оценивать либеральные изменения в налоговых системах государств с развивающимися рынками, все более активно переводя сюда свою деловую активность (характерным примером такого рода служит получение российского гражданства в начале 2013 г. известным французским актером Ж. Депардье с перспективами уплаты ИПН на свои совокупные доходы по ставке 13%, свойственной для резидентов России).

Оценим характер добросовестной налоговой конкуренции в современном мире по данным исследований, проведенных в 2012 г. организацией *The Heritage Foundation*, порталом *worldwide-tax.com* и Группой Всемирного банка. Эти исследования позволяют понять общие конкурентные позиции ряда стран мира в области так называемых, «фискальных свобод» (здесь проведены сравнения налоговой нагрузки, размера государственных расходов, максимальной величины ИПН и налогов на прибыль компаний), по характеру умеренности социальных сборов и основных косвенных налогов, а также по благоприятности налоговых условий ведения бизнеса. По соответствующим позициям ведущих стран мира в данных исследованиях можно судить о группе лидеров в области добросовестной налоговой конкуренции.

Для характеристики общей позиции страны в процессе международной налоговой конкуренции, воспользуемся рейтингом фискальных свобод 2013 г., составленным *The Heritage Foundation*. Наиболее высокое место в данном рейтинге среди крупнейших экономик мира, включая как развитые страны, так и государства с развивающимися рынками, заняла Россия. Кроме того, уровень фискальных свобод выше среднемирового значения отмечен в Индонезии, Мексике, Индии, Бразилии и на Украине (см. табл. 2.1). На последних местах данного рейтинга оказались крупнейшие экономики Евросоюза и Канада.

Таблица 2.1

**Рейтинг фискальных свобод The Heritage Foundation:
позиции ведущих развитых стран и государств
с развивающимися рынками, 2013 г.¹³⁴**

Место	Страна	Количество баллов в рейтинге фискальных свобод (из 100 возможных)
39	Россия	86,9
57	Индонезия	83,2
68	Мексика	81,1
94	Индия	78,3
94	Бразилия	78,2
95	Украина	78,2
СРЕДНЕМИРОВОЙ УРОВЕНЬ		77,2
103	Турция	77,0
110	Польша	76,0
124	Южная Корея	73,0
136	ЮАР	70,5

¹³⁴ Составлено по: 2013 Index of Economic Freedom (The Heritage Foundation). URL: <http://www.heritage.org/index/>

Продолжение табл. 2.1

Место	Страна	Количество баллов в рейтинге фискальных свобод (из 100 возможных)
138	Китай	70,2
141	США	69,3
143	Япония	69,2
149	Австралия	66,4
166	Германия	61,8
166	Великобритания	57,0
168	Италия	55,5
168	Канада	55,5
169	Испания	53,9
170	Франция	53,0

Объяснением позиций выбранных нами для иллюстрации государств в сфере международной налоговой конкуренции во многом является характер налоговой нагрузки для национальной экономики (доля налогов в ВВП) в сопоставлении с величиной государственных расходов, что позволяет оценить баланс государственных бюджетов и потребности в наращивании правительственного долга (рис. 2.1).

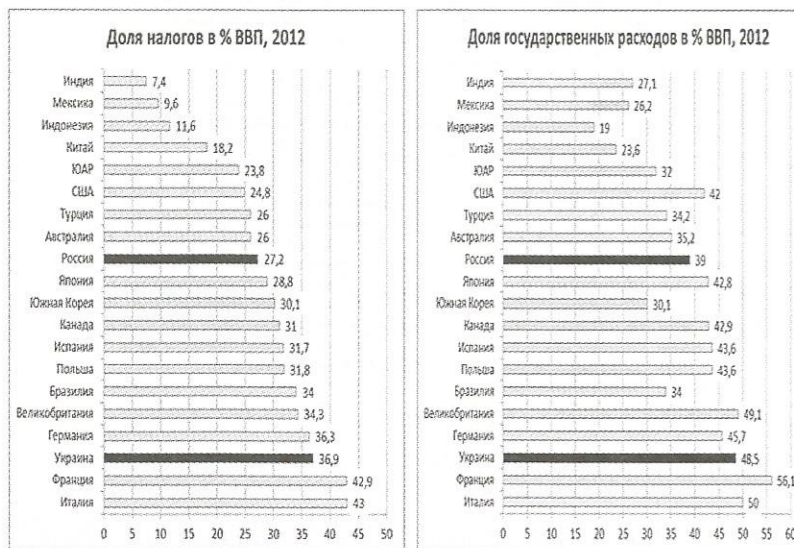


Рис. 2.1. Показатели налоговой нагрузки (доля налогов в ВВП) и уровня государственных расходов (доля государственных расходов в ВВП) для ведущих развитых стран и государств с развивающимися рынками¹³⁵

