



УДК 339.972

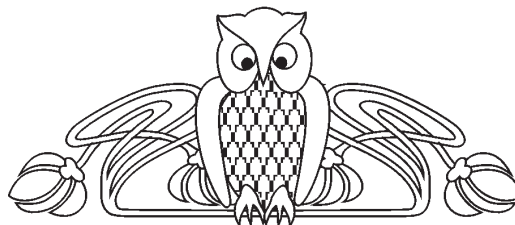
## К ВОПРОСУ О НЕОБХОДИМОСТИ И НАПРАВЛЕНИЯХ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ И ДОХОДОВ В ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ

### М. С. Жверанцева

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и налогообложения,  
Поволжский институт управления им. П. А. Столыпина –  
филиал РАНХиГС при Президенте РФ, Саратов  
E-mail: zhverantseva@yandex.ru

### Э. Р. Каримова

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и налогообложения,  
Поволжский институт управления им. П. А. Столыпина –  
филиал РАНХиГС при Президенте РФ, Саратов  
E-mail: karimova\_pags@mail.ru



**Введение.** Одной из приоритетных задач вновь созданного Евразийского экономического союза (ЕАЭС) является проведение согласованной налоговой политики стран-участниц, предполагающее создание единого рынка товаров, услуг, капитала и рабочей силы. Научный подход к решению указанной задачи предполагает разработку направлений корректировки и упорядочения нормативно-правовых актов в области налогового законодательства, унификации методов и форм налогового планирования и прогнозирования. В первую очередь, в рамках формирования Евразийского экономического союза предполагается унифицировать подходы к налогообложению прибыли и доходов налоговых резидентов государств-членов ЕАЭС. В статье рассмотрены некоторые направления гармонизации прямых налогов в Евразийском экономическом союзе. **Теоретический анализ.** В исследовании проведен анализ налога на прибыль организаций и подоходного налога с физических лиц в государствах-членах ЕАЭС, который выявил значительные отличия качественных и количественных характеристик существенных элементов налогообложения. **Результаты.** Результатом проведенного в статье анализа стала выработка комплекса рекомендаций по унификации порядка налогообложения прибыли и доходов юридических и физических лиц в Евразийском экономическом союзе.

**Ключевые слова:** ЕАЭС, экономическая интеграция, гармонизация налоговых систем, прямое налогообложение, налог на прибыль организаций, подоходный налог.

### Введение

Современные условия функционирования мировой экономики стимулируют государства к поиску мер, которые могли бы остановить замедление темпов роста национальных экономик и создать импульс, обеспечивающий их развитие. Одна из тенденций – региональная экономическая интеграция, зарекомендовавшая себя в мировой практике как эффективная модель стратегического развития.

29 мая 2014 г. между Казахстаном, Россией и Беларусью подписан Договор о создании

Евразийского экономического союза (ЕАЭС). В самой ближайшей перспективе к Союзу примкнет Республика Армения. Намерение присоединиться к интеграционному объединению в 2015 г. высказали также Киргизия и Таджикистан. Одним из важнейших условий развития интеграционных процессов ЕАЭС является проведение согласованной налоговой политики стран-участниц, предполагающее создание единого рынка товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

Поскольку в основе налоговой политики ЕАЭС лежит образование единого налогового пространства, приоритетными задачами становятся сближение норм налогового законодательства и механизмов налогового администрирования. Научный подход к решению указанных задач предполагает разработку направлений корректировки и упорядочения нормативно-правовых актов в области налогового законодательства, унификации методов и форм налогового планирования и прогнозирования.

В рамках формирования Евразийского экономического союза предполагается унифицировать подходы к налогообложению прибыли и доходов налоговых резидентов государств-членов ЕАЭС.

### Теоретический анализ

Прямые налоги – на доходы и прибыль физических лиц и организаций – не имеют непосредственного влияния на налоговые поступления в соседних государствах. Проблема состоит в том, что неравномерный уровень налогового бремени создает препятствия для привлечения инвестиционных средств в экономику стран-участниц экономических интеграционных объединений. Поэтому существенные



элементы прямых налогов подлежат гармонизации в целях исключения потерь бюджетов и уклонения от налогообложения отдельных категорий хозяйствующих субъектов при действии договоров по избежанию двойного налогообложения [1].

