

IMF

«Несмотря на то, что в последнее время налог на добавленную стоимость стремительно распространился по всему миру, литературы по НДС довольно мало. Авторы данного исследования восполняют этот пробел и делают это великолепно. Эта книга на долгие годы станет стандартным справочником по НДС и ценнейшим источником информации для ученых и практиков, имеющих отношение к сфере государственных финансов».

Профессор Петер Бирк Сёренсен,
Университет Копенгагена

«Управление по бюджетным вопросам МВФ помогло многим развивающимся странам и странам с переходной экономикой открыть для себя новый мир НДС. В ходе выполнения этой миссии эксперты МВФ приобрели огромный опыт по разработке НДС и его применению. Свой опыт они предлагают в этой книге, которая дополняет предыдущие ценные публикации МВФ по этой теме».

Профессор Ричард М. Берд,
Университет Торонто

ISBN 577770188-4



9 785777 701886

www.vesmirbooks.ru

IMF

СОВРЕМЕННЫЙ НДС

Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс

СОВРЕМЕННЫЙ НДС

ВЕСЬ
МИР

Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс

СОВРЕМЕННЫЙ НАДС

10282

ВЕСЬ
МИР

ИЗДАТЕЛЬСТВО

Москва 2003

УДК 336.226.322
ББК 65.261.4
Сов 56

Переводчики: Л.И. Бушук, Е.Л. Длугач,
И.В. Крысин, Т.А. Тертышникова

Редактор: Л.В. Прокопенко

Современный НДС/Лайам Эбрилл, Майкл Кин,
Сов 56 Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; Пер. с англ. — М.:
Издательство «Весь Мир», 2003. — 274 с.

ISBN 5-7777-0188-4

Книга написана экспертами Международного валютного фонда на основе изучения мирового опыта по внедрению и применению налога на добавленную стоимость. В ней рассматриваются принципы действия этого налога и особенности его взимания в разных странах мира.

Налог на добавленную стоимость, или НДС, впервые предложенный учеными почти 50 лет назад, сегодня действует в большинстве развитых и развивающихся стран. Насколько эффективен и справедлив НДС, можно ли его ввести во всех странах без исключения, каковы его положительные и отрицательные стороны — вот проблемы, которые поднимаются в этом весьма информативном и научном обоснованном исследовании.

Книга представляет особый интерес в контексте проходящих в России налоговых реформ. Издание предназначено специалистам по проблемам налоговой системы, а также преподавателям и студентам.

УДК 336.226.322
ББК 65.261.4

Впервые книга вышла в свет в 2001 г. в США под названием: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers. The Modern VAT. International Monetary Fund. Washington, D.C.

Отпечатано в России

© 2001 International Monetary Fund
© Перевод на русский язык, оформление —
Издательство «Весь мир», 2003

ISBN 5-7777-0188-4

Содержание

Введение	XII
Глава 1. Происхождение, значение и распространение НДС	1
Что такое НДС?	1
Происхождение и распространение НДС	3
НДС на современном этапе: распространение и значение	9
Что происходит после принятия НДС	15
Глава 2. Основные особенности исчисления НДС	18
НДС как налог на потребление	18
Уничтожение налога на производственные затраты	20
Разрывы в цепочке начисления НДС	22
Эквиваленты НДС	22
Методы определения обязательств по НДС	24
Сравнительный анализ НДС и налога с розничных продаж	28
Глава 3. Действительно ли НДС очень эффективный налог?	31
Обеспечивает ли НДС больше поступлений в бюджет, чем налог с продаж, который он заменил?	31
Как определить эффективность НДС?	33
Собирают ли страны с НДС больше налоговых доходов?	36
Общие государственные доходы и субсидии	37
Общие государственные налоговые доходы	43
Налоговые доходы центрального правительства	44
Выводы	46
Глава 4. Как НДС воздействует на государственные доходы	48
Суммарное измерение действия НДС	48
В каких случаях воздействие НДС на государственные доходы особенно велико?	51
Значение импорта в сборе НДС	59
Выводы	61

Глава 5. Расходы по сбору НДС и сложность этого налога	62
Оценка пригодности НДС для развивающихся стран	62
Расходы налоговых органов и налогоплательщиков на сбор и уплату НДС	63
Действительно ли НДС сложнее налогов, которые действовали до него?	66
Выводы	69
Глава 6. Рекомендации МВФ, касающиеся НДС, и применение их на практике	74
Обзор	74
Точное соблюдение приемлемых рекомендаций	76
Неточное соблюдение приемлемых рекомендаций	77
Изменение рекомендаций	78
Трудности в работе налоговых органов	79
Выводы	80
Глава 7. Дифференциация ставок НДС	82
История вопроса	82
Сколько ставок должен иметь НДС?	83
Выгоды от дифференциации ставок	83
Издержки дифференциации ставок	94
Сравнение выгод и издержек	96
Выводы	97
Глава 8. Освобождение от НДС	100
История вопроса	100
Последствия освобождения от НДС	101
Падение или рост налоговых доходов	101
Искажение выбора средств производства	103
Стимулирование «самообеспечения»	104
Искажение принципа страны назначения	106
Фирмы, частично освобожденные от НДС	107
«Расползание» освобождения от налога	107
Уклонение от освобождения	108
Почему освобождают от НДС?	108
Трудности обложения налогом продукции	109
Освобождение от налога как менее дорогая и с административной точки зрения более удобная форма сниженной ставки налога	110
Общепринятые случаи освобождения от НДС	110

Государственный сектор	110
Образование	113
Здравоохранение	114
Финансовые услуги	114
Недвижимость и строительство	118
Выводы	121
Глава 9. Налогообложение сельского хозяйства	122
История вопроса	122
Особенности сельскохозяйственного сектора	123
Движение в сторону полного налогообложения	125
Выводы	126
Глава 10. Бедность, справедливость и НДС	128
НДС в общей налоговой системе	128
Налогообложение потребления	129
Регрессивно ли налогообложение потребления?	129
Смягчение негативного воздействия НДС на распределение	131
Исследование опыта некоторых стран	132
Налогообложение малого бизнеса	134
Выводы	136
Глава 11. Порог налогообложения	138
История вопроса	138
Условия, определяющие размер пороговой величины	142
Эмпирическая закономерность	142
Компромисс между доходами от налога и расходами по его сбору	144
Искажения, возникающие из-за разного налогообложения фирм, оборот которых выше или ниже пороговой величины	146
Специальный режим налогообложения для субъектов, находящихся ниже пороговой величины	148
Вид порога	149
Выводы	150
Глава 12. Организация работы налоговых органов	152
История вопроса	152
Организация сбора внутренних налогов: таможенная или специальная инспекция?	153

Сбор НДС таможенными управлениями	156
Сбор НДС специально учрежденным органом	158
Сбор НДС службами внутренних налогов	159
Выводы	164
Глава 13. Расчет НДС, причитающегося к уплате, самими налогоплательщиками	167
История вопроса	167
Опыт, имеющийся в этой области	168
Самоначисление: условия и проблемы	169
Условия введения принципа самоначисления	169
Почему самоначисление так важно для эффективной работы налоговых органов?	170
Главные причины сопротивления методу самоначисления	172
Выводы	173
Глава 14. Аудит	176
История вопроса	176
Почему и насколько важен аудит?	178
Почему эффективные программы аудиторских проверок особенно важны для взимания НДС?	178
Почему программы аудиторских проверок часто неэффективны?	179
Выводы	184
Глава 15. Возмещение переплаты «входного» НДС	186
История вопроса	186
Масштабы выплат	189
Причины неудач и возможные решения	189
Трудности	189
Методы решения	192
Выводы	197
Глава 16. Малые страны и НДС	199
История вопроса	199
Эффективность НДС в малых странах	199
Сравнение НДС с таможенными пошлинами, взимаемыми по единой ставке	203
Выводы	208

Глава 17. Взаимодействие юрисдикций	210
История вопроса	210
Страна назначения и страна происхождения: сравнение принципов	213
Принципы страны назначения и страны происхождения применительно к НДС	213
Какой принцип предпочтительнее?	214
Недостатки принципа страны назначения	220
Налогообложение по нулевой ставке	220
Движение товаров через границы соседних стран	220
Международные услуги	221
Электронная коммерция	222
НДС на основе принципа страны назначения без применения нулевой ставки	225
Взаимозачеты	226
Компенсационный НДС (CVAT)	228
Стимулирующий интегрированный НДС (VIVAT)	229
Опыт некоторых стран с федеративным устройством	230
Союз Независимых Государств (СНГ)	230
Бразилия	232
Выводы	233
Глава 18. Каково будущее НДС?	235
Приложение I. Основные источники данных	238
Переменные, отражающие совокупный доход	238
Переменные, отражающие НДС	239
Другие переменные	240
Приложение II. Фактические (эффективные) ставки НДС	242
Искажение решений при выборе средств производства: фактическая ставка НДС I-типа	243
Самообеспечение: фактическая ставка НДС S-типа	244
Взаимосвязь двух фактических ставок НДС	246
Приложение III. Выигрыш от замены таможенных пошлин налогом на потребление	247
Об авторах	249

Литература251

Вставки

1.1. НДС для начинающих	4
2.1. Эффективность производства и теорема Даймонда–Мерлиза	20
7.1. НДС с единой ставкой в странах–членах ЗАЭС	85
7.2. Дифференциация ставок с точки зрения оптимального налогообложения	86
7.3. Взимание НДС в сфере туризма	88
7.4. Перераспределение доходов посредством косвенного налогообложения и его ограничения	93
7.5. Сравнение издержек и выгод от дифференциации ставок	98
8.1. Налогообложение чистого страхования согласно методу денежных потоков	118
12.1. Введение НДС и реформа налоговой службы во Франции	160
13.1. Условия эффективности системы самоначисления НДС	170
14.1. Компоненты эффективной программы аудиторских проверок	180
14.2. Массовая перекрестная проверка счетов-фактур: опыт Южной Кореи	181
15.1. Каков разумный уровень выплат возмещения НДС?	191
15.2. Основные принципы системы отсрочек расчетов по НДС за импортированные средства производства	195
16.1. НДС на Мальте	201
17.1. Пример функционирования НДС, взимаемого согласно принципу страны происхождения	215
17.2. Эффект равнозначности	218
17.3. Взаимозачеты по НДС между Израилем и ЗБГ (Западный берег реки Иордан и сектор Газа)	227

Таблицы

1.1. Распространение НДС по регионам	7
1.2. Изменение характеристик стран, принимающих НДС	8
1.3. Современный НДС: ставки, порог налогообложения и поступления в бюджет	11
1.4. Сравнение НДС по регионам	15
1.5. Сравнение характеристик стран с НДС и стран без НДС	16
1.6. Динамика изменения структуры НДС	17
3.1. Разница между доходами от сбора НДС и предшествующего ему налога с продаж в ряде африканских стран	32
3.2. Разница между доходами от сбора НДС и предшествующего	

ему налога с продаж по регионам	33
3.3. НДС и общие государственные доходы и субсидии	38
3.4. НДС и общие государственные налоговые доходы	42
3.5. НДС и налоговые доходы центрального правительства	45
4.1. Коэффициенты эффективности по регионам	49
4.2. Моделирование доходов от НДС	54
4.3. Отношение НДС, взимаемого с импорта, к общим доходам от НДС	60
5.1. НДС и налоги-предшественники в шести франкоязычных африканских странах	70
5.2. НДС и налоги-предшественники в шести англоязычных африканских странах	72
6.1. Страны, включенные в обзор	75
6.2. Выполнение рекомендаций МВФ по налоговому управлению: сводная таблица	81
7.1. Распределение количества ставок НДС	83
7.2. НДС с единой ставкой при введении	84
8.1. Основные случаи нестандартного освобождения от НДС в некоторых странах	102
11.1. Реальная и рекомендуемая пороговые величины обложения НДС	140
11.2. Распределение оборота в некоторых странах	143
12.1. Примеры организации управления НДС	155
12.2. Преимущества и недостатки разных моделей управления НДС	163
15.1. Возмещение переплаты «входного» НДС	187
16.1. Малые страны, в которых введен НДС	200
16.2. Размер страны, объем торговли и эффективность НДС	204
А1.1. Группы стран и государств	241

Рисунки

1.1. Распространение НДС в мире	XVI
12.1. Развитие структуры налогового управления	164

Условные обозначения, используемые в книге:

- ... данные отсутствуют;
- цифра равна 0, составляет менее половины последней цифры либо показатель вовсе отсутствует;
- между годами и месяцами (например, 1998—1999 или январь—июнь) обозначает соответствующий период времени от начала до конца;
- / между годами (например, 1998/1999) обозначает бюджетный (финансовый) год.

Небольшие расхождения между слагаемыми и итоговой суммой могут возникать из-за округления последней.

Термин «страна», используемый в этой книге, не всегда обозначает территорию, являющуюся государством с точки зрения международного права. В ряде случаев он относится к территориям, которые не являются государствами, но по которым в мировой практике принято собирать и публиковать отдельную и независимую статистику.

Налоги и удовольствие так же несовместимы, как любовь и благоразумие.

Эдмунд Берк
Англоирландский ученый и публицист,
принадлежал к партии вигов
(«Речь об американском
налогообложении», 1774 г.)

Введение

Быстрое и кажущееся совершенно беспрепятственным распространение налога на добавленную стоимость (НДС) — это самое важное и поразительное достижение двадцатого века в сфере налогообложения. Еще сорок лет назад мало кто знал об этом налоге; информацию о нем можно было почерпнуть только из научных трактатов. А сейчас около 4 млрд человек, то есть 70% населения Земли, проживает в странах, применяющих НДС, и поступления этого налога составляют около 18 трлн долл. в год — почти четверть всех государственных доходов в мире. В последние десять лет этот налог стал распространяться особенно широко. Будучи в первое время уделом только экономически развитых стран Европы и Латинской Америки, он постепенно превратился в основной элемент налоговых систем развивающихся стран и стран с переходной экономикой.

В данной книге предпринимается попытка обобщить опыт применения НДС в различных странах мира, особенно в последние годы. НДС создал устойчивую базу для мобилизации государственных доходов и тем самым оказался одним из важнейших инструментов достижения макроэкономической стабильности и экономического роста. Именно поэтому Международный валютный фонд уделяет большое внимание разработке модели этого налога и механизма его реализации. В контексте этой широкой задачи значительную техническую помощь странам оказывает Управление по бюджетным вопросам (УБВ) МВФ (в ряде случаев при содействии Юридического управления МВФ)¹. Фактически более половины всех стран, которые ввели у себя НДС в последние 20 лет, пользовались рекомендациями УБВ, и число таких стран все время увеличивается. Поводом к написанию

¹Одной из важнейших задач Управления по бюджетным вопросам (Fiscal Affairs Department — FAD) является оказание помощи технического характера в области налогообложения и государственных расходов странам — членам МВФ. — Здесь и далее *примеч. авторов.*

этой книги было стремление авторов дать оценку рекомендациям УБВ, однако ее содержание вышло далеко за эти пределы.

В центре внимания книги — изучение и обобщение опыта применения НДС в различных странах, исходя из которого можно было бы ответить на ключевые вопросы, волнующие государственных деятелей, ученых и практиков. Оправдывает ли НДС ожидания, возлагавшиеся на него как на эффективный и справедливый источник бюджетных поступлений? Каковы положительные и отрицательные стороны этого налога? Какие вопросы возникают в процессе разработки модели НДС? Какие виды товаров и услуг следует освободить от этого налога, а на какие, наоборот, — ввести? Какова должна быть политика по отношению к мелким предпринимателям, и как быть с сельским хозяйством и сферой финансов? Требуется ли введение НДС реструктуризации административного налогового аппарата? Какие управленческие проблемы могут возникнуть в связи с НДС, и каковы пути их решения? Является ли НДС по сути своей регрессивным налогом с высокими ставками или, наоборот, ему лучше придать более простой и справедливый характер по сравнению с теми налогами, которые он обычно заменяет? Существуют ли страны, в которых невыгодно вводить НДС?

Эти и другие вопросы, затронутые в книге, рассматриваются в двух аспектах: теоретическом и управленческом; таким образом, они затрагивают и модель налога, и механизм его реализации. Именно важность взаимодействия этих двух аспектов НДС составляет основной предмет данного исследования. Если с экономической точки зрения НДС — это имеющий широкую налоговую базу налог на потребление, то административный подход к нему требует простоты (как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов); следовательно, это должен быть четкий налог с минимальным количеством исключений. Эти два соображения не во всем согласуются друг с другом. Например, существует некоторое противоречие между стремлением минимизировать конкурентное неравенство, включив как можно большее число хозяйственных субъектов в систему НДС, и управленческой заинтересованностью в исключении мелких предпринимателей из числа налогоплательщиков, так как от них нельзя ожидать больших налоговых поступлений. Очевидно, прийти к компромиссу здесь можно, если лучше учитывать административные интересы при разработке налоговой политики. Это требует очень тонкой работы, результаты которой, однако, могут превзойти все ожидания. В частности, экономистам, занимающимся вопросами государственных финансов, нужно принимать во внимание задачи уп-

равления налогами. Примером такого подхода может служить приведенный в книге анализ выбора пороговой величины налогообложения. И таких проблем довольно много.

Содержание книги этим не исчерпывается. Мы старались не дублировать материал, который можно найти в других изданиях, главным образом в работах Тейта (Tait, 1988; 1991), а только дополнять его. В частности, только мимоходом затрагиваются такие вопросы, как сроки перехода к НДС, проблемы переходного периода, влияние НДС на инфляцию и т.д. Многие из этих вопросов подробно рассмотрели Олдмэн и Шенк (Oldman, Schenk, 1995).

Больше всего поражает, однако, как мало выходит литературы по данной тематике. Серьезных исследований НДС проводится удивительно, даже шокирующе мало, несмотря на очевидную значимость этого налога и его стремительное распространение в мире. Мы надеемся, что наша книга послужит стимулом для дальнейших более глубоких исследований в этой области.

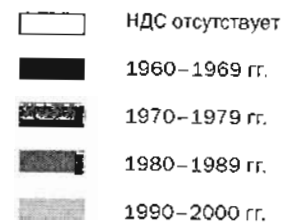
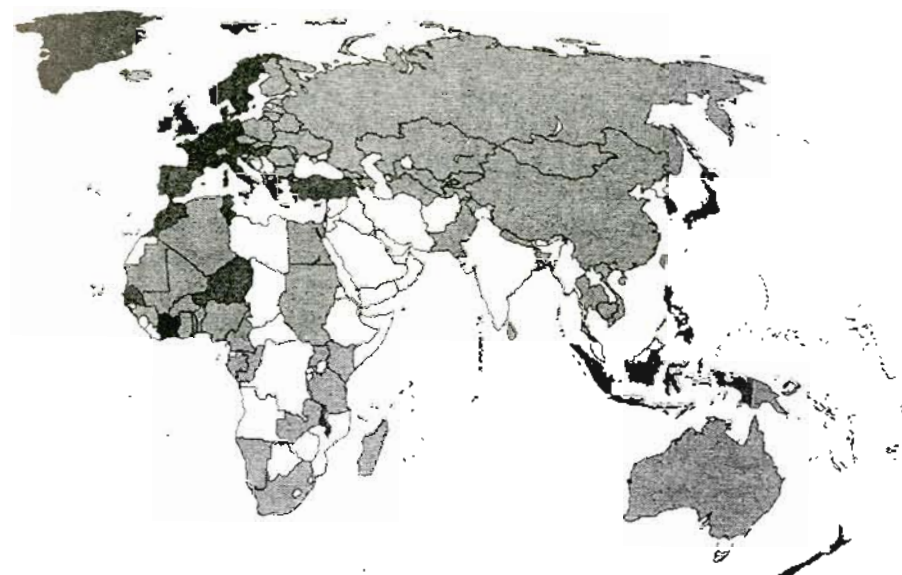
Выход этой книги стал возможен благодаря опыту и огромной работе, проделанной нашими коллегами из Управления по бюджетным вопросам, которые нашли время в своем сверхзагруженном графике и предоставили нам необходимую информацию и рекомендации. Особенно полезной была помощь Кэтрин Бэер и Джона Брондоло. Огромную благодарность мы приносим Эсси Уолд-Мэриэм за серьезный анализ и проверку собранных данных. Мы признательны также Ричарду Берду, Алэну Тейту и другим нашим коллегам из УБВ за высказанные ими полезные замечания в процессе подготовки книги. Джереми Клифт из Управления внешних связей редактировал рукопись и координировал работу по ее изданию. Тем не менее полную ответственность за выраженные в книге мнения и, возможно, допущенные ошибки несут авторы; они никоим образом не могут быть приписаны МВФ.

Рисунок 1.1. Распространение НДС в мире

Налог на добавленную стоимость, впервые введенный почти 50 лет назад, до конца 1960-х годов не получил широкого распространения и был уделом лишь небольшого числа стран. Сегодня он является важнейшим источником налоговых поступлений более чем в 120 странах, население которых составляет примерно 70% общей численности населения Земли.



Эта карта составлена Картографическим отделом Всемирного банка. Вся представленная здесь информация — границы, цвета, названия и пр. — не означает, что Всемирный банк выносит суждение о правовом статусе какой-либо территории и о ее границах.



МВФ 31568
Август 2001 г.

Глава 1

Происхождение, значение и распространение НДС

Налог на добавленную стоимость, или НДС, был впервые введен почти 50 лет назад, но до конца 1960-х гг. не получил широкого распространения и был уделом лишь небольшого числа стран. Однако в настоящее время большинство стран применяет НДС, поступления которого постоянно увеличиваются и в среднем составляют почти 25% всех налоговых доходов².

В этой главе определяется, что такое НДС; приводятся свидетельства его стремительного распространения в мире; описывается нынешнее состояние дел в этой области; сопоставляются экономические показатели стран, использующих и не использующих НДС; рассказывается о типичном опыте стран, которые ввели у себя НДС.

Что такое НДС?

Несмотря на название, НДС по своей сути не является налогом на добавленную стоимость; это скорее налог на потребление. Сущность его состоит в том, что он взимается на всех стадиях процесса производства товаров и услуг, однако при этом действует механизм, позволяющий компаниям вычитать налог, уплаченный ими при покупке товаров и услуг (так называемый «входной» налог), из налога, который они начисляют на стоимость реализуемой ими продукции.

Хотя НДС имеет весьма четкие характеристики, на практике существуют различия в определении товаров и услуг, за которые налогоплательщик получает налоговое возмещение, а также в определении видов экономической деятельности, которые облагаются налогом (то есть налоговой базы). Некоторые крупные страны (такие, как Китай) не принимают к вычету налог, уплаченный при по-

² Здесь и далее под «налоговыми доходами» понимаются в том числе и обязательные взносы на социальное страхование.

купке основных средств. А те страны, которые разрешают вычитать налог на подобные покупки, часто не возмещают его переплату (то есть превышение «входного» налога над налогом, включаемым в цену реализуемых товаров и услуг). Большинство стран освобождают экспортную продукцию от уплаты НДС, что означает, что налог не включается в ее цену, а налог на закупленные товары возмещается. Однако ряд стран³ систематически облагает НДС некоторые статьи экспорта. Одни страны распространяют НДС только на стадию производства товаров; другие не облагают НДС сферу услуг⁴. Так же разнообразен механизм возмещения налогов: самый обычный метод — использование счетов-фактур, но эта же цель может быть достигнута (как показано ниже) с помощью бухгалтерских книг.

В результате этих различий в практике взимания НДС возникают разногласия относительно того, считать в том или ином случае налог НДС или нет⁵. Для большей ясности, чтобы избежать разночтений, мы определяем НДС как

Имеющий широкую налоговую базу налог, взимаемый с добавленной стоимости реализуемой продукции и охватывающий по меньшей мере стадию производства; с регулярным вычетом налога, уплаченного за приобретенные товары и услуги (за исключением, возможно, основных средств), из налога, включаемого в добавленную стоимость реализуемой продукции.

Хотя это определение довольно дискуссионное, в нем, тем не менее, отражена существенная характеристика НДС: налог начисляется и собирается в процессе производства, причем налог, причитающийся к уплате в бюджет, уменьшается на налог, уплаченный за приобретенные товары и услуги.

Это определение достаточно широко и включает не только преобладающий метод счетов-фактур (порядок возмещения «входного» НДС, уплаченного поставщику и отраженного в выданном им счете-

³ В том числе страны Балтии, Россия и другие страны бывшего СССР.

⁴ Бангладеш относится к первой группе, Пакистан — ко второй.

⁵ Яркий пример этого — Малави. Управление по бюджетным вопросам МВФ считает, что к 1994 г. в этой стране уже существовал НДС, хотя он и не распространялся на розничную торговлю. Введение НДС — то есть включение розничной торговли в сферу налогообложения — было затем включено в программу МВФ в 1996 г. Кроме того, во многих странах налог, по сути своей являющийся настоящим НДС, предпочитают называть иначе: общим налогом с продаж или налогом на товары и услуги. Для нашего исследования употребляемое в той или иной стране название значения не имеет.

фактуре), но и метод вычитания (когда возмещение производится условно и налог уплачивается с разницы между добавленной стоимостью проданных и закупленных товаров). Эти механизмы уплаты НДС, а также другие технические детали более подробно рассматриваются в следующей главе.

С другой стороны, наше определение НДС исключает налоговые системы, когда налоговый вычет разрешается только в отдельных отраслях экономики. Например, в случае с налогами с продаж налоговый вычет предоставляют только на те закупленные товары, которые, как предполагают, физически включаются в реализуемые товары. «Ринговые» (крутовые) системы, когда одна фирма, продавая товары другой фирме, начисляет ей налог только в том случае, если та входит в группу «ринга», также исключаются на том основании, что для НДС характерно именно взимание на всех промежуточных стадиях производства. Спорным является вопрос о том, остается ли этот налог НДС в случае большого числа исключений. Например, исключение услуг из сферы налогообложения в некоторых странах не мешает налогу называться НДС. С другой стороны, взимавшийся раньше в Индии налог MODVAT, который предполагал налоговый вычет только акцизов центрального правительства (то есть не являлся налогом на реализуемые товары с широкой налоговой базой), мы не рассматриваем здесь как НДС. В целом, несомненно одно — существует множество различных видов и форм НДС.

Происхождение и распространение НДС

НДС — новый налог. До его введения внутренние косвенные налоги обычно взимались с узкого круга товаров (например, акцизы на алкоголь и табак); кроме того, существовали налоги с продаж и с оборота. Деформации, возникавшие в результате применения последнего из указанных налогов (такие, как усиление вертикальной интеграции в промышленности с целью сократить налоговые обязательства⁶), и необходимость увеличить налоговые поступления в бюджет послужили стимулом к поиску альтернативного варианта налога. Идея налога на добавленную стоимость родилась у немецкого предпринимателя фон Сименса в 1920-х гг. Тогда же появились и более

⁶ Так как налог с оборота взимается с оборота безотносительно к природу стоимости, то товар будет облагаться несколько раз на всех стадиях процесса его производства. См. обсуждение эффекта «каскада» в гл. 2.

Вставка 1.1. НДС для начинающих

Налог на добавленную стоимость — это налог, который имеет широкую налоговую базу и взимается на множестве стадий производства. При этом особенно важно, что налог на товары, которые предприниматель купил для использования в бизнесе, вычитается из налога, начисляемого на стоимость продаваемых товаров. Таким образом, когда от продавца требуют уплаты налога со всех реализуемых им товаров, он, в свою очередь, имеет право требовать возместить ему налог, уплаченный за закупленные товары и услуги. Преимущество такой системы состоит в том, что бюджетные доходы в отличие от налога с розничных продаж собираются в процессе производства, но без искажения производственных решений, как это происходит в случае налога с оборота.

