

## АНАЛИЗ УРОВНЯ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ СО СТРАНАМИ-ЧЛЕНАМИ ЕАЭС

### ANALYSIS OF THE HARMONIZATION LEVEL OF THE TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF BELARUS WITH THE EAEU COUNTRIES

УДК 339.972

**А.А. Боровский**<sup>1,2\*</sup>

<sup>1</sup> Белорусский государственный экономический университет

<sup>2</sup> Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.

<https://doi.org/10.24411/2079-7958-2019-13712>

**A. Borowski**<sup>1,2\*</sup>

<sup>1</sup> Belarus State Economic University

<sup>2</sup> Ernst and Young (CIS) B.V.

#### РЕФЕРАТ

*ИНТЕГРАЦИЯ, ГАРМОНИЗАЦИЯ, НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА, СРЕДНЕВЗВЕШЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СТАВКА, УРОВЕНЬ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ*

*Выполненное исследование включило анализ законодательной базы стран-участниц ЕАЭС в области налогообложения, основных аспектов функционирования их налоговых систем, а также статистических данных по динамике налоговых поступлений, проведенный с целью определения уровня гармонизации налогового законодательства Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС. Систематизация имеющихся данных позволила сделать заключение об общем уровне гармонизации налогового законодательства в рамках экономического союза, а также оценить степень сближения налоговой системы Беларуси с другими странами. В контексте оценки дополнительно были определены средневзвешенные ставки основных видов прямых и косвенных налогов, что позволило не только установить уровень гармонизации, но и проследить направления возможного изменения уровня налоговых ставок в процессе интеграции экономических систем, а также последствия таких изменений для республиканского бюджета.*

#### ABSTRACT

*INTEGRATION, HARMONIZATION, TAX LEGISLATION, TAX SYSTEM, AVERAGE WEIGHTED TAX RATE, TAX LOAD LEVEL*

*The study includes an analysis of the legislative framework of the EAEU member countries in the field of taxation, the main aspects of the functioning of their tax systems, as well as statistics on the dynamics of tax revenues, conducted to determine the level of harmonization of the tax legislation of the Republic of Belarus with the EAEU member countries. Systematization of the available data made it possible to draw a conclusion about the general level of harmonization of tax legislation within the framework of the economic union, as well as to assess the degree of approximation of the tax system of Belarus with other countries. In the context of the assessment, the average weighted rates of the main types of direct and indirect taxes were additionally determined, which allowed not only to assess the level of harmonization, but also to trace the directions of possible changes in the level of tax rates in the process of integration of economic systems, as well as the consequences of such changes for the country's budget.*

\* E-mail: [antonbor23@gmail.com](mailto:antonbor23@gmail.com) (A. Borowski)

## ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития мирохозяйственных отношений характеризуется повсеместно наблюдаемыми процессами глобализации и интеграции, стимулирующими образование новых экономических союзов. Одним из таких союзов является образованный 29 мая 2014 г. Евразийский экономический союз (ЕАЭС), созданный на базе Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС), первоначально включивший три страны в виде Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, а в дальнейшем также принявший в качестве участников Республику Армения и Киргизскую Республику. Подписание договора о создании ЕАЭС стало отправной точкой для начала процесса объединения рынков товаров, услуг, капитала и труда, качественное течение которого предусматривает необходимость унификации и гармонизации национального законодательства [3, с. 110–111]. Особое значение в рамках сложившегося этапа интеграции занимает вопрос налогового сближения стран-участниц союза, которому уделяется особое внимание как в рамках научных исследований, так и в рамках деятельности ЕАЭС.

В целом проблема гармонизации налоговых систем стран-участниц союза зачастую упоминается в трудах отечественных и зарубежных исследователей. Так, важнейшие аспекты сближения налоговых режимов отражены в диссертационном исследовании А.Г. Казаковой на тему «Налоговые аспекты создания Евразийского экономического союза при интеграции стран-участниц» [1], также вопросы налоговой гармонизации прослеживаются в научных публикациях – например, публикациях Е.Б. Чернобровкиной [11] и Н.В. Павловой [9]. Однако, несмотря на ряд научных трудов, практическая деятельность наглядно отражает весьма низкие темпы гармонизации налоговых систем стран-участниц ЕАЭС, а также отсутствие оценки актуального уровня сближения налоговых режимов и анализа степени гармонизации для каждой из стран. Кроме того, имеющиеся исследования не затрагивают вопросы построения грамотной налоговой политики, которая позволила бы Республике Беларусь при обеспечении максимальной интегрированности и сбалансированности в рамках союза сохранить высокую привлекательность и конку-

рентоспособность для отечественных субъектов хозяйствования и иностранных инвесторов.

