

МИРОВАЯ ЭКОНОМИКА

УДК 336.227 + 336.02 + 339.972

А. И. Погорлецкий, С. Ф. Сутырин

ПЕРСПЕКТИВЫ СТАНОВЛЕНИЯ СИСТЕМЫ ГЛОБАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ*

Современный экономический кризис заметно актуализировал проблему формирования нового системного подхода к регулированию налоговых отношений как на национальном, так и на межгосударственном уровнях. Необходимость этого обуславливается совокупным воздействием ряда факторов, а именно — неспособностью традиционных государственных институтов в должной мере решать проблемы налогообложения в условиях глобализации, активизацией механизмов межгосударственного сотрудничества в указанной области, а также ростом активности со стороны предпринимательских сообществ и граждан. Трансформация налогового регулирования¹ в масштабах действующей системы мирохозяйственных связей предполагает, наряду с прочим, делегирование определенной части полномочий традиционных государственных налоговых регуляторов в адрес межгосударственных институтов и негосударственных структур. В этой связи, на наш взгляд,

* Статья подготовлена на основе материалов доклада авторов на Первом Российском экономическом конгрессе (г. Москва, 7 – 12 декабря 2009 г.).

Александр Игоревич ПОГОРЛЕЦКИЙ — д-р экон. наук, профессор кафедры мировой экономики СПбГУ. Окончил Экономический факультет СПбГУ. С 1997 г. преподает в Университете. В 1996 г. защитил кандидатскую, в 2005 — докторскую диссертации. Стажировался в Норвежской школе экономики (г. Берген), Свободном университете Берлина и Женевском университете. Читал лекции в университетах Германии, Швейцарии, Бразилии. Сфера научных интересов — международное налогообложение и международное налоговое планирование, экономика зарубежных стран, международный менеджмент. Автор более 70 научных и учебно-методических работ, в том числе 3 монографий. 6 работ опубликованы в США, Германии, Франции, Финляндии, Литве.

Сергей Феликсович СУТЫРИН — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой мировой экономики СПбГУ, заслуженный работник высшей школы РФ. Окончил Экономический факультет. С 1974 г. преподает в Университете. В 1978 г. защитил кандидатскую, в 1989 — докторскую диссертации. Стажировался в Лондонской школе экономики (1980–1981) и Банке Финляндии (1995–1996). Читал лекции в университетах Германии, Финляндии, Швейцарии, Швеции, Японии. Сфера научных интересов — международные экономические отношения, история экономической мысли. Автор более 200 научных и учебно-методических работ, в том числе 4 монографий. 40 работ опубликованы в США, Германии, Норвегии, Финляндии, Исландии, Республике Корея, Китае, Японии.

© А. И. Погорлецкий, С. Ф. Сутырин, 2010

справедливо говорить о становлении *системы глобального налогового регулирования*, которую мы охарактеризуем в рамках данной статьи, сделав акцент на:

- методах международного налогового регулирования;
- новой институциональной структуре международного налогового регулирования;
- месте России в глобальном налоговом регулировании.

Методы международного налогового регулирования

Характеризуя специфику налогового регулирования в системе мирохозяйственных связей, традиционно принято выделять соответствующие методы регулирования национального и межгосударственного характера. *Национальный уровень налогового регулирования* предполагает адаптацию налоговой системы и налоговой политики данного государства к воздействию факторов внешней среды и может включать следующие составляющие:

- налоговые реформы, проводимые с учетом мирового опыта (изменение налоговых ставок, методик расчета налоговой базы, усиление ответственности за налоговые преступления и правонарушения);
- противодействие уклонению от уплаты налогов с использованием антиофшорного законодательства и методов регулирования трансфертного ценообразования.

Межгосударственное налоговое регулирование включает в себя взаимоотношения в фискальной сфере на уровне стран и интеграционных сообществ, а также в рамках действующих международных правительственных и неправительственных организаций (последние пока играют роль не регуляторов как таковых, а субъектов влияния на процесс регулирования). В этой связи речь, в частности, идет о взаимодействии (как правило, двустороннем) национальных налоговых органов с целью информационного обмена, правовой базой которого служат соответствующие соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и капиталов и предотвращении налоговых преступлений и правонарушений. Кроме того, контакты налоговых служб различных государств могут осуществляться для обмена опытом налогового администрирования, а сотрудничество по линии национальных министерств финансов учитывает взаимный интерес в области реализации налоговой политики. При этом следует признать, что двустороннее сотрудничество стран в налоговой области вплоть до недавнего времени носило, скорее, консультативно-координационный характер, нежели отличалось введением каких-либо действенных методов собственно налогового регулирования.

Примером наиболее успешного развития межгосударственного налогового регулирования в рамках интеграционных группировок является процесс налоговой координации (гармонизации) в Европейском союзе. Уполномоченным органом ЕС по налоговым вопросам является Европейская комиссия (ЕК), которая готовит соответствующие законопроекты. Ряд принимаемых в ЕС решений касается непосредственно регулирования прямых налогов. Так, Доктрина ЕС о материнских и дочерних компаниях устанавливает льготный характер налогообложения дивидендов, а применительно к процентным доходам действует особый унифицированный порядок межстранового информационного обмена либо удержания налога у источника образования данного вида доходов. Некоторые из выносимых на всеобщее обсуждение положений, подготовленных ЕК, касаются мер предотвращения так называемой губительной налоговой конкуренции между странами — членами ЕС (для этого предполагались ликвидация так называемых губительных налоговых режимов на территории ЕС и установление нижнего порога ставок подоходных налогов).