Предположим, например, что фирма А продает свой товар (для простоты условимся, что у нее отсутствуют затраты на основные средства) по цене 100 долл. (без НДС) фирме В, которая, в свою очередь, продаст свой товар по цене 400 долл. (также без НДС) конечному потребителю. Предположим, что ставка налога на добавленную стоимость составляет 10%. В этом случае фирма А будет взимать с фирмы В 110 долл., уплачивая 10 долл. в бюджет государства в виде налога. Фирма В будет взимать с конечного потребителя товара или услуги 440 долл., уплачивая в бюджет налог в размере 30 долл. (НДС с реализуемого товара в размере 40 долл. уменьшили на 10 долл. налога, уже уплаченного за закупленные товары). Таким образом, доходы бюджета составят 40 долл. (10+30). С точки зрения экономического эффекта этот налог эквивалентен 10%-му налогу, взимаемому с конечных продаж (он, в частности, не побуждает фирму В изменить свой производственный процесс или слиться с фирмой А), однако метод взимания налога позволяет более эффективно собирать бюджетные доходы.

Налогообложение по нулевой ставке¹ означает, что ставка налога на реализованные товары и услуги равна нулю, но при этом фирме предоставляется полное возмещение налога, уплаченного при закупке товаров. В системах НДС, разработанных только для налогообложения внутреннего потребления, все экспортные операции облагаются по нулевой ставке, то есть экспортные товары покидают страну без начисления на их стоимость НДС. Это согласуется с принципом страны назначения товара, который является международной нормой. Согласно этому принципу, общая сумма налога, уплаченного за товар, рассчитывается по той ставке, которая принята в стране — конечном потребителе данного товара. А принцип страны происхождения товара, наоборот, требует уплаты налога в той стране или странах, где этот товар был произведен (а не потреблен), и по действующим в этих странах ставкам.

Освобождение от НДС отличается от налогообложения по нулевой ставке тем, что — хотя налог на реализованные товары тоже не начисляется — не компенсируется и «входной» налог. В этом случае, поскольку налог по промежуточным операциям остается непокрытым, НДС может влиять на принятие производственных решений.

¹ Хорошая терминология установлена австралийским налогом на товары и услуги (goods and services tax — GST): товар, облагаемый по нулевой ставке, называется «свободным от GST», а товар, освобожденный от налога — «облагаемым входным налогом».

подробные предложения, в частности метод счетов-фактур, автором которого является Адамс (Adams, 1921). Особый вклад в разработку этого налога внес «отец НДС» Морис Лоре (Lauré, 1953; 1957).

Признание НДС происходило довольно медленно. Первые попытки ввести этот налог были предприняты в 1920-е гг. во Франции⁷ и в 1949 г. в Японии (американской миссией Карла Шоупа). Однако впервые налог, который строго соответствовал определению НДС, данному в нашей книге, появился во Франции в 1948 г.⁸ Этот налог, первоначально применявшийся только на стадии производства товаров и не предусматривающий возмещения налога, уплаченного за основные средства, был преобразован в 1954 г. в настоящий налог на потребление, каким является современный НДС.

НДС для производственной сферы был принят в 1960 г. в Кот-д'Ивуаре, чуть позже — в Сенегале⁹; между тем штат Мичиган в 1953 г. ввел единый налог на бизнес¹⁰ (single business tax) — вариант налога на добавленную стоимость, базировавшийся на данных бухгалтерских счетов.

С конца 1960-х гг. распространение НДС в мире ускорилось (см. рис. 1.1). В 1967 г. его вводит Бразилия, и, таким образом, НДС проникает в Латинскую Америку¹¹; в этом же году его принимает Дания и он начинает завоевывать Европу¹². До конца 1970-х гг. НДС распространялся повсюду очень быстро, затем почти на десятилетие темпы его введения замедлились, с тем чтобы в конце 1980-х и в 1990-е гг. получить новый импульс. В настоящем исследовании рассматривается в основном распространение НДС на последнем этапе.

Были проанализированы совокупные данные по различным с точки зрения географического положения категориям стран. Чтобы

⁷ См.: Sullivan, 1965, p.13.

⁸ Ограниченное возмещение «входного» налога происходило начиная с 1930-х гг. Салливан описывает подобные процедуры, существовавшие в Греции с 1933 г., в Аргентине — с 1935 г., а на Филиппинах — с 1939 г.; но в первом из указанных примеров возмещение ограничивалось одним сектором, а в двух других распространялось только на те товары, которые физически включались в продукцию.

⁹ Источники расходятся: Шоуп (Shoup, 1973, p.15) указывает, что НДС в Сенегале был введен в 1966 г., а Тейт (Tait, 1988) считает, что процесс начался в 1960 г.

¹⁰ Затем переименованный в налог на предпринимательскую деятельность.

¹¹ Шоуп (там же) называет его первым НДС, который стал налогом на потребление; однако не совсем ясно, почему он не считает таковым французский НДС, введенный в 1954 г.

¹² Данные о введении НДС в Европе приводит Седерстен (Södersten, 1999).

наше исследование было корректным, мы разделили все анализируемые страны и территориальные образования¹³ на 7 региональных групп: страны Африки, расположенные к югу от Сахары (Аф); страны Азиатско-Тихоокеанского региона (АТ); страны-члены Европейского союза плюс Норвегия и Швейцария (ЕС+); страны Центральной Европы, Балтии, а также Россия и другие государства бывшего СССР (ЦБР+); страны Северной Африки и Ближнего и Среднего Востока (САБСВ); страны Северной и Южной Америки (Ам); малые острова с населением менее 1 млн человек, плюс Сан-Марино (МО). Состав этих групп приведен в табл. А1.1 в приложении I.

В табл. 1.1 приведены данные о числе стран, которые ввели НДС, и о том, когда они это сделали. Как видно из таблицы, в начальный период впереди находились страны:

- Западной Европы (после решения Европейского сообщества принять НДС как унифицированную форму налога с продаж);
- Латинской Америки (последовавшие за инициативой Бразилии).

Единственными странами за пределами этих регионов, которые к середине 1980-х гг. также приняли НДС, были: Кот-д'Ивуар, Индонезия, Израиль, Сенегал, Южная Корея и Турция.

А с конца 1980-х гг. происходит ускорение распространения этого налога, когда его вводят:

- большинство стран с переходной экономикой;
- многие развивающиеся страны — главным образом, в Африке, но также в Азиатско-Тихоокеанском регионе; более половины стран этих регионов в настоящее время применяют НДС (для сравнения: десять лет назад — только 15%);
- малые острова, которые до 1990 г. почти не применяли НДС.

Если теоретические и практические связи между этапами распространения НДС прослеживаются весьма четко, то мотивация принятия НДС в каждом отдельном случае, по-видимому, была различной. В Западной Европе одобрение НДС было связано с кампанией по усилению экономической интеграции стран-членов Европейского сообщества: НДС в наибольшей степени способствовал устранению деформаций в торговле, связанных с косвенными налогами, которые он и заменил. В Южной Америке НДС рассматривался как эффективный налог, обеспечивающий увеличение налоговых поступлений в бюджет; кроме того, он соответствовал росту ориентации на внешний рынок.

Табл. 1.1. Распространение НДС по регионам

(число стран, принявших НДС к указанному году)

	Страны Африки к югу от Сахары	Азиатско-Тихоокеанский регион	ЕС (плюс Норвегия и Швейцария)	Центральная Европа и БР+ ¹	Северная Африка и Ближний и Средний Восток	Северная и Южная Америка	Малые острова
2001 (апрель)	27 (43)	18 (24)	17 (17)	25 (26)	6 (21)	22 (26)	8 (27)
1989	4	6	15	1	4	16	1
1979	1	1	12	0	1	12	0
1969	1	0	5	0	0	2	0

Источник: IMF staff compilation

Примечание. Цифры в скобках означают общее число стран в каждом регионе по состоянию на сентябрь 1998 г.

¹ Страны Балтии, Россия и другие государства бывшего СССР

Быстрое введение НДС в странах с переходной экономикой отразило настоятельную необходимость замены традиционных источников бюджетных доходов (таких, как налоги, взимаемые с государственных предприятий), которые заметно сократились в результате экономических преобразований, новым налогом, приспособленным к зарождающейся рыночной экономике. В ряде случаев введение НДС являлось предварительным условием для вступления страны в Европейский союз. Во многих развивающихся странах дополнительным импульсом к введению НДС послужило уменьшение бюджетных доходов в результате торговой реформы. В ходе этой реформы был взят курс на либерализацию торговли, и доходы от налогов с торговли оказались под вопросом, поэтому аргументы в пользу экономической эффективности НДС нашли поддержку.

В табл. 1.2 показана динамика изменения экономических показателей стран, которые применяют НДС. Даже в рамках региональных групп показатели за период 1990-х гг. весьма разнятся¹⁴. Безусловно,

¹⁴ В категорию «другие» входят, конечно, совершенно разные страны: высокий средний показатель доли ВВП на душу населения отражает то, что в 1990-е гг. приняли НДС несколько развитых стран, включая Канаду и Швейцарию, большой же численностью населения эта группа обязана Китаю.

¹³ 183 страны — члена МВФ, а также Нидерландские Антильские острова и Тайвань.

Табл. 1.2. Изменение характеристик стран, принимающих НДС

	1970—1979 гг.	1980—1989 гг. ¹	1990 г. — апрель 2001 г. ²		
			Страны Африки к югу от Сахары	Центральная Европа и БР+	Другие
Число стран, применяющих НДС	19	20	23	24	31
ВВП на душу населения (в долл. США по текущему курсу)	4 600	4 300	780	2 200	7 300
Население (в млн чел.) ³	15	35	20	16	65
Открытость экономики ^{3,4}	27	21	23	41	31
Грамотность населения	89	71	57	99	78

Источник: IMF staff calculations.

¹ Включая Гренаду, которая впоследствии отказалась от НДС.² Включая Белиз, который отказался от НДС в 1999 г.³ Цифры приведены по состоянию на 1979, 1989 и 1998 гг.⁴ Рассчитано следующим образом: (экспорт+импорт)/(2хВВП).

несколько ключевых характеристик прослеживаются довольно четко. Нарастающими темпами НДС вводился в странах с низким уровнем экономического развития, исходя из доли ВВП на душу населения (цифры приведены в долл. США по текущему курсу и поэтому не отражают тенденцию в полной мере). Особенно удивительно то, что НДС введен в странах Африки, в которых уровень доходов на душу населения и уровень грамотности намного ниже, чем в других группах стран, принявших НДС, — что свидетельствует об умелой административной работе. Страны с переходной экономикой имеют более высокую долю ВВП на душу населения, более высокий уровень грамотности и более высокий показатель доли внешней торговли в ВВП, чем другие страны, которые ввели НДС не так давно.

Самые большие (по численности населения) страны мира, в которых отсутствует федеральный НДС, — Индия и Соединенные Штаты Америки. Существует несколько объяснений этого факта: например,

в США, обсуждая целесообразность введения федерального налога на потребление, иногда выражают обеспокоенность тем, что с помощью НДС можно будет слишком легко увеличивать бюджетные доходы. Вряд ли является совпадением то, что обе эти страны — Индия и США — имеют аналогичное федеративное государственное устройство, когда штаты имеют большие права по сбору налогов на потребление. Ведь существуют серьезные трудности в сборе НДС как местного налога (см. обсуждение этого вопроса в гл. 17)¹⁵.

Остальные страны, не применяющие НДС, можно разделить на две группы. К первой из них относятся страны с общей численностью населения примерно 27 млн человек, однако около 30% этих стран имеют население менее 500 000 человек, а почти половина — менее 2 млн. То есть в основном это небольшие государства, многие из них — острова. Для экономики таких стран поступления в бюджет от НДС, возможно, не столь важны по сравнению с таможенными пошлинами с широкой налоговой базой (вопрос рассматривается в гл. 16). Ко второй группе стран, в которых НДС распространен относительно мало, относятся государства Северной Африки и Ближнего и Среднего Востока. Отсутствие НДС здесь объясняется в некоторой степени наличием доходов от природных ресурсов. Однако даже в этих странах желание разнообразить источники бюджетных доходов может привести к введению НДС.

НДС на современном этапе: распространение и значение

В настоящее время НДС принят в большинстве стран мира — к апрелю 2001 г. их насчитывалось 123. Согласно данным табл. 1.3 поступления НДС составляют в среднем примерно 27% всех налоговых поступлений в бюджет¹⁶ и свыше 5% ВВП.

Данные табл. 1.3 свидетельствуют о разнообразной практике применения НДС. Так, стандартная ставка налога колеблется от 3% в Сингапуре до 25% в Дании и Швеции. Кроме того, в одних странах установлена единая ставка налога, а в других — несколько ставок.

¹⁵ Тем не менее в Индии намечен ввод федерального НДС на апрель 2002 г. Каким образом будут урегулированы указанные проблемы, пока неясно.

¹⁶ Данные, приведенные в табл. 1.3, относятся к бюджетным доходам центрального правительства либо к общим бюджетным доходам, но в любом случае включают обязательные взносы на социальное страхование.

Крайний пример в этом смысле — Колумбия, в которой НДС взимается по семи ставкам. Что касается налоговых доходов, то их диапазон также широк: в ряде стран они составляют менее 1% ВВП, а в пяти странах превышают 10%.

В табл. 1.4¹⁷ дается анализ нескольких ключевых характеристик НДС по регионам. Очевидно, что всюду, где существует этот налог, он является основным источником налоговых поступлений. Стандартная ставка налога выше в странах Западной Европы и в государствах с переходной экономикой, а в Азиатско-Тихоокеанском регионе — ниже. Кроме того, в Западной Европе, Северной Африке и на Ближнем и Среднем Востоке — самые сложные формы НДС из-за большого числа ставок. А в тех регионах, где НДС получил распространение совсем недавно, — в Африке, в странах с переходной экономикой и на малых островах — он, наоборот, имеет наиболее простую структуру.

В табл. 1.5 сравниваются некоторые характеристики стран с НДС и стран без НДС. Неудивительно, что страны, использующие НДС, более экономически развиты (исходя из доли ВВП на душу населения). Кроме того, они меньше зависят от внешней торговли, что довольно интересно, так как (это будет показано в следующих главах) НДС очень удобен для налогообложения внешнеторговых операций, что является одним из его принципиальных преимуществ. В странах, которые ввели НДС, также значительно выше уровень грамотности. Как уже отмечалось, все страны без НДС, за исключением Индии и США, имеют относительно небольшую численность населения.

В табл. 1.5 приводятся также данные о налоговых доходах. В целом, в странах с НДС общие налоговые доходы значительно выше, чем в странах без НДС; при этом не имеет особого значения, учитываются ли в бюджете кроме налоговых доходов субсидии и другие поступления или речь идет только о налоговых доходах центрального правительства. Конечно, показатели в этой таблице не учитывают другие характеристики стран, которые могут сильно влиять на доходы государства. Более полный анализ влияния НДС на государственные доходы будет дан в гл. 3.

¹⁷ Таблица основана на данных по состоянию на лето 1999 г.

Таблица 1.3. Современный НДС: ставки, порог налогообложения и поступления в бюджет¹

	Дата введения НДС	Ставки НДС ² (в %)		Порог налогообложения (в долл. США)		Поступления НДС в бюджет	
		Обычная ставка	Другие ставки ³	Основная величина ⁴	Пороговая величина для сферы услуг	В % от общей суммы налоговых доходов ⁵	В % от ВВП
Австралия	2000	10,0				...	...
Австрия	1973	20,0	10, 12, 32	8 300		19,1	8,5
Азербайджан	1992	20,0	10	...		27,9	4,1
Албания	1996	20,0		37 000		35,7	5,9
Алжир ⁶	1992	17,0	7	43 000	750	31,0	3,1
Аргентина	1975	21,0	10,5, 27			51,4	6,2
Армения	1992	20,0		5 500		38,0	6,5
Бангладеш	1991	15,0		32 600		31,6	2,4
Барбадос	1997	15,0	7,5	30 000		30,6	9,5
Беларусь	1992	20,0	10			26,6	9,0
Бельгия	1971	21,0	1, 6, 12	6 300		15,1	6,9
Бенин	1991	18,0		50 000		41,6	5,6
Болгария	1994	20,0		30 000		27,8	8,6
Боливия ⁷	1973	14,9		8 700		29,0	5,7
Бразилия ^{8,9}	1967	20,48	9,89, 12,36				
Буркина-Фасо	1993	18,0		80 000	25 000	28,7	4,0
Вануату	1998	12,5				38,6	8,3
Великобритания	1973	17,5	0	82 800		18,7	6,8
Венгрия	1988	25,0	12	8 000		22,0	8,1
Венесуэла	1993	15,5		70 000		25,0	3,2
Вьетнам	1999	10,0	5, 15			24,5	4,0
Габон	1995	18,0		1 742 000	150 000	19,6	4,1
Гаити	1982	10,0		20 000	20 000	25,6	2,2
Гана ¹⁴	1998	12,5		80 000		23,5	3,8
Гватемала	1983	10,0				42,1	3,7
Гвинея	1996	18,0		134 000		21,3	2,5
Германия	1968	16,0	7	60 000		18,3	6,9
Гондурас	1976	12,0	15			23,9	3,8
Греция	1987	18,0	4, 8	5 700	1 900	22,3	7,5
Грузия	1992	20,0		1 500		31,7	4,5
Дания	1967	25,0		1 600		19,2	9,7
Доминиканская Республика	1983	8,0				20,9	3,1
Египет ¹³	1991	15,0	5, 10, 25, 45	38 000	18 000	17,9	2,7
Замбия	1995	17,5		33 000		29,8	5,8
Израиль	1976	17,0	6,5			34,9	10,6
Индонезия	1985	10,0		15 300	30 600 ¹⁴	19,3	2,7
Ирландия	1972	21,0	0, 3, 6, 10, 12,5	64 300	32 000	22,2	7,2
Исландия	1990	24,5	14			27,9	9,9
Испания	1986	16,0	4,7	341 500		17,6	6,2
Италия	1973	19,0	4, 10, 16	587 200	211 380	12,5	5,4

Таблица 1.3. (Продолжение).

	Дата введения НДС	Ставки НДС ² (в %)		Порог налогообложения (в долл. США)		Поступления НДС в бюджет	
		Обычная ставка	Другие ставки ³	Основная величина ⁴	Пороговая величина для сферы услуг	В % от общей суммы налоговых доходов ⁵	В % от ВВП
Казахстан	1992	20,0				27,6	4,4
Камбоджа	1999	10,0		125 000	60 000	35,5	2,9
Камерун	1999	18,7		80 000		34,5	4,2
Канада	1991	7,0		25 000		6,9	2,6
Кения	1990	18,0	16	40 200		25,9	5,5
Кипр	1992	10,0				28,4	4,8
Китай	1994	17,0	13	120 800 ¹⁰	217 400 ¹¹	27,9	3,9 ¹²
Колумбия	1975	15,0	8, 10, 20, 35, 45			28,1	4,9
Конго							
Республика	1997	18,0				27,4	5,0
Корея	1977	10,0	2, 3, 5	51 600		19,2	4,6
Коста-Рика	1975	15,0				38,5	6,5
Кот-д'Ивуар	1960	20,0		50 000	25 000	28,7	4,8
Кыргызстан							
Республика	1992	20,0		1 700		33,5	4,1
Латвия	1992	18,0		18 100		32,1	8,6
Литва	1994	18,0		12 500		26,8	8,2
Люксембург	1970	15,0	3, 6, 12	14 800		13,8	5,8
Маврикий	1998	10,0		120 000		17,4	3,0
Мавритания	1995	14,0		46 000		23,3	3,5
Мадагаскар	1994	20,0	5	45 600		39,3	4,3
Македония							
Бывшая							
Югославская							
Республика	2000	19,0	5			—	—
Малави	1989	20,0	10	1 000		36,2	5,7
Мали	1991	18,0	10	53 000		27,0	3,8
Мальта ¹⁵	1995	15,0				17,5	4,8
Марокко	1986	20,0	7, 10, 14	200 000		22,7	5,6
Мексика	1980	15,0	10			19,7	3,2
Мозамбик	1999	17,0				24,4	2,7
Молдова	1992	20,0		4 000		30,8	6,9
Монголия	1998	13,0		18 700		29,9	5,3
Намибия	2000	15,0	30			—	—
Непал	1997	10,0				22,5	2,3
Нигер	1986	17,0		50 000	16 700	27,6	2,2
Нигерия	1994	5,0				19,7	1,6
Нидерландские							
Антильские острова	1999	3,0	1, 6			—	—
Нидерланды	1969	17,5	6			16,7	6,9
Никарагуа	1975	15,0	5, 6			42,6	10,0
Новая Зеландия	1986	12,5		15 000		25,9	4,2

Таблица 1.3. (Продолжение).

	Дата введения НДС	Ставки НДС ² (в %)		Порог налогообложения (в долл. США)		Поступления НДС в бюджет	
		Обычная ставка	Другие ставки ³	Основная величина ⁴	Пороговая величина для сферы услуг	В % от общей суммы налоговых доходов ⁵	В % от ВВП
Норвегия	1970	23,0				21,3	8,9
Пакистан ¹⁶	1990	15,0		22 200		17,7	2,4
Панама	1977	5,0	10			15,5	2,0
Папуа-Новая Гвинея	1999	10,0				8,6	1,8
Парагвай	1993	10,0				39,0	4,5
Перу	1973	18,0		0		53,2	6,3
Польша	1993	22,0	7, 12	23 000		20,8	7,9
Португалия	1986	17,0	5, 12	20 600		23,3	8,0
Российская Федерация	1992	20,0	10			36,0	4,8
Руанда	2001	15,0		28 000		—	—
Румыния	1993	18,0	9, 11	7 000		16,1	1,9
Сальвадор	1992	13,0		5 700		51,6	5,3
Самоа	1994	10,0				26,4	5,5
Сенегал	1980	20,0	10	180 000		37,1	6,2
Сингапур	1994	3,0		709 200		8,4	1,2
Словакия							
Республика	1993	23,0	6	9 400		21,5	7,2
Словения	1999	19,0	8	20 000		25,6	10,1
Судан	2000	10,0				—	—
Таджикистан	1992	20,0				21,6	2,5
Таиланд	1992	10,0		30 800		20,8	2,8
Тайвань	1986	5,0	15, 25			—	—
Танзания	1998	20,0		32 700		32,3	3,2
Того	1995	18,0		60 000	40 000	34,0	4,5
Тринидад и Тобаго	1990	15,0		25 000		17,5	3,8
Тунис	1988	18,0	6, 10, 29	71 429		25,3	6,5
Туркменистан	1992	20,0				29,2	7,5
Турция	1985	16,0	1, 8, 25, 40			20,3	6,5
Уганда	1996	17,0		50 000		33,6	3,4
Узбекистан	1992	20,0	15			24,9	7,6
Украина	1992	20,0		3 700		20,1	6,5
Уругвай	1968	23,0	14			34,6	8,4
Фиджи	1992	10,0		7 000		30,7	6,7
Филиппины	1988	10,0		14 100		22,1	3,0
Финляндия	1994	22,0	6, 12, 17	9 900		18,1	8,4
Франция	1968	20,6	2, 1, 5, 5	100 000		17,0	7,8
Хорватия	1998	22,0		6 500		34,8	14,1
Чад	2000	18,0		40 000		25,3	1,7
Чехия							
Республика	1993	22,0	5	16 000		18,7	7,0

Таблица 1.3. (Продолжение).

	Дата введения НДС	Ставки НДС ² (в %)		Порог налогообложения (в долл. США)	Поступления НДС в бюджет	
		Обычная ставка	Другие ставки ³		Основная величина ⁴	Пороговая величина для оферты услуг
Чили	1975	18,0			45,0	8,5
Швейцария	1995	7,5	2, 3, 5	63 300	11,0	3,9
Швеция	1969	25,0	6, 12, 21	131 000	13,9	7,2
Шри-Ланка	1998	12,5		33 000	22,5	3,4
Эквадор	1970	12,0			41,6	4,4
Эстония	1992	18,0	5	16 500	23,4	8,5
Южно-Африканская Республика	1991	14,0		41 300	24,0	5,9
Ямайка	1991	15,0	12,5		36,9	9,4
Япония	1989	5,0	4,5	269 000	9,4	2,6

Источник: National authorities and IMF staff estimates; IMF, World Economic Outlook; IMF, Fiscal Affairs Department database; International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), International VAT Monitor; Ernst and Young, VAT and Sales Taxes Worldwide, New York: (John Wiley).

¹ По состоянию на апрель 2001 г. Данные о доходах приведены за последний год из числа тех, за которые имеется информация.

² Приведены ставки, которые применяются к цене товара без налога.

³ Нулевая ставка введена в большинстве стран для экспортных операций, а в ряде стран — и для некоторых внутренних операций. Широко применяется НДС с нулевой ставкой для внутренних операций в Ирландии и Великобритании.

⁴ Пороговая величина показывает уровень оборота, при котором регистрация становится обязательной. В тех случаях, когда имеется более одной пороговой величины, указывается наиболее важная из них.

⁵ Указываются либо налоговые доходы центрального правительства либо общие налоговые доходы.

⁶ Налоговые доходы за вычетом доходов от продажи нефти и природного газа.

⁷ Существует два порога налогообложения в Бразилии: приведенный в таблице связан с уровнем доходов; другая пороговая величина в размере 3270 долл. относится к активам предприятия.

⁸ Ставка, применяемая к цене без налога (законом установлены ставки, применяемые к цене с налогом; они составляют соответственно 9, 11 и 17%).

⁹ Для операций между штатами ставки налога составляют 9,89 и 12,36% в зависимости от региона. Ставка НДС для операций внутри штата варьируется в пределах от 17—18% (обычная ставка) до 25%.

¹⁰ Производство товаров и налогооблагаемых услуг.

¹¹ Сфера обращения.

¹² Пороговая величина 38 000 долл. введена для розничной торговли (с июля 2001 г.), 18 000 долл. — для производителей товаров и ряда услуг.

¹³ В Гане НДС впервые был введен в марте 1995 г. (ставка 17,5%), а в июне 1995 г. отменен, затем был вновь введен в декабре 1998 г. (ставка 10%).

¹⁴ Для розничной торговли.

¹⁵ Малия отказалась от НДС в 1997 г., затем он был вновь введен в январе 1999 г.

¹⁶ С июля 1998 г. налог на товары и услуги был распространен на непроизводственный сектор при пороге налогообложения 100 000 долл.

Таблица 1.4. Сравнение НДС по регионам

	Страны Африки к югу от Сахары	Азиатско-Тихоокеанский регион	ЕС (плюс Норвегия и Швейцария)	Центральная Европа и БР+	Северная Африка и Ближний Восток	Северная и Южная Америка	Малые острова	В среднем
Обычная ставка ¹	16,0	10,4	18,8	20,1	15,7	13,5	16,1	16,0
Число ставок ²	1,3	1,7	2,9	1,5	3,2	1,7	1,4	1,8
Доходы от НДС ³								
Доля НДС в ВВП (в %)	3,9	3,3	7,0	6,4	5,7	4,9	4,7	5,1
Доля НДС в общей сумме налоговых поступлений (в %)	28,4	21,7	20,7	27,8	28,1	33,0	18,0	26,5

Источник: IMF staff compilation.

¹ Средняя, в %.

² Среднее число ставок (включая обычную ставку и исключая нулевую ставку на экспорт).

³ Цифры несбалансированные средние для стран из табл. 1.3, для которых имеются данные о поступлениях НДС.

Что происходит после принятия НДС

Табл. 1.6 содержит суммарную информацию о том, как меняются два основных показателя НДС — размеры обычной ставки налога и число ставок — через некоторое время после введения налога. Чаще всего размер ставки НДС имеет тенденцию увеличиваться со временем. Тем не менее, во многих странах он остается неизменным. Объяснить это можно тем, что в таблице учитывались страны, в которых НДС был введен сравнительно недавно. В ряде же стран ставка НДС снижалась. Обычно это страны с переходной экономикой, в которых изначально была установлена высокая ставка налога. Однако есть и другие страны, в которых размер обычной ставки снизился, например, Бразилия, Парагвай и Перу.

Таблица 1.5. Сравнение характеристик стран с НДС и стран без НДС

	Страны с НДС	Страны без НДС ¹
ВВП на душу населения (в долл. США)	7,670	3,430
Средняя численность населения (млн чел.)	38	27
Открытость экономики ²	29	32
Грамотность населения ³ (в %)	79	70
Бюджетные доходы (в % от ВВП) ⁴ , в том числе:		
общие государственные доходы и субсидии	29,4	28,8
налоговые доходы центрального правительства	19,1	17,5
общие налоговые доходы	25,6	18,4

Источник: IMF staff compilation.