В сложившихся условиях в качестве основной цели проводимого исследования выступает определение уровня гармонизации налогового законодательства и налоговой системы Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС. В рамках достижения цели планируется решение следующих задач:

- изучить нормативно-правовую базу ЕАЭС в области налоговой гармонизации;
- проанализировать сложившиеся в странах-участницах налоговые системы и их основные характеристики;
- установить уровень гармонизации налоговой системы Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС.

Решение отмеченных задач позволит сформировать мнение об актуальной степени налоговой интеграции между странами ЕАЭС. Результаты, полученные в рамках проведенного исследования, позволят продолжить работу автора по выявлению наиболее эффективных вариантов приведения налоговых систем стран-участниц в гармонизированное состояние, при этом сохраняя их конкурентоспособность, то есть для Республики Беларусь это будет означать создание собственной сбалансированной налоговой системы по косвенным и прямым налогам с сохранением налогового суверенитета.

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

В качестве методической основы выступили теоретические методы анализа, обобщения, классификации, индукции и дедукции, а также метод статистического анализа.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ЕГО ЗНАЧИМОСТЬ

Проведенное исследование позволило установить, что в настоящее время в рамках ЕАЭС разработана обширная нормативно-правовая база, на основе которой осуществляется гармонизация налогового законодательства. Главной правовой основой для сближения национальных законодательств является Договор о Евразийском экономическом союзе, в рамках которого гармонизации налогов и налогообложения посвящен отдельный раздел – раздел XVII «Налоги и налогообложение», а также Приложение № 18, которые содержат нормы и принципы

налогообложения в пределах интеграционного пространства и методику гармонизации. Так, в качестве основных принципов гармонизации установлены следующие: согласованность правового регулирования в странах, синхронность принятия законодательных актов, четкая последовательность этапов гармонизации, а также приоритет принципов и норм международного права над актами национального законодательства.

При этом в рамках Договора о ЕАЭС преимущественно описан механизм гармонизации взимания косвенных налогов в государствах-членах, а двум остальным составляющим – гармонизации обложения прямыми налогами и гармонизации налогового администрирования – уделено значительно меньше внимания. Акцент на косвенное налогообложение объясняется тем, что именно данный вид налогов оказывает наибольшее влияние на формирование цен во взаимной торговле между странами, а, следовательно, сближение в рамках данной группы более значимо для установления равных условий функционирования субъектов хозяйствования в каждой из стран-участниц союза. Говоря о едином пространстве ЕАЭС, необходимо также вспомнить о действующем Таможенном кодексе Таможенного союза (ТС), в рамках которого отражена регламентация уплаты таможенных пошлин при поступлении товаров на территорию Таможенного союза и косвенных налогов (НДС, акцизы) [1, с. 72].

Таким образом, на современном этапе интеграции странами ЕАЭС достигнуты определенные соглашения, направленные на гармонизацию систем исчисления и взимания косвенных налогов. Одновременно в рамках практической деятельности подходы к налогообложению в странах-участницах существенно различаются, что во многом сдерживает темпы объединения.

В первую очередь, важно подчеркнуть, что в странах, входящих в состав Евразийского союза, наблюдаются различия в подходах к проведению налогово-бюджетной политики ввиду разного административно-территориального деления. Например, налоговая система Республики Беларусь имеет двухуровневую структуру, в то время как в Российской Федерации сложилась трехуровневая структура, включающая феде-

ральный, региональные и местные уровни бюджета. Кроме того, в Республике Беларусь, в отличие от других государств-членов Евразийского союза, существенно выше полномочия местных органов исполнительной власти, которые имеют право увеличивать и уменьшать ставки по налогам, а также принимать решения о предоставлении дополнительных налоговых льгот.