В свою очередь, деятельность межправительственных организаций охватывает вопросы совершенствования модельных налоговых соглашений, разработку мер коллективного

воздействия на позиции стран — «налоговых гаваней» (межгосударственное антиофшорное регулирование), принятие рамочных доктрин в области регулирования трансфертного ценообразования и предотвращения налоговых преступлений. Ведущей из международных правительственных организаций, занимающихся регулированием налоговых взаимоотношений стран, является ОЭСР, при которой создан специальный Комитет по фискальным вопросам (КФВ ОЭСР).

Если говорить о наиболее значимых для налогового регулирования аспектах функционирования международных неправительственных организаций, то здесь имеет значение, прежде всего, обмен мнениями, опытом, консультациями, информацией между заинтересованными странами и субъектами внешнеэкономической деятельности. Среди подобных организаций выделяются Международная налоговая ассоциация (International Fiscal Association, IFA) и Международное бюро налоговой документации (International Bureau for Fiscal Documentation, IBFD). Они также занимаются вопросами, связанными с публикацией соответствующей документации, и организацией международных конференций и семинаров.

Современный глобальный экономический кризис поставил на повестку дня вопрос об изменении ранее действовавшего механизма межгосударственного налогового сотрудничества. Принципиальное значение имеет координация усилий заинтересованных стран в следующих вопросах:

- усиление надзора за компаниями и банками, пользующимися государственной поддержкой;
- давление на офшорные юрисдикции с целью их принуждения к информационно-правовому сотрудничеству с ведущими странами мира;
- рост числа двусторонних налоговых соглашений, соответствующих Модельной налоговой конвенции ОЭСР (МНК ОЭСР), а также специальных соглашений по обмену информацией в налоговой сфере.

Особый акцент при этом делается на усиление антиофшорного регулирования для предотвращения оттока капиталов и доходов из ведущих стран мира в юрисдикции — «налоговые гавани»². Поскольку эффективность национального антиофшорного налогового регулирования в современном стремительно глобализирующемся мире оказалась не слишком высока³, требуется создать соответствующие межправительственные механизмы взаимодействия. Так, в авангард межгосударственного антиофшорного регулирования в настоящее время поставлены Большая двадцатка (G20) и ОЭСР, взявшие на себя основную работу по усилению международного сотрудничества в налоговой сфере в кризисный период. При этом G20 разрабатывает общую стратегию скоординированной антиофшорной политики, а ОЭСР детализирует основные меры воздействия на офшорные юрисдикции.

В соответствии с решениями министров финансов стран G20 на встрече 14 апреля 2009 г. в Хоршеме (Великобритания) было заявлено об усилении надзора за банками, пользующимися государственной поддержкой, что будет способствовать предотвращению оттока капиталов в страны — «налоговые гавани» и обеспечит гарантированную сохранность банковских депозитов граждан на кризисный и посткризисный периоды [1]. Под угрозой введения санкции G20 странам и территориям, предоставляющим налоговые убежища для иностранных вкладчиков, предлагалось добровольно подчиниться новым требованиям налоговой прозрачности, которые были согласованы на Лондонском саммите лидеров G20 2 апреля 2009 г. [2].

Деятельность ОЭСР в области антиофшорного регулирования в настоящее время строится вокруг вопросов налоговой прозрачности, информационного взаимодействия

и увеличения числа налоговых соглашений в мире. Проводимая работа уже принесла желаемые результаты. После публикации 2 апреля 2009 г. «черного» и «серого» списков непрозрачных и некооперативных офшорных налоговых юрисдикций [3] в них в течение года произошли радикальные изменения: к 24 марта 2010 г. существенно возросло число стран, к которым у ОЭСР нет претензий [4], а всего в 2009 г. офшорными юрисдикциями было подписано 200 соглашений по информационному сотрудничеству в налоговой сфере. Такого быстрого прогресса еще не было в современной истории (см. рис. 1). Двусторонние общие налоговые конвенции между странами теперь в обязательном порядке включают ст. 26 МНК ОЭСР (информационный обмен), есть все предпосылки для отмены банковской тайны при налоговых расследованиях, существенно уменьшился инструментарий губительной налоговой практики офшорных юрисдикций.

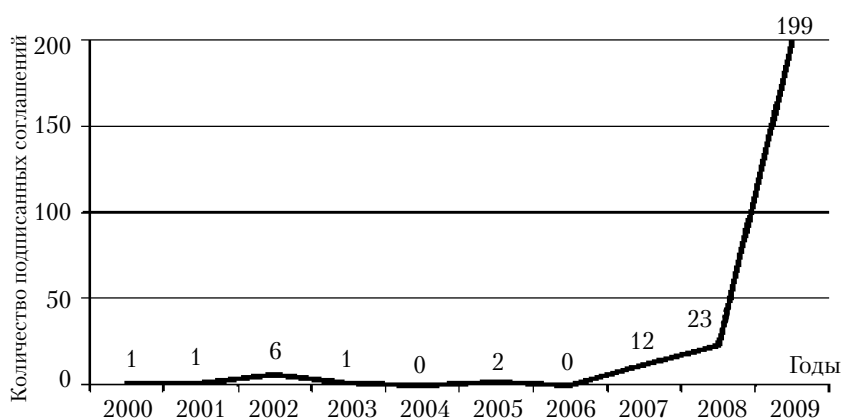


Рис. 1. Динамика подписания международных соглашений по обмену информацией по налоговым вопросам, 2000 — 2009 гг.