¹ Все страны, не применяющие НДС, по состоянию на сентябрь 1998 г.

² Рассчитано следующим образом: (экспорт+импорт)/(2хВВП).

³ Данные имеются не для всех стран.

⁴ Цифры учитывают 99 стран, применяющих НДС, данные о налоговых доходах которых имеются на начало 2000 г.

Возможно, более важна тенденция к быстрому увеличению числа ставок НДС, подтверждающая мысль о том, что этот налог со временем становится более сложным. Подобное происходит почти в трети всех случаев. Однако эта общая статистика является лишь предположительной, так как не учитывает, в частности, продолжительности применения НДС в той или иной стране. Вопрос разрастания ставок НДС более подробно рассматривается в гл. 7.

И, наконец, очевидный вывод об эффективности НДС. Только пять стран¹⁸ отказались от этого налога¹⁹: Вьетнам (в 1970-е гг.); Гренада (ввела в 1986 г. и постепенно ликвидировала его); Гана (ввела в марте 1995 г., отказалась двумя месяцами позже); Мальта (ввела в 1995 г.,

¹⁸ Индийский штат Махараштра отказался от местного НДС.

¹⁹ Венесуэла дала новое название и реформировала структуру этого налога в 1994 г.; однако согласно данному выше определению он продолжает оставаться НДС.

Таблица 1.6. Динамика изменения структуры НДС¹

	Обычная ставка	Число ставок
Увеличение		
доля случаев (в %)	43	30
среднее увеличение	5,6 пункта	1,5
Уменьшение		
доля случаев (в %)	20	12
среднее уменьшение	6,1 пункта	1,5

Источник: IMF staff compilation.

¹ Цифры приведены по 99 странам, включенным в исследование в гл. 3.

отказалась в 1997 г.); Белиз (ввел в 1996 г., отказался в 1999 г.). Однако три страны из вышеперечисленных затем вновь ввели его: Гана — в 1998 г., Мальта и Вьетнам — в 1999 г.

Глава 2

Основные особенности исчисления НДС

Вариантов исчисления и практических механизмов взимания НДС много, что позволяет странам выбрать подходящие для них. Среди существующих моделей НДС есть более и менее спорные. В данной главе рассмотрены основополагающие особенности исчисления НДС, эффективность которых всеми признана.

НДС как налог на потребление

Экономисты обычно предпочитают определять НДС как налог на потребление в том смысле, что его основная цель — вставить «клин» между ценой, которую потребители платят за товары, и ценой, которую получают поставщики от продажи этих товаров. Однако реальное налоговое бремя не обязательно ложится только на плечи потребителей (как часто утверждают политики). Весьма ощутимо могут терять доходы собственники, наемные работники и/или финансисты фирм, чья продукция или услуги облагаются налогом. Эта потеря доходов якобы точно соответствует доходам, получаемым бюджетом, но на самом деле обычно превосходит их из-за того, что предпринимательская деятельность искажается. Воздействие НДС, как и любого другого налога, определяется не его формальным характером, а рыночными условиями, в том числе эластичностью спроса и особенностями конкуренции между поставщиками товаров и услуг.

Поскольку налогом в конечном счете облагается потребление, а не промежуточные сделки по продажам между фирмами (такие закупки тоже облагаются налогом, но затем он полностью возмещается), то НДС таким образом не искажает цены, по которым производители продают товары другим производителям. Следовательно, положительной характеристикой НДС является то, что он не снижает эффективность производства. Под эффективностью производства мы понимаем условие, когда экономика в рамках своих произ-

водственных возможностей не в состоянии производить больше продукции одного наименования без соответствующего сокращения выпуска продукции другого наименования²⁰. Если же налог, уплаченный с промежуточных продаж, не компенсируется, то он увеличивает разницу между ценами, по которым производители покупают и продают товары.

С этим связан феномен «каскада», то есть начисление налога на налог. Этот феномен мы наблюдаем в случае, когда налог взимается как с затрат на производство, так и с произведенных товаров²¹. В результате налог, включенный в стоимость продукции, будет зависеть от числа проходимых ею производственных стадий, подлежащих налогообложению. Мало того, что это приведет к случайному распределению налогового бремени среди продаваемых товаров, у фирм появится также стремление к вертикальной интеграции, позволяющее им избежать уплаты налога на промежуточных производственных стадиях. Это в свою очередь приведет к искажению при выборе фирмами организационных форм и к потере производственной эффективности.

При построении модели исчисления налога производственная эффективность как правило рассматривается как руководящий принцип. Теоретическое обоснование этой модели приводится во вставке 2.1. Многостадийный характер взимания НДС предполагает наличие двух особенностей, обязательных для того, чтобы НДС действительно был только налогом на потребление и не приводил к неэффективности производства или эффекту «каскада»:

- на каждой стадии итоговый налог должен уплачиваться только с разницы между стоимостью продаж и стоимостью закупок (то есть налог с затрат фактически не взимается, что, впрочем,

²⁰ Отсутствие налогообложения промежуточных продаж не гарантирует, однако, эффективности производства. Например, неравная конкуренция может приводить к тому, что у фирм будут разные предельные издержки, что и будет означать неэффективность производства.

²¹ Чтобы понять разницу между производственной неэффективностью и «каскадом», предположим, что материальные ресурсы, необходимые для производства товара, нельзя заменить другими. В таком случае налог, уплаченный при их покупке, не повышает уровень неэффективности производства; но если налогом будет облагаться и выпуск продукции, то неизбежно возникнет эффект «каскада». И наоборот, налог на покупку материальных ресурсов может привести к неэффективности производства даже при условии, что выпуск продукции не облагается налогом и, следовательно, отсутствует «каскад».

Вставка 2.1. Эффективность производства и теорема Даймонда—Мерлиза

Фундаментальное — или по крайней мере лучше всего сформулированное — экономическое обоснование того, что производственная эффективность должна быть целью политики государства, дано в теореме Даймонда—Мерлиза (Diamond, Mirrlees, 1971). Она гласит: в условиях конкуренции, если вся чистая прибыль полностью облагается налогом, а правительство может свободно вводить налоги, искажающие производственные решения, любое эффективное по Парето¹ распределение налогов характеризуется эффективностью производства. Тогда неэффективность производства, по определению, означает, что можно увеличить выпуск одних видов продукции, не уменьшая при этом выпуска других видов продукции — что обычно считается желательным результатом.

Однако для действия теоремы необходимы указанные выше ограничительные условия. Если их не удастся сохранить, то удобной налоговой политикой может оказаться искажение производственных решений. Например, если правительство по каким-то причинам не имеет возможности прямо обложить налогом товар, который вообще-то является весьма удобным объектом налогообложения, то оно может обложить его косвенно, например, взимая налог с затрат на этот товар (Newbery, 1986). Налоги на затраты могут оказаться полезными также для групп товаров, которые трудно обложить налогом иным способом.

¹ Оптимальность по Парето — условие эффективности, введенное экономистом Вильфредо Парето. Распределение ресурсов считается оптимальным, если никакие изменения не могут улучшить экономическое положение хотя бы одного индивида, не ухудшая при этом положения остальных. — *Прим. ред.*

может быть достигнуто и другими способами, которые будут обсуждаться ниже);

- не должно быть разрывов в цепочке исчисления НДС.

Есть и третья, более проблематичная особенность, а именно использование в международной торговле принципа страны назначения, согласно которому пересекающие границы стран товары и услуги облагаются налогом в той стране, где они потребляются (подробнее об этом см. гл. 17).

Уничтожение налога на производственные затраты

При исчислении НДС выпуск продукции облагается налогом на каждой стадии производства независимо от ее функциональной полезности. Чтобы налогом облагалось только конечное потребление продукта, налог, уплаченный за все товары и услуги, используемые в производственном процессе, должен обязательно компенсироваться

их покупателям. То есть НДС «потребительского типа» — это НДС с неограниченными налоговыми вычетами (в том числе из него вычитается и налог, уплаченный при закупке инвестиционных товаров). Однако на практике есть целый ряд налоговых ограничений, часть которых применяется целенаправленно (на них мы остановимся в данной главе), а часть является результатом плохого управления (этому вопросу посвящена следующая глава).

Одна группа ограничений призвана обеспечить взимание НДС с конечного потребления. Она подразумевает отказ возмещать предпринимателям налог, уплаченный за покупки, характер использования которых (для потребления или для производства) трудно проконтролировать. Наиболее типичны в этом отношении автомобили и сфера развлечений, налог с которых во многих странах не подлежит компенсации. Но есть и более экзотические примеры. Так, в Новой Зеландии проститутки могут требовать возмещения налога, уплаченного за «нижнее белье «с рюшами» или «с кружевами», а за белье телесного цвета — не могут²².

Кроме того, ограничения часто распространяются на *инвестиционные товары*²³. При НДС, ориентированном на конечный продукт, налог, уплаченный за инвестиционные товары, не возмещается, а при НДС, ориентированном на доход, налог возмещается только в отношении амортизированной части капитала. В первом случае предполагается, что часть налога на затраты вообще не подлежит возврату; во втором же возврат предусмотрен, но с определенной задержкой. И в том, и в другом случае решения, принимаемые производителем, искажаются, стимулируется выбор менее капиталоемких способов производства и повышение цен на более капиталоемкую продукцию. В настоящее время большинство стран придерживается принципа полной компенсации налога, уплаченного за инвестиционные товары, однако есть и исключения. Например, в Китае (на уровне государства) и в Бразилии взимается НДС, ориентированный на конечную продукцию, поэтому налог за инвестиционные товары не компенсируется. Так же вначале поступали и страны Балтии, Россия и другие бывшие республики Советского Союза (БР+), но с течением времени практика налогообложения здесь претерпела изменения; теперь в большинстве этих стран налог на капитальные производственные затраты вычитается.

Вновь образовавшиеся или развивающиеся фирмы закупают больше инвестиционных товаров и, соответственно, платят «вход-

²² См.: The Times, January 16, 2000.

²³ См. об этом более подробно: Shoup, 1973; 1990.

ной» налог, превышающий тот, который они включают в цену своей готовой продукции. Поэтому государство оказывается им должно. Но многие страны практикуют *административные ограничения* на компенсацию налога на приобретенные инвестиционные товары. Это может объясняться либо просто беспокойством за состояние бюджетных доходов, либо боязнью мошенничества. Самым обычным ограничением является требование, чтобы суммы превышения «входного» НДС переносились на будущее, а не возмещались немедленно; это обычная практика, например для стран Латинской Америки. Подобная практика существенно приближает НДС к типу налога, ориентированного на доход.

Относительно редко применяется предоставление налоговых вычетов только по материальным затратам, которые непосредственно связаны с производственным процессом. Например, НДС за клей, используемый в изготовлении мебели, будет возмещен, а за клей, который куплен для оформления рекламного места или используется юридической конторой — нет. Именно так обстояло дело в начале действия НДС в странах БР+. Подобные ограничения не только вновь вводят элемент «каскада» в систему обложения НДС, но и искажают производственные и маркетинговые решения, а также потребительские цены.

Разрывы в цепочке начисления НДС

НДС перестает считаться налогом на потребление, если он не взимается и не возмещается надлежащим образом, проходя через стадии производства. Какими будут последствия нарушений в производственной цепочке, зависит от практики НДС (что подробно рассматривается ниже). В частности, если при исчислении НДС применяется метод счетов-фактур (когда каждый предприниматель передает покупателю счет-фактуру, содержащий сумму начисленного ему налога), то разрыв в цепочке будет означать, что часть налога, уплаченного за промежуточные товары и услуги, не будет возмещена и, таким образом, часть добавленной стоимости в конечном потреблении будет облагаться налогом более чем один раз.

Эквиваленты НДС

Как уже отмечалось ранее, реальная сфера действия НДС может отличаться от формальной. НДС может быть эквивалентен некоторым другим комбинациям налогов, и понимание сущности такого рода

равенств поможет выяснить отличительные особенности самого НДС. В данном случае мы рассмотрим только эквиваленты НДС, ориентированного на потребление.

Первый эквивалент очевиден: НДС данного типа экономически эквивалентен *чистому налогу на розничные продажи*. Таким образом, отнюдь не один только НДС способствует росту эффективности производства. Это не относится к числу его уникальных особенностей, а просто является одной из его характеристик как налога на потребление.

Для НДС, исчисляемого для всех товаров по единой налоговой ставке, возникает еще больше эквивалентов. Для экономики закрытого типа показателен следующий пример равенства НДС:

- *НДС равен налогу на движение денежных средств плюс налог на заработную плату (если оба исчисляются по той же ставке, что и НДС)*. Чтобы убедиться в этом, вспомним, что добавленная стоимость (VA) представляет собой объем продаж (S) минус нефакторные текущие затраты (N) и капиталовложения (I). Прибавив и отняв заработную плату (W), получим следующее равенство:

$$VA = (S - N - W - I) + W, \quad (2.1)$$

где первое слагаемое (в скобках) как раз и является базой для исчисления налога на движение денежных средств: объем продаж минус все нефинансовые затраты. Добавив к этой схеме необлагаемые выплаты сотрудникам, получим «фиксированный налог» («flat tax») Холла и Рабушки (Hall, Rabushka, 1995).

Далее, если ставка НДС остается неизменной в течение определенного периода, то соблюдается равенство между НДС и:

- *суммой налога на чистую прибыль, налога на капитал и налога на заработную плату (если все они исчисляются по той же ставке, что и НДС)*. Это равенство следует непосредственно из первого, так как налог на движение денежных средств образуется за счет двух источников: чистые прибыли от прошлых и будущих инвестиций и текущая стандартная прибыль на капитал (равная в текущих ценах стоимости самого капитала). Такая трактовка НДС подчеркивает, что подобно любому налогу

на потребление он отчасти представляет собой ретроспективный налог на прошлые сбережения; эта особенность важна при рассмотрении влияния НДС на распределение доходов (что обсуждается далее в гл. 10).

Условия современной международной торговли делают эти равенства не такими явными ввиду исключения экспорта из сферы действия НДС, ориентированного на потребление. Это означает, например, что НДС, исчисляемый согласно принципу страны назначения и взимаемый по единой ставке, равен сумме *налога на движение денежных средств* (при обложении налогом всех продаж отечественных фирм) и *налога на заработную плату* (как и раньше) плюс *экспортная субсидия/налог на импорт по единой ставке*.

Методы определения обязательств по НДС

Как отмечалось, основная особенность НДС состоит в том, что он фактически исчисляется только с разницы между закупочными и продажными ценами. Есть три основных способа, с помощью которых это можно сделать²⁴:

- метод счетов-фактур: каждый продавец начисляет налог по определенной ставке на каждую торговую сделку, счет-фактуру на которую он передает покупателю, указывая в нем причитающуюся к уплате сумму налога. Покупатель, если его собственные продажи облагаются НДС, в свою очередь вычитает уплаченный «входной» налог из налога на свой объем продаж. Разницу он отправляет налоговым органам, а если «входной» налог превышает налог с реализованной им продукции, то, наоборот, получает от налоговых органов возмещение переплаты.
- метод вычитания: налогом облагается весь размер добавленной стоимости по данным бухгалтерских счетов, который каждая фирма исчисляет путем вычета льготных закупок из общей выручки.
- метод суммирования: налогом облагается оценочная добавленная стоимость, рассчитанная путем суммирования (и кор-

²⁴ Обсуждение здесь ведется на основании следующих работ: Cnossen, 1993; McLure, 1987; Mintz, 1995; Oldman, Schenk, 1995; Summers, Sunley, 1995.

ректировки при необходимости) производственных (факторных) доходов.

Практика и общее мнение единодушно склоняются к методу счетов-фактур. Единственной страной, применяющей в настоящее время исчисление НДС методом вычитания, является Япония²⁵. Итальянский налог IRAP (*imposta regionale sulle attività produttive*), введенный в 1998 г., также фактически представляет собой НДС (ориентированный на доход), исчисляемый методом вычитания. Кроме того, существует вариация метода вычитания, а именно метод валовой прибыли, применяемый в некоторых странах БР+ для розничной и оптовой торговли (а в Белоруссии до января 2000 г. этот метод распространялся на все сделки). Согласно этому методу, с фирм взимается налог с разницы между их выручкой и издержками, но оба эти показателя рассчитываются таким способом, который скорее отражает практику и методы централизованной экономики, чем сущность добавленной стоимости, которая определяется принципами свободного рынка. Так, объем продаж может браться по условным учетным ценам, а не по фактическим²⁶.

Американские штаты Мичиган и Нью-Хэмпшир, с 1976 и 1993 г. соответственно, исчисляют НДС методом суммирования²⁷. В индийском штате Махараштра в течение какого-то времени был НДС, сочетавший элементы методов суммирования и вычитания. На государственном уровне и для всех сфер деятельности метод суммирования сейчас нигде не применяется, но он действует в финансовом секторе (в Израиле и Аргентине, например) — очень сложном для взимания НДС (подробнее об этом см. гл. 8).

Далее в этом разделе мы проведем сравнение метода вычитания и метода счетов-фактур, а также ряда альтернативных методов, привлекающих в последнее время широкое внимание. Оба вышеуказанных метода имеют общие важные особенности. И тот, и другой достаточ-

²⁵ Филиппины также использовали метод вычитания, но затем перешли на метод счетов-фактур (McLure, 1987). Во Вьетнаме метод вычитания применяют для индивидуальных предпринимателей.

²⁶ См.: Summers, Sunley, 1995; Bird, 1995. Управление по бюджетным вопросам резко выступало против метода «вычитание/валовая прибыль», ведь помимо того, что этот метод трудно применять на практике, он облегчает уклонение от уплаты налога.

²⁷ Как описывает в своей работе Кэньон (Kenyon, 1996), НДС, исчисляемый в Мичигане, ориентирован на потребление (капиталовложения подлежат вычету из суммы НДС), а в Нью-Хэмпшире — на доход.

но надежны в плане предотвращения ухода от уплаты налога в промежуточных сделках. Ведь если продавец не выполнит свои налоговые обязательства или скроет факт продажи, то потеря налога для бюджета будет в точности компенсирована, так как покупатель при этом также не сможет предъявить сумму налога к вычету (при методе счетов-фактур) или вычесть сумму покупки (при методе вычитания). Действительно, в закрытой экономике, где к тому же установлена единая налоговая ставка, два этих метода мало чем отличаются. Однако за пределами такого идеального мира между ними обнаруживается ряд различий.

Большинство этих различий возникает из-за того, что метод счетов-фактур основывается на сделках, а метод вычитания — на хозяйственных единицах в целом. Это, в свою очередь, означает, что первый метод носит характер ступенчатого процесса (сумма налога на каждой стадии является предварительной, будучи «входной» в последующие расчеты — и далее по цепочке), а второй метод дает возможность определить окончательный размер налога на каждой стадии. Из специфических различий двух методов самыми значительными являются следующие.

- Метод счетов-фактур четко увязывает «входной» НДС покупателя с суммой налога, которую он уплачивает, и поэтому может существенно нейтрализовать практику умышленного занижения стоимости промежуточных сделок. В принципе счета-фактуры по промежуточным операциям могут быть легко подвергнуты перекрестной проверке с тем, чтобы выявить любое завышение налоговых вычетов. При использовании же метода вычитания продавец может не декларировать часть своих продаж, которые покупатель, тем не менее, учтет как затраты. При применении метода счетов-фактур подобное может происходить лишь при неуплате покупателем налога, который был указан в счете-фактуре, выставленном ему продавцом.
- Метод счетов-фактур лучше приспособлен для работы с дифференцированными ставками НДС²⁸. Например, предположим, что продажа одного товара облагается налогом по нулевой ставке (при этом не взимается налог со стоимости этого товара, но «входной» налог вычитается или, при необходимос-

²⁸Олдмен и Шенк (Oldman, Schenk, 1995, p. 74), наоборот, считают это преимуществом метода вычитания — неудобство взимания налога по разным ставкам при этом методе препятствует разрастанию количества ставок

ти, возмещается), в то время как все остальные товары облагаются налогом по стандартной ставке. При методе счетов-фактур этот товар продается без налога. При методе вычитания для получения того же эффекта требуется исключить продажи товара, облагаемого по нулевой ставке, из налогооблагаемых доходов, что, в свою очередь, требует от продавцов раздельного учета продаж на бухгалтерских счетах. В принципе можно приспособить НДС с несколькими налоговыми ставками и для метода вычитания. Правда, тогда этот метод превратится в подобие метода счетов-фактур, поскольку от продавцов, по-видимому, нужно будет требовать документы, подтверждающие их продажи; с единственным отличием, что не нужно будет сопоставлять счета покупателя и продавца.

- Особые трудности возникают при международной торговле. Если НДС, как обычно рекомендуется, исчисляется по принципу страны назначения товара, то экспорт облагается по нулевой ставке налога, что, как отмечалось выше, гораздо удобнее делать при использовании метода счетов-фактур. Метод вычитания, наоборот, лучше подходит к принципу страны происхождения товара (когда налог взимается в стране, где произведен товар), так как в этом случае налог взимается со стоимости, которая добавляется у первоисточника. Однако не следует преувеличивать разницу между этими методами. Принцип страны происхождения товара вполне может применяться и при методе счетов-фактур: для этого нужно всего лишь обложить налогом экспортную продукцию и предоставить импортерам право вычитать условный налог, который уплачивался бы по внутренней ставке страны-импортера (что предпочтительнее, чем фактическая уплата налога в стране-экспортере). Во вставке 17.1 в гл. 17 приводится пример на эту тему.
- Другого рода различия между этими двумя методами касаются товаров, освобождаемых от уплаты налога. Освобождение достигается довольно легко в обоих случаях: по условиям системы счетов-фактур налогом не облагается выпускаемая продукция, а «входной» НДС не возмещается; при методе вычитания нулевая налоговая ставка применяется к разнице между доходом и расходами. Проблема возникает при покупке предпринимателями-налогоплательщиками не облагаемых налогом товаров. По условиям системы счетов-фактур покупатель таких товаров не может принимать НДС с их стоимости к вычету. С другой стороны, при системе «наивного» вычитания, как ее

определяет Маклюр (McLure, 1987) (когда вычитаются все закупки, независимо от того, облагаются они налогом или нет), стоимость таких товаров будет подлежать вычету, и налог, уплаченный предпринимателям, освобожденным от налога, покупатель будет себе возмещать. Какой из методов (счетов-фактур или вычитания) в данном случае лучше? Это зависит от причин освобождения от налогообложения. Одна из важнейших причин — предоставить налоговую льготу мелким предпринимателям, взимать налог с которых государству нет выгоды. Метод вычитания кажется здесь подходящим, так как он уравнивает закупки у налогоплательщиков и у тех, кто освобожден от налога²⁹. Метод вычитания привлекателен еще и тем, что он избавляет экспорт от скрытого налога, включенного в цену материалов, освобожденных от налога, а также тем, что налогоплательщики при этом теряют стимул заниматься самообеспечением (этот вопрос обсуждается в гл. 7). Там, где существует эффективный подоходный налог (в большинстве развивающихся стран он отсутствует), у метода вычитания есть определенные преимущества в смысле уменьшения издержек налогоплательщиков. Ведь для расчета НДС и подоходного налога необходима одна и та же информация и бухгалтерские записи.

Сравнительный анализ НДС и налога с розничных продаж

Разумеется, НДС не является единственной возможной формой налога на потребление. Вполне естественно сравнить его, в частности, с налогом с розничных продаж (retail sales tax — RST)³⁰. Поскольку последний взимается только один раз, а именно на стадии продажи конечного продукта, он вполне может оказаться более простым способом достижения тех же ключевых результатов, которые требуются и от НДС — сохранения эффективности производства и отсутствия

²⁹ В Японии при использовании метода вычитания вычитаются только закупки у продавцов, освобожденных от НДС.

³⁰ Другое приходившее на ум сравнение — налог с оборота, но здесь ключевые достоинства НДС (во всяком случае, в его чистом виде) — отсутствие «каскада» и сохранение эффективности производства — достаточно очевидны. Формальное сравнение налога с розничных продаж, НДС, налога с оборота и налогов с производителей выполнено в работе: Das-Gupta, Gang, 1996

«каскада». Здесь нет необходимости детально рассматривать разницу между НДС и налогом с розничных продаж: эти вопросы подробно рассмотрены, например, в следующих работах: Snossen, 1987; Gale, Holtzblatt, 2000; Zodrow, 1999. Следует, тем не менее, выделить следующие основные положения.

- На практике трудно гарантировать, что налог с розничных продаж не коснется производственных затрат. По оценкам Ринга (Ring, 1989), в американских штатах, в которых введен RST, в 1989 г. около 40% сбора этого налога приходилось на производственные закупки.
- С другой стороны, приписываемое НДС, исчисляемому методом счетов-фактур, «самопринуждение» (покупатели якобы будут содействовать сбору НДС, так как они заинтересованы в получении достоверных счетов-фактур от поставщиков) на практике не так уж важно, как это иногда утверждают. Покупателей совершенно не волнует, уплатили ли налог их поставщики на самом деле; единственное, что их беспокоит, это приемлемость для налоговых органов счетов-фактур, которые они получили. Проблема может быть в том, что покупатели будут требовать возмещения НДС на основе фальшивых счетов-фактур³¹.

Для гарантированного обеспечения доходной части бюджета удобнее НДС, так как он собирается по частям, на нескольких стадиях, а налог с розничных продаж только на последней. RST, таким образом, гораздо более уязвим для ухода от уплаты.

А следующий тезис отражает своего рода житейскую мудрость, накопленную сотрудниками налоговых служб: пока налог с розничных продаж исчисляется по сравнительно низким ставкам (например, ниже 5–10%), он работает очень эффективно, но при высоких ставках его эффективность резко снижается. Это со всей определенностью подтверждает Управление по бюджетным вопросам МВФ. Так, Танзи (Tanzi, 1995, p. 50–51) указывает, что «10% — это, пожалуй, максимальная ставка, при которой сбор RST практически осуществим». Некоторые, впрочем, настаивают на том, что RST лучше НДС, исчисляемого по счетам-фактурам: в настоящее время этой идеи придерживаются в Соединенных Штатах. «Золотой серединой» является точка зрения, высказанная Зодроу (Zodrow, 1999): «хотя... неко-

³¹ Ограниченный характер идеи «самопринуждения» впервые признан в работе: Lent, Casanegra, Guerard, 1973.

торые преимущества НДС были преувеличены его сторонниками, на мой взгляд, трудно опровергнуть тот факт, что НДС в целом опережает налог с розничных продаж». Во всяком случае, действительно примечательным является то, что налог с розничных продаж редко взимается по ставкам, превышающим 10%³², в то время как ставки, по которым взимается НДС, в очень немногих случаях устанавливаются ниже этого уровня.

Глава 3

Действительно ли НДС очень эффективный налог?

Несмотря на очевидное распространение НДС, систематическая работа по оценке его эффективности почти не проводилась. Есть ли данные, свидетельствующие о том, что введение НДС действительно дало те выгоды, о которых заявляют его сторонники? Это трудный вопрос, на который мы попробуем ответить в этой главе.

Обеспечивает ли НДС больше поступлений в бюджет, чем налог с продаж, который он заменил?

Экономический результат действия налога надо оценивать не только по доходам, которые он приносит. Он должен быть также оценен с точки зрения эффективности и справедливости взимания, а также с точки зрения расходов, которые несут правительство и налогоплательщики. Тем не менее главной целью введения НДС часто является получение дополнительных бюджетных доходов. Поэтому прежде чем обратиться к вопросам эффективности и справедливости, мы рассмотрим в этой главе более узкий вопрос о том, как введение НДС влияет на поступления в бюджет (вопросы справедливости рассматриваются в гл. 10, а затраты на сбор налогов — в гл. 5). Характерно, что когда НДС вводится, то обычно воспринимается как точная замена предшествующего ему налога с продаж. Действительно ли на практике этот налог дает больше бюджетных доходов, чем его предшественник?