Дополнительно стоит отметить, что в сравнении со странами-участницами ЕАЭС в Республике Беларусь отличаются подходы к прямому и косвенному налогообложению, а также различия состав взимаемых налогов. Например, в отличие от отечественной системы налогообложения, налоговая система Киргизской Республики включает налог с продаж и не содержит налог на игорный бизнес. В Армении используемый в Беларуси транспортный налог заменен налогом на имущество, а в Российской Федерации дополнительно взимается водный налог. Кроме того, существенны различия в налогообложении имущества и доходов физических и юридических лиц. Наглядно сравнение основных видов налогов, взимаемых в странах ЕАЭС, отражено в таблице 1.

За исключением отмеченных ранее моментов состав основных налогов, взимаемых в странах-участницах ЕАЭС, весьма схож, однако одновременно наблюдается значительная разница в величине используемых налоговых ставок. Так, в настоящее время в Республике Казахстан установлены более низкие ставки по НДС и налогу на прибыль, чем в Республике Беларусь, а также иных странах. Более благоприятным налоговым режимом отличается также Казахстан, в рамках которого закреплена довольно низкая ставка НДС, а также определены невысокие значения НДСФЛ. Подробно значения ставок по основным налогам, за исключением налогов с твердыми и адвалорными ставками, представлены в таблице 2.

Таким образом, в настоящее время остается значительной разница в налоговых ставках в странах-членах ЕАЭС. Согласно данным, представленным в таблице 2, в Киргизской Республике и Республике Казахстан основные ставки по НДС, налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц существенно ниже, чем в Республике Армения, Российской Федерации и

Таблица 1 – Сравнение основных видов налогов, используемых в странах ЕАЭС

Вид налога	Ставки налогов				
	Российская Федерация	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Республика Армения	Киргизская Республика
НДС			√		
Акцизы			√		
Налог на прибыль			√		
Налог с продаж					√
Налог на дополнительный доход	√		-		
Налог на имущество организации			√		
Налог на имущество физических лиц			√		
НДФЛ			√		
Социальный налог		-	√		
Налог на доходы от использования полезных ископаемых		√		-	√
Земельный налог			√		
Водный налог	√		-		
Налог на игорный бизнес			√		-
Транспортный налог		√		-	√

Источник: [4, 5, 6, 7, 8].

Таблица 2 – Ставки налогов в странах ЕАЭС по основным их видам

Вид налога	Ставки налогов				
	Российская Федерация	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Республика Армения	Киргизская Республика
НДС	0%, 10%, 20%	0%, 10%, 20%	0%, 12%	0%; 20%	0%, 12%
Налог на прибыль	0%, 9%, 13%; 13,5%, 15%, 20%, 30%	5%, 10%, 12%, 18%, 25%	10%, 15%, 20%	0,01%, 2%, 5%, 20 %	0%, 5%, 10%
Налог с продаж	Отсутствует				0%, 1%, 2%, 3%
Налог на дополнительный доход	50%	Отсутствует			
Налог на имущество организации	0%, не превышает 1,9%, 2% и 2,2 %	1%	0,5%, 1,5%	от 0,1% до 0,8%	0,35%, 0,5%, 0,8 %
НДФЛ	9%, 13%, 15%, 30%, 35%	0%, 4%, 6%, 9%, 13%, 16%	5%, 10%	10 %, 24,4%, 26%, 36%	10%
Социальный налог	Отсутствует		9,5%	Отсутствует	

Источник: [4, 5, 6, 7, 8].

Республике Беларусь. При этом в зависимости от категории товаров, работ, услуг ставка НДС варьируется от 0 % до максимальной в Беларуси на уровне 20 %, а ставка НДСФЛ варьируется от 4–5 % (минимальная в Республике Беларусь и Республике Казахстан) до 35 % (максимальная ставка для отдельных физических лиц в Российской Федерации).

Значительные вариации ставок при этом приводят к установлению более благоприятных режимов в отдельных странах, что можно подтвердить путем расчета коэффициентов вариации по отдельным налогам. Коэффициент вариации представляет собой меру относительного разброса случайной величины и показывает, какую долю среднего значения этой величины составляет её средний разброс. Он рассчитывается путем деления стандартного отклонения на среднеарифметическое значение.