Анализ систем налогообложения прибыли организаций в государствах-членах ЕАЭС выявил значительные расхождения в трактовке понятий «объект налогообложения» и «налогоплательщик», существенные различия в уровне применяемых ставок, порядке исчисления и сроках уплаты авансовых платежей и окончательной суммы налога.

Так, плательщиками налога на прибыль в Республике Беларусь признаются организации, в Казахстане – юридические лица, являющиеся резидентами Республики Казахстан, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан. Деление налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов используется также при налогообложении прибыли в Республике Армения. Налоговое законодательство Кыргызской Республики к плательщикам налога на прибыль относит отечественные организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике, индивидуальных предпринимателей, а также налоговых агентов, выплачивающих иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не связанный с постоянным учреждением в Кыргызской Республике. Плательщиками налога на прибыль в Республике Таджикистан являются юридические лица, Плательщиками налога на прибыль организаций в Российской Федерации признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и(или) получающие доходы от источников в РФ.

В целях унификации подходов к определению налогоплательщиков налога на прибыль организаций целесообразно использовать подход Республики Казахстан, подразделяя налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов, тем более что такой подход используется в большинстве рассматриваемых налоговых систем при определении плательщиков подоходного налога. А вот отнесение к налогоплательщикам в Кыргызской Республике налоговых агентов является изначально некорректным, так как налоговые агенты несут обязанность лишь по исчислению, удержанию и перечислению налога

в соответствующий бюджет, по своей сути не являясь налогоплательщиками.

Объектом налогообложения в Республике Беларусь являются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисляемые организациями Беларуси. В Республике Казахстан налог на прибыль организаций носит название «корпоративный подоходный налог». В качестве объекта налогообложения здесь выступают налогооблагаемый доход, доход, облагаемый у источника выплаты, а также чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение. В качестве объекта налогообложения налогом на прибыль Налоговым кодексом Кыргызской Республики определена экономическая деятельность, в результате которой получен доход. Объектом налогообложения в Республике Армения признается облагаемая прибыль, представляющая собой положительную разницу между валовым доходом налогоплательщика и вычетами. В Таджикистане и Российской Федерации используются схожие подходы к определению объекта налогообложения по налогу на прибыль – для организаций-резидентов это доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотренных законодательством, а для нерезидентов – это доходы, полученные от источников на территории государства. Такой подход наиболее характерен для общемировой практики, поэтому целесообразен для использования в странах-участницах ЕАЭС в целях гармонизации налоговых систем внутри данного экономического сообщества.

Уровень ставок по налогу на прибыль характеризуется значительной степенью дифференциации. Так, в Республике Беларусь основная ставка составляет 18%, дивиденды облагаются по ставке 12%, в Казахстане основная ставка 20%, но действуют пониженные ставки для сельхозтоваропроизводителей в размере 10%, в Кыргызстане основная ставка составляет 10%, в России – 20%, по дивидендам – 9 и 15%, в Армении – 20%. В Таджикистане более сложная система ставок, которая зависит от вида деятельности организаций. Для организаций, осуществляющих деятельность по производству товаров, ставка установлена в размере 15%, но не менее 1% валового дохода, для других видов деятельности – 25%, но не менее 1% валового дохода. Проведенный анализ показал, что в последние годы ставки налога на прибыль организаций имеют тенденцию к снижению. Было бы оправданным принять меры по снижению уровня дифференциации ставок налога на прибыль организации, но такое выравнивание должно иметь поступательный характер, чтобы не нанести



ущерба бюджетам рассматриваемых государств. Ставка в 10% является неоправданно низкой – ниже уровня налогообложения доходов граждан, что допустимо лишь в условиях глобального экономического кризиса. Поэтому предлагается постепенное повышение ставок налога на прибыль в Кыргызстане до уровня не менее 18%, а впоследствии и 20% и установление единой (основной) налоговой ставки в размере 20% во всех государствах-членах ЕАЭС.