В табл. 3.1 приводятся данные по восьми африканским странам, которые ввели НДС в 1990-е гг. (более подробно их опыт рассматривается в гл. 5). В таблице отражается разница (в % от ВВП) между средними доходами от сбора НДС в первые два или три года его действия (в зависимости от имеющихся данных) и средними доходами, полученными от взимаемого ранее налога с продаж за такой же период до введения НДС.

³² Существует ряд исключений: в Боснии и Герцоговине, например, ставка налога с розничных продаж превышает 20%. Однако в этих случаях обычно требуется чрезвычайно жесткий контроль налоговых органов.

Табл. 3.1. Разница между доходами от сбора НДС и предшествующего ему налога с продаж в ряде африканских стран (в % от ВВП)^{*}

Бенин	Буркина-Фасо	Габон	Гвинея	Кения	Того	Уганда	Замбия
2,0	0,9	3,0	1,0	0,8	0,2	1,0	0,9

Источник: IMF staff calculations

Необходимо внимательно анализировать результаты сравнений такого рода. Вводя НДС, часто планируют получать от него невысокие доходы — по крайней мере, в ближайшее время (хотя было бы наивно не видеть, что за этими уверениями часто скрывается стремление получить в будущем гораздо большие доходы). Нужно учитывать также то, что НДС вводят в действие во времена серьезных финансовых затруднений, когда значительное увеличение уровня налогов становится политически допустимым и может достигаться даже при имеющейся налоговой системе. Кроме того, по мере экономического развития обычно ожидается некоторый рост налоговых поступлений. А в некоторых случаях увеличение доходов можно частично объяснить тем, что НДС заменяет собой и налог с продаж, и таможенные пошлины, потерянные в результате либерализации торговли³³.

Несмотря на все эти оговорки рост поступлений в бюджет в результате введения НДС (табл. 3.1) производит впечатление. Средний рост поступлений, в частности в странах Западной Африки, составляет более 1% от ВВП.

В табл. 3.2 снова сравниваются результаты действия налога с продаж и заменившего его НДС за два или три года (с теми же оговорками), но в более широком круге стран: учитываются все страны, которые приняли НДС с 1985 г. и по которым имеются соответствующие статистические данные.

³³ В долгосрочном плане надо сравнивать поступления от НДС с поступлениями от всех других возможных налогов, альтернативных НДС, а не только с поступлениями от налога с продаж. Вспомните, например, обсуждение вопроса об эквивалентах НДС в гл. 2, где говорилось, что НДС эквивалентен сумме налога на заработную плату и налога на прибыль, взимаемым по той же ставке, что и НДС. После введения НДС налогоплательщики, в частности, увидят сходство между ростом ставки НДС и ростом налога на заработок.

Табл. 3.2. Разница между доходами от сбора НДС и предшествующего ему налога с продаж по регионам (в % от ВВП)

Страны Африки к югу от Сахары	Азиатско-Тихоокеанский регион	Северная и Южная Америка	Центральная Европа и БР+	ЕС (плюс Норвегия и Швейцария)	Северная Африка и Ближний и Средний Восток	Малые острова
1,10	0,70	1,42	-1,88	1,05	0,10	1,96

Источник: IMF staff calculations.

Как видим, в странах Африки к югу от Сахары после введения НДС бюджетные доходы увеличились. В странах Северной и Южной Америки и особенно на малых островах прирост налоговых доходов еще больше. А в странах ЦБР+ произошло поразительное уменьшение сбора налогов. Однако эти страны вводили НДС на фоне общей тенденции к сокращению доли налоговых поступлений в ВВП, обычной для переходного периода в экономике. За исключением стран ЦБР+ доля НДС в ВВП повсюду превышает соответствующую долю налога с продаж в среднем примерно на 1,1%.

Как определить эффективность НДС?

Как уже отмечалось, НДС вводят не только ради доходов, которые он приносит. В частности, доводы в пользу этого налога основываются на том, что хорошо разработанный и исполняемый НДС очень эффективен. Именно этот вопрос нужно рассматривать, оценивая, действительно ли нужно стремиться к распространению НДС.

Количественно определить, насколько в результате введения НДС увеличилась экономическая эффективность, трудно. Исключение промежуточных производственных этапов из налоговой базы оказывает положительное воздействие на эффективность производства, что в принципе должно привести к увеличению уровня ВВП, если НДС заменяет старый налог с эффектом «каскада». (Несомненно, те же положительные качества присущи и любому другому налогу, который не взимается с промежуточных товаров и услуг, например налогу с розничных продаж.) Однако измерить величину этого влияния трудно, поскольку оно зависит от степени взаимозаменяемости производст-

венных ресурсов. Это подтверждают данные модели общего равновесия, рассчитанной для экономики Таиланда 1970-х гг. (см.: Bovenberg, 1987). Согласно этой модели, рост налоговых доходов за счет введения НДС (ориентированного на потребление и взимаемого по единой ставке) дополнительно на 1% от ВВП увеличит реальные доходы населения на 0,004% от ВВП, и произойдет это скорее, чем за счет роста «старых» многоступенчатых налогов. Если НДС повлечет за собой ликвидацию налогов на средства производства, то это может оказать положительное воздействие на экономический рост, так как сократится стоимость капитала. Однако оценка предполагаемой величины этого роста, которая может превысить статические показатели роста эффективности, по-видимому, еще не проводилась³⁴.

Вместо прямого эмпирического определения роста экономической эффективности можно проверить, действительно ли затраты на сбор НДС относительно низки. Прежде всего, благодаря НДС правительство может собрать больше общих налоговых доходов, чем в любом другом случае. Это можно увидеть, анализируя долю, которую налоговые поступления (все, включая НДС) занимают в ВВП в странах, применяющих НДС и не применяющих этот налог. Такой подход позволяет исследовать эмпирическим путем эффект от введения НДС, не выясняя по отдельности, является ли НДС предпочтительнее налога с продаж, внешнеторговых пошлин или расширенного подоходного налога: главный вопрос здесь в том, повысит ли общую эффективность налоговой системы добавление НДС к арсеналу средств, находящихся в распоряжении властей.

Доступ к более эффективному налоговому инструменту совсем не обязательно приведет к увеличению доли налогов в ВВП. Хотя более низкие затраты на сбор налогов могут привести к тому, что налогов будет собираться больше, существуют, по крайней мере, два дополнительных последствия использования более эффективного налога.

- Если государственные расходы — это нормальный товар, то их уровень будет стремиться к увеличению с ростом доходов; это означает рост доли налогов в ВВП.
- Снизив налоговую ставку, но расширив при этом базу налого-

³⁴ Мы не обращаемся здесь к обширной литературе с эмпирическими данными, в которой сравниваются налоги на доходы и на потребление (см., например: Auerbach, Kotlikoff, 1987), поскольку налог на потребление, который там рассматривается, не обязательно НДС.

обложения, можно обеспечить любой уровень расходов, в таком случае доля налогов в ВВП снижается.

Чтобы преобладал последний результат, то есть чтобы доступ к более эффективному налоговому инструменту приводил к *снижению* доли налогов в ВВП, эластичность спроса на государственные расходы по доходам должна быть достаточно низкой. Однако здравый смысл подсказывает, что эластичность спроса на государственные расходы по доходам (по крайней мере, в пределах широкого диапазона доходов) превышает единицу. Небольшое увеличение дохода есть, вероятно, не более чем компенсация снижения расходов на достижение эффективности. Таким образом, есть основания полагать, что любой рост эффективности, связанный с введением НДС, может выразиться в росте доли налогов в ВВП.

Прежде чем рассмотреть, действительно ли страны, которые ввели НДС, фактически собирают больше доходов, чем страны, в которых нет этого налога, заметим, что положительный ответ на этот вопрос совсем не обязательно означает, что нужно стремиться к введению НДС. Те, кто не доверяют правительству, считают возможность сбора больших доходов при низких предельных затратах аргументом не за НДС, а против него: с их точки зрения, эффективные налоги будут просто стимулировать ненужные государственные расходы. Однако независимо от того, как смотреть на эту проблему, очень важно определить последствия введения налога в отношении бюджетных доходов и эффективности.

Наконец, надо сказать, что было бы неправильно проверять рост эффективности, приписываемый НДС, анализируя, превышает ли доля НДС в ВВП в странах, применяющих этот налог, долю налога с продаж в странах, в которых нет НДС. Ведь более высокие поступления от НДС могут компенсироваться, например, более низкими доходами от внешнеторговых пошлин (которые не искажают предпринимательскую деятельность в отношении тех товаров, которые не могут быть произведены внутри страны), что необязательно говорит об эффективности НДС. Также не надо рассматривать сумму (НДС или налог с продаж + внешнеторговые пошлины), которая не решает проблему: высокая доля этих налогов в странах с НДС может быть просто результатом использования НДС частично для замены налога на заработную плату, что опять же не говорит об эффективности НДС. Поэтому эмпирический анализ должен концентрироваться на сравнении *общих* налоговых доходов в странах с НДС и в странах без НДС.

Собирают ли страны с НДС больше налоговых доходов?

Этот вопрос изучен недостаточно. Среди немногих имеющихся исследований надо отметить работу Неллора (Nellor, 1987), в которой сравнивается опыт 11 европейских стран за 1955–1984 гг. и делается вывод, что введение НДС все-таки значительно увеличило долю налогов в ВВП³⁵. Однако это весьма полезное исследование основано на относительно небольшой выборке, охватывающей только развитые страны. В настоящем разделе мы анализируем новые данные для более широкой выборки стран.

Отправной точкой нашего исследования была литература, в которой разница в доле налогов в ВВП в разных странах изучается при помощи таких переменных, как ВВП на душу населения (оценивает возможность богатых стран тратить большую долю дохода на статьи, финансируемые государством) и доля сельского хозяйства в ВВП (указывает на степень развития страны и, возможно, на более широкую налоговую базу). Наша базовая стратегия заключалась в изменении оценочных уравнений этого типа, чтобы определить эффект от введения НДС.

Очевидно, здесь нужно знать причинные связи. Хотя эффективный НДС, по-видимому, увеличивает долю налоговых доходов, введение НДС может увеличить и фиксированные расходы, которые будут оправданы только в том случае, если собранные доходы будут достаточно высоки. Вообще говоря, уровень налогообложения и инструменты, используемые для сбора налогов, вероятно, должны определяться одновременно. Соответственно, здесь мы анализируем только статистические данные.

Кроме того, НДС может принимать разные формы. Чтобы различать НДС в строгом смысле и налог с оборота с применением налоговых вычетов, мы будем использовать дихотомическую переменную, принимающую значение нуля или единицы. Тем не менее, учитывая объем выборки и большие различия, правомерно задать вопрос, отражен ли вообще в этих показателях НДС.

³⁵ Штокфиш (Stockfisch, 1985) сравнивает рост доходов в 1964–1981 гг. в странах ОЭСР, которые ввели НДС в эти годы, и в тех, которые его не ввели. Он не видит больших различий в росте налоговых поступлений в этих странах, хотя и не проводит формальной проверки. Однако наша гипотеза касается скорее уровня поступлений, а не их роста.

Основная выборка для этого исследования включает в себя статистический срез данных³⁶ по 183 странам, в 99 из которых введен НДС, а в 84 — нет. Несколько стран, в которых сейчас есть НДС, в этом исследовании рассматривались как страны без НДС, поскольку данные об их доходах, которые были доступны во время проведения работы, относились к периоду до введения НДС³⁷. В некоторых случаях доступность данных ограничила объем выборки. Источники данных и используемые обозначения описаны в Приложении I.

Как видно из сводной статистики, приведенной в табл. 1.5 (гл. 1), степень влияния НДС может зависеть от того, какой показатель государственных доходов используется. Обычно считается, что НДС лучше всего взимать в качестве централизованного налога (см. об этом также гл. 17). Он может оказывать разное воздействие на доходы центрального правительства и на общие доходы государства (то есть доходы, которые собираются на всех уровнях власти). Поэтому анализируется взаимосвязь НДС с тремя разными показателями совокупных государственных доходов.

Общие государственные доходы и субсидии

Этот показатель доходов является самым широким и допускает самую большую выборку. Он включает поступления на всех уровнях власти, причем не только налоговые, но и неналоговые (в том числе зарубежные субсидии). Результаты приводятся в табл. 3.3; зависимая переменная в каждом случае будет логистической трансформантой³⁸ отношения общих государственных доходов и субсидий к ВВП.

В колонке А представлено уравнение для оценки «работы налога», которое часто приводится в литературе (например в работе: Tanzi, 1987) без допущения возможности эффекта от НДС. Повторяются ос-

³⁶ Предпочтительнее были бы данные по группам стран, которые позволили бы исключить специфические результаты отдельных стран. Однако доходы от НДС по годам для групп стран недоступны. Неофициальные данные об опыте некоторых африканских стран в течение определенного времени представлены в гл. 5.

³⁷ Данные о доходах, используемые далее в таблицах, относятся к отдельным годам в период между 1994 и 1997 гг.; другие переменные в регрессиях, которые приводятся здесь и в других местах книги, относятся к тому же времени.

³⁸ То есть зависимая переменная равна $\ln(\theta/(1-\theta))$, где θ — доля общих государственных доходов и грантов в ВВП. Логистическая трансформация используется для того, чтобы обеспечить зависимую переменную в диапазоне $(-\infty, +\infty)$. Такой подход принят везде, однако качественные результаты от этого выбора не зависят.

Табл. 3.3. НДС и общие государственные доходы и субсидии

	A	B	C	D	E
Константа	-4,29 (-12,95)*	-4,28* (-12,74)	-2,99* (-4,92)	-3,27* (-10,38)	-1,59* (-3,39)
Ln(Y)	0,21* (7,09)	0,21* (7,12)	0,04 (0,58)		
Ln(AGR)					-0,14† (-1,89)
Ln(OPEN)	0,53* (5,81)	0,53* (5,63)	0,67* (5,33)	0,77* (7,80)	0,45* (4,65)
V		-0,08 (-0,94)	-0,79 (-1,08)		1,63* (2,68)
V x Ln(Y)			0,25* (3,22)	0,25* (9,03)	
V x AGR					-0,21* (-2,23)
V x Ln (OPEN)			-0,44* (-2,81)	-0,64* (-8,27)	-0,42* (-2,79)
Африка к югу от Сахары (Аф)			-0,74* (-3,02)	-0,55* (-3,28)	-0,69* (-4,34)
Азиатско-Тихоокеанский регион (АТР)			-0,58* (-2,36)	-0,34* (-3,12)	-0,57* (-3,22)
Северная и Южная Америка (Ам)			-0,55 (-1,25)		-0,40* (-2,16)
ЦБР+			-0,05 (-0,34)		-0,54* (-3,40)
Северная Африка и Ближний и Средний Восток (САБСВ)			-0,57* (-2,47)	-0,31† (-1,68)	-0,7 (-0,32)
Малые острова (МО)			-0,17 (-0,71)		-0,7 (-0,32)
V x Аф			0,69* (2,30)	0,58* (3,13)	0,37† (1,77)
V x АТР			0,04 (0,17)		-0,06 (-0,26)
V x Ам			0,10 (0,22)		-0,09 (-0,37)
V x САБСВ			0,52* (2,23)	0,42† (1,81)	0,45* (2,03)
V x МО			-0,28 (-1,25)		-0,21 (-0,84)
$\overline{R^2}$	0,45	0,45	0,56	0,52	0,50
N	170	170	170	170	160

Источник: IMF staff calculations

Примечание. Зависимая переменная равна $\ln(\theta/1-\theta)$, где θ — доля общих государственных доходов и субсидий в ВВП. В круглых скобках приведена t-статистика согласно таблицам стандартных ошибок Уайта; * — указывает на значимость при 5%-м уровне и *† — при 10%-м уровне.

новые показатели из литературы (см.: Tanzi, 1992): ВВП на душу населения (Y) и значимость внешней торговли для экономики (OPEN — открытость экономики)³⁹, взятая как среднее между долями импорта и экспорта в ВВП: каждый из этих показателей существенно влияет на долю налогов в ВВП.

Положительное воздействие доходов граждан на долю налогов в ВВП хорошо известно. Большой интерес представляет собой положительное влияние значимости внешней торговли. Льютхолд (Leuthold, 1991) и Танзи (Tanzi, 1992) приписывают этот эффект простоте сбора импортных и экспортных пошлин при пересечении национальных границ. Совсем недавно Родрик (Rodrik, 1998) привлек внимание к устойчивой позитивной связи между численностью правительства и значимостью внешней торговли. По его мнению доля налогов в ВВП растет не потому, что импортные пошлины легко собирать, а потому что правительство с большим числом членов смягчает внешние потрясения (так как этот эффект остается и после учета размера внешнеторговых пошлин и НДС). Алесина и Вацарг (Alesina, Wacziarg, 1998) согласны с тем, что доля налогов растет из-за влияния правительства на объем международной торговли, причем небольшие страны имеют большие правительства из-за эффекта масштаба.

Наше внимание, однако, концентрируется на роли переменной НДС в контексте сбора совокупных государственных доходов. В колонке В это исследуется с помощью введения обычной фиктивной переменной V, отражающей наличие НДС: V принимает значение 1, если НДС действовал в течение всего финансового года, за который имеются данные по налогам, и значение 0 — в противном случае⁴⁰. Данная переменная оказывается незначимой.

Однако влияние НДС может быть сложнее, чем просто изменение значения постоянного члена в уравнении регрессии. Более того, структура доходов может обладать региональным своеобразием, и НДС может по-разному воздействовать на увеличение доходов в разных регионах. Поэтому в колонке С приводится более общая спецификация, включающая региональные фиктивные переменные и члены взаимодействия, которые, в частности, учитывают изменение воздействия НДС в зависимости от уровня экономического развития (выраженного в ВВП на душу населения), значимости внешней тор-

³⁹ Похожие результаты достигаются, если (как во многих исследованиях) вместо «открытости экономики» используется доля импорта в ВВП.

⁴⁰ Принятие в расчет периода времени, в течение которого действовал НДС, не добавляет ясности.

говли и региона. Здесь приводятся семь регионов, указанных в гл. 1; в качестве эталона используется Европейский союз плюс Норвегия и Швейцария.

Эта спецификация позволяет выявить несколько удивительных особенностей. Несмотря на то, что обычная фиктивная переменная, представляющая НДС, остается незначимой, очевидно сильное взаимодействие НДС, доходов на душу населения и значимости внешней торговли. В частности, при применении НДС наблюдается рост бюджетных доходов, который тем больше, чем выше уровень дохода на душу населения. И хотя у всех стран с введением НДС бюджетные доходы увеличиваются, чем развитее страна, тем больше это увеличение. Однако взаимодействие с фактором значимости внешней торговли действует отрицательно: бюджетные доходы после введения НДС сокращаются тем больше, чем большее значение имеет внешняя торговля для экономики. Это можно объяснить тем, что НДС сам по себе меньше способствует росту доходов, чем другие инструменты, которые он заменяет (очевиднее всего — внешнеторговые пошлины). Так что если рассматривать этот фактор изолированно, он действительно может приводить к уменьшению сбора налоговых доходов. Этот важный вопрос детально разбирается в следующей главе.

Что касается региональных результатов, то все регионы, за исключением Северной и Южной Америки, ЦБР+ и малых островов, собирают по сравнению со странами ЕС+ значительно меньше общих государственных доходов, что обусловлено реальными доходами их населения, значимостью внешней торговли и применением НДС. Однако и здесь возникают любопытные последствия введения НДС: и в Африке к югу от Сахары, и в Северной Африке и на Ближнем и Среднем Востоке страны, принявшие НДС, собирают значительно больше бюджетных доходов. На самом деле, очевидный выигрыш от введения НДС в странах южнее Сахары компенсирует отрицательные результаты в целом по Африке.

В колонке D даются результаты исключения переменных, незначимых при 10%-м или меньшем уровне, из спецификации в колонке С. Эффект, описанный выше, сохраняется.

Таким образом, действие НДС имеет довольно сложный характер. В богатых странах наблюдается больший прирост государственных доходов в связи с введением НДС; но, по-видимому, самый большой он в Африке южнее Сахары и на Ближнем и Среднем Востоке. Однако в других случаях после введения НДС доходы снижаются — причем тем сильнее, чем больше значимость для экономики внешней торговли, что, возможно, отражает наличие здесь других эффективных механизмов доходов. Эти противоположные эффекты

одинаково возможны, и заранее не ясно, повысит или понизит НДС уровень бюджетных доходов. Сравнивая с помощью оценок, приведенных в колонке D, прогнозы государственных доходов по странам с НДС и странам без НДС, можно убедиться, что они действительно выше в странах с НДС (в 55 из 99 стран, имеющих НДС) и что для этих стран средний прирост доходов из-за введения НДС составлял около 0,4% от ВВП. А во всех странах без НДС, кроме двух, ожидаемые доходы сократились бы в результате введения НДС.

Таким образом, эти расчеты сами по себе не являются доказательством того, что с принятием НДС связаны высокие бюджетные доходы и что, следовательно, лежащий в их основе рост эффективности связан с использованием НДС. Однако результаты расчетов должны толковаться с большой осторожностью. Ведь при этом необоснованно предполагается, что необъяснимые различия между прогнозируемыми и реальными доходами должны быть одинаковыми и с НДС и без него; такой подход, безусловно, дает повод для критических замечаний, которые будут рассмотрены ниже. Кроме того, эти результаты чувствительны к возможным различиям в величине использованных точечных оценок. Например, если используются точечные оценки из колонки С (которые приводят к небольшому отрицательному воздействию внешней торговли), то можно обнаружить, что прогнозируемые доходы больше в 93 из 99 стран, имеющих НДС (в среднем на 4% от ВВП), и в 64 из 84 стран без НДС (у них средний прирост составит больше 4%). Наконец, на результатах, естественно, отражается тот факт, что рассматривается не какой-то идеальный НДС, а реальный. Действующие в некоторых странах системы взимания НДС включают ряд не рекомендованных МВФ освобождений от налога и другие факторы (см. ниже), которые ослабляют эффективность налога.

В последней колонке E приводится спецификация той же формы, что и в колонке С, однако показатель ВВП на душу населения заменен долей сельского хозяйства в ВВП (AGR). Предположительно, страны с более развитым аграрным сектором собирают меньше бюджетных доходов при прочих равных условиях. Для наших целей интересно то, что в этом случае влияние обычной фиктивной переменной V становится явно положительным, указывая на прирост доходов из-за введения НДС. Сама же доля сельского хозяйства влияет на доходы явно отрицательно. Непонятно, чем это объясняется: возможно, доля сельского хозяйства является показателем экономического развития и возможности собирать налог и управлять им; или результат просто указывает на трудности сбора в этом секторе значительных сумм на-

Табл. 3.4. НДС и общие государственные налоговые доходы

	A	B	C	D	E
Константа	-4,24* (-6,55)	-4,23* (-6,67)	0,29 (0,14)	-2,22* (-4,82)	-1,87* (-3,74)
Ln(Y)	0,21* (4,37)	0,18* (3,07)	-0,26 (-1,26)		
Ln(OPEN)	0,38* (2,79)	0,37* (2,80)	0,29† (1,81)	0,29* (2,51)	0,18 (1,37)
V		0,34 (1,23)	-4,25 (-1,67)	-2,25* (-4,93)	0,92* (3,12)
V x Ln(Y)			0,53* (2,32)	0,29* (5,67)	
V x AGR					-0,34* (-3,51)
V x Ln (OPEN)			-0,06 (-0,21)		
Африка к югу от Сахары (Аф)			-1,75* (-2,07)	-0,58* (-2,33)	-0,61* (-2,53)
Азиатско-Тихоокеанский регион (АТР)			-1,74* (-2,65)	-1,02* (-3,63)	-1,14* (-3,15)
Северная и Южная Америка (Ам)			-0,79 (-1,61)		
ЦБР+			-0,05 (-0,14)		
Северная Африка и Ближний и Средний Восток (САБСВ)			-1,21† (-1,91)	-0,73† (-1,84)	-0,72 (-1,67)
Малые острова (МО)			-0,52 (-0,94)		
V x Аф			0,98 (1,00)		
V x АТР			1,24† (1,78)	0,62 (1,67)	0,56 (1,21)
V x Ам			0,39 (0,86)		
V x САБСВ			0,78 (1,25)		
V x МО			0,21 (0,39)		
R ²	0,21	0,23	0,38	0,40	0,36
N	71	71	71	71	68

Источник: IMF staff calculations.

Примечание. Зависимая переменная равна $\ln(\theta/1-\theta)$, где θ — доля общих государственных налоговых доходов в ВВП; в круглых скобках приведена t-статистика согласно таблицам стандартных ошибок Уайта; * — указывает на значимость при 5%-м уровне и *† — при 10%-м уровне.

лога (см. гл. 9). Остальные результаты те же: большая доля внешней торговли дает небольшой выигрыш от введения НДС; в африканских странах к югу от Сахары наблюдается явный прирост государственных доходов, связанный с введением НДС, который опять же компенсирует — хотя теперь только частично — общие низкие доходы в Африке; в Северной Африке и на Ближнем и Среднем Востоке тоже наблюдается явный выигрыш от введения НДС.

Опять мы имеем противоположные результаты, и вопрос остается тем же: повышает или понижает доходы государства НДС? Однако для спецификации в колонке E ответ совершенно определенный: для всех стран — и для тех, кто имеет НДС, и для тех, кто его не имеет, — прогнозируемые доходы выше при действующем НДС. Положительный коэффициент фиктивной переменной, представляющей НДС, является величиной на порядок большей, чем отрицательное воздействие остальных показателей.

Общие государственные налоговые доходы

В табл. 3.4 повторяется приведенный выше анализ, но теперь для более узкого показателя, характеризующего уровень поступлений: из всех государственных доходов исключаются неналоговые поступления и субсидии. Заметим, что этот показатель известен для меньшего числа стран, поэтому объем выборки сейчас равен примерно 70. Спецификации аналогичны тем, которые были рассмотрены в табл. 3.3.

Колонки A и B мало отличаются от аналогичных колонок таблицы 3.3, где анализируются государственные доходы и субсидии. В частности, просто наличие НДС снова оказывается незначимым фактором. Более общая спецификация в колонке C снова демонстрирует положительное взаимодействие между наличием НДС и уровнем дохода на душу населения. Однако отрицательное влияние внешней торговли исчезает, а фиктивная переменная, представляющая НДС, становится отрицательной и (почти) значимой при 10%-м уровне. Единственное новое заключение, которое можно сделать благодаря колонке C — это то, что явного выигрыша от введения НДС в странах к югу от Сахары больше не наблюдается, хотя он, безусловно, появляется в Азиатско-Тихоокеанском регионе.

В колонке D приводится результат исключения всех переменных, незначимых при 10%-м уровне (отличных от константы), из регрессии в колонке B. Качественные результаты остаются теми же. Затем в колонке E показатель ВВП на душу населения, который был в колон-

ке D^{41} , меняется на долю сельского хозяйства в ВВП. Значительное отрицательное влияние снова говорит о том, что выигрыш от введения НДС ниже в аграрных странах.

Точечные оценки в колонке D показывают, что положительное взаимодействие фиктивной переменной, представляющей НДС, и уровня ВВП на душу населения компенсирует постоянный отрицательный результат от введения НДС при уровне доходов на душу населения выше 2343 долл. в год (1260 долл. в странах АТР). Такой большой разрыв несколько смущает, однако по причинам, отмеченным в связи с табл. 3.3, он не должен пониматься слишком буквально. Нужно учитывать то, что объем выборки невелик, результаты чувствительны к спецификации, а кроме того, такие вычисления являются высоко чувствительными к вероятным отклонениям в значениях показателя. Если бы коэффициент взаимодействия с реальным доходом был выше на одно среднее квадратическое отклонение, то критический уровень дохода упал бы до 620 долл. (333 долл. в АТР).

Налоговые доходы центрального правительства

Последняя совокупность регрессий относится к еще более узкому понятию: налоговые доходы центрального правительства. Результаты, представленные в табл. 3.5 для тех же рядов спецификаций, что использовались и в предыдущих расчетах, легко подытожить: кроме двух фактов воздействия региональных фиктивных переменных (указывающих на уменьшение поступлений налогов после введения НДС в Северной и Южной Америке и на их прирост в Северной Африке и на Ближнем и Среднем Востоке, а также, возможно, на малых островах), больше нет никаких признаков заметного влияния НДС на налоговые доходы центрального правительства. В частности, отсутствует какой-либо видимый систематический структурный эффект, связанный с наличием НДС.