Источник: [5, р. 13].

Принимая во внимание результативность мер межгосударственного антиофшорного регулирования, предпринятых в условиях кризиса, можно предполагать, что в глобальной финансовой архитектуре посткризисного развития мировой экономики роль офшорных юрисдикций с низким уровнем налогов существенно уменьшится и прежняя эра банковской тайны и экспансии «налоговых гаваней» останется в прошлом.

Новая институциональная структура международного налогового регулирования

Трансформация институциональной структуры международного налогового регулирования объясняется тем, что национальным государственным регуляторам далеко не всегда удается оперативно и результативно решать насущные проблемы налогообложения. В этих условиях они вынуждены делиться частью своих полномочий с прочими участниками международных экономических отношений, делегируя соответствующие права как на межгосударственный, так и на субнациональный уровень в адрес различных официальных и неформальных экономических агентов (деятельность последних в данном контексте направлена преимущественно на выдвижение различных инициатив, предполагающих в том числе и корректировку политики официальных регуляторов). Таким образом, основными звеньями новой формирующейся структуры налогового регулирования

в современной системе мирохозяйственных связей становятся три группы институтов, представляющих государственный сектор, корпоративный сектор, гражданское общество, действующие на трех уровнях регулирования — межгосударственном, национальном и субнациональном.

Подобная модель взаимодействия различных участников процесса налогового регулирования в современных условиях (рис. 2) включает в себя:

- 1) межгосударственные правительственные и неправительственные организации;
- 2) национальные формальные и неформальные регулирующие институты;
- 3) территориальные структурные подразделения управления и самоуправления, а также первичные ячейки гражданского общества.

Следует отметить, что структуры, формально ассоциированные с институтом государства (межправительственные организации, национальные правительства и территориальные органы государственной власти), выступают в роли регуляторов, а неформальные сообщества межгосударственной, национальной и субнациональной конфигурации — в роли субъектов влияния на процесс регулирования.

При этом межправительственные официальные регуляторы, такие как G20 или ОЭСР, концентрируют в своих руках функции, направленные как на разработку общей стратегии глобального налогового регулирования, так и на поддержку координации между национальными финансовыми и налоговыми органами (министерствами финансов и налоговыми



Рис. 2. Институциональная структура международного налогового регулирования.

службами). В рамках общей межправительственной стратегии, направленной на повышение прозрачности и информационный обмен в налоговых вопросах, по инициативе ОЭСР еще в 2000 г. был создан специальный Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) — международная структура координационного характера, объединяющая все заинтересованные страны мира [6]. Среди основных задач Глобального форума — неформальной по своей сути, но тесно ассоциированной с ОЭСР организации — разработка общепризнанных международных стандартов налогообложения, борьба с международным уклонением от уплаты налогов, организация международных конференций, подготовка аналитических материалов в области национального и международного налогообложения [7]. В условиях нынешнего кризиса Глобальный форум доказал свою целесообразность и востребованность, став местом для дискуссий и обмена опытом в вопросах международного налогообложения.

Неправительственные международные организации в области налогообложения направляют свою активность на распространение информации об опыте тех или иных стран в налоговой сфере, содействуют международным контактам на профессиональном уровне. Именно таким образом действуют Международное бюро налоговой документации и Международная налоговая ассоциация. Обе организации публикуют научные труды в области налогообложения, написанные исследователями из разных стран, издают научно-практические журналы, организуют международные конференции, междисциплинарные учебные программы повышения квалификации. Кроме IBFD и IFA существуют и более радикальные неофициальные организации, представляющие альтернативные подходы к решению вопросов налогообложения в современной мировой экономике. Так, Ассоциация за налогообложение финансовых сделок для помощи гражданам (Association for the Taxation of Financial Transactions for the Aid of Citizens, АТТАС) [8] популяризирует идею введения налога Тобина для преодоления негативных последствий финансовой глобализации⁴. Таким образом, на данном уровне глобального налогового регулирования учитываются самые разные позиции и мнения со стороны как официального мирового сообщества, так и неформальных групп граждан, представляющих миноритарные интересы.

На национальном уровне традиционные субъекты процесса налогового регулирования (министерство финансов и налоговая служба), формирующие основы системы налогообложения в той или иной стране, в новых условиях развития все в большей мере испытывают на себе воздействие национальных ассоциаций предпринимателей, неформальных профессиональных сообществ, а также партийных структур. Их ролью является не только лоббирование собственных интересов или же рекомендательно-консультационная деятельность, но и подготовка альтернативных налоговых программ, а также общественный контроль деятельности выборных органов власти в налоговой сфере. Вместе с тем национальный уровень налогового регулирования в современных условиях постепенно становится промежуточным звеном, обеспечивающим координацию директивно-информационных потоков, а также принимаемых решений между субнациональными и межгосударственными структурами.