¹³⁵ Составлено по: 2013 Index of Economic Freedom (The Heritage Foundation). URL: <http://www.heritage.org/index/>

Отметим, что данные по России представлены в исследовании *The Heritage Foundation* без учета налогового бремени для нефтегазового сектора экономики, с учетом которого налоговая нагрузка оказывается существенно выше (порядка 36% ВВП¹³⁶), но при этом налоговые поступления от нефтегазовой отрасли позволяют балансировать российский бюджет и поддерживать низкий уровень государственного долга РФ. По данным Министерства финансов РФ, федеральный бюджет за 2012 г. был сведен с практически нулевым сальдо¹³⁷, а уровень государственного долга за 2012 г. составил 11,8% ВВП¹³⁸.

Характеризуя конкурентные позиции ведущих стран мира в области основных подоходных налогов (ИПН и корпоративного налога на прибыль – см. рис. 2.2), следует опять-таки отметить высокие конкурентные позиции по налогообложению доходов физических лиц государств с развивающимися рынками (в особенности, России и Украины). Именно этот фактор и предопределил желание Ж. Депардье сменить страну налогового резидентства, а правительство Франции заставил задуматься о целесообразности проводимой налоговой политики, направленной на повышение налогообложения персонализированных носителей капитала (по плану Президента Франции Ф. Оланда высшая ставка ИПН во Франции должна быть поднята до 75%). В то же время разброс в уровне предельных ставок налога на прибыль компаний в средней части правого графика на рис. 2.2 оказывается не столь существенным, что обусловлено высокой мобильностью капитала и стремлением национальных правительств в проводимой ими политике налогообложения доходов юридических лиц минимизировать роль налогового фактора при принятии решений глобальными корпоративными хозяйствующими субъектами.



Рис. 2.2. Размер максимальных ставок индивидуального подоходного налога и налога на прибыль компаний в ведущих развитых странах и государствах с развивающимися рынками¹³⁹

¹³⁶ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. С.22. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/2012_05_23_ONNP_2013-2015.pdf

¹³⁷ Предварительная оценка исполнения федерального бюджета за январь – декабрь 2012 года. URL: http://www.minfin.ru/ru/press/press_releases/index.php?id4=18364

¹³⁸ Основные направления государственной долговой политики Российской Федерации на 2013–2015 гг. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/12/DOLGOVAYA_POLITIKA_ROSSIYSKOY_FEDERATSII_NA_2013-1015.pdf

¹³⁹ Составлено по: 2013 Index of Economic Freedom (The Heritage Foundation). URL: <http://www.heritage.org/index/>

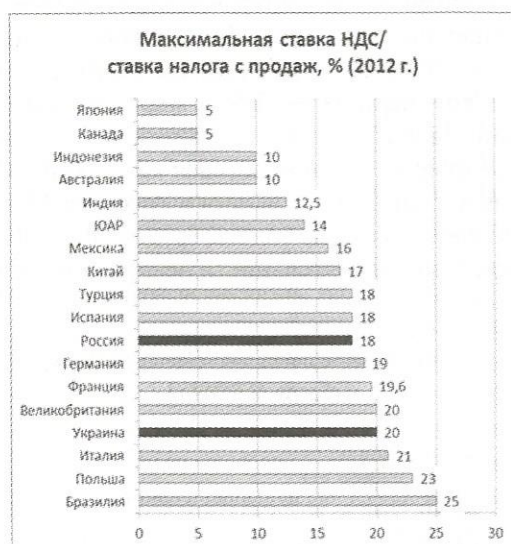
Если же принять во внимание характер налогообложения фонда оплаты труда, сравнивая величину социальных налогов и сборов для работников и их работодателей в различных странах, то по данным портала *worldwide-tax.com* наиболее конкурентоспособными из ведущих крупнейших экономик мира оказываются Индонезия, США и Мексика, а также страны, в которых данные налоги не применяются (такие, как Австралия и ЮАР). Нужно отметить, что налоговая конкуренция в данной области повлияла на снижение ставки социального налога в России с 34 до 30%, поскольку при более высоком налогообложении фонда оплаты труда российские работники в контексте глобальной производственной деятельности неконкурентоспособны (см. рис. 2.3).



