ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Бюджетно-налоговая система

ПОДОХОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СТРАНАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА: ИДЕНТИЧНОСТЬ И РАЗЛИЧИЯ

Валентина Николаевна ЕДРОНОВА[a,•], Август Валерьевич ТЕЛЕГУС[b]

[a] доктор экономических наук, профессор кафедры информационных систем в финансово-кредитной сфере,
Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского – Национальный исследовательский университет,
Нижний Новгород, Российская Федерация
v.n.edronova@mail.ru

[b] кандидат экономических наук, заведующий кафедрой налогов и налогообложения,
Приволжский институт повышения квалификации ФНС России, Нижний Новгород, Российская Федерация
a.v.telegus@mail.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 17.03.2016
Одобрена 24.03.2016

УДК 336.226.11
JEL: H24

Аннотация

Предмет. Целью налоговой политики Евразийского экономического союза (ЕАЭС), образованного в мае 2014 г. и объединяющего в настоящее время Российскую Федерацию, Республику Беларусь, Республику Казахстан, Республику Армения и Кыргызскую Республику, является образование единого налогового пространства. Приоритетными задачами ЕАЭС выступают сближение норм налогового законодательства и механизмов налогового администрирования, стандартизация подходов к налогообложению, в том числе и налогообложения доходов физических лиц. Предметом статьи является обобщение практики исчисления и взимания НДФЛ в странах – членах ЕАЭС, сравнительный анализ элементов данного налога.

Цели. Изучение теоретических аспектов и исследование законодательной базы в сфере подоходного налогообложения в странах – членах ЕАЭС, анализ общности и отличий в области подоходного налогообложения в целом и отдельных его элементов в частности, выявление положительных моментов и направлений дальнейшего развития.

Методология. Методологическую основу исследования составили эмпирические и логические построения, анализ и синтез, обобщение, системный подход, методы сравнительного анализа.

Результаты. Система подоходного налогообложения рассмотрена в контексте становления и развития нового международного экономического союза. Выявлены составные элементы налогообложения доходов физических лиц в разных странах, проанализированы их общие и отличительные черты, определены положительные моменты в налогообложении каждой из стран – участниц союза.

Выводы. Сделан вывод о том, что несмотря на значительные успехи в области построения социально ориентированного подоходного налогообложения, задача по дальнейшей гармонизации налогового законодательства, устранению диспропорций и созданию равных экономических условий в сфере налогообложения доходов физических лиц в полном объеме еще не решена. Необходимы дальнейшие теоретические исследования по модернизации законодательства и совершенствованию практики подоходного налогообложения.

Область применения. Результаты представляют интерес для работников налоговых органов, студентов, магистрантов и аспирантов. Материалы статьи могут быть использованы в учебном процессе при подготовке, переподготовке и повышении квалификации соответствующих специалистов.

Ключевые слова: Евразийский экономический союз, налог на доходы физических лиц, гармонизация налогообложения

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Целью налоговой политики Евразийского экономического союза (ЕАЭС), образованного в мае 2014 г. и объединяющего в настоящее время Российскую Федерацию (РФ), Республику Беларусь (РБ), Республику Казахстан (РК), Республику Армения (РА) и Кыргызскую Республику (КР), является формирование единого налогового пространства, а приоритетными вопросами выступают сближение норм налогового законодательства и совершенствование механизмов налогового администрирования. Научный подход к решению указанных задач предполагает разработку направлений корректировки и упорядочения нормативно-правовых актов в области налогового законодательства, унификацию методов и форм налогового планирования и прогнозирования [1–4]. Актуальной становится проблема стандартизации подходов к налогообложению в целом и к подоходному налогообложению граждан в частности, что в свою очередь предполагает исследование и сравнительный анализ элементов

соответствующего налога. Отметим, что в России налог на доходы физических лиц (НДФЛ) установлен гл. 23 Налогового кодекса (НК) РФ и является федеральным налогом (п. 3 ст. 13 НК РФ). В Белоруссии действует подоходный налог с физических лиц, установленный гл. 16 НК РБ, являющийся республиканским налогом. В Казахстане существует одноуровневая система налогов, сборов и плат и применяется индивидуальный подоходный налог (ИПН)[1], установленный разделом 6 НК РК. В Армении удерживается подоходный налог, введенный Законом РА от 30.12.2010 № ЗР-246-Н «О подоходном налоге». В Кыргызстане подоходный налог является общегосударственным налогом, определенным разделом VII НК КР.

В зависимости от понимания функций государства и исторически сложившихся условий его функционирования структура налоговой системы имеет те или иные особенности. В то же время общие принципы построения налоговых систем в разных странах, как справедливо отмечают Н.Г. Мамбеталиев, М.Р. Бобоев, находят конкретное выражение в общности их базовых элементов [5]. В силу ст. 16 Модельного налогового кодекса для государств – членов СНГ (общая часть, новая редакция)[2] к основным элементам налога относятся: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, ставка (ставки), порядок исчисления, порядок и сроки уплаты. Данные компоненты присутствуют в части подоходного налогообложения в законодательных актах всех государств – членов ЕАЭС.

Наряду с базовыми составляющими в законодательстве указанных государств используются и иные, факультативные элементы налога, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом [6]. Эти элементы, например, характеризуют отчетные периоды по налогу или определяют перечни налоговых льгот, к которым в контексте данного исследования отнесем доходы, не подлежащие налогообложению[3], а также стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты[4], поскольку они облегчают налоговое бремя налогоплательщиков [7]. Согласимся с высказыванием А.Н. Козырина о том, что «технический» характер налогового законодательства предполагает необходимость изучения налогового понятийного инструментария [8].

Ниже рассмотрены основные компоненты подоходного налогообложения в странах ЕАЭС, их идентичность и различия.

Налогоплательщики

В России налогоплательщиками признаются физические лица (ст. 207 НК РФ). Законодательство Кыргызстана к числу налогоплательщиков относит дополнительно и налоговых агентов, выплачивающих физическому лицу доход, исключив из данной категории индивидуальных предпринимателей (кроме лиц, являющихся налоговыми агентами). В Белоруссии и Армении налогоплательщики именуются плательщиками подоходного налога с физических лиц, которыми признаются физические лица. В Казахстане плательщиками ИПН являются физические лица, имеющие объекты налогообложения.

Отметим, что в РФ термин «плательщик» используется в более широком смысле, поскольку плательщиком наряду с налогоплательщиком – физическим лицом – по факту может являться и налоговый агент, через которого уплачивается НДФЛ. В гл. 23 НК РФ законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции, закрепил для определенных случаев порядок исполнения конституционной обязанности по уплате налогов через налогового агента[5]. Чаще всего это происходит по месту работы налогоплательщика. Аналогичный порядок действует во всех странах ЕАЭС.