В рамках исследуемого вопроса особый интерес представляет рассмотрение разброса в рамках ключевых видов налогов, которыми для всех стран-участниц являются: НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц. Данные налоги в 2018 г. составили от 37,4 % в Российской Федерации и 37,5 % в Киргизской Республике до 69,7 % доходов бюджета в Республике Армения. В рамках отмечаемых видов налогов при использовании стандартных ставок (например, для Республики Беларусь стандартными можно считать ставки в 20 % для НДС, 18 % – для налога на прибыль и 13 % – для НДСФЛ) коэффициенты вариации по странам ЕАЭС составят:

- для НДС –  $c_{v, НДС} = 0,261$ ;
- для налога на прибыль –  $c_{v, НП} = 0,246$ ;
- для НДСФЛ –  $c_{v, НДСФЛ} = 0,423$ .

Важно напомнить, что в целом используется следующая условная классификация вариабельности выборки на основе коэффициента вариации: при  $c_v \leq 0,1$  выборка вариабельна слабо, при  $0,1 < c_v \leq 0,2$  наблюдается средняя вариабельность, при  $c_v > 0,2$  выборка вариабельна сильно [2]. В случае рассматриваемых налогов можно говорить о значительном расхождении в используемых в странах-участницах ЕАЭС ставках, что говорит о недостаточно высокой степени гармонизации налогового законодательства. Подтверждением данного факта также высту-

пает различная степень налоговой нагрузки на экономику стран, определяемая, согласно международной практике, как отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к ВВП.

Так, величина налоговой нагрузки на экономических субъектов Республики Беларусь в 2018 г. составила 25,9 % в ВВП и по сравнению с 2017 г. выросла на один процентный пункт, что обусловлено опережающей динамикой налоговых доходов (107,1 %) по отношению к росту ВВП (103 %). В целом уровень налоговой нагрузки повысился за счет увеличения доли налоговых доходов от внешнеэкономической деятельности и налогов на доходы и прибыль. Вместе с тем повышение величины налоговой нагрузки было частично скомпенсировано сокращением доли налогов на собственность и НДС. Установление отмеченного уровня налоговой нагрузки позволило занять 31 место по критерию «Налоговая нагрузка» в рамках расчета Индекса экономической свободы [12], значение индекса при этом составило 89,4. Сравнение установленного значения с величиной индексов для иных стран ЕАЭС представлено на рисунке 1.

Представленные данные дополнительно подтверждают, что уровень налоговой нагрузки на экономику в Киргизской Республике и Республике Казахстан ниже, чем в иных странах ЕАЭС. Данные страны имеют наиболее высокие значения субиндексов, что фактически означает наличие в них более благоприятного налогового климата, что в условиях снижения таможенных барьеров может негативно сказываться на состоянии экономик других членов объединения.

В целом проведенный анализ налогового законодательства, а также практики взимания прямых и косвенных налогов в каждой из стран показал невысокую общую степень гармонизации. При этом одновременно наблюдается довольно существенное сближение налоговых систем Республики Беларусь и Российской Федерации, а также Киргизской Республики и Республики Казахстан. Наличие данных подгрупп в рамках экономического союза обуславливает наличие двух противоположных вариантов гармонизации налоговых ставок, что затрудняет общую экономическую интеграцию, так как предполагает либо значительное ухудшение условий развития бизнеса в одних, либо значительное сокра-