Рис. 2.3. Максимальный размер социальных налогов и сборов в ведущих развитых странах и государствах с развивающимися рынками¹⁴⁰

Кроме прямых налогов конкурентоспособность стран в части величины косвенных налогов является одним из факторов, влияющим на спрос на товары и услуги со стороны населения и предпринимателей. Высокие косвенные налоги могут сдерживать рост объема продаж и, в свою очередь, отрицательно сказываться на экономической динамике. Это может быть особенно опасно в период хрупкого восстановления мировой экономики от последствий глобального кризиса 2008–2009 гг. Среди наиболее конкурентоспособных по размеру налогов на потребление (НДС, налоги с продаж) стран – Япония, Канада, Индонезия, Австралия (см. рис. 2.4). Нахождение России и Украины в группе стран с достаточно высокими максимальными ставками НДС периодически приводят к появлению в правительственных кругах данных государств инициатив, направленных на снижение НДС и апеллирующих к передовому зарубежному опыту.

¹⁴⁰ Составлено по: <http://www.worldwide-tax.com/>



Примечание: в Канаде и Австралии применяется, так называемый, общий налог с продаж (general sales tax), в Японии – налог на потребление (consumption tax), в остальных странах, представленных в таблице – НДС.

Рис. 2.4. Максимальный размер основных налогов на потребление в ведущих развитых странах и государствах с развивающимися рынками¹⁴¹

Наконец, налоговая конкурентоспособность страны для бизнеса в немалой степени определяется характером налогового администрирования. Рейтинги ведущих стран мира по этому параметру были представлены Всемирным банком в отчете «Doing Business», вышедшем в конце 2012 г. Наиболее высокие позиции в данном рейтинге из крупных экономик мира по критерию «Уплата налогов» оказались у Канады и Великобритании, наиболее низкие – у Индии, Бразилии и Украины (см. табл. 2.2). Россия стала в данном рейтинге крепким середняком, получив высокую оценку своих информационных технологий налогового администрирования, а также простоты системы налогообложения.

Таблица 2.1

Рейтинг ведущих развитых стран и государств с развивающимися рынками по налоговым условиям ведения бизнеса (Paying Taxes Rank), 2012 г.¹⁴²

Место	Страна	Число налоговых платежей в году	Количество часов в году на ведение налоговой отчетности	Совокупные налоговые платежи, в% от прибыли
1	2	3	4	5
8	Канада	8	131	26,9
16	Великобритания	8	110	35,5

¹⁴¹ Составлено по: <http://www.worldwide-tax.com/>

¹⁴² Составлено: Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Washington, DC: World Bank Group, 2013. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>

Продолжение табл. 2.2

1	2	3	4	5
30	Южная Корея	10	207	29,8
32	ЮАР	9	200	33,3
34	Испания	8	167	38,7
48	Австралия	11	109	47,5
53	Франция	7	132	65,7
64	Россия	7	177	54,1
69	США	11	175	46,7
72	Германия	9	207	46,8
80	Турция	15	223	41,2
107	Мексика	6	337	52,5
114	Польша	18	286	43,8
122	Китай	7	338	63,7
127	Япония	14	330	50,0
131	Индонезия	51	259	34,5
131	Италия	15	269	68,3
152	Индия	33	243	61,8
156	Бразилия	9	2600	69,3
165	Украина	28	491	55,4

Следует отметить, что конкурентные позиции страны в процессе добросовестной налоговой конкуренции, включая ее текущие рейтинги по тем или иным показателям, могут быть сигналом для правительства и национальной налоговой администрации к необходимости тех или иных изменений в налоговой системе, нацеленных как на удержание занимаемого места, так и на его повышение в перспективе. Очевидно, что данный вывод следует брать на вооружение для корректировки национальной налоговой системы в сторону роста ее международной конкурентоспособности.

Вместе с тем, позициям ведущих стран мира, конкурирующим в налоговой сфере на основе добросовестных стратегий, нередко противостоят позиции другой группы участников международной налоговой конкуренции – различного рода налоговых гаваней – офшорных юрисдикций, допускающих существенные искажения конкурентных принципов.