Наконец, на субнациональном уровне регулирования региональные органы управления и налогового администрирования, лучше центральной власти знающие специфику конкретного региона или муниципального образования, могут вносить соответствующие изменения в характер функционирования налоговой системы данного государства. Предпринимательские сообщества региона и инициативные группы граждан при этом должны

держат ситуацию в сфере сбора налогов на местах под общественным контролем, а также разрабатывать собственные рекомендации по совершенствованию системы сбора местных налогов, опираясь и на зарубежный опыт, и на отечественную специфику. В случае если требования с мест игнорируются центральным правительством страны, здесь может быть инициирован запуск механизма передачи власти новому правительству.

Следует отметить, что новая институциональная структура международного налогового регулирования характеризуется активным и неиерархичным по сути взаимодействием различных институтов (таблица). Так, инициативы снизу (субнациональный уровень),

**Сетевая модель регулирования налоговых отношений в современном мире:
матрица интересов и влияния**

		ИНСТИТУТЫ, УЧАСТВУЮЩИЕ В ПРОЦЕССЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ		
		Государственный сектор	Корпоративный сектор	Гражданское общество и некоммерческие организации
УРОВНИ РЕГУЛИРОВАНИЯ	Межгосударственный	Общая стратегия скоординированной антиофшорной политики ведущих стран мира (G20), разработка и внедрение конкретных мер воздействия на офшорные юрисдикции (ОЭСР), совершенствование и обязательный характер модельных налоговых соглашений (ОЭСР, ООН); правила налогообложения в области электронной коммерции (ОЭСР); Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения (ОЭСР); инициативы по введению глобального налога на банки (МВФ)	Консультативная деятельность по разъяснению международного налогового права со стороны международных компаний, специализирующихся на налоговом законодательстве, проведение практических семинаров для бизнес-сообщества (Большая аудиторская четверка, Baker & McKenzie и др.)	Деятельность международных неправительственных организаций: взаимные консультации индивидуальных членов, обмен опытом, разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию налогообложения на межгосударственном уровне (IBFD, IFA); популяризация налога Тобина (АТТАС); контроль деятельности международных организаций
	Национальный	Национальная налоговая политика, национальное налоговое законодательство, национальное налоговое администрирование (институциональная структура и функционирование системы сбора налогов, контроль уплаты налогов корпоративным сектором и гражданами), предложения о введении новых налогов международного характера (глобальный налог на банки)	Лоббирование корпоративных интересов в налогообложении через правительство и законодательные органы (инициативы по введению налоговых льгот отраслям и предприятиям, национальным производителям)	Инициирование референдумов по вопросам налогообложения, подготовка новых налоговых стратегий, общенациональные дискуссии, научные конференции, публикации, разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию налогообложения на национальном уровне, контроль выборных органов национального управления
	Субнациональный	Инициативы регионов и муниципальных образований в сфере налогообложения: создание зон льготного налогообложения, налоговые каникулы, введение налоговых привилегий отечественным и иностранным инвесторам в экономику региона	Деятельность региональных ассоциаций предпринимательских сообществ, лоббирование региональных корпоративных налоговых интересов в местных законодательных и исполнительных органах (льготный режим налогообложения на региональном уровне)	Выдвижение налоговых инициатив малого и среднего бизнеса, деятельность инициативных групп граждан в области местных налогов, контроль выборных органов регионов и местного самоуправления

минуя промежуточное национальное звено регулирования, могут сразу же передаваться на межгосударственный уровень, а импульсы, передающиеся от межгосударственных институтов регулирования (как формальных, так и неформальных), могут оказывать первоочередное влияние на местах и лишь затем влиять на позиции национальных регуляторов. Хорошим иллюстративным примером в данном контексте является налог Тобина. Первоначально, в 1970-х годах, он был предложен американским экономистом Дж. Тобином и стал примером инициативы снизу. Затем к популяризации данного налога подключились организации на уровне мирового научного сообщества и международных неправительственных организаций, в том числе АТТАС (подобная дискуссия шла на протяжении второй половины 1990-х годов). И только в дальнейшем, по результатам последствий международного валютно-финансового кризиса 1990-х годов, данной идеей заинтересовались национальные правительства (это произошло в самом начале 2000-х годов). В условиях современного глобального экономического кризиса о налоге Тобина первыми вспомнили в международной научной среде, инициировав дискуссии на местах, после чего очередное соответствующее предложение мировому сообществу сформулировали министры финансов Германии и Великобритании, выступая от имени национальных налоговых регуляторов [9; 10]. По итогам обмена мнениями между мировым научным сообществом представителями государственных органов налогового администрирования и межправительственных организаций (прежде всего МВФ) было выдвинуто предложение о введении глобального налога на банки, направленное в адрес G20 для принятия соответствующего официального решения [11; 12; 13].

Таким образом, характер функционирования рассмотренной нами институциональной структуры системы международного налогового регулирования находится в русле общей идеи формирования *сетевой модели глобального регулирования*⁵. В ее рамках необходимо обеспечить четкую взаимосвязь между всеми участниками процесса регулирования, гарантировать многоступенчатый общественный контроль над различными органами налогового администрирования, должна происходить многоуровневая диффузия информации, опыта и принимаемых решений. Предлагаемую сетевую модель глобального налогового регулирования можно представить в виде соответствующей матрицы интересов и влияния.