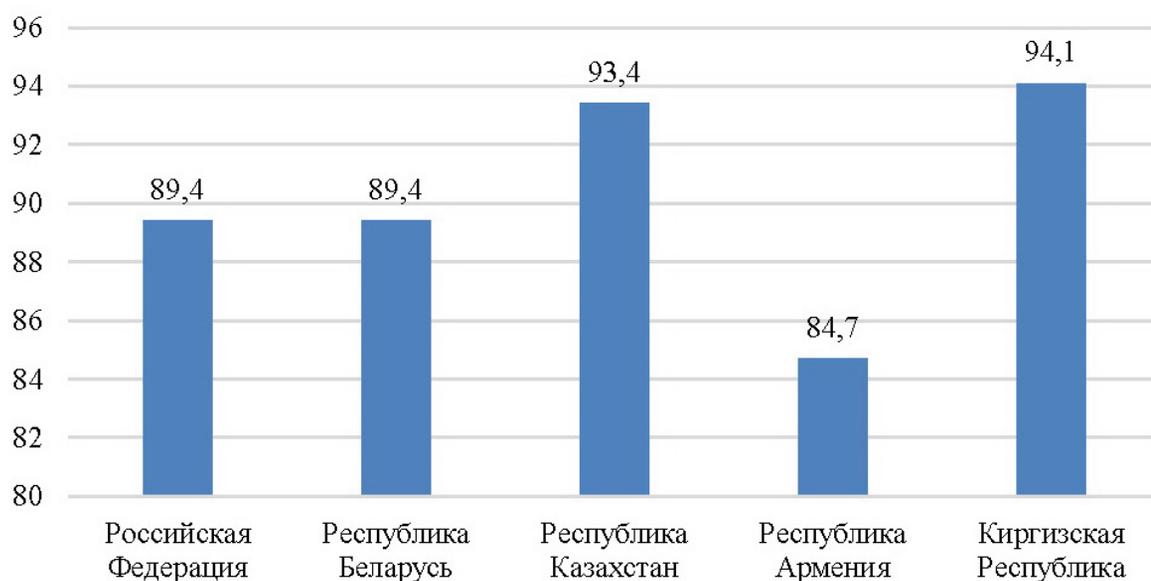


Рисунок 1 – Значения субиндекса «Налоговая нагрузка» в рамках расчета Индекса экономической свободы для стран-участниц ЕАЭС в 2019 г.

щение доходов бюджетов других. Кроме того, важно подчеркнуть, что процессы гармонизации в каждой из стран сопряжены с процессами сохранения налоговой конкуренции, что приводит к необходимости очерчивания конкретного круга налогов, сближение которых является обязательным. Практика функционирования иных экономических союзов при этом показывает, что наиболее правильным является гармонизация косвенных налогов при одновременном сохранении индивидуальных механизмов исчисления прямых налогов в каждой из стран-участниц. В отмеченных условиях при этом важно первоначальное определение актуального уровня гармонизации.

С целью определения уровня гармонизации налоговой системы Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС вычислим по отдельным налогам средневзвешенную ставку. В качестве исследуемых видов налогов определим те, которые ранее были упомянуты как бюджетобразующие, а именно: НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц. Средневзвешенную ставку при этом определим как отношение сумм поступлений от конкретного вида налога во внутренние бюджеты стран ЕАЭС к совокупной налоговой базе по странам ЕАЭС по формуле (1):

$$C_{\text{срвз.}i} = \frac{\sum_{j=1}^5 \sum_{i=1}^n \text{НП}_{ij}}{\sum_{j=1}^5 \text{НБ}_j} \cdot 100, \quad (1)$$

где  $C_{\text{срвз.}i}$  – средневзвешенная ставка по  $i$ -му виду налога;  $\text{НП}_{ij}$  – поступления от  $i$ -го вида налога по  $j$ -й стране;  $\text{НБ}_j$  – налоговая база по  $j$ -й стране.

Исходные данные для расчета средневзвешенной ставки по НДС представлены в таблице 3.

Как видно из данных таблицы, величина налоговой базы по наиболее используемым ставкам составила 526116,5 млн \$ США. Расчет данного значения производился с учетом установления ограничительного условия и упрощения макроэкономической ситуации за счет исключения возможности использования льготных режимов, производился по формуле (2):

$$\text{НБ}_j = \frac{\text{НП}_{ij} \cdot 100}{C_{ij}}, \quad (2)$$

где  $C_{ij}$  – ставка по  $i$ -му виду налога в  $j$ -й стране;  $\text{НП}_{ij}$  – поступления от  $i$ -го вида налога

Таблица 3 – Данные для расчета средневзвешенной ставки по НДС за 2018 г.

Страна	Наиболее используемое значение ставки в стране, %	Сумма поступлений от налога в бюджет страны, млн \$ США	Расчетная налоговая база, млн \$ США
Российская Федерация	20,0	88046,2	440231,0
Республика Беларусь	20,0	5174,1	25870,5
Республика Казахстан	12,0	5890,8	49090,0
Республика Армения	20,0	907,0	4535,0
Киргизская Республика	12,0	766,8	6390,0
Итого	-	100784,9	526116,5

Источник: [4, 5, 6, 7, 8, 10].

по  $j$ -й стране;  $НБ_j$  – налоговая база по  $j$ -й стране.