Губительная налоговая конкуренция и необходимость ее предотвращения в современном мире. Ключевой характеристикой губительной налоговой конкуренции является то, что она ведется преимущественно нечестными методами, искажая равноправный характер соперничества национальных правительств в борьбе за привлечение капиталов и инвестиций в данную фискальную юрисдикцию. Юридические и физические лица – субъекты губительной налоговой конкуренции достаточно часто используют уклонение от уплаты налогов в международных масштабах, а потворствующие им государства (как правило, таковыми являются многие офшорные юрисдикции) игнорируют нормы и принципы налоговой этики и налоговой морали, принятые в ведущих развитых странах мира. По сути, именно методы губительной налоговой конкуренции широко используют многие офшорные юрисдикции в попытке привлечения зарубежных инвесторов на свою территорию, в том числе¹⁴³:

¹⁴³ Harmful Tax Competition. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

- невысокий эффективный уровень налогообложения, то есть размер эффективных налоговых ставок (в том числе налога на прибыль, ИПН, социальных и косвенных налогов) оказывается существенно ниже уровня, принятого в других странах, сопоставляемых с данной;
- особые налоговые привилегии, гарантируемые нерезидентам (при этом нерезиденты оказываются в более выигрышном положении по характеру предоставляемых им налоговых льгот в сравнении с резидентами);
- применение налоговых стимулов для видов деятельности, не имеющих заметного значения для экономики страны, использующей такие льготы и не влияющих на состояние ее национальной налоговой базы;
- гарантии налоговых привилегий даже в отсутствие реальной экономической деятельности в принимающей стране;
- особый порядок определения прибыли для компаний в составе транснациональной группы, который отличается от международных правил, включая рекомендации ОЭСР;
- отсутствие прозрачности финансовых операций.

Основными характерными чертами губительной налоговой конкуренции стали не столько низкие в сравнении с другими юрисдикциями налоговые ставки, сколько особо льготные режимы налогообложения нерезидентов по отношению к резидентам, а также нарушение требований прозрачности финансовых сделок и международных правил отчетности по доходам и операциям. Губительный характер налоговой конкуренции выражается также в искажении реальной картины движения капитала и инвестиций между странами, поскольку именно налоговые, а вовсе не коммерческие соображения стоят за многими подобными операциями, грубо нарушая при этом принцип нейтральности в налогообложении.

В итоге офшорные юрисдикции – налоговые гавани начинают играть изначально не свойственную им роль ведущих мировых экспортеров и импортеров капитала. Классическим примером такого рода является десятка крупнейших зарубежных инвесторов в российскую экономику, среди которых оказываются такие небольшие и малозначительные для мировой экономики страны – офшорные юрисдикции как Кипр, Люксембург или Британские Виргинские острова¹⁴⁴.

Очевидно, что подобная деятельность части субъектов международной налоговой конкуренции вынуждает ведущие страны мира противостоять губительной налоговой практике, воздействуя на соответствующую налоговую политику офшорных юрисдикций. Особенно результативными при этом оказываются меры, предпринимаемые по линии международных организаций, в особенности ОЭСР, играющей основную роль в координации налоговых политик.

Первый детальный отчет ОЭСР по губительной налоговой конкуренции в современном мире вышел в свет в 1998 г.¹⁴⁵. В нем, в частности, было уделено много внимания характеристике, так называемых, «губительных налоговых режимов», применяемых рядом юрисдикций (преимущественно офшорных) с целью получения недобросовестных преимуществ от налоговой конкуренции. Ключевыми критериями при выделении таких губительных налоговых режимов стало отсутствие прозрачности осуществляемых операций и недопущение обмена информацией с за-

¹⁴⁴ Об иностранных инвестициях в январе-сентябре 2012 года. URL: http://www.gks.ru/bgd/free/b04_01_12/IssWWW.exe/Stg/d04/257inv22.htm

¹⁴⁵ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>

интересованными государствами, включая информационный обмен по налоговым вопросам¹⁴⁶. Кроме того, в этом же отчете заметное место отводилось особой разновидностью губительных налоговых режимов – налоговым гаваням, поощряющим офшорные операции. В соответствии с подходом ОЭСР, именно офшорным юрисдикциям – налоговым гаваням была вменена в вину эскалация губительной налоговой конкуренции на исходе XX в.

