

Шмелев Юрий Дмитриевич
 д-р экон. наук, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»,
 г. Москва
e-mail: innm@list.ru

ГАРМОНИЗАЦИЯ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В СТРАНАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

Аннотация. Проанализированы тенденция развития и состояние действующих систем подоходного налогообложения в мире и странах Евразийского экономического союза. Выявлены их сходства и различия. Рассмотрена проблема гармонизации законодательства подоходного обложения доходов физических лиц. Проведена оценка справедливости и эффективности действующих систем подоходного налогообложения в странах Евразийского экономического союза. Предложена концепция гармонизации, позволяющая не только унифицировать законодательства стран Евразийского экономического союза, но и обеспечить повышение эффективности и справедливости системы подоходного налогообложения физических лиц.

Ключевые слова: гармонизация, эффективность, справедливость, обложение семьи, прогрессивное обложение.

Shmelev Yurii
 Doctor of Economic Sciences, State
 University of Management, Moscow
e-mail: innm@list.ru

HARMONIZATION OF INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS IN THE EURASIAN ECONOMIC UNION COUNTRIES

Abstract. The development trends and the state of income tax systems in the world and the countries of the Eurasian Economic Union have been analyzed. Their similarities and differences have been revealed. The problem of harmonization of the legislation of income taxation of individuals has been considered. The assessment of justice and efficiency of the existing systems of income taxation in the countries of the Eurasian Economic Union has been carried out. The concept of harmonization has been proposed, which allows not only to unify the laws of the Eurasian Economic Union countries, but also to ensure an increase of the efficiency and fairness of the system of income taxation of individuals.

Keywords: harmonization, efficiency, justice, family taxation, progressive taxation.

За время, прошедшее с момента распада СССР, законодательства стран участников Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), в том числе в сфере подоходного налогообложения физических лиц, существенно разошлись. Эти различия мешают процессу интеграции экономик союзных государств и созданию единого экономического пространства союза. Таким образом, задача гармонизации и унификации способов налогового регулирования является одной из самых важных, а исследования в этой сфере представляются очень актуальными.

Целью настоящего исследования является анализ действующего в странах ЕАЭС законодательства по подоходному налогообложению физических лиц и практики его применения, разработка направлений гармонизации и совершенствования системы налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации (далее – РФ) и странах ЕАЭС.

Для достижения указанной цели были решены следующие задачи:

- проанализирована тенденция развития и состояние действующих систем подоходного налогообложения в мире и странах ЕАЭС, выявлено их сходство и различия, проведена оценка проблем гармонизации;
- сделана оценка справедливости и эффективности действующих систем подоходного налогообложения в странах ЕАЭС;
- сформулирована концепция гармонизации системы подоходного налогообложения в ЕАЭС и определены направления дальнейших исследований.

© Шмелев Ю.Д., 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2019. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



Взаимоотношения между государствами ЕАЭС в сфере налогообложения регулируются Договором о Евразийском союзе от 29.05.2014 г., протоколами, многосторонними соглашениями и другими документами [1; 2; 3]. Под налоговой гармонизацией понимают процесс систематизации и унификации, координации налоговых систем и налоговой политики страны, входящих в международные группировки и объединения [7, с. 223]. Несмотря на большое число нормативно-правовых актов и научных работ по вопросам гармонизации, необходимо отметить, что в настоящее время отсутствуют единые, согласованные концепции и методы решения проблемы гармонизации как налогового регулирования в целом, так и в части налогообложения доходов физических лиц в частности [2; 3; 5; 6; 7]. В настоящее время процесс гармонизации налогообложения (в том числе подоходного) находится на начальном этапе.

В соответствии с Положением о Консультационном комитете по налоговой политике и администрированию унификация налогообложения государств-членов ЕАЭС должна быть направлена на формирование единых подходов в проведении налоговой политики стран-участниц по согласованным направлениям, гармонизации налогового законодательства, совершенствования нормативно-правовой базы ЕАЭС по налогообложению [3]. Опыт Европейского Союза (далее – ЕС) свидетельствует о трудностях формирования унифицированной налоговой политики и налоговой системы вследствие особенностей национальных экономик, интересов и приоритетов экономической политики государств-участников.