Россия в современной системе глобального налогового регулирования

Последствия глобального экономического кризиса оказались достаточно тяжелыми для налоговой системы Российской Федерации. Если 2008 г., по данным Федеральной налоговой службы (ФНС), с точки зрения сбора налогов принес неплохие результаты (так, в консолидированный бюджет поступило 114,9% налоговых сборов от уровня 2007 г., в федеральный — 108,8%⁶), то налоговая статистика за 2009 г. оказалась неутешительной. Всего в 2009 г. в бюджетную систему поступило только 80,4% налогов и сборов от уровня 2008 г., причем в федеральный бюджет — 73,9%. Поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет при этом составили 50,3%; налога на добычу полезных ископаемых — 61,7%. На прежнем уровне остались совокупные поступления налога на доходы физических лиц (100,0%), небольшой рост показали поступления акцизов (104%)⁷. Очевидно, что снижение динамики экономической активности (падение ВВП России в 2009 г. составило 7,9% [14]), а также существенный рост дефицита федерального бюджета (5,9% ВВП в 2009 г. [15]) в результате реализации антикризисных программ заставляют искать новые подходы к формированию отечественной налоговой политики. Поэтому разработка новой концепции национального налогового регулирования, включающей

в себя соответствующие элементы как внутренней, так и внешней среды, является очень важной задачей.

На примере Российской Федерации представляется вполне возможным проследить контуры сетевой модели налогового регулирования. Следует особо отметить, что ряд каналов характерного для нее взаимодействия возник в российской практике сравнительно недавно. Так, участие России в деятельности Большой двадцатки и в работе Комитета по фискальным вопросам ОЭСР позволяет совершенствовать национальное налоговое законодательство с учетом изменений в глобальном экономическом окружении. Появление в 2007–2009 гг. у Министерства финансов РФ списка офшорных юрисдикций, операции с которыми ставятся под особый контроль [16; 17], несомненно, испытало на себе воздействие соответствующих антиофшорных рекомендаций ОЭСР. Кроме того, с использованием разработанных ОЭСР механизмов контроля трансфертного ценообразования [18] Министерством финансов РФ были подготовлены соответствующие поправки в Налоговый кодекс, призванные существенно сократить для предпринимателей возможности минимизации налогов, основанные на искусственном завышении/занижении цен в сделках между ассоциированными структурами [19]. На глобальном неправительственном уровне следует отметить поддержанную российскими участниками инициативу Всемирного экономического форума-2010 в Давосе по введению специального международного налога на банки (по сути аналога налога Тобина) для формирования резервных антикризисных фондов [20].

Характеризуя особенности современной налоговой политики в России на федеральном уровне, можно отметить приоритет в ней регулирующей (стимулирующей) роли прямых налогов и усиление фискальной функции косвенных налогов. Эти направления отечественной налоговой политики были обусловлены успешностью реализации концепции экономики предложения в США и Великобритании в конце XX в. (для прямых налогов), а также высоким уровнем собираемости НДС в рамках континентальной европейской модели налогообложения с традиционно сильной ролью в ней косвенных налогов. В данном случае уместно говорить о влиянии на Россию опыта стран ЕС, прежде всего Германии. В то же время российские федеральные власти готовы к переменам в реализуемой ими в настоящее время налоговой стратегии. После падения популярности низких ставок индивидуальных подоходных налогов на лиц с высоким уровнем доходов в США⁸ и Великобритании⁹ министр финансов РФ А. Кудрин в марте 2010 г. также заявил о том, что налоговая нагрузка на богатых должна постепенно повышаться [21].

Следует подчеркнуть и заметный вклад в формирование текущей российской налоговой политики со стороны предпринимательского сообщества и готовность властей вести диалог не только с крупными предпринимателями по поводу предоставления им льгот по прямым налогам и снижения размера уплачиваемых косвенных налогов [22], но и с гражданским обществом и профессиональным сообществом ученых и практиков в рамках предложенного курса на модернизацию российской экономики. Так, повестка Первого российского экономического конгресса, проведенного в декабре 2009 г. в Москве при поддержке Правительства РФ, включала многочисленные доклады и дискуссии по налоговому вопросу, участниками которых были как официальные представители правительственных структур, так и научное сообщество, в том числе авторы данной статьи.

На субнациональном уровне неоднократно инициативы по введению региональных налоговых льгот выдвигали, к примеру, Правительство и парламент Чеченской Республики¹⁰. Не менее важно отметить, что в начале 2010 г. в регулирование налоговых взаимоотношений в России впервые включились инициативные группы граждан на местах. При этом их политическая активность была вызвана как не заслуживающей одобрения

избирателей налоговой политикой федеральных и местных властей, так и влиянием глобальных факторов (последствий кризиса), послуживших катализатором региональных общественных настроений. В частности, резолюция митинга жителей Калининграда и Калининградской области, проведенного 30 января 2010 г., содержит требования к федеральным и местным властям пересмотреть систему взимания транспортного налога, изменить характер таможенных пошлин и льгот жителям Особой экономической зоны, а также реализовать принцип «высокие доходы — высокие налоги» [23; 24].