Объект налогообложения

При разработке механизма налогообложения обычно используются два подхода. Первый основан на концепции территориальной привязки. Согласно этому подходу каждая страна облагает налогом только те доходы (объекты налогообложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее территории [9]. Для стран ЕАЭС характерен второй подход, при котором за основу берется резидентство налогоплательщика.

В соответствии со ст. 209 НК РФ объектом налогообложения признается доход, полученный

[1] *Тютюрюков Н.Н.* Налоговые системы зарубежных стран: учеб. М.: Дашков и К, 2010. 176 с.

[2] Приложение к постановлению Межпарламентской Ассамблеи государств – участников Содружества Независимых Государств от 29.11.2013 № 39-10.

[3] Определение Конституционного Суда РФ от 17.12.2009 № 572-О-О.

[4] Определение Конституционного Суда РФ от 03.04.2009 № 480-О-О.

[5] Пункт 2 Определения Конституционного Суда РФ от 11.05.2012 № 801-О.

налогоплательщиками: от источников в РФ и (или) за ее пределами – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ; от источников в РФ – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ. Согласно НК РБ объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы, полученные плательщиками: от источников в РБ и (или) от источников за пределами РБ – для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами РБ; от источников в РБ – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами РБ.

Такое определение налогоплательщиков, как отмечает С.Д. Шаталов, является традиционным для классической модели подоходного налога. Разграничение налогоплательщиков на две категории по признаку налогового резидентства служит инструментом для последующего установления размера налоговой ответственности, зависящего от источников получения доходов (государств, с которыми связывается получение этих доходов) [10].

Применение критерия резидентства предусматривает, что все резиденты данного государства подлежат в нем налогообложению в отношении всех своих доходов, полученных как на территории этого государства, так и за его пределами. Нерезиденты же привлекаются к исполнению налоговых обязательств только в отношении доходов, получаемых из источников в этом государстве. Данный критерий учитывает исключительно характер связи налогоплательщика (пребывание, нахождение, иная форма связи с государством) на фискальной территории государств. При таком применении критерия резидентства в отношении резидентов обычно говорят, что они несут неограниченную налоговую ответственность, а нерезиденты – ограниченную налоговую ответственность [11]. Принцип резидентства выгоден для развитых стран, граждане которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов вне своей страны.

В законодательстве Белоруссии, как и в российском, используется признак резидентства физического лица. Вместе с тем подходы к уяснению данного понятия различны. Согласно п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. В НК РБ установлено, что налоговыми резидентами признаются физические лица, которые фактически находились на территории РБ в календарном году более 183 дней. Схожие нормы установлены НК КР – физическим лицом – резидентом является любое физическое лицо, которое находится на территории республики в течение 183 и более дней в течение любого периода, состоящего из 12 месяцев, следующих подряд и завершающихся в текущем налоговом периоде. То есть для целей налогообложения в Кыргызстане, как и в иных странах ЕАЭС, адрес проживания и гражданство физического лица не имеют значения. В Казахстане общие правила определения резидентства схожи с российскими – нахождение в РК не менее 183 календарных дней (включая дни приезда и отъезда) в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде.

Резидентство не является единственной юридической конструкцией для установления «привязанности» лиц к территории налоговой юрисдикции того или иного государства. В этих целях иногда применяется категория «налоговый домицилий». Домицилий выполняет функцию установления наиболее строгой, устойчивой связи лица с налоговой юрисдикцией, вследствие чего последняя возлагает на данное лицо неограниченные налоговые обязанности. Это наиболее показательно в случаях, когда имеются основания признания одного лица резидентом двух или более юрисдикций [12]. Кроме того, критерии определения налогового статуса физического лица (резидентства) в мировой практике могут быть и более сложными: тест физического присутствия, тест постоянного жилища, тест центра интересов, тест гражданства, свободный выбор [13].

В Казахстане к налоговым резидентам относят также и лиц, центр жизненных интересов которых находится в республике. Это физические лица, одновременно соответствующие следующим критериям: наличие гражданства РК или разрешения на проживание; проживание в РК семьи или близких родственников физического лица; наличие собственного недвижимого имущества физического лица или членов его семьи, доступного в любое время для их проживания.

В Армении при определении объекта налогообложения подоходным налогом также используется фактор налогового резидентства (нахождение в стране 183 дня и более в любой начинающийся или завершающийся двенадцатимесячный период налогового года) или центра жизненных интересов. Критерии определения центра жизненных интересов весьма

схожи с нормами РК, однако помимо прочего, такой центр должен являться основным местом осуществления экономической (профессиональной) деятельности физического лица.

В российском налоговом праве термин «центр жизненных интересов» не используется. Между тем из положений международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента России, если оно обладает в ней постоянным жилищем. Наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в России. Таким образом, сам по себе факт нахождения физического лица в РФ менее 183 календарных дней в течение налогового периода (календарного года) не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ[6].

В законодательстве Белоруссии и Казахстана имеются особые дефиниции, отсутствующие в НК РФ. Они определяют доходы, полученные плательщиками и не признаваемые объектами налогообложения. В РБ к ним отнесены, в частности, следующие доходы: оплата стоимости медицинских услуг или возмещения расходов на оплату таких услуг в случае получения плательщиком увечья или иного повреждения здоровья по вине других лиц; стоимость обучения плательщиков, осваивающих содержание образовательных программ дополнительного образования взрослых при их переподготовке, профессиональной подготовке, повышении квалификации; от осуществления видов деятельности, по которым в соответствии с НК РБ применяются особые режимы налогообложения, не предусматривающие уплату подоходного налога с физических лиц; в виде компенсации (возмещения) морального вреда в соответствии с законодательством, судебных расходов и других расходов, не несущих для плательщиков экономической выгоды. В Казахстане – это адресная социальная помощь, пособия и компенсации, выплачиваемые за счет средств бюджета, в размерах, установленных законодательством РК; суммы по возмещению вреда, причиненного жизни и здоровью физического лица, в соответствии с законодательством РК; компенсации при служебных командировках; стоимость выданной специальной одежды, специальной обуви, других средств индивидуальной защиты и первой медицинской помощи, мыла, обеззараживающих средств, молока или других равноценных пищевых продуктов для лечебно-профилактического питания по нормам, установленным законодательством РК; суммы возмещения материального ущерба, присуждаемые по решению суда. В России данные доходы изначально включаются в объект налогообложения, но фактически налогом не облагаются (ст. 217 НК РФ).