Анализ состояния и тенденций развития подоходного налогообложения физических лиц в развитых странах и странах ЕАЭС. Подоходный налог с физических лиц занимает важное место в национальных бюджетно-налоговых системах всех стран мира. В общей системе доходов государства подоходный налог входит в группу бюджетообразующих налогов. В таблице 1 приведены данные по его доле в валовом внутреннем продукте (далее – ВВП), вкладу налога в общие налоговые поступления ряда развитых стран ЕС и государств-членов ЕАЭС в 2016 г. В среднем по странам ЕС подоходный налог в 2017 г. составлял 24, 0 % всех обязательных платежей, а его средняя доля в ВВП – 9,9 % [4]. В Российской Федерации доля подоходного налога в ВВП в 2017 г. составляла около 4 % ВВП, а вклад в консолидированный бюджет – 10,2 %.

Таблица 1

Доля подоходного налога в общих налоговых поступлениях в странах ЕС и ЕАЭС в 2016 г., %

	Страны с прогрессивной шкалой налогообложения							Страны с пропорциональной шкалой налогообложения				Страны ЕАЭС				
	Дания	Франция	Германия	Ирландия	Великобритания	Финляндия	Швеция	Словения	Чехия	Словакия	Эстония	Армения	Белоруссия	Казахстан	Кыргызстан	РФ
Ставка, %	55,8	50,3	47,5	48,0	45,0	51,6	57,0	19,0	22,0	15,0	20,0	36,0	13,0	10,0	10,0	13,0
Доля в ВВП,%	25,3	8,5	9,8	7,1	8,7	13,3	10,9	5,1	3,6	3,1	5,8	6,0	4,1	1,4	2,1	3,5
Доля в налоговых доходах, %	55,1	18,9	26,5	30,5	26,8	30,2	25,2	14,0	10,7	9,7	17,2	26,9	14,6	4,3	3,6	10,6

Источники: [4; 9]

Вклад налога на доходы физических лиц в доходы бюджетов стран ЕАЭС существенно различается (от 4 % в Казахстане и Кыргызстане до 26,9 % в Армении). Это различие объясняют как особенностями структуры ВВП и социально-экономического развития государства, так и различиями в налоговой политике

и законодательстве в рассматриваемой сфере. Например, в Армении, в отличие от других стран ЕАЭС, используется прогрессивная шкала обложения. В среднем по странам ЕАЭС вклад подоходного налога в 2017 г. составлял 3,44 % ВВП.

Практически во всех странах мира, за исключением России, ряда стран бывшего СССР и стран Совета экономической взаимопомощи подоходный налог взимается по прогрессивной шкале. В ряде государств подоходные налоги взимаются еще и на региональном, и местном уровнях (США, Япония, Швейцария, Швеция, Дания и др.). Максимальные ставки прогрессивной шкалы составляют в настоящее время 55,6 % в Швеции, 55,8 в Дании, 47,5 % в Германии, 45 % в Великобритании, 39,6 % в США. Максимальная ставка в среднем по ЕС составляла в 2016 г. 36,9 %, по 96 странам мира – 29,4 % [4]. Общей тенденцией развития подоходного налогообложения физических лиц является уменьшение максимальных ставок и сокращение числа ставок в шкале. Важнейшим элементом, характеризующим справедливость налогообложения, является минимальный доход, освобождаемый из-под налогообложения. Его величина зависит от многих факторов, в первую очередь, социально-экономической политики и от уровня развития государства. В ряде развитых стран (Германия, Швеция, Великобритания) необлагаемый минимум установлен на уровне прожиточного минимума, который ежегодно индексируется в соответствии с инфляцией.

Величина этого минимума (в годовом исчислении) различна и составляет в 2017 г.: в Германии – 8 652 евро, Франции – 9 700 евро, Великобритании – 9 440 фунтов стерлингов, США – 6 100 долл. При высоких максимальных ставках подоходного налога фактическая ставка, по которой взимается подоходный налог, существенно снижается для лиц с низкими и средними доходами. Так, в Германии при максимальной ставке 45 % фактически при доходах до 100 тыс. долл. средняя ставка составляет 26,3 %. Во Франции при максимальной ставке 45 %, средняя ставка равна 20 % [4].