Заметная разница в результатах, полученных при использовании разных показателей государственных доходов, удивительна. Эта разница противоречит интуиции, которая подсказывает, что поскольку НДС лучше действует в качестве инструмента центрального правительства, любое влияние НДС на доходы должно в первую очередь сказываться на доходах центрального правительст-

Табл. 3.5. НДС и налоговые доходы центрального правительства

	A	B	C	D	E
Константа	-4,07* (-6,29)	-4,14* (-6,61)	-3,86* (-3,48)	-4,15 (7,02)	-2,09* (-2,32)
Ln(Y)	0,18* (2,90)	0,17* (2,72)	0,21* (2,31)	0,21* (4,06)	
Ln(AGR)					-0,19 (-1,35)
Ln(OPEN)	0,33* (2,88)	0,35* (2,97)	0,31* (1,99)	0,31* (2,69)	0,50* (3,13)
V		0,19 (1,40)	0,27 (0,23)		0,33 (0,36)
V x Ln(Y)			-0,06 (-0,53)		
V x AGR					0,74 (0,44)
V x Ln(OPEN)			0,02 (0,08)		-0,25 (-1,04)
Африка к югу от Сахары (Аф)			-0,36 (-0,70)		-0,90 (-1,39)
Азиатско-Тихоокеанский регион (АТР)			-0,33 (-0,68)		-0,67 (-1,06)
Северная и Южная Америка (Ам)			0,26 (0,51)		0,03 (0,05)
ЦСР+			0,16 (0,34)		-0,98 (-0,16)
Северная Африка и Ближний и Средний Восток (САБСВ)			-1,55* (-2,28)	-1,35* (-2,86)	-2,33* (-2,73)
Малые острова (МО)			-0,16 (-0,32)		-0,58 (-0,90)
V x Аф			0,26 (0,78)		0,43 (1,33)
V x АТР			0,15 (0,55)		0,26 (0,83)
V x Ам			-0,65* (2,13)	-0,33* (2,26)	-0,64* (-2,06)
V x САБСВ			1,67* (2,91)	1,51* (2,97)	2,18* (3,10)
V x МО			0,38 (1,29)		0,71* (2,08)
R ²	0,19	0,19	0,31	0,35	0,29
N	101	101	101	101	95

Источник: IMF staff calculations.

Примечание. Зависимая переменная равна $\ln(\theta/1-\theta)$, где θ — доля общих государственных налоговых доходов в ВВП, и круглых скобках приведена t-статистика согласно таблицам стандартных ошибок Уайта; * — указывает на значимость при 5%-м уровне и ** — при 10%-м уровне.

⁴¹ Если заменить показатель в колонке C, появляются проблемы с мультиколлинеарностью.

ва⁴². Напротив, здесь эти результаты заставляют предположить, что центр разделяет дополнительные доходы, связанные с НДС, с нижними уровнями государственной власти путем аннулирования других налогов. Эти вопросы, вероятно, нужно лучше продумывать при принятии решения о введении НДС.

Выводы

Трудно точно сказать, в какой степени введение НДС повышает эффективность размещения производственных ресурсов. Поэтому в данной главе основное внимание было уделено поискам косвенных признаков роста экономической эффективности в виде увеличения доли налоговых доходов в ВВП после введения НДС. Представленные здесь эмпирические результаты надо интерпретировать с большой осмотрительностью. Они основаны только на выборке стран, а в некоторых странах введение НДС могло привести к специфическим результатам (например, к административным трудностям), которые и повлияли на показатели доходов. Однако для проверки важности этих побочных результатов нет данных по группам стран. Кроме того, существуют проблемы внутреннего характера: страны, применяющие НДС, могут иметь свои особенности, которые нельзя выявить из статистических данных, но которые делают их особенно подходящими для НДС. Другие страны могли обратиться к НДС вследствие ухудшения положения с государственными доходами. Несомненно, в будущем нужно, принимая решение о введении НДС, учитывать все эти особенности.

Однако отложим в сторону предупреждения. Вот какие выводы можно сделать из анализа статистических данных.

⁴² Заметим, что картина, возникающая из регрессий, сильно отличается от той, которую показывают средние цифры в табл. 1.5. Из анализа, проведенного здесь, не обнаруживается никакой существенной связи между НДС и общими налоговыми доходами. Данные в табл. 1.5 указывают на более высокий уровень общих налоговых доходов в странах с НДС и, таким образом, отражают, по-видимому, следующую тенденцию: страны с НДС богаче, а богатые страны имеют более высокую долю налогов. Согласованность значительного эффекта, найденного в регрессиях для общих государственных доходов и грантов, и сходство условных средних цифр между двумя группами стран можно объяснить в том смысле, что страны с НДС склонны меньше полагаться на внешнюю торговлю (что также показано в табл. 1.5). Это является недостатком с точки зрения роста поступлений, который противоречит влиянию их большого реального дохода и который НДС каким-то образом компенсирует

Есть некоторые доказательства того, что введение НДС повышает долю общих государственных доходов и субсидий в ВВП, слабые доказательства того, что НДС повышает долю общих налоговых доходов государств (за исключением, пожалуй, бедных стран), и нет совсем никаких свидетельств того, что с введением НДС увеличивается (или уменьшается) доля в ВВП налоговых доходов центрального правительства (кроме отдельных регионов).

Таким образом, можно сделать вывод (хотя и с оговоркой), что НДС способствует эффективному росту бюджетных доходов. Однако масштаб этого роста точно оценить нельзя.

Удивительно отсутствие влияния НДС на налоговые доходы центрального правительства. Ведь обычно он считается налогом, который правильно взимается только центральным правительством, так как при торговле между регионами, имеющими разное законодательство, возникают трудности (см. об этом гл. 11). Причина отсутствия влияния НДС на налоговые доходы центрального правительства заключается в том, что любое явное увеличение налоговых поступлений центра компенсируется передачей других налоговых инструментов на нижние уровни государственной власти.

Из имеющихся данных можно сделать еще два вывода.

- Выигрыш в доходах государства от введения НДС растет с увеличением уровня ВВП на душу населения и уменьшается с увеличением доли сельского хозяйства в ВВП.

Хотя эти связи очень сильны, причины их не совсем ясны, так как эффект сохраняется, даже если отбросить влияние уровня грамотности и предполагать, что переменные не учитывают административные сложности. В случае с сельским хозяйством результат может просто отражать то, что сельскохозяйственная продукция обычно освобождается от налогообложения.

- Выигрыш в доходах будет тем ниже (при прочих равных условиях), чем большее значение для экономики имеет внешняя торговля, хотя этот вывод имеет гипотетический характер.

Это происходит, возможно, из-за наличия у стран с большой долей внешней торговли других инструментов — прежде всего, таможенных пошлин — которые не менее эффективно, чем НДС, увеличивают государственные доходы.

Глава 4

Как НДС воздействует на государственные доходы

В предыдущей главе основное внимание уделялось анализу роли НДС в рамках общей налоговой системы, а не характеру или детерминантам собственно функционирования НДС. Именно эти вопросы мы рассмотрим сейчас.

Суммарное измерение действия НДС

Как было показано в табл. 1.3 (гл. 1), в странах с НДС, взимаемым по одинаковой стандартной ставке, этот налог может иметь разную эффективность, которая выражается в виде отношения доходов от НДС к ВВП. На Филиппинах и на Фиджи, например, стандартная ставка НДС равна 10%, но на Фиджи поступления НДС составляют 6% от ВВП, а на Филиппинах — менее 3%. Очевидно, сама система НДС и/или методы его взимания в этих двух странах сильно различаются. «Коэффициент эффективности»⁴³ (определяемый так: долю поступлений НДС в ВВП разделить на величину стандартной ставки, выраженной в %) широко используется в качестве суммарного показателя результативности НДС: с его помощью можно узнать, на какую налоговую базу распространяется единая ставка. Низкий коэффициент, в частности, сразу же свидетельствует о плохой работе НДС, что может быть из-за наличия освобождения от налога, сниженных ставок либо из-за несовершенного механизма взимания.

В первой строке табл. 4.1 приведены коэффициенты эффективности по странам, в которых НДС введен достаточно давно, так что можно судить о доходах от этого налога⁴⁴. Средний коэффициент

Табл. 4.1. Коэффициенты эффективности по регионам (в %)

	Африка к югу от Сахары	Азиатско-Тихоокеанский регион	Северная и Южная Америка	ЕС (плюс Норвегия и Швейцария)	Центральная Европа и БР+	Северная Африка и Ближний и Средний Восток	Малые острова
Коэффициент эффективности	27	35	37	38	36	37	48
Коэффициент С-эффективности	38	58	57	64	62	57	83

Источник: IMF staff calculations.

эффективности составляет 34%, при этом увеличение стандартной ставки на один процентный пункт приводит к увеличению доли доходов от НДС в ВВП примерно на 0,34 процентного пункта. Однако вокруг этой средней величины есть значительные колебания. Самый высокий коэффициент эффективности (77%) обнаружен в Бразилии, за ней следует Новая Зеландия (65%). Наблюдаются также заметные региональные различия в коэффициентах эффективности. На одном полюсе находятся малые острова, у которых коэффициент эффективности в среднем значительно выше, чем где бы то ни было; на другом — страны Африки к югу от Сахары, в которых он гораздо ниже.

Хотя коэффициент эффективности широко применяется в качестве инструмента для оценки НДС, он обладает серьезными ограничениями. Ошибки в измерениях ВВП могут исказить этот коэффициент и — поскольку величина ошибки (скажем, из-за отсутствия учета нелегальной деятельности) варьируется по регионам — стать причиной погрешностей в сравнениях того типа, которые представлены в табл. 4.1. Но что гораздо важнее, у данного показателя есть концептуальная слабость: «совершенный» коэффициент эффективности 100% может быть достигнут при взимании НДС, ориентированного на производство, по единой ставке. Однако это неправильно, поскольку в качестве эталона

⁴³ Иногда называемый также «коэффициентом продуктивности»

⁴⁴ Данные о доходах от НДС отсутствуют. Как указано в Приложениях, используется категория ежегодника «Government Financial Statistics» (GFS) «общая сумма продаж, оборот или НДС», хотя некоторые страны из вы-

борки могут получать с некоторым опозданием доходы от налога с продаж или от налога с оборота, которые уже заменены НДС, это вряд ли будет давать сильное отклонение. Важнее то, что этот показатель оценки может не во всех случаях включать НДС, удержанный с импорта, хотя там, где возможно, использовалась дополнительная информация для корректировки данных.

для оценки конкретного НДС обычно используется НДС, ориентированный на потребление и взимаемый по единой ставке. Так, если у нас есть НДС потребительского типа с единой ставкой и мы включим в налоговую базу инвестиции, это приведет к росту коэффициента эффективности и потому покажется желательным, но будет шагом назад с точки зрения налоговой политики. Эта трудность в принципе преодолима, если использовать коэффициент «С-эффективности» (от слова *consumption* — потребление), определяемый как отношение доли доходов от НДС в потреблении (а не в ВВП) к стандартной ставке НДС. Привлекательность такого подхода состоит в том, что этот коэффициент достигает нормального уровня при использовании в качестве эталона НДС по единой ставке на все потребление: такой налог имеет коэффициент С-эффективности 100%⁴⁵. Какая-либо другая величина этого коэффициента — большая или меньшая — означает отклонение от единой ставки и от базы, включающей все личное потребление. Например, стремление ставки НДС на некоторые предметы потребления к нулю будет обуславливать уменьшение коэффициента С-эффективности и он станет ниже 100%; а включение инвестиций в налогооблагаемую базу или разрыв в цепочке НДС, в результате которого будут облагаться как продукты конечного потребления, так и промежуточные продукты, приведут к тому, что С-эффективность превысит 100%.

Конечно, и эффективность крайне «несовершенного» НДС тоже может составить 100%: широкое использование нулевых ставок для конечного потребления может быть компенсировано невозвратом или несвоевременным возвратом переплаты «входного» НДС. Таким образом, коэффициент С-эффективности 100% является необходимым, но недостаточным условием для подтверждения того, что НДС взимается по единой ставке на все потребление. Ключевое различие между коэффициентом эффективности и коэффициентом С-эффективности состоит в том, что для первого эталонным является НДС, ориентированный на доходы, а для второго — НДС, ориентированный на потребление.

Как распределяется по странам коэффициент С-эффективности, показано во второй строке табл. 4.1. Поскольку объем потребления меньше, чем объем ВВП, средний коэффициент С-эффективности оказывается больше среднего коэффициента эффективности: 58%, а не

⁴⁵ Мы оставляем пока в стороне вопрос о том, надо ли взыскивать НДС с государственного потребления (этот вопрос обсуждается в гл. 8). На практике доступными для достаточно представительной выборки оказываются только данные о личном потреблении; здесь в расчете коэффициентов С-эффективности используются именно они.

35%. На самом деле, в нескольких странах коэффициент С-эффективности превышает 100%. Он имеет более широкий разброс и в этом смысле может быть более информативным.

Важно, что эти два коэффициента эффективности дают совершенно разные представления о странах. Рассмотрим, например, эффективность НДС в Новой Зеландии, который часто приводится в качестве образца НДС, и эффективность НДС в Бразилии, где применяется неполный налоговый вычет для инвестиционных товаров и таким образом база НДС охватывает не только потребление. НДС в Новой Зеландии имеет коэффициент эффективности примерно 65%, что значительно ниже 77%-го коэффициента в Бразилии. Однако коэффициент С-эффективности у Новой Зеландии равен 103%, что близко к 100%, а у Бразилии — примерно 122%. Таким образом, сравнение коэффициентов С-эффективности более точно показывает относительные преимущества двух стран, чем сравнение обычных коэффициентов эффективности.

Что касается сравнений регионов, то коэффициенты С-эффективности (вторая строка в табл. 4.1) дают примерно ту же качественную картину, что и обычные коэффициенты эффективности (о которых речь шла выше), но более яркую. Контраст между Западной Европой и малыми островами на одном полюсе и странами Африки к югу от Сахары на другом становится теперь более очевидным. Меньшее, но все же заметное различие состоит в том, что, хотя страны Азиатско-Тихоокеанского региона имеют несколько более низкий коэффициент эффективности, чем страны Северной и Южной Америки, С-эффективность у них в среднем выше (что отражает, возможно, более высокий коэффициент сбережений населения у первых).

В каких случаях воздействие НДС на государственные доходы особенно велико?

Чем объясняется разброс в коэффициентах эффективности, описанный в предыдущем разделе? Иначе говоря, какие факторы — касающиеся особенностей налога или в более широком экономическом плане — приводят к продуктивности НДС?

Доходы от НДС зависят от трех обширных групп факторов, среди которых:

- законодательные нормы, регламентирующие налоговые ставки, налоговую базу, порог налогообложения и другие структурные характеристики налога;

- шкала налогооблагаемых видов деятельности (например, величина государственных расходов на товары, облагаемые налогом по стандартной ставке);
- степень соблюдения норм.

Очень важно взаимодействие этих факторов. Так, ставки налогов обычно устанавливаются с учетом налоговой базы и требований к бюджетным доходам. Легкость взимания налога будет зависеть от его формальной структуры: наличие множества ставок, например, может привести к ошибочной классификации объектов, а высокая стандартная ставка — стимулировать уклонение от уплаты налогов. Для полного понимания процесса получения доходов от НДС требуется детальное изучение этих взаимодействий. Ограниченный характер информации затрудняет исследование. В частности, недостаточно информации для оценки доходов от НДС, которые можно получить при условии абсолютного соблюдения всех норм: степень уклонения от налогов обычно не берется в расчет⁴⁶.

Учитывая то, как трудно разобраться во взаимосвязях между нормами, налоговой базой и взиманием налога (все они определяют размер доходов от НДС), в данном анализе мы сосредоточимся на сокращенной оценке, беря во внимание характеристики собственно НДС и экономики в целом. Это прольет свет на некоторые ключевые факторы, определяющие доходы от НДС.

В самых общих чертах можно принять доходы от НДС, как некоторую функцию $R(\tau, \alpha)$. При этом переменная величина τ описывает нормы налоговой системы (ставки, базу, порог налогообложения, наличие отдела по работе с крупными налогоплательщиками и т.п.), а переменная α — более широкую экономическую среду, которая влияет как на принятие решений, определяющих налоговую базу, так и на степень выполнения норм. Допустим, что политики выбирают налоговые нормы τ для максимизации некоторой функции $\Omega[R(\tau, \alpha), \alpha]$, которая может быть (хотя в этом и нет необходимости) редуцированной формой функции общественного благосостояния, — с тем, чтобы нормы налогообложения сами являлись некоторой функцией

⁴⁶ Зи (Zee, 1995) описывает, как можно оценить потенциальные доходы от НДС на основе данных национальных счетов исходя из предположения о наличии «утечки» налогов. Пеллеchio и Хилл (Pellechio, Hill, 1996) показывают, что оценки потребительской и производственной стороны счетов, будучи в принципе эквивалентными, могут на практике дать совершенно разные результаты.

$\tau(\alpha)$ экономической среды. Однако не обо всех налоговых нормах можно получить необходимую нам информацию: если такие важные базовые структурные переменные, как ставки и (для многих стран) порог налогообложения, доступны, то степень освобождения от налогов или ресурсы, выделяемые на проведение налоговых проверок, обычно неизвестны, хотя это тоже потенциально важные факторы. Обозначив соблюдаемые нормы символом τ_o , а несоблюдаемые — τ_u , можно увидеть, что бюджетные доходы — это функция $\tau(\tau_o, \alpha) = R(\tau_o, \tau_u(\alpha), \alpha)$ от соблюдаемых налоговых норм и более широких экономических характеристик. Здесь мы будем рассматривать уравнения регрессии этой формы. Стандартная ставка всегда включается в соблюдаемые налоговые нормы τ_o . Заметим также, что при такой спецификации любой показатель α имеет два эффекта: прямое влияние на доходы (например, более высокий уровень образования государственных служащих и предпринимателей может улучшить взимание налога и таким образом создать условия для получения большего дохода при любых налоговых нормах) и косвенное влияние через изменение несоблюдаемых налоговых норм (лучшее взимание налога, возможно, позволит правительству устанавливать меньшее количество освобождений от налога)⁴⁷. Однако имеющиеся в наличии данные не позволяют разобраться в этих двух эффектах.

В качестве основной выборки для исследования используются данные по 99 странам, которые отвечают требованиям по доходам от НДС, и другие данные⁴⁸.

Репрезентативные результаты приведены в табл. 4.2. Зависимой переменной является в каждом случае отношение доходов от НДС⁴⁹ к частному потреблению. Поскольку стандартная ставка всегда включена в качестве регрессора (независимой переменной в уравнении регрессии), исследуются, таким образом, модели С-эффективности, хотя результаты получаются — за исключением одного важного случая — по существу такими же, как в том случае, когда в качестве знаменателя берется ВВП⁵⁰.

⁴⁷ Если обозначить производные функции нижними символами, различие между ними будет следующим: прямой эффект будет иметь вид R_α , а косвенный — $R_\tau \tau_\alpha$.

⁴⁸ Эти 99 стран — страны «с НДС» — были объектом эмпирического исследования в предыдущей главе.

⁴⁹ Следует напомнить, что используемая переменная несколько шире, чем собственно доходы от НДС.

⁵⁰ Разница в том, что переменная значимости внешней торговли (OPEN — открытость экономики) оказывается не такой важной.

Табл. 4.2. Моделирование доходов от НДС

	A	B	C	D
ln(SR)	0,70* (12,09)	0,68* (17,58)	0,72* (8,83)	0,67* (11,9)
OPEN	0,005† (1,88)	0,006* (2,39)	0,007* (2,30)	0,006† (1,81)
AGE	0,009 (1,64)	0,008† (1,84)	0,001 (0,135)	-0,001 (-0,14)
ILLITERACY	-0,009* (-2,49)		-0,008† (-1,84)	
АФ	0,13 0,49 (0,41)	-0,33* (-2,17)		-0,27 (-1,03)
АТР	0,10 (0,41)			
Ам	0,02 (0,16)			
ЦБР+	-0,05 (-0,26)			
САБСВ	0,30 (1,18)			
МО	0,44* (2,26)	0,34* (3,22)	0,46* (3,39)	0,32* (3,37)
RANGE			0,02† (1,86)	0,01† (1,94)
THRESH			0,001 (0,78)	0,00 (-0,88)
RETAIL			-0,31† (-2,04)	-0,24 (-1,41)
GS			0,17 (0,98)	0,33† (1,96)
R ²	0,31	0,39	0,29	0,40
N	69	89	40	55

Источник: IMF staff calculation.

Примечание. Зависимая переменная является натуральным логарифмом доходов от НДС, выраженных в процентах от личного потребления; в круглых скобках приведена t-статистика согласно таблицам стандартных ошибок Уайта; * — указывает на значимость при 5%-м уровне и «†» — при 10%-м уровне.

Из цифр в колонке А можно сделать следующие ключевые выводы.

- Как и следовало ожидать, доходы увеличиваются при стандартной ставке. Если бы НДС имел форму единого налога на все личное потребление, то увеличение стандартной ставки привело бы к пропорциональному увеличению отношения доходов от НДС к потреблению. Однако коэффициент ниже единицы означает, что доходы увеличиваются медленнее, чем стандартная ставка: рост стандартной ставки на 10% увеличивает доходы в среднем всего на 7%. (Если доходы от НДС первоначально составляли 10% от потребления, а ставка налога, например, 15%, то увеличение ставки до 16,5% увеличит доходы до 10,7%.) Это нельзя интерпретировать как сокращение потребления в ответ на увеличение налога, то есть как поведенческую реакцию, поскольку зависимая переменная учитывает *отношение* доходов к личному потреблению. Повышение стандартных ставок, напротив, обычно приводит к сужению базы НДС.
- При прочих равных условиях С-эффективность тем выше, чем больше значение торговли в экономике (при этом переменная OPEN, как и в предыдущей главе, является средней величиной долей импорта и экспорта в ВВП). Естественно интерпретировать это в том смысле, что сбор доходов от НДС облегчается при обложении НДС импорта. Хотя по НДС, взимаемому с импорта, предоставляется налоговый вычет в рамках производственной цепочки, удерживать налог удобно на границе. Возможности для злоупотреблений в условиях нулевой ставки налога на экспорт (см. ниже гл. 15) могут сделать торговлю невыгодной с точки зрения сбора налогов; однако на практике любой эффект подобного рода компенсируется выгодой, получаемой от импорта⁵¹.

Между этим выводом и заключением, сделанным в гл. 3, согласно которому рост совокупных доходов в результате введения НДС тем ниже, чем больше доля внешней торговли в экономике, нет противоречия. Обе точки зрения могут быть согласованы при условии, что помимо НДС имеются другие налоговые инструменты — например, внешнеторговые пошлины.

⁵¹ Возможно также, что несовершенство механизма возврата экспортерам «входного» НДС увеличивает доходы в экономике с более экстенсивной торговлей.

ны, которые с точки зрения увеличения доходов более эффективны в странах с большим объемом внешней торговли. Торговля способствует абсолютной эффективности НДС в таких странах, однако они не всегда это используют⁵².

- Определенную, хотя и не слишком значительную роль играет срок существования НДС, то есть количество лет, прошедшее после введения этого налога (показатель AGE). При прочих равных условиях «старый» НДС оказывает на рост доходов значительно большее влияние, чем «новый»⁵³. Одно из объяснений этого состоит в том, что управление взиманием НДС и его уплаты с годами улучшаются⁵⁴. Так, Ага и Хоутон (Agha, Naughton, 1996) находят, что в странах ОЭСР соотношение реальных доходов от НДС и доходов, которые, по их оценке, можно получить при совершенном исполнении законодательства, растет с увеличением «возраста» НДС, что наводит на мысль о влиянии опыта налоговых органов. Другое возможное объяснение состоит в том, что увеличению доходов способствует отмена несоблюдаемых норм спустя какое-то время после введения НДС. Например, при введении НДС может быть установлено освобождение от налога для некоторых категорий предпринимателей, а затем отменено.
- Мощный эффект производит фактор грамотности (показатель ILLITERACY), то есть умение вести счета и общая управленческая квалификация как налогоплательщиков, так и сотрудников налоговых органов: при прочих равных условиях доходы от НДС меньше в странах с малой долей грамотного

⁵² Для более формального выражения этого положения выразим доходы от НДС в виде $v(m, \beta)$, а доходы от прочих налогов — в виде $r(m, \beta)$, где m отражает роль торговли в экономике, а β — влияние инструментов политики. Если обозначить инструменты, использующие НДС и не использующие его, соответственно, символами β^+ и β^- , то вывод о том, что доходы растут при больших объемах торговли, выражается формулой $v(m) \equiv v(m, \beta^+(m))$, значение которой растет по мере роста переменной m . Это согласуется с тем фактом, что доходы от введения НДС, $\Delta \equiv v(m, \beta^+(m)) - r(m, \beta^-(m))$, уменьшаются до тех пор, пока сокращение других источников доходов таких, как внешнеторговые пошлины, не приведет к их росту.

⁵³ Более того, эффект оказывается устойчиво линейным: дополнительные нелинейные условия в сроке действия налога оказываются несущественными.

⁵⁴ Интересно описывает накопление опыта по управлению НДС председатель Управления по таможенным и акцизным сборам Великобритании (см.: Strachan, 1998).

населения. Это верно даже при относительно «старом» НДС. Таким образом, опыт, полученный при работе с НДС, и административный опыт, существовавший до введения НДС, приносят явную пользу.

- Что касается регионов, то единственное значительное отличие наблюдается в группе малых островов: эти страны получают особо высокие доходы от НДС, возможно, как следствие большой доли торговли в ВВП (это обсуждалось в гл. 3).

Недостатком показателей в графе А является то, что использование переменной, отражающей уровень грамотности, значительно сокращает размер выборки. Поэтому в графе В помещены результаты исследования без учета этой переменной (и других региональных переменных, которые также незначительны). Это увеличило размер выборки на 20 единиц. При этом эффект «открытости экономики», «возраста» и эффект, характерный для малых островов, проявляются даже сильнее. Региональный фактор становится значимым для стран Африки, расположенных южнее Сахары: очевидная недостаточная результативность НДС в этом регионе, таким образом, объясняется относительно высоким уровнем неграмотности.

Две последние графы табл. 4.2 вводят дополнительные переменные, относящиеся к структуре НДС. Проверить их на практике весьма трудно, учитывая, что многие ключевые характеристики НДС — такие, как степень освобождения от налога, распространенность пониженных налоговых ставок и наличие или отсутствие отделов по работе с крупными налогоплательщиками, — известны не для всех стран, что не позволяет сделать достаточно большую выборку⁵⁵. Мы проверяли разные показатели и приводим результаты по четырем из них: порог налогообложения (THRESH) для предпринимателей, занимающихся торговлей, измеренный относительно ВВП на душу населения; диапазон от самой высокой до самой низкой (не нулевой) ставки НДС (RANGE); условная переменная, принимающая значение единицы, если НДС распространяется на розничную торговлю, и нулевое значение в противном случае (RETAIL); а также переменная, принимающая значение единицы, если НДС удерживается с широко-

⁵⁵ Детальный обзор стран, помещенный в гл. 6, к сожалению, не поможет, поскольку достаточный объем информации был получен только для очень малого числа стран. Например, только для 15 стран известно, имеются ли в них отделы по работе с крупными налогоплательщиками. Мы пытались соотнести результаты регрессий того типа, который здесь рассматривается, с более детальной налоговой информацией, включенной в обзор в гл. 6, однако полезных результатов получено не было.

го круга товаров и услуг, и нулевое значение в противном случае (GS — goods and services)⁵⁶.

Размер выборки значительно сократился из-за ограниченной доступности информации о пороге налогообложения; кроме того, результаты, относящиеся к этим структурным переменным, неустойчивы. Они показаны в двух последних колонках табл. 4.2: колонка C добавляет эти переменные к показателям колонки A, колонка D добавляет их к показателям колонки B.