Исходя из представленного значения для стран-участниц ЕАЭС средневзвешенная ставка по НДС составит:

$$C_{\text{срвзНДС}} = \frac{100784,9}{526116,5} \cdot 100 = 19,2\% \quad (3)$$

Итак, в настоящее время средневзвешенная ставка по НДС для стран-участниц ЕАЭС составляет 19,2 %, что на 0,8 процентных пункта ниже ставки, установленной в Республике Беларусь. В целом расчетное значение показывает невысокую степень отклонения от средней величины, что позволяет сделать вывод о небольших потерях бюджета при переходе к общей ставке.

Проведем аналогичные расчеты по налогу на

прибыль (таблица 4).

Полученное совокупное значение поступлений в бюджет стран ЕАЭС от данного вида налогов наглядно показывает его меньшую значимость как источника формирования доходов. В данном контексте лишь в Республике Казахстан сформирован такой налоговый механизм, в рамках которого предпочтение отдается взиманию прямых налогов. В целом средневзвешенная ставка по налогу на прибыль по странам ЕАЭС составит:

$$C_{\text{срвзНП}} = \frac{73322,2}{367910,2} \cdot 100 = 19,9\% \quad (4)$$

Сравнение полученного значения с принятым в Республике Беларусь показывает значительное отклонение (на 1,9 процентных пункта),

Таблица 4 – Данные для расчета средневзвешенной ставки по налогу на прибыль за 2018 г.

Страна	Наиболее используемое значение ставки в стране, %	Сумма поступлений от налога в бюджет страны, млн \$ США	Расчетная налоговая база, млн \$ США
Российская Федерация	20,0	65223,6	326118,0
Республика Беларусь	18,0	1609,5	8941,7
Республика Казахстан	20,0	6051,4	30257,0
Республика Армения	20,0	356,7	1783,5
Киргизская Республика	10,0	81,0	810,0
Итого	-	73322,2	367910,2

Источник: [4, 5, 6, 7, 8, 10].

что свидетельствует о возможности получения дополнительного эффекта в рамках наблюдаемых процессов интеграции за счет обеспечения наиболее благоприятных условий для развития бизнеса. В данном контексте будет наблюдаться положительное влияние сохранения имеющихся в стране ставок в рамках налоговой конкуренции между странами-участницами ЕАЭС.

В заключении проводимого исследования определим также размер средневзвешенной ставки по НДС (таблица 5).

Исходя из полученных расчетных значений налоговых баз по каждой из стран-участниц, а также общей величины налоговой базы экономического союза, средневзвешенная ставка по НДС составит:

$$C_{\text{срвзНДС}} = \frac{66716,4}{522655,5} \cdot 100 = 12,8\% . \quad (5)$$

Полученное значение практически равно уровню ставки, установленному в Республике Беларусь. Фактически при гармонизации налогового законодательства в данном случае будет установлено конкурентное положение страны в рамках ЕАЭС, в особенности по сравнению с условиями функционирования в Республике Армения. Одновременно будет наблюдаться меньшая конкурентоспособность страны по сравнению с Республикой Казахстан и Киргизской Республикой.

Обобщая результаты проведенного анализа и исследуя исключительно степень сближе-

ния налоговой системы Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС, можно установить среднюю степень ее гармонизации, обусловленную, с одной стороны, невысоким отклонением установленных в стране налоговых ставок от средневзвешенных значений по странам ЕАЭС, а, с другой стороны, – фактическим сближением налогового законодательства с Российской Федерацией и абсолютно различными подходами к обложению налогами с такими странами, как Киргизская Республика и Республика Казахстан. В сложившихся условиях с целью углубления интеграционных процессов в ЕАЭС особое внимание стоит уделить сближению налогообложения в странах союза и проведению согласованной налогово-бюджетной политики Республики Беларусь с иными странами-участницами.

#### ВЫВОДЫ

Систематизация налогового законодательства стран-участниц ЕАЭС и сравнение основных аспектов функционирования их налоговых систем привели к выводу об установлении в настоящее время невысокой степени гармонизации налоговых систем стран-участниц в целом. При этом наблюдается формирование двух групп стран, имеющих противоположные подходы к взиманию налогов: правительства Республики Беларусь и Российской Федерации производят формирование доходной части бюджета в основном за счет косвенных налогов, устанавливая высокий уровень ставок по НДС, в то время как в Киргизской Республике и Республике Казахстан законодательно закреплены более низкие ставки. Одновременно процессы

Таблица 5 – Данные для расчета средневзвешенной ставки по НДС за 2018 г.