Налоговая база

Ни классическая, ни современная экономическая теория не ставят под сомнение тот факт, что налогом на доход следует облагать доходы [14], но доход далеко не всегда совпадает с облагаемым доходом [15]. Важно подчеркнуть, что российское законодательство в части НДФЛ установило неидентичность понятий «доход» и «налоговая база»[7]. Общие подходы к определению налоговой базы в РФ установлены в ст. 210 НК РФ, согласно которой учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

В НК РБ присутствует более узкая норма: при определении налоговой базы подоходного налога с физических лиц учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Отсутствует упоминание о том, что в налоговую базу включаются доходы, право на распоряжение которыми возникло у налогоплательщика, и доходы в виде материальной выгоды. В гл. 6 НК РК не имеется положений, определяющих порядок расчета налоговой базы ИПН, в том числе по работникам. Взамен введена норма, конкретизирующая доход работника – разница между начисленными работодателем доходами работника и суммой установленных налоговых вычетов.

По аналогии со ст. 210 НК РФ в НК РБ предусмотрено следующее: если из дохода плательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу подоходного налога с физических лиц.

[6] Письмо ФНС России от 11.12.2015 № ОА-3-17/4698.

[7] *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение: теория и практика. В 2 т. Т. 2: учебник и практикум для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ЮРАЙТ, 2016. 398 с.

В Белоруссии, как и в России, применяется шедулярная система налогообложения доходов физических лиц: налоговая база подоходного налога с физических лиц определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Отметим, что шедулярная система обладает рядом преимуществ и широко распространена в мире. Эта система упрощает учет доходов и исчисление с них налогов, не требует от работников налоговой службы высокой квалификации (но требует большой их численности); уменьшает возможность сокрытия доходов и сводит к минимуму вмешательство налоговых органов в личную жизнь налогоплательщика. Шедулярную систему используют государства, пытающиеся внедрить идеи «социальной справедливости» в налогообложении, так как при этом каждый вид дохода облагается дифференцированно [16].

В НК РБ предусмотрен аналог российского правила: в отдельных случаях налоговая база уменьшается на сумму определенных налоговых вычетов. Налоговая база от доходов, полученных от трудовой деятельности, осуществления работ по договорам гражданско-правового характера, уменьшается на сумму налоговых вычетов, применяемых последовательно: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты. Они же могут применяться к налоговой базе в отношении доходов, получаемых белорусскими индивидуальными предпринимателями (нотариусами, адвокатами) от осуществления соответствующей деятельности, но и в иной последовательности: сначала профессиональные налоговые вычеты, а затем стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты. Данные правила о последовательном применении вычетов в законодательстве РФ отсутствуют.

Весьма прогрессивной в современных условиях представляется следующая норма НК РБ: для доходов, исчисленных налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами в соответствии с законодательством о декларировании физическими лицами доходов и имущества, налоговая база подоходного налога с физических лиц определяется как денежное выражение суммы такого превышения. При этом налоговые вычеты не применяются.

Российская правоприменительная практика исходит из того, что получение физическим лицом доходов, облагаемых НДФЛ, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ). Приобретение налогоплательщиком в налогооблагаемом периоде имущества подтверждает лишь то, что налогоплательщиком в этом периоде понесены расходы на его приобретение. Факт расходования денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получения в этом же периоде дохода, облагаемого НДФЛ, в сумме, равной израсходованным средствам. Таким образом, сумма израсходованных налогоплательщиком на приобретение имущества денежных средств не может рассматриваться в качестве объекта налогообложения по НДФЛ[8].

Как и в законодательстве РФ, в НК РБ установлены особенности определения налоговой базы подоходного налога с физических лиц при получении доходов в натуральной форме, при этом учитываются не только доходы, полученные от организаций и индивидуальных предпринимателей, но и доходы от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями в виде товаров (работ, услуг), иного имущества. Между тем в ст. 211 НК РФ установлены правила по определению налоговой базы в натуральной форме исключительно от организаций и индивидуальных предпринимателей[9].

В НК РБ существуют специальные положения по расчету налоговой базы в отношении доходов, полученных в связи с заключением договоров страхования, по доходам, полученным в виде дивидендов, по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (подобные правила в силу своеобразности самих доходов предусмотрены и в НК РФ).

В НК РК также изложены правила определения дохода в натуральной форме, но касаются они только некоторых видов доходов, полученных от работодателя. В отличие от Белоруссии в Казахстане предусмотрены формы доходов в виде материальной выгоды, но только в отношении доходов, получаемых работниками. При этом отсутствует упоминание такого дохода, как материальная выгода от экономии на процентах за

[8] Обзор судебной практики Верховного Суда РФ от 26.06.2015 № 2 (вопрос № 9), доведенный до налоговых органов письмом ФНС России от 16.11.2015 № БС-4-11/20019, Определения Верховного Суда РФ от 16.12.2015 № 57-КГ15-12, № 57-КГ15-11.

[9] Определение Верховного Суда РФ от 20.05.2014 № 34-КГ14-3.

пользование заемными/кредитными средствами. Более того, установлено, что материальная выгода от экономии на вознаграждении за пользование кредитами (займами, микрокредитами), полученными у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе полученными работником у своего работодателя, не рассматривается в качестве дохода физического лица. При этом существуют особенности налогообложения в отношении отдельных доходов (пенсионные выплаты из единого накопительного пенсионного фонда и добровольных накопительных пенсионных фондов, дивиденды, вознаграждения, выигрыши, стипендии, доход по договорам накопительного страхования).

В законодательстве Армении вместо термина «налоговая база» используется понятие «совокупный доход», определяемый как общая сумма всех доходов, подлежащих получению налогоплательщиком в отчетный период. В составе доходов учитывается имущество, подлежащее получению в рамках трудовых или гражданско-правовых договоров либо по любому иному основанию, а также доходы, подлежащие получению им в натуральной (неденежной) форме. Доходы в виде какой-либо материальной выгоды не установлены, закреплены правила определения специфичных доходов (от операций с ценными бумагами, реализации сельхозпродукции).

В Кыргызстане налоговой базой по подоходному налогу является доход, исчисляемый как разница между совокупным годовым доходом, полученным налогоплательщиком за налоговый период, и вычетами. При этом представляет особый интерес норма, примеров которой нет в законодательстве других стран ЕАЭС: при возникновении отношений, регулируемых Трудовым кодексом КР, доход в месяц, облагаемый подоходным налогом, за отдельными исключениями не может быть менее минимального расчетного дохода на следующий календарный год в размере 40% среднемесячной заработной платы работников за предыдущий год на основании данных государственного статистического органа. Кроме того, из положений НК КР (довольно близких по сути к ст. 210 НК РФ) следует, что в совокупный доход включаются доходы как в денежной, так и в натуральной форме, в форме работ, услуг, имущества и материальной выгоды, в том числе по займам и кредитам. При этом правила определения доходов в виде материальной выгоды достаточно близко напоминают правила, изложенные в ст. 212 НК РФ.