Показатель порога в обеих колонках оказался незначимым. Показатели GS и RETAIL в одной колонке значимы, а в другой — нет, поэтому им не стоит придавать большого смысла⁵⁷.

Только одна структурная переменная является значимой в обеих колонках: **диапазон** ставок (RANGE), то есть разница между самой высокой и самой низкой ставками. Эффект *положительный*: чем шире диапазон, тем выше доходы от НДС.

Это утверждение противоречит данным Богетича и Хассана (Bogetić, Nassan, 1993; 1995). Согласно их исследованию (это одна из немногих попыток эмпирического анализа доходов от НДС) увеличение диапазона ставок НДС приводит к снижению коэффициента эффективности. Они объясняют это сложностью механизма управления и минимизацией налога из-за дифференциации ставок, хотя имеются и другие толкования. Снижение доходов может просто отражать изменение спроса на товар. Допустим, имеются два товара с идентичными линейными кривыми спроса (которые зависят только от цены товара). Тогда, если мы увеличим налог на один товар и одновременно уменьшим его в таком же размере на другой товар, это не отразится на налоговых доходах при условии, что спрос на каждый из товаров остался неизменным; но поскольку спрос переключится с товара, облагаемого высоким налогом, на товар, имеющий меньший налог, доходы упадут.

Впрочем, найденное нами положительное соотношение диапазона ставок и доходов, которое основано на более внушительном объеме данных и на важных неналоговых переменных — также легко объяснимо. Возьмем крайний случай: допустим, что минимальный объем государственных расходов очень высок, так что целью налого-

⁵⁶ Кроме того, исследовались варианты ставок и их количество, а также число миссий МВФ по НДС. Все эти факторы оказались не важны.

⁵⁷ К тому же отрицательный коэффициент переменной RETAIL противоречит интуиции, согласно которой взимание НДС в том числе и с розничной торговли означает более широкую базу и, следовательно, увеличение бюджетных доходов.

вой политики должно стать существенное увеличение доходов. Допустим также, что имеются всего два товара и эластичность спроса на них разная. Тогда оптимальным решением будет установить дифференцированные налоговые ставки на эти два товара, подразумевая, что доходы всегда выше при ненулевом диапазоне, чем при нулевом. Может быть и так, что значимость диапазона ставок отражает тот факт, что доходов будет больше, если облагать пользующиеся спросом предметы конечного потребления по некоторой ставке, чем освобождать их от налога. Этот результат удивителен, однако ему не следует придавать особого значения, поскольку на практике он не всегда подтверждается.

Интерес представляет еще один полученный нами результат: введение структурных переменных делает переменную «возраст» (AGE) несущественной. Это означает, что «зрелый» НДС вносит свой вклад в увеличение доходов не из-за накопления опыта, а из-за развития структуры НДС, коррелирующей с показателями, включенными в наши уравнения регрессии. В таком случае важность диапазона ставок заставляет предположить, что даже рост числа ставок по мере «взросления» НДС, отмеченный в гл. 1, может приводить к увеличению доходов от НДС.

Значение импорта в сборе НДС

Доля внешней торговли в экономике играет большую роль в объяснении размера доходов от НДС и является ключевой эмпирической характеристикой НДС: доходы от импорта обычно составляют большую часть общей суммы доходов от НДС.

В табл. 4.3 показано, какую часть итоговых доходов от НДС составляют доходы, полученные за счет импорта, в 22 развивающихся странах и странах с переходной экономикой⁵⁸. Примерно две трети этих стран более половины доходов от НДС собирают с импорта: в среднем 55%. (Значительно более низкая доля в Киргизии и России отражает использование этими странами принципа страны происхождения товара, согласно которому импорт не облагается НДС, при торговле со странами-членами Содружества независимых государств.)

Это не означает, что экономический эффект от НДС аналогичен

⁵⁸ Приведены данные по всем странам, включенным в обзор в гл. 6, которые ответили на данный вопрос.

Табл. 4.3. Отношение НДС, взимаемого с импорта, к общим доходам от НДС (в %)

Албания	60
Бангладеш	64
Бенин	70
Болгария	70
Боливия	58
Буркина-Фасо	51
Габон	51
Гаити	70
Гана	50
Гвинея	62
Замбия	67
Камерун	43
Кыргызстан, Республика	30
Маврикий	60
Мавритания	66
Пакистан	64
Перу	40
Россия	17
Того	68
Уганда	58
Филиппины	44
Ямайка	47

Источник: IMF staff calculations.

эффекту от таможенных пошлин. Ведь НДС, собираемый с импорта — это НДС с промежуточной продукции, покупаемой зарегистрированными предпринимателями, и он будет вычитаться обычным образом из налога, удерживаемого с последующих продаж. Данные табл. 4.3 показывают, что доля НДС, собираемого с отечественных производителей, все же довольно высока. Для малых стран с простой экономической различия между НДС и таможенными пошлинами могут действительно быть относительно невелики; это положение детально будет рассмотрено в гл. 16. Однако первостепенное значение данные, приведенные в табл. 4.3, имеют для управления налоговой сферой: обеспечение сбора НДС с импорта является ключевым элементом эффективного сбора этого налога по всей производственной цепочке.

Таким образом, сбор налога на этой стадии может обеспечить успех НДС в целом.

Выводы

В этой главе была предпринята попытка смоделировать факторы, определяющие результативность работы НДС. Коэффициент С-эффективности в этом смысле предпочтительнее (хотя и он несовершенен), поскольку он лучше подходит для суммарного измерения, чем традиционно используемый коэффициент эффективности.

В разных странах НДС воздействует на государственные доходы по-разному. Среди факторов, увеличивающих доходы от НДС, можно отметить следующие:

- относительно высокая доля торговли в ВВП, предположительно по причине относительной простоты сбора НДС при пересечении границы;
- относительно высокая грамотность, которая является заменителем показателя административной компетенции налогоплательщиков и налоговых органов;
- продолжительность времени действия НДС, так как результативность этого налога со временем очевидно растет.

Что касается структурных характеристик НДС, то явные свидетельства их действия найти трудно. Однако есть предположение, что дифференциация ставок в некотором диапазоне от самых высоких до самых низких способствует увеличению доходов от НДС.

менее развитых странах хуже, чем *другие* налоги, которые теоретически могли бы увеличить доходы государства на аналогичную величину.

Расходы налоговых органов и налогоплательщиков на сбор и уплату НДС

Имеются две разновидности расходов, связанных с действием любого налога: административные расходы, которые несут *налоговые органы*, и расходы, связанные с уплатой налогов, которые несут *налогоплательщики*. Вместе взятые, они называются в данном исследовании *расходами по сбору* налогов. Административные расходы налоговых органов снижают налоговые доходы и рассматриваются соответствующим образом. Расходам налогоплательщиков, связанным с уплатой налогов, однако, не стоит придавать столь же значительного веса при оценке издержек и выгод налога: целью налогообложения является перевод ресурсов из частного в государственный сектор; 1 долл., оставленный в частном секторе, стоит меньше, чем 1 долл., накопленный в государственном секторе⁵⁹.

Высокий уровень расходов по сбору необязательно является признаком плохого налога; он может объясняться тем, что плохо работает или коррумпирован административный аппарат. И наоборот, низкие расходы налоговых органов (даже относительно доходов) необязательно являются признаком хорошего налога, поскольку можно собирать большие доходы от НДС, например, выделяя незначительные суммы на возмещение переплаты «входного» налога. В действительности НДС является потенциальным катализатором больших организационных и культурных изменений как внутри налоговых органов (инициируя, например, использование современных информационных технологий и развитие методов аудита), так и среди налогоплательщиков (развитие культуры учета); поэтому успешное функционирование НДС при некоторых обстоятельствах обязательно должно приводить к большим расходам по сбору, особенно в первые годы после его введения (см. гл. 12).

Таким образом, данные о расходах по сбору НДС должны интерпретироваться осторожно. Впрочем, получить такие данные очень

⁵⁹Говоря языком государственных финансов, предельные издержки государственных средств обычно превышают единицу.

Глава 5

Расходы по сбору НДС и сложность этого налога

Отрицательная сторона НДС, которая обычно всеми отмечается, состоит в том, что этот налог очень сложен и громоздок как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Поэтому он плохо подходит для развивающихся стран, в которых уровень знакомства даже с основными требованиями к ведению учета обычно весьма низок. В данной главе рассматривается этот момент.

Оценка пригодности НДС для развивающихся стран

Данные эконометрического анализа, проведенного в главах 3 и 4, свидетельствуют о том, что в менее развитых экономиках НДС действует хуже. Однако делать из этого какие-либо выводы, касающиеся налоговой политики, надо с большой осторожностью.

Результаты исследования в гл. 3 говорят о том, что в более развитых экономиках, при прочих равных условиях, введение НДС дает больший прирост общего объема доходов. А согласно анализу, проведенному в гл. 4, доходы от НДС, при прочих равных условиях, выше в странах с более высоким уровнем грамотности. Поскольку грамотность обуславливает компетентность налогоплательщиков и налоговых органов в таких вопросах, как ведение учета, НДС хуже функционирует там, где уровень грамотности ниже. Это может приводить к неэффективному сбору НДС при любой его системе, а также к отсутствию контроля над структурой НДС, например к широкому распространению освобождения от налога.

Однако основной вопрос состоит не в том, получают ли развивающиеся страны меньше доходов от НДС, чем развитые страны. А также не в том, функционирует ли НДС успешнее там, где административного опыта больше: это, по-видимому, верно в отношении почти всех налогов. Вопрос, скорее, заключается в том, взимается ли НДС в

нелегко. Что касается расходов налоговых органов, то их организационная структура и практика отчетности затрудняют выделение расходов, относящихся к НДС. Особенно трудно это сделать в организациях, построенных по функциональному принципу, где всеми налогами занимаются одни и те же люди, в одних и тех же офисах. Но даже при наличии особого отдела по НДС могут быть и общие расходы, например при совместных проверках НДС и подоходного налога. Что касается расходов налогоплательщиков, то здесь необходимо проводить специальные исследования, чтобы получить точную информацию. Даже в развитых странах довольно непросто получить надежные данные по этим вопросам⁶⁰, а в развивающихся странах это почти невозможно. Ресурсы нашего исследования не позволили восполнить этот существенный пробел.

Тем не менее, даже при отсутствии такой информации в ряде исследований расходов по сбору НДС, предпринятых для стран ОЭСР, были сделаны некоторые выводы, весьма полезный обзор которых провел Кноссен (Cnossen, 1994).

- Расходы налоговых органов по сбору «совершенного» НДС определены Кноссеном в размере 100 долл. на каждого зарегистрированного налогоплательщика в год. Эта сумма может сильно колебаться: расходы значительно ниже там, где НДС проще. Так, в Новой Зеландии (где принята одна ненулевая ставка НДС) они оцениваются примерно в 50 долл. на каждого зарегистрированного налогоплательщика, а в Великобритании (где имеются две ставки и широко используется нулевая ставка) — в 200 долл.
- Расходы одного зарегистрированного налогоплательщика по уплате «совершенного» НДС оцениваются Кноссеном примерно в 500 долл. в год. Для Сингапура Дженкинс и Хадка (Jenkins, Khadka, 1997) определили их уровень примерно в 700 долл. Поскольку эти расходы обычно являются постоянными, не зависящими от суммы подлежащего уплате налога,

⁶⁰ Размер расходов налоговых органов зависит также от того, учитываются ли вся сумма купленных основных средств или только их ежегодная амортизация, каким образом подсчитываются расходы на содержание налогового офиса в здании, принадлежащем государству; как осуществляется управление пенсионными фондами. Расходы налогоплательщиков по тем или иным налогам также нелегко разделить в условиях, когда ведется общий бухгалтерский учет и выставляются общие счета

они особенно тяжелым бременем ложатся на плечи мелких предпринимателей: Кноссен определил, что у предпринимателей с оборотом ниже 50 000 долл. расходы составляют 2% оборота, а у тех, чей оборот выше 500 000 долл., расходы падают до 0,3% оборота.

В развивающихся странах расходы по сбору налогов будут меньше указанных цифр, поскольку они отражают расходы на заработную плату, в том числе у налогоплательщиков. Однако совершенно очевидно, что эти расходы особенно велики у мелких предпринимателей. Предположим, что порог налогообложения установлен, например, на уровне 50 000 долл. и что предприниматели с таким оборотом действительно несут расходы в размере 2% от оборота (1000 долл.). При уровне прибыли 20% от объема продаж (10000 долл.) это эквивалентно 10%-му налогу на прибыль. Этот скрытый налог может быть в некоторой степени перенесен на потребителей путем установления более высоких цен, но поскольку мелкие предприниматели обычно имеют относительно небольшую власть на рынке, основное налоговое бремя по-прежнему ложится на них. Таким образом, возможно некоторое регрессивное воздействие НДС. Неудивительно, что мелкие предприниматели — одни из самых яростных противников НДС⁶¹, эта тема отражена в дискуссии о пороговой величине НДС в гл. 11.

Что касается развитых стран, то для них очевидный вывод состоит в том, что на расходы по сбору НДС сильное воздействие оказывает структура налога. Простая структура, предусматривающая единую ставку, немногочисленные льготы, самоначисление налога и высокий порог налогообложения приводит к относительно низким расходам по сбору НДС.

Необходимо помнить, что дело не в расходах по сбору НДС как таковых, а в соотношении этих расходов и расходов по альтернативным налогам. Есть весомые доказательства того, что развитым странам сбор НДС обходится дешевле, чем, например, подоходного налога. Отсюда возникает естественный вопрос: что обходится дороже — НДС или налог с продаж? Этому вопросу частично посвящен следующий раздел.

⁶¹ Вопрос в том, действительно ли бремя расходов распределяется несправедливо или же НДС, взимаемый с мелких предпринимателей, вообще неэффективен. К тому же, если мелкие предприниматели уплачивают какие-либо налоги помимо НДС, они в любом случае будут нести некоторые расходы.

Действительно ли НДС сложнее налогов, которые действовали до него?

Как сравнить сложность введенного в развивающихся странах НДС и налогов, которые он заменил? Были ли существовавшие ранее налоги проще и удобнее для взимания и уплаты? Для ответа на эти вопросы рассмотрим ключевые характеристики налогов, предшествующих НДС, и самого НДС в шести франкоязычных и шести англоязычных африканских странах. Они приведены в табл. 5.1 и 5.2.

Данные в этих таблицах свидетельствуют о том, что при всех различиях между странами общим является то, что налоги—предшественники НДС были далеко не простыми. Кроме того, они не были налогами на потребление с широкой базой. В Западной Африке налогу на добавленную стоимость предшествовал в основном налог с оборота того же типа, который был широко распространен во Франции до того, как там постепенно ввели НДС. В Восточной Африке до НДС как правило действовал налог с продаж, взимаемый на стадии производства по старой модели Британского Содружества Наций⁶². Однако наряду с этой базовой структурной разницей имелось и много сходства: многочисленные и иногда узко дифференцированные ставки (часто бывшие подобием акцизов на предметы роскоши); множество специфических льгот (или же, наоборот, списков предметов, облагаемых налогом); освобождение розничной торговли; в некоторых случаях разные режимы для продаж внутри страны и для импорта (для поддержки отечественной продукции). В некоторых восточноафриканских странах сложность была еще в том, что налог взимался с производителей, но исчислялся с искусственно повышенных цен, а не с реальных продажных. В некоторых случаях были две

⁶² Вообще говоря, исследованные шесть англоязычных стран распадутся на три группы с точки зрения происхождения в них систем налога на потребление: системы в Кении и Уганде развились из старой системы Восточно-Африканского общего рынка, в которой структура внутренних косвенных налогов в свою очередь была основана на британской системе акцизов. Малави, хотя и не выходила в общий рынок, имела аналогичную систему, основанную на британской. Замбия до середины 1970-х гг. опиралась главным образом на большие доходы, которые приносил сырьевой сектор, и имела значительно менее развитую национальную налоговую систему. После того как доходы от добычи полезных ископаемых резко упали, в этой стране был установлен довольно ограниченный налог с продаж. Системы государственных доходов Свазиленда и Лесото в основном аналогичны той, которая существует в Южно-Африканском таможенном союзе; они тесно связаны с ЮАР.

альтернативные базы: повышенная цена производителя и гипотетическая контролируемая розничная цена; использовалась та из них, которая была выше.

Особо следует отметить то, что эти предшественники НДС использовали сложные механизмы для избежания эффекта каскада, который присущ налогам с оборота. В НДС таким механизмом является налоговый вычет на все используемые ресурсы, и часто именно за эту особенность НДС обвиняют в чрезмерной сложности. Однако «анти-каскадные» меры, которые использовались для налога с оборота, существовавшего до НДС, тоже не были простыми и в большинстве случаев их не легко было контролировать. В налоговых системах Западной Африки каскадность обычно смягчалась сложным методом вычитания покупаемых ресурсов: налог удерживался со стоимости продукции за минусом допустимых затрат. В Восточной и Южной Африке эту роль выполняла «ринговая» (круговая) система освобождения от налога продаж определенных товаров только среди зарегистрированных торговцев; кроме того, освобождались от налога некоторые виды продукции, которые всегда использовались лишь на промежуточных стадиях производства. Во многих странах — как франкоязычных, так и англоязычных, — от уплаты налогов освобождались «капиталовложения», «основные средства» и «сырье». Понятно, что такие системы, требующие в одних случаях четкого разделения товаров на группы, а в других — определения, является ли покупатель конечным потребителем или нет, с трудом поддаются корректному управлению.

Сложность некоторых предшественников НДС просто поражает. В Мавритании существовало три налога с оборота, каждый из которых взимался по нескольким ставкам. Смягчение эффекта каскада обеспечивалось вычитанием купленных ресурсов. В Уганде до НДС действовал налог с продаж со множеством ставок. Он взимался с производителей определенных товаров и начислялся по разным ставкам на отечественную продукцию и импорт; смягчение каскада обеспечивалось широким распространением освобождения от налога, а также действием «ринговой» системы.

Налоги на добавленную стоимость, заменившие эти налоги в 1990-е гг., также сильно отличаются друг от друга. Но у них есть и общие важные черты: они обычно используют метод счетов-фактур и налоговые вычеты на все используемые ресурсы; имеют более широкую базу, чем предшествующие налоги (даже там, где все еще существует слишком большое число льгот); от налогообложения освобождается сельскохозяйственная продукция; налоги имеют единую

ставку или небольшое число ставок, в том числе нулевую для экспорта; в базу включаются все уровни производства, но исключается большая часть розничной торговли и другие виды мелкого предпринимательства, оборот которого не превышает установленного порога; действует одинаковый режим для отечественной и импортной продукции.

Таким образом, нельзя сказать, что НДС, действующий в настоящее время в рассматриваемых странах, сложнее и, следовательно, требует больших расходов по сбору, чем налоги на потребление, которые он заменил. Мы говорим это, потому что часто утверждают, что НДС увеличивает риск занижения данных и мошенничества и что у налоговых органов большинства развивающихся стран нет возможностей справиться с этим риском.

Основные виды мошенничества в сфере налогов с продаж — это незарегистрированный бизнес (особенно мелкий и средний), занижение данных о валовом доходе, манипуляции со ставками и неуплата в бюджет налога, который налогоплательщик получил от своих клиентов. Это важнейшие риски для бюджетных доходов, на которые должны обращать внимание налоговые органы и при сборе НДС. В этой связи опыт многих развивающихся стран показывает, что у НДС есть преимущество, заключающееся в том, что он позволяет легко определить, когда предприниматель, продающий товары только на внутреннем рынке, занижает сведения о своем налогооблагаемом валовом доходе: ежемесячные налоговые декларации будут показывать, что его «входной» НДС постоянно превышает НДС, полученный за реализованную продукцию. Эта форма злоупотреблений встречается чаще всего; очевидно, этому способствует использование наличных платежей в большинстве сделок.

Есть, однако, и особые виды мошенничества, возможные только с НДС, причем даже более изощренные, чем мошенничество с другими косвенными налогами. Это, например, использование фальшивых счетов-фактур (с целью злоупотребления системой налоговых вычетов), представление внутренних продаж как экспортных (с целью получения выгоды от нулевых ставок) и требование вычета НДС, уплаченного за товары, для которых не предусмотрены такие вычеты (то есть предназначенных для личного потребления). Такие злоупотребления появляются не сразу, а спустя некоторое время после введения НДС (хотя всегда находятся быстро обучающиеся люди). Но даже когда они, в конце концов, появляются, с ними не так трудно бороться, как с мошенничеством с налогом на доходы корпораций (трансфертные цены, фиктивные платежи подставным компаниям или

представление расходов на товары и услуги, покупаемые с целью личного потребления, как служебных расходов). Однако поддельные экспортные схемы и другие махинации с налоговыми вычетами оказались довольно трудной проблемой для стран, обладающих малыми ресурсами и возможностями, особенно для проведения проверок. Более подробно эта проблема рассматривается в гл. 15.

Выводы

Факты говорят о том, что в менее развитых странах выгода от введения НДС, при прочих равных условиях, менее заметна. Однако вопрос заключается в том, нужна ли этим странам даже такая выгода. Хотя имеются признаки увеличения доходов (см. об этом гл. 3), реальных данных о расходах на сбор и уплату НДС в развивающихся странах мало. Это большой пробел в исследовании этого налога.

Совершенно очевидно, однако, что налоги, действовавшие до НДС, не были простыми. Очень лаконично высказывается по этому поводу Теркпер (Terkper, 1995): «...Даже самая худшая форма НДС все же лучше для бюджетных доходов, чем традиционные формы налогообложения». Кроме того, налоги-предшественники НДС часто имели сложные механизмы для избежания каскада; они пытались косвенным образом достичь того эффекта, который НДС достигает прямо. Особо нужно подчеркнуть то, что механизм налоговых вычетов широко использовался в предшествующих системах во многих странах. Таким образом, логика и принцип взимания НДС на основе счетов-фактур во многих случаях оказываются достаточно знакомыми налогоплательщикам и налоговым органам. Главная новизна НДС обычно заключается не в характере самого налога, а в методах его удержания и в его общем модернизирующем влиянии.

Эти наблюдения в сочетании с главным выводом о том, что сбор простого НДС требует меньших расходов, чем сбор более сложных налогов, означают, что для многих развивающихся стран такой НДС (с высоким порогом налогообложения) во многих отношениях будет проще, чем те налоги, которые он заменил.

Таблица 5.1. НДС и налоги-предшественники в шести франкоязычных африканских странах

Тип	Бенин		Буркина-Фасо		Габон	
	Налоги до НДС	НДС (1991 г.)	Налоги до НДС	НДС (1993 г.)	Налоги до НДС	НДС (1995 г.)
Ставки	Налоги с оборота: НДС на основе общес. ICAI; на импорт, на туризм. Другие косвенные налоги на импорт	НДС на основе выставления счетов-фактур	Налог с оборота	НДС на основе выставления счетов-фактур	Налоги с оборота: импортные и отечественные закупки; налог на внутреннее потребление; налог на услуги; налог на импорт	НДС на основе выставления счетов-фактур
База	ICAI: 25% — на производство, 29% — на услуги; несколько ставок на прочие сферы	18%	Три ставки	18%	Несколько ставок	18%
База	Много исключений (в том числе розничная торговля и средства производства)	Все виды деятельности	Много исключений (в том числе розничная торговля и средства производства)	Все виды деятельности	Много исключений (в том числе розничная торговля)	Все виды деятельности
Меры смягчения эффекта каскада	Сложные вычеты в ICAI для производственной сферы	НДС на основе выставления счетов-фактур	Сложные вычеты для производственной сферы	НДС на основе выставления счетов-фактур	Сложные вычеты	НДС на основе выставления счетов-фактур

Современный НДС

Расходы по сбору НДС и сложность этого налога

Тип	Гвинея		Мавритания		Того	
	Налоги до НДС	НДС (1996 г.)	Налоги до НДС	НДС (1995 г.)	Налоги до НДС	НДС (1995 г.)
Ставки	Разные налоги с оборота на производство, на услуги и на импорт	НДС на основе выставления счетов-фактур	Разные налоги с оборота на торговлю, на услуги и на импорт	НДС на основе выставления счетов-фактур	Налог с оборота	НДС на основе выставления счетов-фактур
База	Несколько ставок	18%	Три ставки для торговли (0, 4 и 10%); две на услуги (6 и 16%); пять на импорт (0, 2, 5, 10 и 20%)	18%	5, 14 и 30%	18%
База	Много исключений (в том числе розничная торговля)	Все виды деятельности	Освобождение розничной торговли; таможенные пошлины исключаются из базы	Все виды деятельности	Нет данных	Нет данных
Меры смягчения эффекта каскада	Сложные вычеты для производственной сферы	НДС на основе выставления счетов-фактур	Сложные вычеты для производственной сферы	НДС на основе выставления счетов-фактур	Метод счетов-фактур, но вычет ограничен товарами, предназначенными для продажи, для сферы услуг вычет не предусмотрен	НДС на основе выставления счетов-фактур

Примечание. Информация по налогам, предшествовавшим НДС, получена как правило на дату введения НДС; информация по НДС — самая последняя имеющаяся в наличии.

Таблица 5.2. НДС и налоги-предшественники в шести англоязычных африканских странах

Тип	Кения		Лесото		Малави ²	
	Налоги до НДС	НДС (1990 г.)	Налоги до НДС	НДС ¹	Налоги до НДС	НДС (1989 г.)
Ставки	Налог с продаж с производителей и выставления счетов-фактур на промышленный импорт (включая основные средства)	НДС на основе выставления счетов-фактур	Налог на импорт, если он не был удержан в ЮАР, услуги облагались налогом избирательно	-	Налог с продаж с производителей, применяемый также к импорту (с 20%-м увеличением)	НДС на основе выставления счетов-фактур
Ставки	Четыре ставки	12 и 16%	12% (как в ЮАР)	-	25% для внутренних товаров, 30% на импорт	20 и 10%
База	Много исключений	Все виды деятельности	Освобождение от налога основных продуктов питания и ресурсов, используемых в сельском хозяйстве	-	Много исключений, в том числе сырье и полуфабрикаты (но не «инвестиционные товары»)	Стадии производства и импорта
Меры смягчения эффекта каскада	Освобождение полуфабрикатов и сырьевых товаров; «ринговая» система до 1975 г., затем метод вычетов	НДС на основе выставления счетов-фактур	«Ринговая» система для отдельных продаж между зарегистрированными предприятиями (в том числе для импорта)	-	Освобождение полуфабрикатов плюс «ринговая» система освобождений или вычетов	НДС на основе выставления счетов-фактур

Тип	Свазиленд		Уганда		Замбия	
	Налоги до НДС	НДС ¹	Налоги до НДС	НДС (1996 г.)	Налоги до НДС	НДС (1995 г.)
Ставки	Общий налог с продаж для отечественных и импортных товаров	-	Налог с продаж с производителей с увеличением на 10%	НДС на основе выставления счетов-фактур	Налог с продаж с производителей определенных отечественных товаров и для всего импорта, облаженного таможенными пошлинами	НДС на основе выставления счетов-фактур
Ставки	5, 10 и 20% (алкоголь и импортные сигареты)	-	Пять разных ставок налога в зависимости от стоимости товаров в диапазоне от 0 до 30%; разные ставки для импортных и отечественных товаров	18%	Шесть ставок на отечественные промышленные товары (10, 15, 20, 25, 30 и 50%); на импорт — 25% с увеличением на 25%, если в цену включены таможенные пошлины	17,5%
База	Освобождение закупок в производственной сфере и в сельском хозяйстве, а также обслуживания	-	Освобождение многие закупки, в том числе строительные материалы и оборудование	Все виды деятельности	Отечественные промышленные товары, не включенные в перечень освобожденных	Все виды деятельности
Меры смягчения эффекта каскада	Вышеупомянутые льготы	-	Вышеупомянутые льготы и «ринговая» система	НДС на основе выставления счетов-фактур	«Ринговая» система освобожденных	НДС на основе выставления счетов-фактур

Источник: IMF staff compilation.