На формирование налогового законодательства в государствах ЕАЭС оказывали влияние различные факторы: рекомендации Международного валютного фонда, Всемирного банка, опыт развитых стран, национальные традиции и т. п. Несомненно, на его становление большое влияние оказывал опыт налоговых реформ в РФ, в том числе в сфере подоходного налогообложения физических лиц, а также нормативно-правовые акты, принимаемые странами СНГ и ЕАЭС в целях гармонизации налогового законодательства [1; 2; 3]. Вслед за РФ практически все страны ЕАЭС перешли на шедулярное построение налога и пропорциональную шкалу с достаточно низкой ставкой (10-13 %).

Система подоходного налогообложения физических лиц в государствах-членах ЕАЭС содержит ряд общих (близких) элементов, например: в четырех из пяти стран ЕАЭС используется шедулярное построение налога и пропорциональные ставки. Объект и налоговая база определены достаточно похожими способами, в четырех из пяти стран при определении налоговой базы используются понятия налоговых вычетов, близки способы и порядок уплаты налога и др.

В таблице 2 представлены важнейшие характеристики систем подоходного налогообложения физических лиц, действующих в настоящее время в странах ЕАЭС.

Таблица 2

Характеристики подоходного налогообложения физических лиц в странах ЕАЭС

Параметры	Страна				
	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

Параметры	Страна				
	Армения	Беларусь	Казахстан	Кыргызстан	Россия
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
Шкала	Прогрессивная	Пропорциональная	Пропорциональная	Пропорциональная	Пропорциональная
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: [5]

Вместе с тем законодательства разных стран ЕАЭС имеют существенные различия, например, в определение понятия резидента и нерезидента, и в механизмах их обложения. В Армении нерезиденты облагаются по пониженным ставкам (5-15 %), в то время как в других странах ЕАЭС – по повышенным (15-30 %). В странах ЕАЭС используются принципиально различные системы налогообложения: пропорциональные в 4 странах (Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, РФ) и прогрессивная в одной стране (Армения). Имеют место различные подходы к форме вычетов и их величин и др.

Все это требует серьезной работы по гармонизации налогового законодательства в части подоходного обложения физических лиц.

Оценка эффективности и справедливости подоходного налогообложения физических лиц в странах ЕАЭС. Эффективность налога на доходы физических лиц в странах ЕАЭС, оцениваемая через долю поступлений по НДФЛ в общих доходах бюджета государствах [8], существенно ниже, чем в странах ЕС. В странах ЕАЭС доля НДФЛ в доходах государства составляет в среднем около 3,4 % ВВП. Вклад подоходного налога в доходы бюджетов стран ЕС в 2017 г. составляет около 11 % ВВП. Это объясняется тем, что в большинстве стран ЕС используется общеподоходная система налогообложения с прогрессивной шкалой, с максимальными ставками до 55-57 % (Дания, Португалия, Швеция). При этом действует достаточно эффективная система противодействия уклонению от уплаты данного налога. С учетом этого критерия системы подоходного налогообложения физических лиц в странах ЕАЭС оценивают как недостаточно эффективные [4; 8].

Под справедливостью в налогообложении доходов физических лиц в настоящее время понимают налогообложение, основывающееся на единых для всех правилах налогообложения и приводящее к снижению за счет налогообложения степени неравенства по уровню доходов [4; 9]. Анализ распределения населения стран ЕАЭС по уровню доходов свидетельствует о чрезвычайно высоком уровне неравенства, причем это неравенство неуклонно возрастало с момента распада СССР и начала реформ в бывших республиках СССР [10]. Используемая в большинстве стран ЕАЭС пропорциональная система обложения не способствует устранению избыточного неравенства, а наоборот дает возможность наиболее обеспеченным слоям населения скрывать доходы. В таблице 3 приведены показатели, характеризующие неравенство физических лиц в получаемых доходах в странах ЕАЭС [4; 5; 9].

Характеристики стран ЕАЭС по показателям неравенства распределения доходов между физическими лицами в 2015 г.

Показатель	Российская Федерация	Казахстан	Белоруссия	Армения	Киргизия	Для сравнения: развитые страны Европы
Квинтильный коэффициент дохода	8,9	3,7	3,9	4,7	3,7	4,6-6,6
Индекс Пальма	2,3 %	0,9 %	1,0 %	1,2%	1,0 %	1-1,5 %
Индекс Джини	41,2 %	26,3 %	27,2 %	31,5 %	26,8 %	20-33 %
Коэффициент фондов	15,6	7.4	4,5	15.7	7.4	4-8

Составлено автором по материалам [4; 5; 9]

Коэффициент фондов в странах ЕАЭС в 2016 г. составлял в среднем 13,5 (от 4,5 в Беларуси до 15,7 в Армении). Для сравнения в странах ЕС этот коэффициент оценивается на уровне 6. Индекс Джини в ЕАЭС составляет в среднем 30,7 % (для сравнения в ЕС 26,5 %) [4]. Переход на пропорциональную систему налогообложения способствовал расслоению населения по уровню доходов вследствие исключения из подоходного налогообложения перераспределительного механизма [9].