Налоговый период

В Белоруссии и Кыргызстане, как и в России, налоговым периодом по налогу признается календарный год (ст. 216 НК РФ). Однако в Казахстане налоговым периодом для исчисления налоговыми агентами ИПН с доходов, облагаемых у источника выплаты, является календарный месяц, и лишь в иных случаях – календарный год. В Армении отсутствует четкая норма, определяющая конкретный налоговый период по подоходному налогу.

Доходы, не подлежащие налогообложению

Одна из самых объемных статей в НК РФ – ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению», включающая в себя около 70 позиций. В НК РБ имеется аналогичный, но более широкий, перечень. Помимо прочего, в Белоруссии есть доходы, не подлежащие налогообложению, которые не характерны для российского права. К ним отнесены следующие доходы: от реализации драгоценных металлов и драгоценных камней в скупочных пунктах, драгоценных металлов в виде банковских и мерных слитков, монет банкам, имущества (кроме недвижимости и автотранспорта); от сдачи внаем (поднаем) жилых помещений молодым специалистам, молодым рабочим (служащим); полученные детьми в возрасте от четырнадцати до восемнадцати лет за выполненную работу в лагерях труда и отдыха, осуществляющих свою деятельность в соответствии с законодательством.

В Казахстане также имеется перечень доходов, не подлежащих налогообложению, среди которых можно упомянуть алименты, полученные на детей и иждивенцев, доход в установленном размере от личного подсобного хозяйства, выплаты в определенной сумме на погребение, отдельные стипендии, пенсионные выплаты из Государственного центра по выплате пенсий и т.д.

В Армении применяются схожие по характеру нормы, именуемые вычетами из доходов. Подобные льготы в Кыргызстане обозначены как доходы, не облагаемые подоходным налогом. Отдельно отметим, что в противоположность законодательству иных стран ЕАЭС в Кыргызстане не облагаются налогом дивиденды, полученные физическим лицом – резидентом от участия в кыргызских организациях, а также доходы работников религиозных организаций в виде заработной платы, премий, компенсаций и иных выплат компенсирующего и стимулирующего характера.

Стандартные налоговые вычеты

Одним из важнейших элементов системы подоходного налогообложения являются стандартные налоговые скидки, или налоговые льготы. В России предусмотрены стандартные налоговые вычеты для лиц следующих укрупненных групп (ст. 218 НК РФ): пострадавших в катастрофе на Чернобыльской АЭС и в других радиационных авариях (3 000 руб. ежемесячно, вне зависимости от суммы дохода); имеющих особый правовой статус – герои Советского Союза и РФ, пережившие блокаду в Ленинграде, принимавшие участие в боевых действиях в Афганистане и в других странах, инвалиды I и II групп, инвалиды с детства (500 руб. ежемесячно вне зависимости от суммы дохода); имеющих на обеспечении детей (1 400 руб., 3 000 руб., 6 000 или 12 000 руб. ежемесячно до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 350 000 руб.).

Аналогичные стандартные налоговые вычеты имеются и в Беларуси, которые, в основном, предоставляются плательщику (как и в России) нанимателем по месту основной работы (службы, учебы) плательщика на основании документов, подтверждающих его право на такие налоговые вычеты. Подобно России, в РБ предусмотрено право на получение вычета в повышенном размере для налогоплательщика, являющегося одиноким родителем, опекуном, попечителем, с той лишь разницей, что указанные лица в российском налоговом праве именуются единственными родителями, опекунами, попечителями.

Однако имеются и коренные отличия. С 2012 г. в России отменен стандартный налоговый вычет на самого налогоплательщика, не относящегося к льготным категориям, в размере 400 руб./мес. (подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). В НК РБ такой вычет присутствует.

В Белоруссии в состав лиц, в отношении которых предоставляется вычет, включены иждивенцы, в частности, это физические лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет. Данная норма в РФ имелась только на начальном этапе зарождения системы налогообложения доходов физических лиц[10], а в настоящее время НК РФ не предусмотрена.

Существенным образом отличается и временной период, в течение которого у налогоплательщика сохраняется право на вычет. В России вычет предоставляется до конца года, в котором ребенку исполнилось 18 лет, наступила смерть ребенка или прекращена опека, попечительство. В Беларуси вычет сохраняется только до конца месяца, в котором произошли такие события. Также в РБ в целях получения определенного размера вычета нет подразделения на первого, второго и последующих детей, как это предусмотрел российский законодатель. При этом положительным моментом является тот факт, что родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до восемнадцати лет или детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет, установленный стандартный налоговый вычет предоставляется в повышенном размере на каждого ребенка в месяц. Подобной нормы, безусловно, носящей социальный характер, в НК РФ не имеется.

Необходимо обратить внимание на следующие положения законодательства РБ, не нашедшие своего четкого отражения в налоговом законодательстве России, которые, возможно, было бы целесообразно внести в НК РФ. В НК РБ определено, что вычет предоставляется родителям в отношении их детей старше восемнадцати лет, обучающихся по дневной форме обучения и получающих общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование. Помимо прочего, четко установлено, что вычет не предоставляется родителям, лишенным родительских прав. Также НК РБ предусмотрены конкретные виды документов, служащих основанием для получения плательщиком стандартных налоговых вычетов (в НК РФ – названный перечень не установлен).

В законодательстве Казахстана отсутствует деление на определенные группы вычетов. Налогоплательщики могут воспользоваться российским аналогом стандартных налоговых вычетов – ежемесячно в сумме МРОТ. Для отдельных категорий в РК вместо права на вычет установлено, что из годового дохода физического лица, подлежащего налогообложению, исключается доход в размере кратном 55 МРОТ (в частности, участники ВОВ, инвалиды I, II, III групп, ребенок-инвалид, родителей и опекунов, имеющих детей-инвалидов или инвалидов с детства). Величина вычета в РК, как и в других странах, не имеет существенного регулирующего значения для налогоплательщика, не обеспечивает должную дифференциацию потребления для

[10] Подпункт «б» п. 6 ст. 3 Закона РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

имеющих и не имеющих детей семей [17]. В законодательстве Армении стандартные налоговые вычеты не установлены. В Кыргызстане в качестве стандартных налоговых вычетов определен персональный вычет и вычет на иждивенцев налогоплательщика.