¹ НДС еще не введен.² Как объясняется в гл. 1, вопрос, когда в Малави введен НДС, спорный. Здесь за дату введения мы принимаем 1989 г.

Глава 6

Рекомендации МВФ, касающиеся НДС, и применение их на практике

При разработке и применении НДС возникает много важных вопросов. Наибольшее внимание в общественных дискуссиях уделяется, разумеется, ставке налога, однако вопросы, касающиеся налоговой базы и налогового контроля, не менее важны для определения влияния НДС. Тем не менее, получить информацию подобного рода весьма трудно; даже в законах не отражены все детали, а кроме того, часто обнаруживаются расхождения между законодательными нормами и практикой. Чтобы создать общую картину моделей НДС, введенных в развивающихся странах и в странах с переходной экономикой, экспертам Управления по бюджетным вопросам МВФ (УБВ) было поручено заполнить детальные анкеты по ряду стран, которым управление оказывало техническую помощь в отношении НДС в течение последних десяти лет. Вопросы касались не только существующей практики, но и рекомендаций, которые давало УБВ. Их целью было определить области, в которых рекомендации систематически не выполняются, поскольку велика вероятность того, что в этих случаях исходят из соображений, весьма важных на практике. Особый интерес представляют случаи, когда страны несколько видоизменяют рекомендации УБВ: это свидетельствует либо о чувствительности структуры НДС к условиям страны, либо о скрытой проблеме, оставшейся нерешенной.

Обзор

Целью анкетирования было получение детальной информации об НДС (в частности, о доходах от НДС и о типе налога, который был до НДС), о выполнении рекомендаций УБВ и о существующей практике в области политики и административных вопросов. Обширные данные были получены по 37 странам, перечисленным в табл. 6.1, хотя позиций, по которым сведения не были получены, достаточно много;

Табл. 6.1. Страны, включенные в обзор

Начало действия НДС	Страны Африки к югу от Сахары	Азиатско-Тихоокеанский регион	Центральная Европа и страны БР+	Северная Африка и Ближний и Средний Восток	Северная и Южная Америка
До 1980 г.					Боливия (1973) Перу (1973)
1981–1990 гг.		Филиппины (1988) Пакистан (1990)			Гаити (1982)
1991–1995 гг.	Бенин (1991) Буркина-Фасо (1993) Габон (1995) Мавритания (1995) Того (1995) Замбия (1995)	Бангладеш (1991) Китай (1994)	Азербайджан (1992) Грузия (1992) Кыргызстан (1992) Молдова (1992) Россия (1992) Польша (1993) Болгария (1994)		Ямайка (1991) Сальвадор (1992) Венесуэла (1993)
1996–1999 гг.	Гвинея (1996) Уганда (1996) Маврикий (1998) Танзания (1998) Камерун (1999) Гана (1999)	Шри-Ланка (1997) Монголия (1998) Камбоджа (1999) Вьетнам (1999)	Албания (1996) Хорватия (1998)		
Запланировано введение НДС				Бывшая Югославская Республика Македония (2000)	Йемен

Примечание. В скобках указан год введения НДС.

особенно это касается деталей налогового управления. В основном анкетирование было закончено к весне-лету 1998 г.

Выборка стран не была произвольной. В ней отразился географический размах деятельности УБВ в сфере НДС за последние 10 лет; были использованы подробные сведения, имеющиеся у сотрудников управления. Наиболее ярко в исследовании представлены африканские страны (около одной трети выборки) и страны с переходной экономикой (также примерно одна треть). Чтобы отразить важность связи с УБВ в период, предшествующий внедрению НДС, в выборку были включены шесть стран, которые во время проведения обзора еще не имели НДС. Выборка отразила рекомендации, которые УБВ разрабатывало в течение последнего десятилетия (а под «практикой» в опросах подразумевалась существовавшая на данный момент практика). Поэтому зарегистрированные отклонения от рекомендаций или принятая страной иная стратегия внедрения НДС могут свидетельствовать об изменении самих рекомендаций, а не о фундаментальных разногласиях или о приспособлении рекомендаций к обстоятельствам.

Точное соблюдение приемлемых рекомендаций

Обзор показал, что рекомендации УБВ по многим вопросам налоговой политики и администрирования, которые давались в течение последних 10 лет, вполне приемлемы для большинства стран. Поэтому многие рекомендации точно соблюдались на практике. Так, не вызывают споров следующие предписания:

- в системе НДС должен использоваться метод счетов-фактур;
- НДС должен распространяться на розничную торговлю;
- в налоговую базу должны быть включены все услуги, кроме услуг сферы образования, здравоохранения и финансовых;
- введению НДС способствует создание отделов по работе с крупными налогоплательщиками⁶³;
- НДС должен регулироваться на уровне центрального правительства;
- налогом на добавленную стоимость должен облагаться не только корпоративный бизнес, но и индивидуальные предпри-

⁶³Как ясно из названия, такие отделы позволяют налоговым органам сконцентрировать усилия на крупнейших предприятиях страны, доходы которых, естественно, самые большие.

ниматели и некорпоративный бизнес, если их оборот превышает порог налогообложения;

- заранее должен быть продуман график подготовки к введению НДС и создана группа, занимающаяся его внедрением.

Неточное соблюдение приемлемых рекомендаций

Рекомендации УБВ по некоторым вопросам были приемлемы для стран, но соблюдались неточно. Это касается следующих элементов системы НДС.

- *Налогообложение по нулевой ставке.* Всем включенным в обзор странам, которые представили информацию по этому вопросу (32 страны)⁶⁴, УБВ рекомендовало, чтобы с экспорта налог взимался по нулевой ставке и использовался принцип страны назначения (когда налог удерживается в месте потребления товара). На практике применение нулевой ставки к экспорту было отмечено в 28 странах; исключение составили страны СНГ, которые используют смешанный принцип страны происхождения/страны назначения товара в зависимости от того, осуществляется торговля со странами СНГ или с прочими странами мира. Однако из 22 стран, которые ответили на вопрос о применении нулевой ставки не только к экспорту, 12 ответили положительно.
- *Налоговый вычет для основных средств.* В 28 из 30 случаев было рекомендовано, чтобы по НДС, уплаченному за основные средства, предоставлялся налоговый вычет в полной мере и незамедлительно. Однако в восьми странах полный и немедленный вычет не предоставлялся.
- *Количество ставок.* Во всех случаях, кроме двух, было рекомендовано применять единую ненулевую ставку НДС. На практике почти треть обследуемых стран (7 из 22) установили более одной ставки.
- *Кассовый метод и метод начисления.* 28 странам было рекомендовано, чтобы расчет НДС производился на основе метода начисления (это означает, что налог подлежит уплате после того, как произойдет поставка товара или передача права собст-

⁶⁴Поскольку не на все вопросы анкеты и не во всех странах были получены ответы, размер выборки может колебаться в зависимости от поставленного вопроса.

венности на него). На практике этот метод использовался в 27 из 32 обследуемых стран, а в пяти остальных расчет НДС производился кассовым методом.

- *Наличие специалистов и их подготовка.* Достаточное обеспечение специалистами в области НДС было отмечено только в 75% опрошенных стран (11 из 15). Однако еще хуже обстоит дело с подготовкой этих специалистов: адекватный уровень подготовки кадров наблюдался только в 25% случаев (6 из 24).

Изменение рекомендаций

По ряду вопросов многие страны заметно изменили рекомендации УБВ.

- *Порог налогообложения.* Рекомендации УБВ относительно пороговой величины оборота, позволяющей предприятиям не регистрироваться для уплаты НДС, различались в зависимости от условий стран. Но обзор обнаружил устойчивую тенденцию к установлению уровня порога значительно ниже рекомендованного. Это тревожный факт, так как регистрироваться в качестве плательщиков НДС приходится гораздо большему числу хозяйственных субъектов.
- *Освобождение от уплаты НДС и контроль над этим.* В соответствии с международной практикой УБВ рекомендовало, чтобы определенные виды услуг, в частности в сфере здравоохранения, образования, а также финансовые услуги без комиссионного вознаграждения были освобождены от НДС по политическим и практическим соображениям. 20 странам УБВ рекомендовало ввести несколько дополнительных налоговых исключений различного типа. Однако практически во всех странах выборки освобождены от налога нереконструированные виды деятельности, в частности импорт и поставки для дипломатов, неправительственных организаций, благотворительных фондов. УБВ как правило выступает против такого расширения налоговых льгот.
- *Ставка налога.* Вместо стандартной ставки НДС, рекомендованной УБВ, применяются ставки от 11 до 19%. Такой широкий диапазон не вызывает удивления, если учесть разные потребности в бюджетных доходах и разные уровни экономической активности.
- *Сельское хозяйство.* В 13 случаях УБВ рекомендовало освободить от налогообложения сельскохозяйственное производ-

во, а в 10 случаях — облагать его на общих основаниях. Однако на практике из 28 стран, по которым имеется информация, в 25 сельское хозяйство освобождено от уплаты НДС и только в трех странах с переходной экономикой эта отрасль подвергается налогообложению. В 13 из 25 стран от налога освобождаются также потребляемые в сельскохозяйственном производстве ресурсы.

- *Организация работы налоговых органов.* Как правило, УБВ рекомендует, чтобы НДС, взимаемый с отечественных товаров, контролировался внутренними налоговыми органами, построенными по функциональному принципу (то есть теми же органами, которые занимаются и подоходным налогом⁶⁵). Так организованы налоговые учреждения только в 80% обследованных стран (29 из 36). Нескольким странам, в которых косвенные налоги взимают таможенные органы (это в основном бывшие британские колонии), УБВ рекомендовало, чтобы НДС регулировали либо эти же таможенные органы, либо специально созданные отделы НДС.

Трудности в работе налоговых органов

Результаты исследования свидетельствуют о том, что есть ряд ключевых элементов НДС, по которым страны приняли рекомендации УБВ. В частности, это стратегия взимания НДС, повышение образовательного уровня налогоплательщиков и сбор налогов (в том числе через отделы для работы с крупными налогоплательщиками). Однако есть такие области, в которых страны, хотя и следовали рекомендациям УБВ, не смогли добиться успехов. В частности, это следующие проблемные области:

- неэффективные процедуры регистрации налогоплательщиков;
- отсутствие системы самоначисления (когда налогоплательщики сами рассчитывают и уплачивают налоги). Но даже в тех странах, которые применяют самоначисление, процедуры сдачи деклараций и уплаты налога часто бывают чрезвычайно громоздкими;

⁶⁵ В таких учреждениях налоговые чиновники специализируются по исполняемым функциям (например, регистрация предприятий, сбор налогов, аудит), а не по типам налога.

- плохое функционирование системы возмещения переплаты «входного» налога — задержки в обработке требований экспортеров особенно беспокоят;
- недостаточно широкий охват налогоплательщиков аудиторскими проверками и неадекватные методы аудита.

Выводы

В структуре НДС есть ряд совершенно бесспорных элементов. Поэтому вызывает удивление то обстоятельство, что вполне приемлемые рекомендации УБВ в некоторых областях не выполняются. Например, шире, чем рекомендовано, используется нулевая ставка; налоговые вычеты по приобретенным основным средствам предоставляются не сразу; часто устанавливается множество ставок НДС. Но, возможно, самое примечательное — это наметившаяся в исследованных странах тенденция устанавливать порог налогообложения ниже рекомендуемого уровня. Существуют также области, в которых отмечаются расхождения с предложенными рекомендациями, в частности, это касается случаев освобождения от уплаты налога и налогообложения сельского хозяйства. Наконец, обзор обнаружил ряд препятствий, которые мешают налоговым органам успешно взимать НДС (см. табл. 6.2). Эти вопросы будут рассмотрены в следующих главах более подробно.

Табл. 6.2. Выполнение рекомендаций МВФ по налоговому управлению: сводная таблица

	Количество ответов	Рекоменда- ции, вы- полненные полностью (достаточ- ный уровень)	Рекоменда- ции, вы- полненные частично (средний уровень)	Рекоменда- ции, вы- полненные частично (недоста- точный уровень)	Невыпол- ненные ре- коменда- ции
<i>Подготовка к введению НДС</i>					
Группа по внедрению НДС	30	29			1
График внедрения НДС	26	19		6	1
Привлечение таможен	29	9	12	8	
Комплектование персоналом	15	11		4	
Подготовка кадров	24	6	11	7	
Регистрация	27	5	18	4	
Образование	24	10	9	5	
<i>Взимание НДС</i>					
Использование процедур самоначисления	31	26			5
Простые формы деклараций и простые методы уплаты налога	27	13	10	4	
Подробность информации, требуемой от налогоплательщиков	24	11	11	2	
Обнаружение субъектов, не представивших сведений	26	8	11	7	
Штрафы	31	10	17	4	
Сбор штрафов	24	6	9	9	
Функционирование системы возмещения «входного» НДС	19	4	7	8	
Охват аудиторскими проверками	21	2		19	
Методы аудита	21	3	8	10	
Отделы по работе с крупными налогоплательщиками	31	24			7

Источник: IMF staff tabulation.

Глава 7

Дифференциация ставок НДС

Данная и следующая главы посвящены двум ключевым элементам НДС: количеству ставок, по которым удерживается налог, и освобождению от налогообложения некоторых товаров или некоторых предпринимателей. Эти моменты, в свою очередь, связаны с вопросом, беспокоящим многие страны, которые рассматривают возможность введения НДС: действительно ли это регрессивный по своей сущности налог?

История вопроса

В табл. 7.1 показано, сколько ненулевых ставок принято в разных странах, имеющих в настоящее время НДС. Около половины всех стран с НДС удерживают налоги только по одной ненулевой ставке, а менее четверти — по трем и более ненулевым ставкам.

Как видно из табл. 1.4 в гл. 1, количество принятых ставок НДС различается по регионам. Самое большое количество ненулевых ставок отмечено в Северной Африке и на Ближнем и Среднем Востоке, а наименьшее — в странах Африки к югу от Сахары. Более тщательное исследование⁶⁶ свидетельствует также о том, что количество ставок, установленных при введении НДС, обычно сохраняется некоторое время. Очевидно также и то, что для более «старых» НДС характерно

⁶⁶Уравнение простой регрессии имеющегося в настоящее время числа ставок (NT) в зависимости от числа ставок на момент введения НДС (NO), «возраста» НДС (AGE) и региональных условных бинарных переменных (регионы: Аф, Ам, АТР, ЦБР+, САБСВ, МО) выглядит следующим образом (с коэффициентами t в круглых скобках).

$$NT = 0,45NO + 0,04AGE - 0,22Аф - 0,18Ам + 0,37АТР + 0,25ЦБР + 1,02САБСВ + 0,28МО$$

$$(4,07) \quad (4,46) \quad (-1,80) \quad (-0,79) \quad (1,70) \quad (1,94) \quad (2,64) \quad (1,47)$$

$$R^2 = 0,31; N = 111 \quad (7.1)$$

Табл. 7.1. Распределение количества ставок НДС
(все страны)

Одна ставка	Две ставки	Три ставки	Четыре ставки	Пять ставок	Шесть ставок
53%	23%	13%	9%	0%	1%

Источник: IMF staff tabulation.

Примечание. Приведены доли от числа всех стран, имеющих в настоящее время НДС.

наличие большего числа ставок. К рассмотрению этой особенности мы вернемся позже.

Вызывает удивление то, что большинство стран (72%), которые ввели НДС в течение последних десяти лет, выбрали единую ненулевую ставку (см. табл. 7.2). Примечателен пример стран Западно-Африканского экономического и валютного союза (ЗАЭВС), который изложен во вставке 7.1. В общем, число ставок, установленных в этих странах при введении НДС, со временем уменьшилось. Это значит, что НДС с единой ставкой воспринимается как успешный.

Сколько ставок должен иметь НДС?

Как указывалось в гл. 2, НДС по своей сути является налогом на потребление. В таком случае непонятно, зачем облагать налогом разные элементы потребления по разным ставкам. Этот вопрос широко обсуждается в литературе по государственным финансам. Создание системы ставок НДС требует большой точности: широкое использование акцизов означает, что НДС не является единственным налогом на потребление, а установление множества ставок при многоступенчатом характере НДС приводит к определенным последствиям.

Чтобы сделать некоторые выводы относительно принципов и практики установления ставок, рассмотрим сначала потенциальные выгоды и издержки от дифференциации ставок НДС, а затем попытаемся определить, что перевешивает.

Выгоды от дифференциации ставок

Определению оптимальной степени дифференциации ставок при налогообложении потребления посвящена специальная литература; краткое изложение взглядов на этот вопрос содержится во вставке 7.2. Необходимо различать два аспекта этой проблемы: эффектив-

Таблица 7.2. НДС с единой ставкой при введении

Дата введения	Количество стран	Единая ставка	Разные ставки
До 1990 г.	48	12	36
1990—1994 гг.	46	31	15
1995 г. — апрель 2001 г.	31	25	5
Всего	125	68	56

Источник: IMF staff tabulation.

ность (в широком смысле это означает увеличение бюджетных доходов такими способами, которые не наносят вреда совокупному реальному доходу граждан) и справедливость (дифференциация ставок должна обеспечивать справедливое распределение этого совокупного дохода).

Эффективность

Налоги на некоторые товары могут давать больший эффект искажения по сравнению с налогами на другие товары. Эта точка зрения лежит в основе широко известного правила налогообложения — правила «обратной эластичности»: нужно облагать налогом по более низкой ставке товары, спрос на которые имеет большую эластичность, и по более высокой ставке — товары, спрос на которые неэластичен, с тем чтобы минимизировать воздействие налогообложения на структуру потребления. Более общий аргумент в пользу дифференцированного налогообложения товаров основан на соображениях эффективности и предполагает учет взаимодействия между потреблением товаров и не облагаемым налогом «досугом», если понимать это слово в широком смысле как время, проведенное не на официальном рынке труда, а иным образом. Более сильное налогообложение тех товаров, потребление которых ассоциируется с досугом в широком смысле, будет способствовать смягчению искажений в решениях в сфере оплачиваемого труда⁶⁷. Примеры

⁶⁷ Этот результат соотносится с правилом обратной эластичности. Ведь стимулированный налогом рост цены на товар с эластичным спросом будет значительно сокращать объем его потребления и таким образом — учитывая ограниченность бюджета потребителя — будет угнетающе воздействовать на стимул к зарабатыванию денег, усугубляя неизбежные нарушения в принятии решений относительно труда и досуга.

Вставка 7.1. НДС с единой ставкой в странах—членах ЗАЭВС

Три страны, являющиеся членами Западно-Африканского экономического и валютного союза (ЗАЭВС), были первыми среди стран Африки к югу от Сахары, которые ввели НДС — это Кот-д'Ивуар (в 1960 г.), Сенегал (в 1980 г., а взимание НДС с производителей началось в 1960-е гг.) и Нигер (в 1986 г.). Однако НДС, введенный в этих странах, отличался сложной структурой ставок (четыре ненулевые ставки в Кот-д'Ивуаре и Сенегале, три — в Нигере) и множеством исключений; его функционирование было неудовлетворительным. Бенин учел эту слабую сторону и стал первым среди стран—членов ЗАЭВС, внедрившим НДС с единой ставкой и ограниченным числом исключений (в 1991 г.). Благодаря эффективности этого налога в обеспечении государственных доходов в последующие годы (поступления от косвенного налога увеличились с 1,7% ВВП в 1990 г. до 5% в 1994 г.) бенинская модель НДС быстро стала образцом для других стран ЗАЭВС. Буркина-Фасо, Того, Нигер и Мали установили единую ставку для своих НДС в 1993, 1995, 1997 и 1999 гг. соответственно.

В декабре 1998 г. Совет министров ЗАЭВС принял директиву, нацеленную на усиление гармонизации систем косвенных налогов. Согласно этой директиве, к январю 2002 г. каждая страна—член ЗАЭВС будет иметь НДС с единой ставкой (в диапазоне от 15 до 20%) и ограниченное число исключений (детали будут изложены в виде перечня, который предстоит принять Комиссии ЗАЭВС).

Прямое воздействие единой ставки НДС на эффективность этого налога в формировании государственных доходов в Бенине никогда не оценивалось. В действительности единая ставка была частью большой реформы налоговых органов (включающей создание отделов по работе с крупными налогоплательщиками и серьезное улучшение сбора налогов и работы аудиторских подразделений). Однако нет никаких сомнений в том, что простой механизм регулирования и простые формы налоговых деклараций позволили уменьшить бремя расходов налогоплательщиков и способствовали повышению эффективности работы налоговых органов в этой стране.

таких товаров или услуг найти непросто: в некоторых странах в эту категорию могли бы войти, например, услуги гольф-клубов; важный товар в этом смысле — алкоголь. Однако большую часть товаров, которые вспоминаются в этом контексте (в том числе и алкоголь), удобно облагать акцизами, что обычно и делается. Это не случайное стечение обстоятельств. Из соображений увеличения бюджетных доходов и эффективности давно были выбраны несколько товаров в качестве подходящих субъектов для жесткого налогообложения. Конечно, можно спорить о том, какие товары относить к этой группе (в разных странах перечень товаров будет различаться в зависимости от национальных пристрастий и особенностей) и каково должно быть их количество. Однако для нас важным моментом яв-

Вставка 7.2. Дифференциация ставок с точки зрения оптимального налогообложения

Литература по проблеме оптимального налогообложения фокусирует свое внимание на том, как должны быть ограничены потребительские предпочтения, чтобы налогообложение всех товаров по одной ставке было оптимальным. Важный вклад в анализ этой проблемы внесли Бесли и Джунт (Besley, Jewitt, 1995), которые определили необходимые и достаточные условия оптимальности единой ставки налога для одного потребителя. Дитон и Стерн (Deaton, Stern, 1986) нашли условия оптимальности единой ставки НДС при наличии оптимального линейного налога на доходы. Аткинсон и Стиглиц (Atkinson, Stiglitz, 1976) установили, что в косвенном налогообложении нет необходимости, если имеется оптимальный нелинейный подоходный налог, а предпочтения слабо разделяются между потреблением и досугом (математически это выражается так: $U[F(X), L]$, где X означает вектор потребления, а L — досуг). Два исследования (Edwards, Keen, Tuomala, 1994 и Marchand, Nava, Schroyen, 1996) пришли к тому же результату, не используя вычислений.

Общий вывод этих исследований состоит в том, что взимание НДС по разным ставкам играет некоторую роль, когда в структуре потребления содержится информация о способности потребителей платить налоги, которая не полностью используется другими инструментами налоговой политики. Ограничения предпочтений, при которых налогообложение по одной ставке является оптимальным, естественным образом ослабевают при расширении диапазона доступных налоговых инструментов. Однако даже при наличии оптимального нелинейного налогообложения требуемые ограничения остаются несправедливыми: опыт показывает, что предпочтения не соответствуют формуле Аткинсона—Стиглица.

Кроме того, упомянутые авторы полагают, что в большинстве случаев косвенные налоги не оказывают воздействия на производственные доходы ни при фиксированных ценах производителей, ни при полном налогообложении прибыли. Но в принципе налогообложение по дифференцированным ставкам может воздействовать на производственные доходы, хотя, конечно, решающим обстоятельством будет наличие других инструментов.

лется то, что несколько стандартных акцизов могут справиться с большинством очевидных случаев, когда была бы полезна дифференциация ставок НДС.

Эффективность подразумевает, конечно, способность увеличивать бюджетные доходы. Как было показано в гл. 4, имеются некоторые признаки того, что более широкий диапазон ставок НДС приводит к увеличению доходов от этого налога (при любом заданном уровне стандартной ставки). Это заставляет предполагать, что дифференциация ставок все же в некоторой степени эффективна для

сбора доходов (что противоречит приведенным выше аргументам), однако этому нет убедительных доказательств.

Заслуживает внимания и другой аспект эффективности, значение которого растет. Как упоминалось в гл. 2 (и будет обсуждаться далее в гл. 17), принцип страны назначения товара, согласно которому обычно взимается НДС, направлен на то, чтобы налогом облагалось потребление жителей именно этой страны. Однако бывают обстоятельства, когда товары с включенным в их цену налогом могут приобретаться резидентами других стран. Самый простой пример этого — покупка товаров конечными потребителями в странах, соседних с их страной, легально (с оплаченной пошлиной) или нелегально. Другим примером может быть налогообложение некоторых видов услуг в странах ЕС по месту размещения поставщика услуг. Все эти ситуации важны потому, что внутренние ставки НДС могут оказывать влияние на объем продаж нерезидентам, ведь эти потребители могут делать покупки в другом, более выгодном для них месте. Таким образом, страны могут оказаться в невыгодном положении, если они будут облагать большим налогом те товары, которые иностранцы могут найти с меньшим налогом в другом месте.

Подобные опасения, вероятно, будут иметь разное значение в разных странах. Различия в косвенных налогах в странах, граничащих друг с другом, чаще касаются акцизов, чем НДС; для НДС эта проблема в большинстве случаев менее важна (хотя бывают и исключения). Возможно, что особенно уязвимыми окажутся услуги: в гл. 17 анализируется проблема, которая возникнет, если будет установлена (как предлагается в странах ЕС) нулевая ставка для товаров, поставляемых через Интернет, с целью защиты отечественных производителей. Одной из сфер, в которых оказывается важно количество покупок, совершаемых нерезидентами, для многих развивающихся стран является туризм. Эта проблема рассматривается во вставке 7.3. В данном случае, как и в других, иллюстрирующих эту общую проблему, страны могут наносить друг другу вред, соревнуясь в установлении подвижных налоговых ставок, но они же могут в итоге получать и выгоду, координируя налоговые ставки, возможно, на региональной основе.

Но, несмотря на то, что вопросам внешней среды уделяется большое внимание в формировании налоговой политики, они не могут служить основанием для дифференциации ставок НДС. НДС — это налог на потребление, а ко всем товарам, которые порождают внешние негативные эффекты, должны применяться корректирующие налоги; это касается как конечного, так и промежуточного потребления таких товаров. Для устранения внешних негативных эффектов требуются акцизы, а не налоги на потребление.

Вставка 7.3. Взимание НДС в сфере туризма

Часто рекомендуют, чтобы услуги, предоставляемые туристам, полностью облагались налогом. Однако появляются аргументы (а в некоторых случаях имеется и практика) в пользу того, чтобы такие услуги облагались по нулевой ставке или освобождались от НДС.

Иногда формулируют вопрос так можно ли, строго говоря, относить эти услуги к внутреннему потреблению (и соответственно облагать обычным налогом) или же нужно относить их к экспорту (и поэтому облагать налогом по нулевой ставке), ведь чаще они потребляются иностранцами. Однако проблема не в этом; а также не в том, как следует учитывать туризм в государственной отчетности.

Ключевым экономическим моментом является то, что способность туристов выбирать между услугами, предоставляемыми разными странами, вероятно, означает высокую эластичность спроса на эти услуги, которые примерно одинаковы во всех странах. Такая эластичность указывает на необходимость низкой процентной ставки. Пожалуй, это верно для туристических характеристик, практически одинаковых во многих странах, например пляжей с растущими вдоль берега пальмами. Однако там, где обслуживание является несомненно уникальным, потребуется высокая ставка, которая обычно реализуется в виде акциза или платы за вход. Впрочем, даже явно несравнимые ресурсы могут быть взаимозаменяемыми в широком смысле: поездка к пирамидам может быть заменена поездкой в «запретный город» (дворец китайских императоров. — Примеч. пер.). В таком случае возможность получения рентных доходов будет ограничена.

Таким образом, есть веские аргументы в пользу установления низкого налога на типичные туристические услуги, возможно даже с нулевой ставкой. А чтобы разделить менее эластичный внутренний спрос и более эластичный иностранный спрос, нерезидентам можно предоставлять налоговую скидку (как это делают с налогом на отели в Канаде); но, конечно, с регулированием этого могут быть потенциальные проблемы. За специфические же туристические ресурсы с пользователей можно брать особую плату, которая компенсировала бы большое число посетителей и другие побочные эффекты от использования этих ресурсов.