Достаточно специфические особенности имеются в порядке исчисления авансовых платежей в каждой из рассматриваемых налоговых систем. Гармонизацию налоговых законодательств целесообразно сопровождать процессом упрощения налоговых процедур. В связи с этим предлагается установление единого порядка исчисления авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли.

Целесообразно также установить единый налоговый период по налогу на прибыль организаций в виде календарного года, а отчетными периодами признать квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Сроки уплаты определить не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а сроки авансовых платежей – не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Данные изменения не потребуют больших затрат, но будут способствовать как унификации систем налогообложения прибыли организаций в рассматриваемых государствах, так и упрощению процедур налогового администрирования при внешнеторговых операциях.

Касательно налогообложения доходов физических лиц наибольшие расхождения в рассматриваемых налоговых системах отмечены в определениях статуса налогоплательщиков, объектов налогообложения, шкалы налоговых ставок и перечне вычетов из налогооблагаемой базы по подоходному налогу. Совершенствование системы подоходного налогообложения в странах-участницах ЕАЭС должно отвечать двум целям:

- гармонизации и унификации принципов взимания подоходного налога;
- повышению социальной справедливости налогообложения доходов физических лиц.

В налоговых системах рассматриваемых государств принято деление налогоплательщиков подоходного налога на резидентов и нерезидентов. Различия наблюдаются лишь в определении статуса резидентов. Как правило, для получения статуса налогового резидента физическому лицу необходимо находиться на территории государства не менее 183 календарных дней в течение календарного года (в Республике Беларусь) либо

в течение 12 следующих подряд месяцев (в РФ, в Казахстане и Республике Таджикистан). Кроме того, при определении статуса налогоплательщика в Кыргызстане имеет значение, является ли физическое лицо гражданином Кыргызской Республики или нет. А в Республике Казахстан, помимо количества дней проживания в государстве, показателем, влияющим на статус налогоплательщика, является факт нахождения в Казахстане центра жизненных интересов (при наличии гражданства, семьи или родственников, проживающих в РК, и недвижимого имущества в Казахстане). Аналогичный подход к определению статуса налогового резидента применяется также в Республике Армения.

В целях унификации принципов налогообложения доходов физических лиц в странах-участницах ЕАЭС, а также в целях устранения двойного международного налогообложения необходимо единый подход к определению статуса резидента в каждом из государств. На основе опыта стран Евросоюза целесообразно применить следующей формулировки, определяющей статус резидента: «налоговым резидентом признается лицо, фактически находящееся на территории государства не менее 183 календарных дней в последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде».

Кроме того, налоговое законодательство Кыргызской Республики относит к плательщикам подоходного налога налоговых агентов, осуществляющих выплаты физическим лицам. Целесообразно исключение данной нормы из Налогового кодекса Кыргызстана в связи с противоречиями, возникающими при ее использовании, о которых уже было упомянуто выше, при рассмотрении налога на прибыль организации.

Сравнительный анализ выявил серьезные расхождения в формулировке объектов налогообложения по подоходному налогу с граждан в рассматриваемых государствах. Так, в налоговых системах Республики Беларусь, России, Кыргызстана, Армении и Таджикистана объектом налогообложения для резидентов являются доходы, полученные как на территории государства, так и за его пределами, а для нерезидентов – только доходы, полученные от источников в государстве. В налоговой системе Казахстана используется принципиально иной подход – там объекты налогообложения подразделяются на доходы, полученные у источника дохода, и доходы, полученные не у источника дохода. Наиболее рациональным способом унификации налоговых законодательств в этой области является приведение нормы Налогового



кодекса Республики Казахстан, регулирующей объекты налогообложения подоходным налогом, в соответствие с подходом, используемым в остальных странах-участницах ЕАЭС.