Социальные налоговые вычеты

В России существует пять видов социальных налоговых вычетов (ст. 219 НК РФ), они касаются расходов на: благотворительность; обучение себя и своих детей; медицинское обслуживание себя, супругов, родителей, несовершеннолетних детей (включая расходы на диагностические мероприятия, оплату лекарственных средств, а также взносы на страхование медицинских расходов); негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование, долгосрочное добровольное страхование жизни налогоплательщиков и членов их семей; формирование накопительной части пенсии.

Схожие положения есть в законодательстве Белоруссии, однако относятся они только к двум видам расходов: на обучение себя и членов семьи и расходов по страховым платежам. Вычет на обучение себя и членов семьи распространяется на суммы, выплаченные за обучение в учреждениях образования РБ (для получения вычета в РФ не обязательно обучаться только в российском учебном заведении). Вычет касается случаев получения первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования (в России вычет предоставляется вне зависимости от первичности образования). В состав вычета включены расходы по погашению кредитов банков РБ, займов, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (и проценты по ним), фактически израсходованных на получение образования (к сожалению, данная норма, носящая социальный характер, НК РФ не предусмотрена). Вычет по страховым платежам действует только в отношении страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее трех лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

НК РФ допускает вариативность получения вычетов: либо у налогового агента – работодателя, либо в налоговом органе (п. ст. 219 НК РФ). В Белоруссии вычеты предоставляются нанимателями по месту основной работы (службы, учебы), и только по отдельным видам доходов (например, доходов, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, или доходов, полученных физическими лицами – налоговыми резидентами РБ от источников за пределами республики) получение их возможно в налоговом органе.

В Белоруссии предусмотрен перечень конкретных документов, служащих основанием для получения вычета, что также не реализовано в НК РФ. Примечательна одна норма: в случае утери плательщиком документов, подтверждающих фактическую оплату услуг в сфере образования, налоговому агенту (налоговому органу) предоставляется письменное подтверждение получателя денежных средств о поступлении таких средств с указанием фамилии, имени, отчества плательщика, суммы и даты оплаты, назначения платежа (названное правило действует и при утрате документов, подтверждающих фактическую оплату страховых взносов). У российских правоприменителей – противоположный подход: соответствующая справка учебного заведения не может являться надлежащим документом в подтверждение произведенных расходов[11].

Важно уточнить, что по российским правилам в случае, если сумма вычетов превышает сумму налоговой базы, то она принимает нулевое значение (п. 3 ст. 210 НК РФ), то есть социальные налоговые вычеты в неиспользованной сумме на будущие налоговые периоды не переносятся. В РБ действует диаметральный подход: если в налоговом периоде социальные налоговые вычеты не применялись или использовались не полностью, то неиспользованные суммы переносятся на последующие налоговые периоды до полного их использования.

В Казахстане аналоги российских социальных налоговых вычетов действуют в части расходов работника в отношении обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды; добровольных пенсионных взносов, вносимых в свою пользу; страховых премий, вносимых в свою пользу физическим лицом по договорам накопительного страхования; по оплате личных медицинских услуг (кроме косметологических). Предоставление указанных вычетов производится, как правило, работодателем. В Армении подобные вычеты не установлены, а в Кыргызстане социальный налоговый вычет касается только

[11] Апелляционное определение Московского городского суда от 22.07.2014 по делу № 33-29286.

одной группы расходов – на личное образование налогоплательщика и его иждивенцев, возраст которых не превышает 24 лет.

Имущественные налоговые вычеты

В НК РФ упомянуто четыре базовых имущественных налоговых вычета (ст. 220 НК РФ), наибольшее распространение из которых получили следующие: в связи с продажей имущества налогоплательщика и приобретением (строительством) жилья, земельных участков для указанных целей, а также с уплатой процентов по целевым займам (кредитам), направленным на упомянутые цели.

В НК РБ имеются подобные нормы. Несмотря на общие черты по составу расходов и схеме получения вычетов, необходимо отметить кардинальные отличия вычета в отношении расходов на жилищные цели, который:

– может использоваться только лицами, состоящими на учете в качестве нуждающихся в улучшении жилищных условий;

– распространяется на случаи приобретения жилищных облигаций в пределах размера денежных средств, подлежащих внесению в оплату стоимости жилого помещения путем приобретения жилищных облигаций, указанного в договоре, в соответствии с которым предусматривается строительство жилого помещения для владельца жилищных облигаций;

– действует непосредственно в отношении целевых кредитов банков РБ, займов, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним);

– применяется при приобретении (строительстве) жилого дома только в отношении одноквартирного жилого дома;

– не применяется в случае использования (частичного использования) плательщиком имущественного налогового вычета в отношении иной квартиры или иного одноквартирного жилого дома;

– предоставляется по общему правилу нанимателями по месту основной работы (службы, учебы), лишь в отдельных случаях его применение возможно в налоговом органе;

– не ограничивается законодательно предельной суммой (в РФ – 2 млн руб. по расходам на приобретение/строительство жилья и 3 млн руб. в отношении соответствующих процентов).

Вычет по продаже имущества предоставляется в размере фактически произведенных расходов, связанных не только с приобретением имущества (как установлено в НК РФ), но и с приобретением и (или) отчуждением возмездно отчуждаемого имущества. Вместо получения указанного имущественного налогового вычета плательщики имеют право применить имущественный налоговый вычет в размере 10% общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от реализации имущества. В отличие от российского законодательства (п. 2 ст. 226, ст. 228 НК РФ) налоговые агенты РБ изначально должны удержать налог с доходов граждан, полученных ими от реализации имущества.

Казахский законодатель установил, что к доходам, не облагаемым у источника выплаты, относится, помимо прочего, имущественный доход, под которым понимается, например, прирост стоимости (положительная разница между ценой реализации имущества и ценой его приобретения) реализованной недвижимости и механических транспортных средств, если указанное имущество находилось в собственности плательщика менее года. Исчисление и уплата налога производится плательщиком самостоятельно посредством декларирования доходов. Налоговый вычет по жилищным расходам по сравнению с российским аналогом выглядит весьма скромным. Он касается расходов, направленных на погашение вознаграждения по займам, полученным физическим лицом – резидентом РК в жилищных строительных сберегательных банках на проведение мероприятий по улучшению жилищных условий на территории РК, в соответствии с законодательством РК о жилищных строительных сбережениях.

В Армении в состав вычетов из доходов включены суммы, подлежащие получению физическими лицами с продажи принадлежащего им на праве собственности имущества от лиц, не являющихся налоговыми агентами, за исключением сумм, подлежащих получению с продажи имущества вследствие предпринимательской деятельности. На основании чего можно сделать вывод о том, что в РА существует самый льготный в ЕАЭС режим налогообложения сумм, получаемых гражданами по указанным операциям. Однако вне зависимости от источника выплаты суммы, полученные от продажи зданий, жилых домов и квартир, облагаются налогом по ставке 10%

(за исключением т.н. «необлагаемого порога» в определенном размере). Какого-либо вычета в отношении затрат плательщиков на улучшение жилищных условий НК РА не предусмотрено.