Поскольку губительная налоговая конкуренция со стороны офшорных юрисдикций – налоговых гаваней в немалой степени поощряет уклонения от уплаты налогов, масштабы которых в современном мире, действительно, впечатляют, основной упор в борьбе с губительной налоговой практикой по линии межправительственных организаций был сделан на расширение информационного обмена между странами и ликвидацию отказывающихся сотрудничать в области обмена информацией (так называемых, некооперативных) офшорных юрисдикций – налоговых гаваней. В соответствии с данными *The Tax Justice Network* совокупные потери правительств всех стран мира от недопоступлений налогов вследствие предпринимательской и иной деятельности, носящей криминальный характер, в настоящее время составляют более 3,1 трлн. долл., что эквивалентно 5,1 % мирового ВВП или же 55 % совокупных национальных расходов на здравоохранение¹⁴⁷.

По линии ОЭСР был осуществлен первичный мониторинг и в 2000 г. составлен «черный список» из 35 некооперативных налоговых гаваней (см. рис. 2.5), которым было предложено в кратчайшие сроки пересмотреть подход к информационному взаимодействию с ведущими странами мира с целью предотвращения уклонений от уплаты налогов. Одновременно с этим в 2000 г. в рамках Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР был создан Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения, одной из главных задач которого стал обмен мнениями и поиск совместных решений заинтересованных стран (как являющихся членами ОЭСР, так и не входящими в эту организацию) в деле предотвращения губительной налоговой конкуренции со стороны некооперативных офшорных юрисдикций – налоговых гаваней¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD. P. 27 (Box II). URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>

¹⁴⁷ Tax Evasion Is Worth \$3.1 trillion a Year – over 5 % of Its GDP. URL: <http://taxjustice.blogspot.com/2011/11/tax-evasion-is-worth-31-trillion-year.html>.

¹⁴⁸ См.: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. URL: http://www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00.html

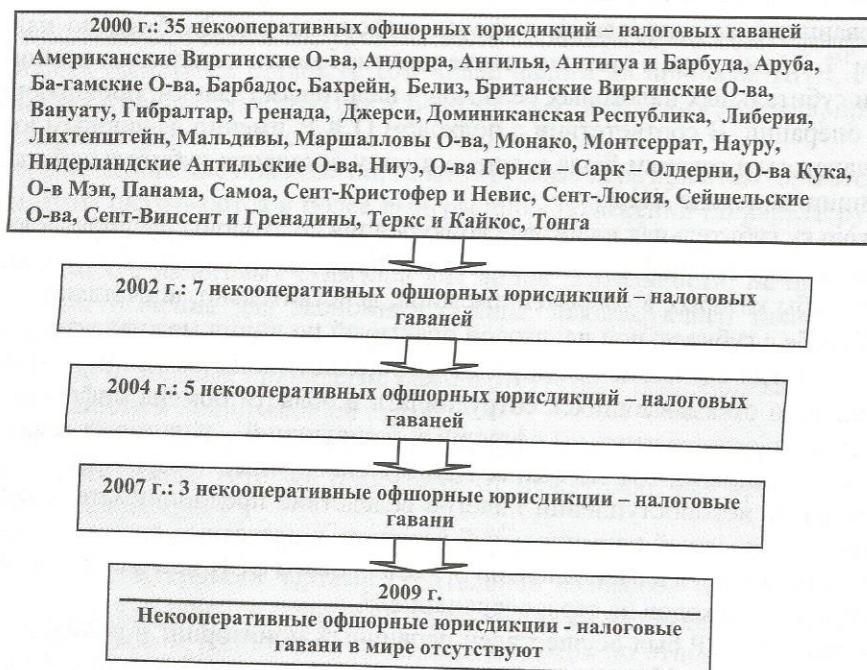


Рис. 2.5. Прогресс международного сотрудничества с офшорными юрисдикциями – налоговыми гаванями в области прозрачности и обмена информацией по налоговым вопросам¹⁴⁹

Меры, принятые ОЭСР для налаживания межгосударственного обмена информацией с офшорными юрисдикциями – налоговыми гаванями, оказались чрезвычайно эффективными. Уже к 2001 г. был отмечен существенный прогресс: все 35 стран изначально квалифицированных как «некооперативные налоговые гавани», потворствующие офшорным операциям с целью уклонения от уплаты налогов, включились в дискуссию в рамках Глобального форума и обязались в кратчайшие сроки ввести обмен информацией по налоговым вопросам с заинтересованными государствами¹⁵⁰. В 2002 г. некооперативных офшорных юрисдикций – налоговых гаваней в мире осталось семь, к 2004 г. их число сократилось до пяти, в 2007 г. в «черном списке» было только три страны, а в 2009 г. некооперативные офшорные юрисдикции – налоговые гавани в мире вообще перестали существовать (см. рис. 2.5). Таким образом, воздействие методов предотвращения губительной налоговой конкуренции, предпринятое по линии ОЭСР, на национальные налоговые системы офшорных юрисдикций – налоговых гаваней в сторону повышения их прозрачности и готовности к межгосударственному информационному взаимодействию в налоговой области оказалось весьма результативными.