Что касается порядка определения налоговой базы по подоходному налогу, следует отметить достаточное единообразие в подходах, используемых в рассматриваемых налоговых системах. Однако в системе подоходного налогообложения Республики Беларусь отсутствует понятие материальной выгоды, что может создать возможности для уклонения от уплаты налога. В связи с этим целесообразно дополнить гл. 16 Налогового кодекса Республики Беларусь нормой, регламентирующей уплату подоходного налога при возникновении материальной выгоды.

Одной из наиболее значимых проблем в области налогообложения доходов физических лиц в странах-участницах ЕАЭС является система налоговых ставок. Все рассматриваемые государства, за исключением Таджикистана и Армении, используют плоскую шкалу налогообложения доходов и отдельные ставки по доходам в виде дивидендов. Данный подход абсолютно противоречит практике налогообложения доходов граждан развитых зарубежных стран и принципу справедливости налогообложения. В связи с этим предлагается внедрение в налоговые системы рассматриваемых государств прогрессивной шкалы налогообложения для доходов от трудовой деятельности, а также установление единой ставки налога для доходов, облагаемых в виде дивидендов.

Для разработки прогрессивной системы ставок по подоходному налогу необходимо использование единообразного показателя, характеризующего уровень доходов граждан государства. Представляется возможным применение для определения ступеней налогооблагаемого дохода показателя прожиточного минимума государства.

Основопологающим условием при установлении шкалы должно стать привлечение к уплате налога платежеспособных физических лиц, что предполагает освобождение от уплаты налога доходов, не превышающих прожиточного минимума. Поэтому нижней границей налогообложения следует считать уровень дохода, соответствующий бюджету прожиточного минимума семьи, представляющего собой произведение прожиточного минимума на 12 месяцев [2].

В связи с вышесказанным возможно предложить в странах-участницах ЕАЭС рассмотреть шкалу налогообложения доходов физических лиц, связанных с выполнением ими трудовых обязанностей (таблица).

**Предлагаемая шкала ставок налога на доходы физических лиц по группе доходов от трудовой деятельности**

Годовой доход	Ставки подоходного налога, %
До 12 ПМ	0
Свыше 12 до 40 ПМ	12
Свыше 40 до 120 ПМ	15
Свыше 120 до 280 ПМ	20
Свыше 280 ПМ	30

Следующим этапом в реформировании налога на доходы физических лиц может стать переход к налогообложению совместного дохода при использовании механизма семейного налогообложения.

Положительной стороной от использовании подобной системы, помимо повышения социальной направленности подоходного налога, является отпадание необходимости унификации системы стандартных вычетов в рассматриваемых налоговых системах.

Единую налоговую ставку по доходам в виде дивидендов в странах-участницах ЕАЭС предлагается установить на уровне 10%.

В связи с разделением доходов на доходы от трудовой деятельности и иные доходы целесообразно установление двух видов налоговых периодов соответственно – для налога на доходы от трудовой деятельности в виде календарного месяца, для иных доходов в виде календарного года.

**Результаты**

В целях совершенствования налогообложения прибыли организаций предлагается осуществить следующие мероприятия:

– определить в качестве налогоплательщиков юридических лиц, являющихся резидентами государства, а также юридических лиц-нерезидентов, осуществляющих деятельность в государстве через постоянное учреждение или получающих доходы из источников в государстве;

– объектом налогообложения по налогу на прибыль признать для организаций-резидентов доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотренных законодательством, а для нерезидентов – доходы, полученные от источников на территории государства;

– установить единую налоговую ставку по налогу на прибыль организаций в размере 20% во всех государствах-членах ЕАЭС;

– установить единый порядок исчисления авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли;





– признать налоговым периодом по налогу на прибыль организаций календарный год, а отчетными периодами – квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года;

– сроки уплаты по налогу на прибыль определить не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а сроки авансовых платежей – не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В рамках совершенствования системы подоходного налогообложения физических лиц в Евразийском экономическом союзе предлагается внесение следующих значимых изменений в налоговые законодательства рассматриваемых государств:

– определение статуса налогового резидента государства как лица, фактически находящегося на территории государства не менее 183 календарных дней в последовательном 12-месячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде;

– признание объектом налогообложения для резидентов доходов, полученных как на территории государства, так и за его пределами, а для нерезидентов – доходов, полученные от источников в данном государстве;

– дополнение гл. 16 Налогового кодекса Республики Беларусь нормой, регламентирующей

уплату подоходного налога при возникновении материальной выгоды;

– использование прогрессивной шкалы налогообложения для доходов от трудовой деятельности;

– внедрение механизма семейного налогообложения;

– установление единой ставки налога по доходам, полученным в виде дивидендов, на уровне 10%;

– установление двух видов налоговых периодов соответственно – для налога на доходы от трудовой деятельности в виде календарного месяца, для иных доходов в виде календарного года.

### Список литературы

1. Бобоев М. Р., Наумчев Д. В. Государства-участники Евразийского союза : анализ систем налогообложения // *Аудиторские ведомости*. 2001. № 3. С. 72–77.
2. Жверанцева М. С. Развитие социально-трудовых отношений на основе механизма трансформации элементов налога на доходы физических лиц // *Современные исследования социальных проблем (электронный журнал)*. Красноярск : Научно-инновационный центр, 2011. № 4. 0421100132. URL: <http://sisp.nkras.ru/issues/2011/4/zhverantseva.pdf> (дата обращения: 05.09.2014).

### About the Necessity and Ways of Harmonization of Taxation of Profits and Income in the Eurasian Economic Union

#### M. S. Zhverantseva

Stolypin Volga Region Institute of Administration of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, 23/25, Sobornaya str., Saratov, 410031, Russia  
E-mail: zhverantseva@yandex.ru

#### E. R. Karimova

Stolypin Volga Region Institute of Administration of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, 23/25, Sobornaya str., Saratov, 410031, Russia  
E-mail: karimova\_pags@mail.ru

**Introduction.** One of the priority tasks of the newly established Eurasian economic Union (EEU) is conducting a coordinated fiscal policies of member countries, involving the creation of a single market of goods, services, capital and labour. A scientific approach to solving this problem involves the development directions of adjustment and streamlining of regulatory legal acts in the field of tax law, unification of methods and forms of tax planning and forecasting. Primarily within the formation of the Eurasian Economic Union it is expected to unify the approaches to the taxation of profits and income of tax residents of member States of the EEU. The article discusses some of the areas of harmonization of direct taxes in the Eurasian economic Union. **Theoretical analysis.** The study analyzes the corporate profit tax and income tax on individuals in the Member States of the EEU, which revealed significant differences between qualitative and quantitative characteristics of the essential elements of taxation. **Results.** The result of the analysis carried out in the article was the development of a set of recommendations for the unification the procedure of taxation of income and profits of businesses and individuals in the Eurasian Economic Union.

**Key words:** EEU, economic integration, harmonization of tax systems, direct taxation, tax on profits, income tax.

### References

1. Boboev M. R., Naumchev D. V. Gosudarstva-uchastniki Evroaziatskogo sojuza: analiz sistem nalogooblozhenija

[States members of the Eurasian Union: analysis of the tax systems]. *Auditorskie vedomosti* [Audit statements], 2001, no. 3, pp. 72–77.

2. Zhveranceva M. S. Razvitie social'no-trudovyh otno-



shenij na osnove mehanizma transformacii jelementov naloga na dohody fizicheskikh lic (The development of social and labor relations on the basis of the mechanism of transformation of the elements of individual income tax). *Sovremennye issledovanija social'nyh problem* (jelek-

tronnyj zhurnal). Krasnojarsk, Nauchno-innovacionnyj centr (Modern studies of social problems (e-zine). Krasnoyarsk, Research and Innovation Center), 2011, no. 4. Available at: <http://sisp.nkras.ru/issues/2011/4/zhverantseva.pdf> (accessed 5 September 2014).