В Кыргызстане имущественные вычеты, напротив, не касаются операций по реализации имущества (при этом доходы от продажи автотранспорта, находившегося в собственности налогоплательщика не менее года, а недвижимости – не менее двух лет, иного имущества не облагаются налогом), но действуют в отношении средств, фактически направленных налогоплательщиком на погашение процентов по ипотечному кредиту.

Дата фактического получения дохода

Названный элемент в НК РФ не является обязательным (ст. 17 НК РФ). Отметим, что в отношении оплаты труда дата фактического получения дохода для целей НДФЛ определяется по специальному правилу, установленному п. 2 ст. 223 НК РФ. В РБ действует подобная норма: для исчисления подоходного налога с физических лиц с доходов в виде оплаты труда датой фактического получения плательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполнение трудовых обязанностей в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Обратим внимание на отдельные нормы, которые принципиально отличаются от законодательства РФ. В НК РБ упоминается об «электронных деньгах», в частности, установлено, что дата фактического получения дохода определяется как день зачисления электронных денег в электронный кошелек плательщика либо по его поручению – в электронный кошелек третьих лиц.

Весьма показательна норма, гласящая, что дата фактического получения дохода определяется как день, следующий за днем, установленным для возврата имущества, – при невозврате имущества, полученного на возвратной или условно возвратной основе, в том числе в соответствии с договорами займа, задатка. В целях пресечения фактов ухода от налогообложения в отдельных случаях физические лица обязаны уплачивать подоходный налог с доходов, полученных ими в виде займов от белорусских физических лиц. Такие займы подлежат указанию в декларации о доходах или в справке об источниках доходов, предоставляемых плательщиком по требованию налогового органа. Подоходный налог с физических лиц уплачивается на основании извещения налогового органа. Исключения составляют отдельные случаи, например, получение займа от близкого родственника или когда указанные в декларации займы погашены, что подтверждено документально. В России доход возникает только при прощении долга (списании задолженности с баланса организации), в том числе по истечении срока исковой давности.

В НК РБ определено, что дата фактического получения дохода определяется как день составления плательщиком авансового отчета об израсходованных суммах в служебной командировке (в России до 2016 г. – день утверждения авансового отчета, с 2016 г. – последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет). Нормы НК КР определяют рассматриваемый элемент налогообложения как дату возникновения дохода, общий характер которого схож со ст. 223 НК РФ. Аналогов подобных норм в РК и РА не имеется.

Ставки налога

Законодательством РФ в настоящее время предусмотрено 11 ставок по НДФЛ: 9%, 13%, 15%, 30%, 35% (ст. 224 НК РФ), базовая ставка – 13%. В Белоруссии действуют четыре адвалорные ставки – 4%, 9%, 13% и 16%, а также ставка в виде фиксированных сумм (по арендным операциям с отдельными видами недвижимости), основная ставка – 13%.

В Казахстане установлено две ставки ИПН: базовая – 10% и ставка по дивидендам – 5%. Отметим, что это одна из самых низких ставок налога в мире. Генеральный секретарь Всемирной ассоциации налогоплательщиков Бьорн Таррас-Валберг, выступая на Пятом казахстанском налоговом форуме 29.10.2010 в Алматы, подчеркнул, что именно низкие ставки налогов способствуют экономическому росту и рекомендует вообще отменить подоходный налог, но если отменить подоходный налог или урезать его ставку невозможно, другим наилучшим решением является его фиксированная ставка [18].

В отличие от других стран ЕАЭС, в Армении установлена прогрессивная шкала налогообложения (данный подход был характерен для налогообложения граждан РФ на начальном этапе становления российской налоговой системы[12]): ключевые ставки – 24,4% при ежемесячном облагаемом доходе до 120 000 драмов и 26% с суммы превышения (аналогично – при расчете за год). Существуют ставки в размере

[12] Статья 6 Закона РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

3%, 5%, 10%, 11% по отдельным видам доходов, а также минимальная сумма налога в размере 1% (для доходов от предпринимательской деятельности) и фиксированная сумма налога в размере 60 000 драмов (в случае фиксирования факта неоформления в письменной форме принятия работника на работу). В Кыргызстане предусмотрена единая ставка налога в размере 10%.

Согласимся с авторами, утверждающими, что в условиях замедления темпов экономического роста, финансового кризиса в ряде государств, ухудшения возрастной структуры рабочей силы, увеличения демографической нагрузки на трудоспособное население возрастает роль миграции населения в формировании трудовых ресурсов[13]. До заключения Договора о ЕАЭС ставки налога в отношении доходов, полученных налогоплательщиками – налоговыми резидентами и нерезидентами от работы по найму в странах ЕАЭС дифференцировались, что являлось барьером при формировании единого рынка рабочей силы. С 01.01.2015 ст. 73 «Налогообложение доходов физических лиц» Договора о ЕАЭС обеспечивает недискриминационный принцип налогообложения доходов физических лиц при их найме на работу в любом государстве: указанные доходы облагаются налогом по ставке для налоговых резидентов государства, на территории которого осуществляется соответствующая деятельность. Таким образом, исключается дискриминация по признаку резидентства при налогообложении доходов физических лиц, что способствует формированию единого рынка рабочей силы и свободному ее перемещению.

Порядок исчисления и уплаты налога

На белорусские организации, индивидуальных предпринимателей (нотариусов, адвокатов), представительства иностранных организаций, осуществляющие деятельность на территории РБ, возложена, как и в России, обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет исчисленной суммы подоходного налога. Исключение составляют доходы в виде займов и кредитов, направленных на улучшение жилищных условий и получение образования, а также доходы от отчуждения одного жилого помещения (в течение пяти лет) и одного автомобиля (в течение одного года). В случае если в установленные законодательством сроки налоговому агенту не представлены документы и отчеты о расходовании сумм, полученных под отчет, не сданы неизрасходованные остатки таких сумм и в пределах тридцатидневного периода со дня истечения этого срока источником выплаты не принято распоряжение об удержании задолженности по ним, эти суммы включаются в доходы месяца, следующего за месяцем истечения указанных сроков (в России существует иной подход, согласно которому денежные суммы, выданные работникам под отчет, не относятся к доходам физических лиц[14] до тех пор, пока за работником числится задолженность по выданным под отчет суммам, их нельзя квалифицировать в качестве экономической выгоды и объекта налогообложения по НДФЛ – ст. 41, 209 НК РФ).