Таким образом, применяемая в странах ЕАЭС система налогообложения доходов физических лиц при существенном различии законодательства, по нашему мнению, является недостаточно эффективной и крайне несправедливой [4; 8].

Концепция гармонизации законодательства по подоходному налогообложению физических лиц в странах ЕАЭС. На основании проведенного анализа предлагается следующая концепция гармонизации законодательства по подоходному налогообложению физических лиц в странах ЕАЭС:

1) с учетом различий законодательств разных стран ЕАЭС, их недостаточной эффективности и справедливости предлагается при проведении гармонизации отказаться от попыток сведения законодательства различных стран к некоторой средней модели, учитывающей общие элементы. Предлагаем основывать гармонизацию на принципиально новой модели, которая бы не только гармонизировала и унифицировала законодательство, но и позволяла принципиально повысить эффективность и справедливость системы подоходного налогообложения;

2) основой гармонизации должен быть переход к общеподоходной прогрессивной системе налогообложения с многоступенчатой шкалой и разветвленной системой стандартных и нестандартных вычетов;

3) новая система налогообложения должна определить единые правила определения резидентов и нерезидентов, единый порядок обложения их доходов во всех странах ЕАЭС.

4) целесообразно введение в качестве объекта обложения совокупного дохода семьи с учетом числа детей. Законодательство должно содержать единый механизм определения необлагаемого минимума, состава налоговых вычетов и механизма их представления;

5) в целях противодействия уклонению от уплаты налогов система подоходного налогообложения физических лиц должна содержать подсистему контроля над соответствием расходов физических лиц уровню их доходов.

Для практической реализации предлагаемой концепции необходима более детальная проработка по следующим направлениям:

1) разработка общего для стран ЕАЭС порядка определения налоговых резидентов и нерезидентов и механизма их обложения, определения совокупного семейного дохода как объекта налогообложения, механизма предоставления и исчисления стандартных и нестандартных вычетов;

2) разработка и обоснование рекомендаций по применению прогрессивной шкалы налогообложения, направленной на снижение избыточного неравенства в странах ЕАЭС;

3) разработка и обоснование рекомендаций по введению системы контроля над соответствием расходов физических лиц уровню их доходов, как инструмента противодействия уклонению от уплаты налогов физическими лицами на территории ЕАЭС.

Библиографический список

1. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан 29.05.2014 г. в г. Астане) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – Режим доступа: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 12.01.2019).
2. Модельный налоговый кодекс для государств СНГ. Общая часть (принят 29.11.2013 г. в г. Санкт-Петербурге постановлением № 39-10 на 39-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 12.01.2019).
3. Положение о консультационном комитете по налоговой политике и администрированию (утверждено решением Евразийской экономической комиссии от 15.03.2012 г. № 13) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. – Режим доступа: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 12.01.2019).
4. Еременко, Е. А. Концепция справедливости в налогообложении и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2018. – 165 с.
5. Захарова, А. В. Проблемы гармонизации подоходного налогообложения стран-участниц Евразийского союза / А. В. Захарова, Л. С. Самodelko // Проблемы формирования и реализации налоговой политики РФ на современном этапе. Монография; под ред. Ю. Д. Шмелева. – М.: Изд. дом ГУУ, 2016. – 239 с.
6. Панкратов, В. В. Формирование устойчивых конкурентных преимуществ в налоговых системах государств-участников ЕАЭС в условиях нарастания интеграционных процессов // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 12. – С. 18-25.
7. Петросян, Е. Г. Пути гармонизации в странах ЕАЭС // Экономическая политика. – 2016. – № 6. – С. 222-241.
8. Шмелев, Ю. Д. О критериях оценки эффективности и справедливости налоговой политики государства // Экономика, налоги, право. – 2017. – № 2. – С. 113-120.
9. Шмелев, Ю. Д. О подоходном налогообложении физических лиц // Финансы. – 2016. – № 9. – С. 28-32.
10. Novokmet, F. [et al.]. From soviet to oligarchs: inequality and property in Russia, 1905-2016. [Электронный ресурс] / F. Novokmet, T. Pikette, G. Zucman // Working Paper 23712, 2017. – Режим доступа: <http://www.nber.org/papers/w23712> (дата обращения: 12.01.2019).