Страна	Наиболее используемое значение ставки в стране, %	Сумма поступлений от налога в бюджет страны, млн \$ США	Расчетная налоговая база, млн \$ США
Российская Федерация	13,0	58172,4	447480,0
Республика Беларусь	13,0	2534,5	19496,2
Республика Казахстан	10,0	5093,9	50939,0
Республика Армения	24,4	748,2	3066,4
Киргизская Республика	10,0	167,4	1674,0
Итого	-	66716,4	522655,5

Источник: [4, 5, 6, 7, 8, 10].

гармонизации в каждой из стран соприкасаются с процессами сохранения налоговой конкуренции, в рамках которой для формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций крайне важным является построение привлекательной налоговой системы по прямым налогам.

С целью установления положения Республики Беларусь в рамках исследуемых вопросов дополнительно был проведен анализ уровня гармонизации налоговой системы Республики Беларусь со странами-членами ЕАЭС. Для анализа были выбраны бюджетобразующие налоги, а именно: НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц. Оценка показала среднюю степень сближения налоговой системы страны с налоговыми системами стран-участниц, в рамках которой при установлении в стране налоговых ставок, близких по значению к средневзвешенному уровню, одновременно наблюдается их значительное отклонение от ставок отдельных стран, в особенности в рамках прямых налогов (например, более низкое значение ставки налога на прибыль).

В сложившейся ситуации крайне важным является сохранение имеющихся преимуществ, что возможно при условии гармонизации косвенных налогов и создании конкурентной и привлекательной налоговой системы по прямым налогам. При этом конкретные шаги по проведению дальнейшей гармонизации в отношении косвенных налогов и представление предложений по созданию более конкурентной налоговой среды в отношении прямых налогов возможно после проведения комплексного глубокого анализа двух типов налогов и построения моделей, позволяющих оценить эффективность реализации конкретного сценария для налоговой системы и экономики Республики Беларусь. Проведение подобной оценки является предметом текущих и дальнейших исследований автора. В результате эффективно настроенная налоговая система по косвенным и прямым налогам позволит сохранить оптимальный баланс для Республики Беларусь между налоговой гармонизацией и налоговой конкуренцией, а также будет способствовать формированию налогового суверенитета в стране в условиях глобализации межхозяйственных связей.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Казакова, А. Г. (2016), Налоговые аспекты создания Евразийского экономического союза при интеграции стран-участниц, *Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Государственный университет управления»*, Москва, 2016, 189 с.
2. Коэффициент вариации (2019), доступно по ссылке: <http://statistica.ru/glossary/general/koeffitsient-variatsii/> (дата доступа 1 августа 2019).
3. Мамбеталиев, Н. Т. (2015), *Налоговое право ЕАЭС*, Москва, ЮрИнфоР-Пресс, 2015, 463 с.
4. Налоговый кодекс Кыргызской Республики

#### REFERENCES

1. Kazakova, A. G. (2016), *Nalogovyye aspektyi sozdaniya Evraziyskogo ekonomicheskogo soyuza pri integratsii stran-uchastnits* [Tax aspects of the creation of the Eurasian Economic Union with the integration of member countries], *Federalnoe gosudarstvennoe byudzhethnoe obrazovatelnoe uchrezhdenie vyisshego obrazovaniya «Gosudarstvennyy universitet upravleniya»* – *State Budgetary Educational Institution of Higher Education «State University of Management»*, Moscow, 2016, 189 p.
2. Koeffitsient variatsii [The coefficient of variation], (2019), available at: <http://statistica.ru/glossary/general/koeffitsient-variatsii/> (accessed 1 August 2019).