В Белоруссии отдельно установлено, что обязанность по удержанию налога не распространяется на случаи выплаты доходов в виде оплаты труда за первую половину месяца и премий. А налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату доходов в виде оплаты труда в расчете за месяц и (или) дня перечисления таких доходов со счетов налоговых агентов на счета плательщика либо по его поручению на счета третьих лиц (практически дословный аналог нормы п. 6 ст. 226 НК РФ в редакции, действовавшей до 2016 г.).

Схожий порядок действует и в Казахстане: исчисление ИПН производится налоговым агентом по доходам, облагаемым у источника выплаты, при начислении дохода, подлежащего налогообложению; удержание производится не позднее дня выплаты дохода. Однако перечисление удержанного ИПН с выплаченных доходов осуществляется не позднее 25 календарных дней после окончания месяца, в котором была осуществлена выплата дохода.

В Армении подоходный налог, по общему правилу, исчисляется и удерживается налоговым агентом каждый месяц, а перечисление производится не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем исчисления. При этом весьма своеобразно правило, не присутствующее в налоговом законодательстве иных членов ЕАЭС, о том, что из исчисленной суммы налога вычитаются пособия по временной нетрудоспособности для наемных работников и суммы пособий на погребение,

[13] *Майбуров И.А.* Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография для магистрантов, обучающихся по программе направления «Финансы и кредит» / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 375 с.

[14] Постановление Президиума ВАС РФ от 16.12.1997 № 905/97, Определение ВАС РФ от 13.12.2007 № 16007/07.

выдаваемых по случаю смерти наемного работника. В Кыргызстане на налоговых агентов возложена общая обязанность по исчислению, удержанию с доходов налогоплательщика подоходного налога, перечисление которого производится не позднее дня, следующего за 20 числом месяца, следующего за месяцем выплаты дохода.

Российское законодательство не допускает возможность уплаты НДФЛ за счет средств налоговых агентов (п. 9 ст. 226 НК РФ). Идентичная норма есть в НК РБ, однако существует два специфических исключения:

– когда налоговым агентом подоходный налог не удержан с доходов физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами РБ, – граждан (подданных) иностранного государства и лиц без гражданства (подданства);

– при выдаче физическим лицам займов и кредитов, не имеющих целью улучшение жилищных условий или получение образования, подоходный налог исчисляется и уплачивается в бюджет за счет средств налоговых агентов не позднее дня, следующего за днем выдачи займа или кредита. По мере погашения физическими лицами займов, кредитов ранее уплаченная сумма налога в размере, пропорциональном погашенной задолженности по соответствующему договору, подлежит возврату уплатившему налог налоговому агенту. В случае невозврата (неполного возврата) физическим лицом займа, кредита в установленный срок возврат суммы налога, уплаченного за счет средств налогового агента, осуществляется налоговым агентом посредством удержания суммы налога у плательщика.

В Казахстане отсутствует прямая норма, запрещающая уплату ИПН за счет средств работодателей или налоговых агентов. Более того, в отношении доходов нерезидента предусматривается, что соответствующая сумма налога, не является доходом нерезидента, а обязанность налогового агента по удержанию и перечислению ИПН в этом случае считается выполненной. В Армении не предусмотрена норма, непосредственно запрещающая уплату налога за счет средств налогового агента. Однако в качестве меры ответственности налогового агента предусмотрено, что в случае неудержания подоходного налога налоговое обязательство (в том числе и пени) несет налоговый агент. В Кыргызстане не установлено запрета на уплату налога на счет средств налогового агента. Но вместе с тем определено, что при неудержании налога неисполненное налоговое обязательство исполняется налоговым агентом.

Выводы

Сравнительный анализ систем подоходного налогообложения в странах – членах ЕАЭС позволяет сделать вывод о том, что основные элементы и принципы налогообложения едины, хотя наблюдаются некоторые различия в подходах к определению величины налогооблагаемого дохода и его составляющих, к установлению налогового периода, сроков уплаты налогов. Во всех странах применяется весьма обширная система налоговых льгот для трудоспособного населения. При этом общие нормы, например определяющие доходы, не подлежащие налогообложению, весьма схожи.

Во всех странах ведутся теоретические поиски научного обоснования налоговой политики и практические изыскания в отношении эффективной и справедливой модели налогообложения. Налоговые механизмы постоянно трансформируются и изменяются в поисках совершенной формы регулирования общественных взаимоотношений. Перед странами ЕАЭС встает задача по дальнейшей гармонизации налогового законодательства, устранению диспропорций и созданию равных экономических условий в сфере налогообложения доходов физических лиц.

Список литературы

1. *Жеранцева М.С., Каримова Э.Р.* К вопросу о необходимости и направлениях гармонизации налогообложения прибыли и доходов в Евразийском экономическом союзе // Известия Саратовского университета. Новая Серия. Серия: Экономика. Управление. Право. 2014. Т. 14. № 3. С. 531–536.

2. *Кущ Е.Н., Янаков Д.О.* Реформирование подоходного налогообложения в направлении укрепления налоговой дисциплины // Terra Economicus. 2012. Т. 10. № 2–3. С. 93–95.

3. Финансовая политика в рамках евразийской интеграции. URL: http://goo.gl/q2uyOh.

4. *Головченко О.Н.* Гармонизация налогового законодательства в рамках Таможенного союза // Финансовое право. 2015. № 3. С. 23–28.

5. *Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р.* Налогообложение в странах ЕврАзЭС и вопросы повышения его эффективности. URL: http://federalbook.ru/files/FS/Soderjanie/FS-16/IV/Mambetaliev.pdf.

6. *Брызгалин А.В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса // Налоговый вестник. 2000. № 4. С. 19–23.

7. *Соловьева Н.А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: монография / под ред. М.В. Сенцовой. М.: КНОРУС, 2012. 216 с.

8. *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. 112 с.

9. *Полежарова Л.В.* Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М.: Магистр, 2009. 303 с.

10. *Шаталов С.Д.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Главы 23–24. 3-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2003. 448 с.

11. *Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н.* Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск: Менеджмент, Армита-Маркетинг, 2000. 368 с.

12. *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. 824 с.

13. *Пепеляев С.Г., Сосновский С.А.* Налогообложение доходов и прибыли. М.: Статут, 2015. 192 с.

14. *Жеранцева М.С., Каримова Э.Р.* Классификация элементов налога на доходы физических лиц и ее трансформация в России. URL: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2011/Economics/3_87083.doc.htm.

15. *Батарин А.А.* Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. 216 с.

16. *Куфакова Н.А.* Финансовое право развивающихся стран. М.: УДН, 1988. 76 с.