Кроме того, в современных условиях следует с учетом долгосрочных прогнозов развития ставить задачи, нацеленные на разработку совместных налоговых стратегий для участников интеграционных группировок, в которые входит и в которые могла бы входить Российская Федерация. Как нам представляется, опыт стран ЕС в области налогового координации вполне может быть востребован для Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана с перспективами его превращения в интеграционную группировку более высокого уровня развития с большим числом участников.

Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что Российская Федерация уже в достаточной степени интегрирована в международную систему налогового регулирования. Еще в предкризисный период наряду с использованием соответствующих методов регулирования национального характера, которые сами являлись объектом трансформации [25; 26; 27], осуществлялось тесное взаимодействие в налоговой сфере с правительствами других заинтересованных государств. Оно проходило как на двустороннем (с использованием сети российских налоговых соглашений), так и на многостороннем уровнях (эту возможность дает ассоциирование членство нашей страны в КФВ ОЭСР, а также в международных налоговых неправительственных организациях). В новых условиях России целесообразно было бы взять на вооружение сетевую модель регулирования международных налоговых отношений. Это, как представляется, могло бы достаточно позитивно повлиять на международную налоговую конкурентоспособность страны, делая ее налоговый климат более привлекательным как для физических, так и для юридических лиц — субъектов внешнеэкономических операций.

* *
*

Подводя итоги изменениям в глобальном налоговом регулировании под влиянием современного мирового экономического кризиса, можно отметить следующее:

- продолжается процесс международной налоговой конвергенции, отчетливо проявляется все большее сближение позиций национальных институтов налогового администрирования и проводимой ими национальной налоговой политики под влиянием общих задач всего мирового сообщества в деле регулирования международных налоговых отношений;
- достигнут существенный успех в межгосударственном противодействии офшорной деятельности, что нашло свое отражение в росте числа подписанных соглашений об обмене информацией по налоговым вопросам между ведущими странами мира и юрисдикциями — «налоговыми гаванями»;
- все очевиднее становятся контуры новой сетевой модели глобального налогового регулирования, объединяющей интересы различных субъектов налогообложения как на национальном, так и на межгосударственном уровне.

Отмеченные выше перемены в институте налогообложения в мировой экономике только начинают набирать обороты. Можно рассчитывать на то, что данные процессы ускорятся после полного выхода ведущих стран мира, включая Россию, из глобальной рецессии.

¹ Под категорией «налоговое регулирование» мы понимаем, во-первых, систему мер косвенного воздействия на экономику, экономические и социальные процессы; во-вторых, непосредственное (прямое) влияние на действующую налоговую систему и реализуемую политику. Традиционное представление о налоговом регулировании предполагает, что его единственным субъектом является государство, наделенное как институт публичного права соответствующими полномочиями. Вместе с тем, и в этом наша точка зрения отличается от традиционной, часть регулирующих функций в современных условиях переходит от государства как такового к межгосударственным органам, а также к неформальным институтам (включая предпринимательские сообщества и гражданское общество), влияние которых на процесс налогового регулирования в XXI в. становится все труднее отрицать. Механизмы налогового регулирования включают изменение видов налогов и структуры налоговых поступлений, корректировку налоговых ставок и налоговой базы, установление либо отмену налоговых льгот, понижение или повышение общего уровня налогового бремени, усиление либо снижение степени правовой ответственности за налоговые правонарушения. Налоговое регулирование следует рассматривать в тесной взаимосвязи с налоговой политикой, формируемой под влиянием и с учетом интересов всех групп хозяйствующих субъектов, которые все более активно выражают свою точку зрения и требуют ее учета. В данном контексте наряду с традиционными методами государственного налогового регулирования, за которыми стоят национальные институты налогового администрирования (см., напр.: [28, с. 36–42]), необходимо принять во внимание соответствующие механизмы изменения налоговой среды, предлагаемые негосударственными субъектами системы налоговых отношений и направленные на модификацию реализуемой налоговой политики. Следует также отметить усиление межгосударственных механизмов взаимодействия в сфере налогового регулирования, включающих активность как соответствующих государственных, так и негосударственных институтов.

² По данным отчета ОЭСР, объем офшорной финансовой индустрии в мире в настоящее время оценивается в 1,7–11,5 трлн долл., а на каждый доллар помощи, выделяемой наименее развитым странам мира, приходится соответствующий доллар, следы которого теряются в так называемых «налоговых гаванях» [29, р. 25].

³ В частности, в отчете, представленном президенту США в мае 2009 г., утверждалось, что средняя эффективная налоговая ставка американских транснациональных компаний в 2004 г. составила для их зарубежных доходов всего лишь 2,3%, в то время как основная ставка налога на прибыль в США была 35% [30]. Подобная существенная разница в налогообложении объясняется применением соответствующих механизмов международного налогового планирования с акцентом на использование преимуществ юрисдикций — «налоговых гаваней». В целом, по оценкам ОЭСР, ежегодные потери бюджета США от использования офшорных схем оцениваются в 100 млрд долл., потери континентальных стран Европейского союза — в 225 млрд долл. [31]. В российских условиях проблема как минимум столь же, а может быть, и более актуальна: по оценкам консалтинговой компании Boston Consulting Group, стоимость принадлежащих российским миллионерам финансовых активов, которые размещены в офшорных юрисдикциях, на конец 2008 г. составляла 38% от общей стоимости всех их активов [32].