- (2019), доступно по ссылке: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/law/kodeksmay2019.pdf?sfvrsn=2> (дата доступа 1 августа 2019).
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (2019), доступно по ссылке: [http://www.nalog.gov.by/ru/TAX\\_CODE\\_RU/view/r-nalogovyj-kodeks-respubliki-belarus-zakon-respubliki-belarus-30-dekabrja-2018-g-159-z-o-vnesenii-izmenenij-31699/](http://www.nalog.gov.by/ru/TAX_CODE_RU/view/r-nalogovyj-kodeks-respubliki-belarus-zakon-respubliki-belarus-30-dekabrja-2018-g-159-z-o-vnesenii-izmenenij-31699/) (дата доступа 1 августа 2019).
  6. Налоговый кодекс Республики Казахстан (2019), доступно по ссылке: <http://kgd.gov.kz/ru/content/territoriya-nalogoplatelshchika-1> (дата доступа 1 августа 2019).
  7. Налоговый кодекс Российской Федерации (2019), доступно по ссылке: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/> (дата доступа 1 августа 2019).
  8. Основные аспекты уплаты налогов в Армении (2019), доступно по ссылке: <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTIIIncomeTaxCurrent> (дата доступа 1 августа 2019).
  9. Павлова, Н. В. (2017), Сравнительный анализ налоговых систем Евразийского Экономического Союза в контексте интеграционных процессов, *Молодой ученый*, 2017, № 13, С. 345–350.
  10. Финансовая статистика Евразийского экономического союза: статистический сборник (2019), *Евразийская экономическая комиссия*, Москва, 2019, 126 с.
  11. Чернобровкина, Е. Б. (2017), Гармонизация налогового законодательства, *Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*, 2017, № 8 (36), С. 202–209.
  12. Index of Economic Freedom (2019), доступно по ссылке: <https://www.heritage.org/index/explore> (дата доступа 1 августа 2019).
  3. Mambetaliev, N. T. (2015), *Nalogovoe pravo EAES* [Tax law of the EAEU], Moscow, YurInfoR-Press, 2015, 463 p.
  4. Nalogovyy kodeks Kyrgyzskoy Respubliki, [Tax Code of the Kyrgyz Republic], (2019), available at: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/law/kodeksmay2019.pdf?sfvrsn=2> (accessed 1 August 2019).
  5. Nalogovyy kodeks Respubliki Belarus [Tax Code of the Republic of Belarus], (2019), available at: [http://www.nalog.gov.by/ru/TAX\\_CODE\\_RU/view/r-nalogovyj-kodeks-respubliki-belarus-zakon-respubliki-belarus-30-dekabrja-2018-g-159-zo-vnesenii-izmenenij-31699/](http://www.nalog.gov.by/ru/TAX_CODE_RU/view/r-nalogovyj-kodeks-respubliki-belarus-zakon-respubliki-belarus-30-dekabrja-2018-g-159-zo-vnesenii-izmenenij-31699/) (accessed 1 August 2019).
  6. Nalogovyy kodeks Respubliki Kazakhstan [Tax Code of the Republic of Kazakhstan], (2019), available at: <http://kgd.gov.kz/ru/content/territoriya-nalogoplatelshchika-1> (accessed 1 August 2019).
  7. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii [Tax Code of the Russian Federation], (2019), available at: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/> (accessed 1 August 2019).
  8. Osnovnyie aspekty uplaty nalogov v Armenii [The main aspects of tax payment in Armenia], (2019), available at: <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTIIIncomeTaxCurrent> (accessed 1 August 2019).
  9. Pavlova, N.V. (2017), Comparative analysis of tax systems of the Eurasian Economic Union in the context of integration processes [Srvnitelnyy analiz nalogovyih sistem Evraziyskogo Ekonomicheskogo Soyuza v kontekste integratsionnyih protsessov], *Molodoy ucheniy – Young scientist*, 2017, No. 13, pp. 345–350.
  10. Financial statistics of the Eurasian Economic Union: a statistical compilation [Finansovaya statistika Evraziyskogo ekonomicheskogo soyuza: statisticheskiy sbornik], (2019), *Evraziyskaya*

*ekonomicheskaya komissiya – Eurasian Economic Commission, Moscow, 2019, 126 p.*

11. Chernobrovkina, E. B. (2017), Harmonization of tax legislation [Garmonizatsiya nalogovogo zakonodatelstva], *Vestnik universiteta imeni O.E. Kutafina (MGUA) – Vestnik of the University named after O.E. Kutafina (MSLA)*, 2017, No. 8 (36), pp. 202–209.

12. Index of Economic Freedom (2019), available at: <https://www.heritage.org/index/explore> (accessed 1 August 2019).

*Статья поступила в редакцию 05. 10. 2019 г.*