¹⁴⁹ Составлено по: Towards Global Tax Cooperation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. P. 17. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>; List of Unco-operative Tax Havens. URL: http://www.oecd.org/document/57/0,3746,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html

¹⁵⁰ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf>

Резюме. Подводя итог, можно констатировать следующее:
во-первых, международная налоговая конкуренция стала неотъемлемой составляющей общих конкурентных процессов в современном глобальном мире;
во-вторых, в ходе добросовестной международной налоговой конкуренции страны вынуждены ориентироваться друг на друга в проводимой национальной налоговой политике, модифицируя свои налоговые системы в соответствии с передовыми тенденциями в области налоговых теорий и практики;
в-третьих, губительная налоговая конкуренция в настоящее время достаточно жестко регулируется на межгосударственном уровне, что уже вынудило все без исключения юрисдикции – налоговые гавани трансформировать свои налоговые системы, применяя общепринятые международные стандарты прозрачности и обмена информацией по фискальным вопросам.

2.2. Влияние международной налоговой конкуренции на реформирование налоговых систем: модели и результаты

Миротворец кормит крокодила в надежде на то, что крокодил съест его последним.

Уинстон Черчилль

Формирование национальной налоговой системы, определение целей и направлений налоговой политики практически любой страны в современном мире происходит в условиях глобализации налоговых процессов, которая проявляется, прежде всего, в международной налоговой конкуренции. Повышение мобильности базовых экономических ресурсов – труда и капитала – актуализировало такой вид конкуренции между странами за привлечение этих ресурсов, как конкуренция налоговых институтов. Ее влияние на международные финансовые потоки и перераспределение труда и капитала является столь же значительным, сколь и неоднозначным. Обострение этой борьбы и ее противоречивых последствий инициировало попытки ограничения налоговой конкуренции и обоснования некоторых общих подходов к разработке согласованной налоговой политики, прежде всего, в странах Евросоюза.

Ограничение налоговой конкуренции в Евросоюзе. Началом целенаправленного ограничения налоговой конкуренции можно считать принятие в 1997 г. в рамках Евросоюза Кодекса поведения¹⁵¹, который содержит рекомендации по формированию налоговой политики относительно бизнеса. Принимая этот документ к исполнению (он не носит обязательного характера), страны соглашались предпринять меры по:

- устранению имеющихся в их законодательстве налоговых положений, которые попадают под определение вредной конкуренции («rollback»);
- воздерживаться от предложения подобных налоговых мер в будущем («standstill»).

С точки зрения этих критериев Комиссией по разработке Кодекса поведения было идентифицировано 66 налоговых мер с признаками вредной конкуренции (40 в стра-

¹⁵¹ Conclusions of the Council of Economics and Finance Ministers (ECOFIN) of 1 December 1997 // Official Journal of the European Communities. 6/1/98. P. 2–6.

Научное издание

Национальный университет
Государственной налоговой службы Украины
Научно-исследовательский институт
финансового права

*Майбуров Игорь Анатольевич
Иванов Юрий Борисович
Тарангул Людмила Леонидовна*

Экономика налоговых реформ

Монография

Под редакцией

Майбурова И. А., Иванова Ю. Б., Тарангул Л. Л.

Ответственный за выпуск
Компьютерная верстка
Обложка

А. В. Диордийчук
Д. Н. Алексеев
Д. Н. Алексеев

Сдано в печать 30.05.2013 Формат 70x100 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman».
Печать офсетная.

Уч.-изд. лист 29,08. Усл.-печ. лист 34.6
Тираж 2000 экз. Зак. 13-449.

Издательство «Алерта»

04210, г. Киев, а/я 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свидетельство субъекта издательского дела ДК № 788 от 29.01.2002 г.

Віддруковано ПАТ «ВШОЛ». 03151, Київ, вул. Волинська, 60
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
серія ДК № 4404 від 31.08.2012 р.