Referances

1. Dogovor o Evraziiskom ekonomicheskom soyuze (podpisan 29.05.2014 v g. Astana) [*Treaty on the Eurasian Economic Union (signed on May 29, 2014 in Astana)*]. Available at: <http://www.eurasiancommission.org> (accessed 12.01.2019).
2. Model'nyi nalogovyi kodeks dlya gosudarstv SNG. Obshchaya chast' (prinyat 29.11.2013 g. v g. Sankt-Peterburge Postanovleniem № 39-10 na 39-m plenarnom zasedanii Mezhparlamentskoi Assamblei gosudarstv-uchastnikov SNG [*Model tax code for the CIS countries. A common part. Adopted on November 29, 2013 in St. Petersburg by Decree № 39-10 at the 39th plenary meeting of the Inter-Parliamentary Assembly of the CIS Member States*]). Available at: Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tantPlyus» <http://www.consultant.ru/cons/> (accessed 12.01.2019).
3. Polozhenie o konsul'tatsionnom komitete po nalogovoi politike i administrirovaniyu. (utverzhdeno Resheniem Evraziiskoi ekonomicheskoi komissii ot 15.03.2012 g. № 13) [*Regulation on the Advisory Committee on Tax Policy and Administration (approved by the Decision of the Eurasian Economic Commission dated March, 15, 2012 № 13)*]. Available at: <http://www.eurasiancommission.org> (accessed 12.01.2019).
4. Eremenko E. A. Kontseptsiya spravedlivosti v nalogooblozhenii i ee vliyanie na sovershenstvovanie natsional'noi nalogovoi sistemy: dis. ...kand. ekon. nauk: 08.00.10 [*The concept of justice in taxation and its impact on the improvement of the national tax system: Cand. Sci. (Econjms) dis.: 08.00.10*], М., 2018, 165 p.
5. Zakharova A. V., Samodelko L. S. Problemy garmonizatsii podokhodnogo nalogooblozheniya stran-uchastnits Evraziiskogo Soyuza [*Problems of harmonization of income taxation of countries-participants of the Eurasian Union*], Problemy formirovaniya

- i realizatsii nalogovoi politiki RF na sovremennom etape. Monografiya [*Problems of formation and implementation of the tax policy of the Russian Federation at the present stage. Monograph*]; pod red. Yu. D. Shmeleva, M.: Izd. Dom GUU, 2016, 239 p.
6. Pankratov V. V. Formirovanie ustoichivyykh konkurentnykh preimushchestv v nalogovykh sistemakh gosudarstv-uchastnikov EAEHS v usloviyakh narastaniya integratsionnykh protsessov [*Formation of sustainable competitive advantages in the tax systems of the EAEU Member States in the context of growing integration processes*], *Ekonomika i predprinimatel'stvo [Economy and Entrepreneurship]*, 2016, I. 12, pp. 18-25.
 7. Petrosyan E. G. Puti garmonizatsii v stranakh EAEHS [*Ways of harmonization in the countries of the EAEU*], *Ekonomicheskaya politika [Economic Policy]*, 2016, I. 6, pp. 223-230.
 8. Shmelev Yu. D. O kriteriyakh otsenki effektivnosti i spravedlivosti nalogovoy politiki gosudarstva [*About criteria of assessment of efficiency and justice of tax policy of the state*], *Ekonomika, nalogi, pravo [Economics, Taxes, Law]* 2017, I. 2, pp. 113-120.
 9. Shmelev Yu. D. O pokdohodnom nalogooblozhenii fizicheskikh lits [*On the income taxation of individuals*], *Finansy [Finances]*, 2016, I. 9, pp. 28-32.
 10. Novokmet F., Pikette T., Zucman G. From soviet to oligarchs: inequality and property in Russia, 1905-2016, Working Paper 23712, 2017. Available at: <http://www.nber.org/papers/w23712> (accessed 12.01.2019).