⁴ В 1970-е годы налог на международные валютно-финансовые сделки в размере не более 0,5% объема сделки предложил ввести нобелевский лауреат по экономике Джеймс Тобин. Предложение было подвергнуто резкой критике из-за сложности вопросов налогового администрирования. Кроме того, идею поддержали, фактически серьезно скомпрометировав, антиглобалисты. Незадолго до своей смерти, в середине 2000-х годов, Дж. Тобин признал, что такой налог едва ли появится в обозримом будущем, и попросил не связывать агитацию за его введение со стороны сообщества антиглобалистов (включая АТТАС) со своим именем. Нынешний кризис возродил общественный интерес к налогу Тобина.

⁵ О целесообразности перехода к сетевой модели глобального управления и ее основных характеристиках см., напр.: [33; 34; 35].

⁶ При этом совокупные поступления налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, акцизов и налога на добычу полезных ископаемых показали существенный рост к уровню 2007 г. (соответственно 115,7%, 131,6, 108,6 и 142,6% (см.: Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему Российской Федерации, включая государственные внебюджетные фонды за 2007–2008 гг. [36]).

⁷ Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему Российской Федерации, включая государственные внебюджетные фонды, за 2008–2009 гг. [36].

⁸ Так, для доходов индивидуальных налогоплательщиков, полученных в 2009 г., в США применялись шесть ставок индивидуального подоходного налога (от 10 до 35%), причем по максимальной из них облагались доходы более 372 900 долл. [37]. В рамках бюджетной стратегии на 2010/11 финансовый год налоговая политика администрации Б. Обамы предусматривает повышение налогов для американцев с высоким уровнем доходов, в то время как для бедных и среднего класса продолжают действовать прежние налоговые стимулы. Так, для американцев с доходами, превышающими 200 тыс. долл. (250 тыс. долл. для супружеских пар), ставка индивидуального подоходного налога для этого интервала повышается соответственно с 33 до 36% и с 35 до 39,6% [38].

⁹ С апреля 2010 г. высшая ставка индивидуального подоходного налога в Великобритании повышена с 40 до 50% [39].

¹⁰ Такие инициативы были внесены в виде законопроекта, который предполагал, в частности, введение 14-летних налоговых каникул инвесторам и полное освобождение предпринимателей от таможенных пошлин [40; 41]. С 1 января 2010 г. введен в действие Закон Чеченской Республики от 19 ноября 2009 г. № 62-РЗ «О снижении ставки налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков в части сумм налога, зачисляемых в республиканский бюджет» [42].

1. Communiqué: Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, United Kingdom, 14 March 2009. G20. URL: http://www.g20.org/Documents/2009_communique_horsham_uk.pdf (дата обращения: 25.03.2010).

2. G20 ударит санкциями по «налоговым гаваням». Новости компании Росбизнесконсалтинг. URL: <http://top.rbc.ru/economics/06/09/2009/327197.shtml> (дата обращения: 25.03.2010).

3. A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard. Progress Made as at 2nd April 2009. OECD. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> (дата обращения: 25.03.2010).

4. A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard. Progress Made as at 24th March 2009. OECD. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf> (дата обращения: 25.03.2010).

5. Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. A Background Information Brief. OECD. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf> (дата обращения: 27.03.2010).

6. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OECD. URL: http://www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00 (дата обращения: 25.03.2010).

7. Tax Transparency – Global Forum Launches Country-by-Country Reviews. OECD. URL: http://www.oecd.org/document/16/0,3343,en_2649_34487_44826640_1_1_1_1,00.html (дата обращения: 25.03.2010).

8. International ATTAC network website. ATTAC. URL: <http://www.attac.org> (дата обращения: 25.03.2010).

9. Министр финансов Германии призвал ввести общемировой налог на финансовые операции. Новости компании Финком. URL: <http://rosfincom.ru/world/news/533759.html> (дата обращения: 25.03.2010).

10. Лидеры Евросоюза просят МВФ рассмотреть возможность введения глобального налога на финансовые операции. Новости компании Финком. URL: <http://rosfincom.ru/world/news/542334.html> (дата обращения: 25.03.2010).

11. Г. Браун: Великобритания, Франция и Германия предварительно договорились о едином банковском налоге для стран G20. Новости компании Росбизнесконсалтинг. URL: <http://www.rbc.ru/rbcfreenews/20100405101818.shtml> (дата обращения: 05.04.2010).

12. Банки ведут под налог // Ведомости. 2010. 22 апреля. URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2010/04/22/232150> (дата обращения: 22.04.2010).

13. IMF calls for taxes on bank balance sheets // Financial Times. 2010. April 20. URL: <http://www.ft.com/cms/s/0/3a643f30-4cb5-11df-9977-00144feab49a.html> (дата обращения: 20.04.2010).

14. ВВП обошел прогноз // Ведомости. 2010. 2 февраля. URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2010/02/02/224382> (дата обращения: 02.02.2010).

15. Дефицит российского бюджета в 2009 году составил 5,9% ВВП. Новости компании Финком. URL: <http://rosfincom.ru/news/546825.html> (дата обращения: 25.03.2010).