17. *Барышева С.К.* Проблемы и перспективы исчисления индивидуального подоходного налога // Вестник Карагандинского государственного университета. 2015. № 2. С. 169–175.

18. *Илимжан А.Е.* Актуальные проблемы исчисления ставки индивидуального подоходного налога. 20 лет независимости Республики Казахстан в свете формирования гражданского общества // Сборник статей II Республиканской научной студенческой конференции. Астана, 23 апреля 2011 г. Астана: Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева, 2011. С. 175–177.

ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Fiscal System

INCOME TAXATION IN THE EURASIAN ECONOMIC UNION MEMBER COUNTRIES: IDENTITY AND DIFFERENCES

Valentina N. EDRONOVA[a,•], Avgust V. TELEGUS[b]

[a] Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod region, Russian Federation
v.n.edronova@mail.ru

[b] Federal Tax Service Training Institute, Nizhny Novgorod, Russian Federation
a.v.telegus@mail.ru

• Corresponding author

Article history:
Received 17 March 2016
Accepted 24 March 2016

JEL classification: H24

Keywords: Eurasian economic Union, personal income tax, harmonization, taxation

Abstract

Subject The article generalizes the practice of assessing and collecting the individual income tax in the Eurasian Economic Union member countries, and includes a comparative analysis of the tax elements.

Objectives The aim is to study theoretical aspects and the legislative framework for income taxation in the EEU member countries, analyze similarities and differences of income taxation in general and its positive aspects in particular, identify areas for further development.

Methods The methodological basis of the research draws on empirical and logical reasoning, analysis and synthesis, systems approach, methods of comparative analysis.

Results We consider the system of income taxation in the context of formation and development of the new international economic union. The paper reveals components of individual income tax in different countries, reviews common and distinctive features, defines positive aspects in the taxation of each member country of the Eurasian Economic Union.

Conclusions Despite the considerable progress in building the socially-oriented income taxation, it is still required to harmonize the tax legislation, eliminate disparities and create equal economic conditions in the area of personal income taxation. This necessitates further theoretical studies to update the legislation and improve the practice of income taxation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Zhverantseva M.S., Karimova E.R. [On the need and directions of income taxation harmonization in the Eurasian Economic Union]. *Izvestiya Saratovskogo universiteta. Novaya Seriya. Seriya: Ekonomika. Upravlenie. Pravo = Izvestiya of Saratov University. New Series. Series: Economics. Management. Law*, 2014, vol. 14, no. 3, pp. 531–536. (In Russ.)

2. Kushch E.N., Yanakov D.O. [Reforming the income taxation to strengthen tax discipline]. *Terra Economicus*, 2012, vol. 10, no. 2–3, pp. 93–95. (In Russ.)

3. *Finansovaya politika v ramkakh evraziiskoi integratsii* [Financial policy within the Eurasian integration]. Available at: http://goo.gl/q2uyOh. (In Russ.)

4. Golovchenko O.N. [Harmonization of tax legislation within the Customs Union]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2015, no. 3, pp. 23–28. (In Russ.)

5. Mambetaliev N.T., Boboev M.R. *Nalogooblozhenie v stranakh EvrAzES i voprosy povysheniya ego effektivnosti* [Taxation in the EEC countries and its efficiency improvement]. Available at: http://federalbook.ru/files/FS/Soderjanie/FS-16/IV/Mambetaliev.pdf. (In Russ.)

6. Bryzgalin A.V. [The tax structure (elements): new content under the Tax Code]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2000, no. 4, pp. 19–23. (In Russ.)

7. Solov'eva N.A. *Nalogovye vychety i nalogovye l'goty: problemy sootnosheniya i zakonodatel'nogo zakrepleniya: monografiya* [Tax deductions and tax credits: issues of interrelation and legislative consolidation: a monograph]. Moscow, KnoRus Publ., 2012, 216 p.

8. Kozyrin A.N. *Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran: voprosy teorii i praktiki* [Tax law of foreign countries: theory and practice]. Moscow, Manuskript Publ., 1993, 112 p.

9. Polezharova L.V. *Mezhdunarodnoe dvoinoe nalogooblozhenie: mekhanizm ustraneniya v Rossiiskoi Federatsii* [International double taxation: elimination mechanism in the Russian Federation]. Moscow, Magistr Publ., 2009, 303 p.

10. Shatalov S.D. *Kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii. Glavy 23–24* [Comments on the Tax Code of the Russian Federation. Chapters 23–24]. Moscow, MTsFER Publ., 2003, 448 p.

11. Dadalko V.A., Rumyantseva E.E., Demchuk N.N. *Nalogooblozhenie v sisteme mezhdunarodnykh ekonomicheskikh otnoshenii* [Taxation in the system of international economic relations]. Minsk, Menedzhment, Armita-Marketing Publ., 2000, 368 p.

12. Shakhmamet'ev A.A. *Mezhdunarodnoe nalogovoe parvo* [International tax law]. Moscow, Mezhdunarodnye otnosheniya Publ., 2014, 824 p.

13. Pepelyaev S.G., Sosnovskii S.A. *Nalogooblozhenie dokhodov i pribyli* [Taxation of income and profits]. Moscow, Statut Publ., 2015, 192 p.

14. Zhverantseva M.S., Karimova E.R. *Klassifikatsiya elementov naloga na dokhody fizicheskikh lits i ee transformatsiya v Rossii* [Classification of elements of the personal income tax and its transformation in Russia]. Available at: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2011/Economics/3_87083.doc.htm. (In Russ.)

15. Batarin A.A. *Pravovoe regulirovanie ischisleniya naloga: monografiya* [Legal regulation of tax assessment: a monograph]. Moscow, Yurisprudentsiya Publ., 2014, 216 p.

16. Kufakova N.A. *Finansovoe pravo razvivayushchikhsya stran* [The financial law of developing countries]. Moscow, UDN Publ., 1988, 76 p.

17. Barysheva S.K. [Problems of and prospects for personal income tax assessment]. *Vestnik Karagandinskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Karaganda State University*, 2015, no. 2, pp. 169–175. (In Russ.)

18. Ilimzhan A.E. *Aktual'nye problemy ischisleniya stavki individual'nogo podokhodnogo naloga. 20 let nezavisimosti Respubliki Kazakhstan v svete formirovaniya grazhdanskogo obshchestva. V kn.: Sbornik statei II Respublikanskoi nauchnoi studencheskoi konferentsii* [Topical issues of assessing the personal income tax rates. Twenty years of independence of the Republic of Kazakhstan in the light of building the civil society. In: Collection of articles of the 2nd Republican Scientific Student Conference]. Astana, L.N. Gumilyov Eurasian National University Publ., 2011, pp. 175–177.