16. Приказ Министерства финансов РФ от 13 ноября 2007 г. № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

17. Приказ Министерства финансов РФ от 2 февраля 2009 г. № 10н «О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 ноября 2007 г. № 108н».

18. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009. OECD. URL: http://www.oecd.org/document/34/0,3343,en_2649_33753_1915490_1_1_1_1,00.html (дата обращения: 25.03.2010).

19. Преступление без наказания // Ведомости. 2010. 17 февраля. URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2010/02/17/225966> (дата обращения: 17.02.2010).

20. В Давосе поддержали идею специального сбора с банков на случай будущих потрясений. Новости компании Финком. URL: <http://rosfincom.ru/news/549897.html> (дата обращения: 25.03.2010).

21. Налоговая нагрузка на богатых должна постепенно повышаться. Новости компании Финком. URL: <http://rosfincom.ru/news/556972.html> (дата обращения: 25.03.2010).

22. Понуждение к инновациям // Ведомости. 2010. 2 февраля URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2010/02/02/224414> (дата обращения: 02.02.2010).

23. Резолюция митинга 30 января 2010 г. в Калининграде. Информационный портал RuGrad.eu. URL: <http://rugrad.eu/news/372778/> (дата обращения: 25.03.2010).

24. Налог возмутил // Ведомости. 2010. 1 февраля. URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2010/02/01/224247> (дата обращения: 01.02.2010).

25. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. (утверждены на заседании Правительства Российской Федерации 2 марта 2007). Архивная база Sovtex.ru. URL: www.sovtex.ru/Generators/STDocGenerator.aspx?ID=c1fb0d8e-fb5a-44f1-b3ab-e476a19f3227 (дата обращения: 09.02.2009).
26. Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов. Министерство финансов РФ. URL: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/ (дата обращения: 25.03.2010).
27. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (Одобрено Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 г.). Министерство финансов РФ. URL: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/ (дата обращения: 25.03.2010).
28. Налоговая политика. Теория и практика / Под ред. И. А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
29. OECD's Current Tax Agenda. September 2009. OECD. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf> (дата обращения: 25.03.2010).
30. Tax Salvos // New York Times. 2009. May 4. URL: http://www.nytimes.com/2009/05/05/opinion/05tue1.html?_r=1 (дата обращения: 25.03.2010).
31. Волков В. Под удобным флагом // Эксперт. 2009. 19 октября. URL: http://www.expert.ru/printissues/expert/2009/40/pod_udobnum_flagom/ (дата обращения: 27.03.2010).
32. Ленкин Д. Лазейки для капиталов // С.-Петербург. ведомости. 2010. 22 марта. URL: http://www.spbvedomosti.ru/article.htm?id=10265268@SV_Articles (дата обращения 26.03.2010).
33. Governance in a Globalizing World / Ed. by J. Nye, J. Donahue. Washington (D.C.): Brookings Institution Press, 2000.
34. Sutyryn S. Global Governance in Search of Sustainability: National State Perspective // Economic Globalization and the Choice of Asia: Transition, Growth and Welfare. Shanghai Forum 2008. Sub-Forum Economic Transformation for Asia: The International Environment and Institutional Restructuring. Shanghai Forum Organizing Committee: Fudan University, 2008.
35. Sutyryn S. What Type of Global Governance Do We Need in Arctic? // Proceedings from the 5th NRF Open Assembly in Anchorage, Alaska. 24th–27th of September 2008. URL: http://www.nrf.is/images/stories/pdf/anchorage_2008/proceedings/plenary_papers/5th_nrf_anc_2008_sutyryn_what_type_global_governance_need_in_arctic.pdf (дата обращения: 25.03.2010).
36. Федеральная налоговая служба России. URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 26.03.2010).
37. 2009 Tax Table. Internal Revenue Service. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040tt.pdf> (дата обращения: 26.03.2010).
38. Wingfield B. What Obama's Budget Means for Your Taxes // Forbes. 2010. January 2. URL: <http://www.forbes.com/2010/02/01/obama-taxes-deficit-business-washington-budget.html?boxes=Homepagelightright> (дата обращения: 25.03.2010).
39. Palmott D. UK Raises Tax for Top Earners // Financial Times. 2009. April 22. URL: <http://www.ft.com/cms/s/0/9b91c700-2f60-11de-a8f6-00144feabdc0.html> (дата обращения: 26.03.2010).
40. Чеченская республика подсчитает ущерб ради 14 лет налоговых льгот // Деловая пресса. 2006. 21 декабря. URL: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_36_aId_403993.html (дата обращения: 25.03.2010).
41. Чеченская Республика просит Государственную думу дать ей налоговые льготы и контроль над недрами // VSESMI.RU. 2006. 21 декабря. URL: <http://www.vsesmi.ru/news/75508/192314/> (дата обращения: 25.03.2010).
42. Закон Чеченской Республики от 19 ноября 2009 г. № 62-ПЗ «О снижении ставки налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков в части сумм налога, зачисляемых в республиканский бюджет». Информационно-правовой портал «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/chechnya/224128/#review> (дата обращения: 25.03.2010).

Статья поступила в редакцию 6 мая 2010 г.