Однако можно привести три аргумента против налогообложения типичных туристических услуг по низким ставкам. Первый аргумент — административный: множество ставок усложняет взимание и уплату налога и создает условия для злоупотреблений. Второй аргумент касается проблемы координации: эластичность спроса на туристические услуги, предоставляемые одной страной, может быть намного большей, чем эластичность услуг, предоставляемых в рамках коллективного соглашения ряда стран. Если услуги, предлагаемые каким-либо парком «сафари», не являются уникальными, то такие же услуги, предоставляемые всеми парками в целом — тем более. Этот аргумент указывает на необходимость региональной координации. Третье: в той степени, в которой туристические услуги покупаются иностранцами, имеющими с точки зрения политиков меньший вес, чем собственные граждане, рост налогов на эти услуги не будет увеличивать социальных потерь.

Справедливость

Рассматривая эффективность дифференциации ставок, мы не учитывали, что изменение ставок налога на какие-либо товары изменит распределение реального дохода потребителя. С точки зрения справедливости было бы желательно, при прочих равных условиях, облагать более сурово те товары, которые покупаются в основном богатыми людьми. Если же, напротив, полагать, что все домашние хозяйства распределяют свои бюджеты одинаково, то есть что доли бюджета, расходуемые на те или иные товары, не зависят от дохода хозяйства, тогда обложение некоторых товаров большим налогом не даст выигрыша в справедливости. И хотя нет никаких причин считать, что это условие соблюдается, в отсутствие других инструментов, влияющих на распределение доходов, может оказаться выгодным установить не одну ставку косвенного налога, а несколько.

Однако если другие инструменты все же есть, то установление нескольких ставок НДС вряд ли принесет большую социальную выгоду. Так, подоходный налог очевидно является более эффективным средством для изменения распределения, поэтому при его наличии в дифференциации ставок НДС особой необходимости нет. Если расходование потребителями своего бюджета на покупку товаров остается одинаковым при всех уровнях доходов — точнее говоря, если доли бюджетов не зависят от размера заработной платы (до налогообложения), по которой индивиды могут продавать свой труд — тогда косвенное налогообложение совершенно не нужно. Это следует из формулы Аткинсона–Стиглица (Atkinson, Stiglitz, 1976), упомянутой во вставке 7.2. Причина проста: нет информации о том, что у потребителя имеется скрытая способность платить налоги, включенные в структуру его расходов, но не включенные в доходы; таким образом, самое лучшее — это просто взимать налог с доходов. Однако это вряд ли можно реализовать на практике. Вообще говоря, при наличии оптимального нелинейного подоходного налога следовало бы иметь столько ставок косвенных налогов, сколько имеется различных абсолютно взаимозаменяемых групп товаров⁶⁸.

⁶⁸ Например, исследование Аткинсона и Стиглица (Atkinson, Stiglitz, 1980) показывает, что оптимальность достигается при двух разных ненулевых ставках косвенного налогообложения, когда математическое выражение предпочтений имеет следующий вид: $U[F(X^0, L)] + A(X_1^\alpha + X_2^\alpha \dots, L) + B(X_1^\beta + X_2^\beta \dots, L)$ где множества товаров, обозначенные верхними индексами 0, α и β , являются непересекающимися. В решении применяются одинаковые ненулевые ставки на товары, которые являются абсолютно взаимозаменяемыми.

Часто говорят также о том, что политика государственных расходов в таких сферах, как образование и здравоохранение, могла бы стать более эффективным инструментом с точки зрения справедливости, чем использование дифференцированных ставок НДС. Политики не уделяют этой проблеме внимания; она не исследована эмпирически. Поскольку такие меры сходны с уплатой отрицательного подоходного налога (способ предоставления социальных льгот наиболее нуждающимся гражданам, заключающийся в выплате надбавок — *Примеч. ред.*), согласно приведенным выше аргументам необходимость в дифференциации ставок уменьшается.

Таким образом, наличие других налоговых инструментов ослабляет аргументы в пользу дифференциации ставок НДС. Однако это не исключает ее использования. Здесь имеется существенное различие между развитыми и развивающимися странами. Для развитых стран с хорошо функционирующим подоходным налогом аргументы в пользу дифференциации ставок, пожалуй, довольно слабые. Дэвис и Кэй (Davis, Kay, 1985), например, показывают, что устранение нулевых ставок НДС в Великобритании можно сопроводить увеличением порога подоходного налога. Так государство сможет сохранить объем своих доходов, не подвергая риску прогрессивный характер налогообложения. Построив расчетную модель общего равновесия (computable general equilibrium — CGE) для США, Бэллард и Шоуверн (Ballard, Shoven, 1987) сделали вывод, что дифференцирование ставок НДС, используемое для частичной замены подоходного налога, способствует росту расходов на достижение эффективности, но имеет относительно малый эффект в смягчении неблагоприятного дистрибутивного воздействия. Однако многие развивающиеся страны не имеют хорошо функционирующих подоходных налогов и поэтому для них аргументы в пользу дифференциации ставок могут быть сильнее. Используя модель CGE для Бангладеш, Хоссейн (Hossain, 1995) сделал вывод, что некоторое использование нулевой ставки НДС и выборочное использование акцизов значительно уменьшают регрессивный эффект от замены существовавших прежде косвенных налогов на НДС⁶⁹.

⁶⁹ Результаты таких моделей можно использовать лишь ограниченно; это объясняется тем, что они предполагают такие формы потребительских предпочтений, которые могут в некоторой степени предрешать потенциальные выгоды, связанные с отходом от единой ставки. Более того, заключения, к которым пришли авторы, могут быть «чувствительны» к конкретным рассматриваемым случаям. Например, в исследовании Бэлларда и Шоуверна смягчение воздействия НДС на беднейший дециль населения благодаря дифференциации ставок в значительной степени за-

Насколько большие доходы можно получить от перераспределения посредством косвенного налогообложения? Масштабы перераспределения зависят от того, насколько различается структура расходов богатых и бедных. Однако, если брать более или менее правдоподобную степень таких различий, общий объем перераспределения, которого можно достичь благодаря одному косвенному налогу, весьма ограничен⁷⁰. Предположим, например, что есть какие-то товары — скажем, продукты питания, — на которые у бедных приходится большая доля расходов, чем у богатых. Для достижения более справедливого распределения налогового бремени может показаться, что продукты питания необходимо облагать НДС слабее, чем другие товары, и даже субсидировать их при наличии средств. Однако объем средств, которые могут быть направлены бедным таким образом, ограничен, так как, хотя *доля* доходов, потраченных богатыми на продукты питания, может быть относительно малой, *количество* продуктов, которые они потребляют, может быть очень большим. Таким образом, большая часть денег, потраченных на субсидирование продуктов питания, в действительности принесет пользу богатым. В одной стране эксперты УБВ произвели расчеты, которые показали, что из каждых 100 долл. доходов от НДС, потерянных в результате налогообложения продуктов питания по нулевой ставке, менее 15 долл. выпадает на долю 30% беднейшего населения, в то время как на долю 30% самых богатых выпадает примерно 45 долл. из этой суммы.

Перераспределение доходов, которого можно достичь косвенным налогообложением, рассматривается во вставке 7.4. Делается вывод, что даже наилучшим образом информированное правительство не сможет добиться больших успехов в перераспределении доходов посредством дифференциации ставок⁷¹.

висит от того, используется ли НДС для сокращения минимального уровня подоходного налога в одной и той же пропорции для всех налогоплательщиков или на одну и ту же абсолютную величину. В последнем случае дифференциация способствует сокращению неблагоприятного эффекта для беднейшего населения на 0,4% от нынешнего объема их дохода в течение жизни, что сильнее, чем смягчающий эффект, который обнаружил Хоссейн.

⁷⁰ Данный аргумент выдвинут в работе: Sah, 1983.

⁷¹ Дифференциация ставок, конечно же, ничем не поможет достижение равенства, если она плохо спроектирована. И наоборот, как сообщает Либерати (Liberati, 1999), недавно осуществленная в Италии реформа была нацелена на сокращение числа ставок НДС, а привела в результате к улучшению распределения реального дохода.

До сих пор мы предполагали, что влияние НДС на распределение можно почувствовать главным образом через цены, которые придется платить за потребляемые продукты. Это не совсем так. Реальное бремя НДС может падать не только на потребителей, но частично передаваться обратно поставщикам средств производства через снижение цен производителей⁷². Последствия распределения НДС могут, таким образом, быть более сложными, чем кажется на первый взгляд, и в некоторых случаях НДС преднамеренно используют, чтобы производителей облагать сильнее, чем потребителей. Например, доступность импортных продуктов питания может приводить к тому, что мелкие фермеры (чей оборот находится ниже порога налогообложения) не смогут — через более высокие цены на свою продукцию — вернуть себе НДС, который они уплатили за удобрения. Несмотря на неэффективность производства в этом случае, такое налогообложение может быть, тем не менее, желательно для этой группы производителей, трудно поддающейся другим видам налогообложения⁷³. Приводя похожие доводы, Аб Иорверт и Уолли (Ab Iorwerth, Whalley, 1998) доказывают, что принятое во многих странах освобождение от НДС продуктов питания приводит к чрезмерному увеличению (что является искажением) производства пищи в домашних условиях, так как при этом не облагаются налогом затраты времени.

Замечательным примером использования дифференциации ставок для распределительных целей посредством воздействия на производственные доходы может служить недавнее решение ЕС, позволяющее странам-членам этого союза устанавливать (на период не более трех лет) пониженную ставку НДС на некоторые трудоемкие услуги по специальному перечню. Это, в частности, строительство, реставрационные работы, уход за детьми и парикмахерское дело. Цель данной инициативы — стимулировать занятость в этих секторах. Однако такие меры можно оправдать и тем, что они противодействуют ситуации, когда налогообложение подобных услуг по полной ставке заставит потребителей обратиться к неэффективным методам самообеспечения: например, самим стричь себе волосы, а не покупать

Вставка 7.4. Перераспределение доходов посредством косвенного налогообложения и его ограничения

Допустим, что есть всего две группы населения — «богатые» и «бедные» — и всего два товара. Допустим также, что бедные расходуют весь свой доход на приобретение товара 2, в то время как богатые — на оба товара. Единственная цель правительства, в контексте данной дискуссии, — это перераспределение доходов в пользу бедных. Естественно, лучше всего сделать это посредством налогообложения товара 1 по налоговой ставке t (исчисляемой с цены товара, включающей НДС) и выдачи субсидии s на товар 2.

Насколько значительным может оказаться такое перераспределение? Поскольку бедные израсходовали весь свой доход на субсидированный продукт, сумма, которую они получили, равна размеру субсидии. Отношение субсидии к их доходам, выраженное в процентах, назовем ставкой (уровнем) субсидии s . Для сбалансирования государственного бюджета необходимо, чтобы $sw_2 = tw_1$, где w_1 и w_2 означают долю от общего дохода (и богатых, и бедных), которая была израсходована на товар 1 и товар 2. Тогда $s = t(w_1/w_2)$; и поскольку t не может быть больше единицы, прибыль для каждого бедного будет не более чем w_1/w_2 .

Допустим, что 80% всех доходов накапливается у богатых, которые тратят 90% своего дохода на товар 1. Поскольку богатые являются единственной группой населения, покупающей товар 1, отсюда следует, что $w_1 = 0,72$. Тогда бедные могут получить выигрыш не более 250% от своего дохода ($0,72 / 0,28$).

Это чрезвычайно малая сумма, учитывая выгодные условия данного примера. Даже при том, что богатые расходуют относительно малую долю своего дохода на субсидированный продукт, объем их расходов на этот товар поглощает большую часть субсидии, финансируемой за счет налога, который они платят.

В не столь крайних случаях потенциальная выгода от перераспределения будет еще меньше. Если предположить, что богатые получают, например, 70% всех доходов и расходуют 50% этих доходов на товар 2, то потенциальный выигрыш бедных составит не более 54% их доходов ($0,35 / 0,65$).

соответствующие услуги на рынке. Этот аргумент выдвинут Пигготом и Уолли (Piggott, Whalley, 1998). Налогообложение по пониженной ставке может также противодействовать уклонению от уплаты налогов, что полезно само по себе. Однако для распределения доходов последствия установления таких пониженных ставок могут быть скорее неблагоприятными, поскольку мелкие фирмы, освобожденные от уплаты налогов, перестают получать прибыль от возможности продавать свою продукцию по тем высоким ценам, которые запрашивали их налогооблагаемые конкуренты. Кроме того, непонятно, почему нужно способствовать росту занятости именно в этих секторах, а не в каких-то других; к тому же для этого имеются более подходящие меры, например сокращение налогов на заработную плату.

⁷² В самом простом случае степень, в которой налоговое бремя делится между потребителями и производителями, зависит от относительной эластичности спроса и предложения. Литературу по этому вопросу проанализировали Котликкофф и Саммерс (Kotlikoff, Summers, 1985), а также Бовдвей и Кин (Boadway, Keen, 2000).

⁷³ Важность влияния косвенного налога, действующего в большей степени через источники доходов, чем через их использование, анализируется Бовенбергом (Bovenberg, 1987) в модели CGE для развивающейся страны.

Издержки дифференциации ставок

Таким образом, хотя некоторая дифференциация ставок может приносить выгоду, у нее есть очевидные издержки. Их можно разделить на две основные категории, каждая из которых касается также освобождения от налогообложения, чему будет посвящена гл. 8.

Увеличение расходов налоговых органов и налогоплательщиков

Применение единой ставки НДС ко всем объектам, кроме экспорта, обычно⁷⁴ упрощает как уплату, так и взимание налога. Причины этого следующие.

- Применение единой ненулевой ставки упрощает для налогоплательщика ведение счетов и счетов-фактур и устраняет необходимость раздельного учета покупок и продаж, облагаемых по разным ставкам. Кроме того, при единой ставке форма налоговой декларации упрощается. Например, в Новой Зеландии, где действует единая ставка НДС, декларация состоит из одной страницы, а в странах ЕС, где НДС имеет несколько ставок (включая пониженные и нулевые) — из 2–3 страниц. Простой учет, простые счета-фактуры и налоговые декларации, в свою очередь, облегчают самоначисление налога. Они также способствуют большей эффективности программ по обучению налогоплательщиков и подготовке налоговых чиновников.
- Применение единой ставки облегчает аудит. При НДС с единой ставкой для оценки правильности отчетов налогоплательщика достаточно невыездной проверки, которая включает сверку НДС, подоходного налога и данных таможни. Подобные проверки усложняются при НДС со множеством ставок, когда разбивка закупок и продаж по ставкам НДС требует анализа учетных документов налогоплательщиков. Более того, в случае с множеством ставок 30–40% времени, отведенного на аудит, уходит обычно на проверку распределения запасов, закупок и продаж по группам товаров с разными ставка-

⁷⁴ Здесь могут быть очень специфические исключения. Например, продажа компании целиком как объекта должна в принципе облагаться НДС (с предоставлением налогового вычета покупателю); однако разница в сроках осуществления покупки и предоставления вычета может создавать проблему с движением денежных средств для покупателя, которой можно легко избежать, используя в подобных сделках нулевую ставку НДС.

ми. И наоборот, при НДС с единой ставкой аудиторская проверка может сконцентрироваться на двух самых важных вопросах: занижение НДС на проданные товары и завышение «входного» НДС.

- Применение единой ставки помогает также ограничить количество заявлений на возмещение переплаты «входного» налога, которые будут поступать в этом случае преимущественно от экспортеров и предприятий, закупающих большое количество основных средств. И наоборот, принятие дополнительных ставок для внутренних продаж (пониженных или нулевой) может привести к тому, что у налогоплательщиков, применяющих такие ставки, «входной» НДС будет постоянно превышать НДС, полученный с покупателей. А это значит, что число заявлений на возмещение налога увеличится, что приведет к росту расходов налоговых органов и снизит эффективность их работы.
- Дифференцированный подход к разным товарам создает почву для дискуссий, когда речь идет о товарах, находящихся на границе между двумя категориями. В Великобритании, например, спорили о том, как нужно квалифицировать углубление фундамента дома: как ремонт (облагаемый НДС) или как расширение площади, а также о том, считать продукт «Jaffa Cake» кексом или печеньем. Кноссен (Knossen, 1987) перечисляет много спорных пограничных случаев в нидерландской системе НДС: копченый угорь, например, облагается налогом по пониженной ставке, а копченый лосось — по стандартной.
- Дифференциация стимулирует также умышленно неправильную классификацию товаров. Так, установление нулевой ставки для экспорта создает потенциальную выгоду для перевода на внутренний рынок товаров, заявленных в качестве экспортированных. Пограничные проверки для установления факта экспорта могут препятствовать такому мошенничеству. Однако в ЕС, где границы устранены, растет озабоченность тем, что цепочка взимания НДС ослабевает при использовании нулевой ставки для экспортных товаров, продаваемых предпринимателям, зарегистрированным в качестве плательщиков НДС. А во многих развивающихся странах приходится постоянно уделять внимание предотвращению мошенничества с нулевой ставкой, чтобы обеспечить своевременный возврат «входного» НДС честным предпринимателям.

Вышеизложенные трудности согласуются с выводами, к которым пришли Ага и Хотон (Agha, Naughton, 1996): большое число ставок действительно ставит под угрозу налоговые доходы в условиях ослабления контроля над их взысканием. Исследовав ряд стран ОЭСР, они обнаружили, что отношение реальных доходов от НДС к доходам, которые можно получить в идеальных условиях, значительно ниже при большом количестве ставок НДС.

Практические трудности, порождаемые дифференциацией

Рассматривая дифференциацию ставок или освобождение от уплаты НДС, нельзя забывать, что, какими бы достойными сами по себе ни были эти меры, они открывают путь другим, возможно, менее достойным. Разрешая некоторую дифференциацию, правительства добровольно подвергают себя трудностям, которые она порождает, и, таким образом, увеличивают размывание базы налогообложения. Например, может быть ситуация, когда теоретические соображения указывают на предпочтительность системы с двумя ставками НДС, однако практические условия таковы, что реальный выбор придется делать между одной ставкой и более чем двумя ставками.

Правомерно ли беспокойство по этому поводу, можно проверить эмпирически: есть ли тенденция роста числа ставок НДС со временем и остается ли количество ставок при введении НДС неизменным надолго? Уравнение регрессии, которое было проанализировано выше (см. уравнение 7.1 на с. 82), склоняет нас к утвердительному ответу на оба вопроса. Это говорит против установления множества ставок при введении НДС: начав с относительно небольшого числа ставок, можно в дальнейшем удерживать их на этом уровне⁷⁵.

Сравнение выгод и издержек

Ответ на вопрос, нужна ли некоторая дифференциация ставок или нет, будет зависеть от того, что перевешивает: выгоды или издержки. Их характер достаточно ясен, а величина — нет. Само наличие издержек очевидно — или станет очевидно для политиков после того, как начнут поступать жалобы налогоплательщиков и налоговых органов. Однако надежных данных о величине этих издержек нет. Выгоды в некотором смысле менее очевидны; если налоговым чиновникам придется работать слишком напряженно, они могут пожаловаться

⁷⁵ К сожалению, нет данных, позволяющих проанализировать таким же образом случаи освобождения от уплаты налогов: результаты такого анализа были бы очень важны для нашей темы.

министру и недостатки станут известны, а вот оценить выгоды гораздо труднее, потому что для этого нужно анализировать треугольники убытков теории оптимального налогообложения.

Кроме того, выгоды вероятно имеют страновую специфику и зависят, как мы уже видели, от особенностей структуры расходов потребителей (и от наличия других налоговых инструментов).

Проанализировать этот вопрос можно, углубив подход, описанный во вставке 7.4, чтобы узнать величину возможной выгоды от дифференциации ставок. Этому посвящена вставка 7.5. В ней показано, что увеличив административные расходы на сумму, равную 3% от общих доходов, можно увеличить размер чистого дохода бедного населения примерно на 38%. Есть ли в этом смысл, будет зависеть от того, какое значение придастся справедливости распределения доходов. Ведь богатые при этом понесут убытки в сумме, равной прибыли для бедных плюс чистые потери в виде дополнительных издержек.

Из таких расчетов нельзя сделать общих выводов; можно только подчеркнуть, что проблему дифференциации ставок придется в конце концов решать на опыте и что можно лишь попытаться оценить связанные с ней факторы. Некоторые из приведенных выше соображений, включая политэкономические, очень трудно представить в количественной форме. Однако большинство специалистов согласны с тем, что выгода от введения дополнительных ставок НДС, вероятнее всего, будет очень быстро уменьшаться с ростом числа этих ставок (если имеется хотя бы элементарный набор альтернативных инструментов), а издержки будут очень быстро расти. Хотя при введении второй ставки НДС может быть получена некоторая выгода, нет никакой уверенности, что при введении четвертой или пятой ставки она будет более или менее значительной. В гл. 15 будет показано также, что установление нулевой ставки на экспорт породило большие административные проблемы во многих развивающихся странах. А чтобы распространить нулевую ставку на внутренние сделки с товарами, потребляемыми малоимущим населением, нужны очень четкие доказательства того, что в результате действительно будет получена существенная выгода.

Выводы

Основные выводы из обсуждения данной проблемы следующие.

- Аргументация в пользу установления единой ненулевой ставки НДС базируется на том, что известно, какие трудности для нало-

Вставка 7.5. Сравнение издержек и выгод от дифференциации ставок

Продолжим пример с двумя товарами и двумя группами населения, приведенный во вставке 7.4. Предположим теперь, что правительству необходимо увеличить размер совокупного дохода на $g\%$ для того, чтобы удовлетворить свои потребности в расходах.

Тогда оно вводит ставку g на товар 1. Прибыль бедных при переходе на систему с двумя ставками НДС составит, таким образом, $g - s$, где s , как и прежде, есть субсидия на товар 2. Допустим, что использование второй налоговой ставки потребует увеличения административных расходов на сумму, равную $\gamma\%$ совокупного дохода. Правительство теперь должно установить параметры t и s таким образом, чтобы $tw_1 - sw_2 = gw_1 + \gamma$. Поскольку t не может быть больше единицы, прибыль бедных s теперь может составить не более чем $(1 - g)(w_1/w_2) - (\gamma/w_2)$.

Для иллюстрации возьмем те же цифры, что и во вставке 7.4: богатые получают 70% общего дохода, и расходуют 50% из них на товар 1. Допустим также, что правительству необходимо поднять доходы на 20% для осуществления общих расходов и что вторая ставка НДС увеличивает административные издержки на сумму, равную 3% доходов. Максимально возможная прибыль бедных от введения второй ставки теперь составит примерно 38% их доходов: $(1 - 0.2)(0.35 / 0.65) - (0.03 / 0.65)$.

Кроме того, отметим, что увеличение административных расходов, обусловленных второй ставкой, приводит к еще большему пропорциональному сокращению прибыли бедных (показатель γ/w_2): в указанном выше примере 3%-е административные расходы в действительности сокращают ее больше чем на 4,5% ($0.03 / 0.65$). Таким образом, эти издержки падают на бедных в непропорциональной степени (то есть чистые доходы богатых и бедных сокращаются не на одни и те же 3%). Причина этого, как подсказывает интуиция, состоит в том, что правительство, которое преследует только цель увеличения доходов бедных, всегда будет выжимать как можно больше из богатых. Если сумма, которая нужна правительству для покрытия административных расходов, будет расти, она в итоге будет покрыта только за счет сокращения субсидии, что окажется гораздо тяжелее для бедных, чем для богатых, поскольку именно расходы бедных сконцентрированы на субсидированном продукте. Таким образом, срабатывает эффект умножения, когда административные издержки, порождаемые множеством ставок НДС, оказывают не пропорциональное, а большее влияние на сокращение перераспределяющего потенциала косвенного налогообложения.

говых органов и для налогоплательщиков создает наличие множества ставок. Кроме того, все понимают, что объем средств для перераспределения, который может быть получен благодаря косвенному налогообложению, ограничен по своей природе. В результате есть тенденция введения НДС только с одной ставкой.

- Степень, в которой может быть обеспечено справедливое распределение доходов за счет дифференциации ставок НДС, зависит от наличия других налоговых инструментов. Несколько акцизов на товары в условиях неэластичного спроса могут «съесть» почти весь выигрыш от дифференциации ставок НДС с точки зрения справедливости.
- Аргументы в пользу дифференциации ставок НДС будут тем сильнее, чем более ограничен набор других инструментов налогообложения, имеющихся в распоряжении правительства. Они будут слабее при наличии эффективного подоходного налога. И хотя в развивающихся странах прибыль от дифференциации ставок НДС может быть достаточно большой, есть такие страны, в которых издержки, связанные с наличием множества ставок, гораздо больше.
- Стандартные рекомендации МВФ относительно полного налогообложения сферы туризма чаще всего игнорируются. Возможно, недооценивается тот факт, что оптимального налогообложения можно добиться, понизив налог на туристические услуги, которые не относятся к разряду уникальных. Для этого страны, конкурирующие в этой сфере, должны больше координировать свою работу.

Значение проблемы дифференциации ставок в некоторых случаях, возможно, преувеличено. Даже если оставить в стороне другие налоги, сам НДС обладает — помимо установленной законом системы ставок — такими механизмами, которые могут быть использованы и используются (хорошо или плохо) для смягчения распределительного эффекта этого налога. Например, широкое использование освобождения от налога, о котором речь пойдет в следующей главе, означает, что даже НДС с формальной единой ставкой на самом деле имеет их несколько. При этом некоторые из этих фактических ставок (в частности, связанные с освобождением от налога продовольствия, услуг в сфере здравоохранения и образования) могут оказать большое влияние на справедливость распределения доходов. Установление высокого порога налогообложения может производить аналогичный эффект.

Глава 8

Освобождение от НДС

Освобождение от НДС имеет место, когда выпуск продукции не облагается налогом, но «входной» налог не возмещается⁷⁶. Это, таким образом, аберрация, искажение самого понятия НДС. Но случаи освобождения от налога очень важны для практики. Определяя налоговую политику в этой области, приходится сталкиваться с большими трудностями, которые, вероятно, будут увеличиваться в дальнейшем.

История вопроса

Ответы стран, включенных в обзор УБВ, показывают, что несколько сфер, а именно: образование, здравоохранение и финансовые услуги, единодушно освобождаются от НДС. Возникает вопрос, насколько обосновано такое единодушие?

Услуги, оказываемые в этих областях, освобождены от НДС почти во всех странах. В табл. 8.1 приведены дополнительные случаи освобождения от налога в странах, по которым имеется информация. Хотя встречаются разные варианты, тем не менее, существует ряд товаров, которые чаще всего освобождаются от НДС. Среди них можно выделить семь широких категорий (причем в некоторых странах принято освобождать от налога все перечисленные товары и услуги):

- продукты сельского хозяйства и основные ресурсы, используемые в сельском хозяйстве;
- топливо;

⁷⁶ Освобождать от налога можно отдельные товары или отдельные предприятия. Примером последнего может служить освобождение от НДС мелких предпринимателей путем установления пороговой величины, ниже которой регистрация для уплаты НДС не требуется. Эту форму освобождения мы рассмотрим ниже.

⁷⁷ В некоторых странах на цемент устанавливают также акциз.

- цемент⁷⁷;
- пассажирский транспорт;
- услуги, включенные в «положительные» или «отрицательные» списки (то есть списки услуг, облагаемых НДС, или освобожденных от этого налога);
- культурные и другие обладающие особыми преимуществами объекты (книги, газеты; некоммерческая деятельность религиозных организаций);
- финансовые услуги;
- основные средства (особенно импортные).

Освобождение от НДС первых четырех категорий представляется обоснованным, поскольку улучшает распределительные последствия налога, влияя на цены, которые платят потребители, а также на доходы, особенно в случае сельского хозяйства. В пятую категорию включают объекты, особенно чувствительные к налогообложению. Шестая категория во многих случаях отражает условия, выдвигаемые организациями, которые жертвуют деньги на указанные цели. Во всех случаях возникает вопрос, не лучше ли применять в отношении названных объектов более низкую налоговую ставку, чем полностью освобождать от НДС. Еще более серьезный вопрос возникает в отношении освобождения от налога основных средств, поскольку это означает невозможность возмещения налога, что отразится на конечной цене продуктов, произведенных при помощи этих средств. Главная задача этой главы — найти обоснования для освобождения от НДС тех или иных товаров и услуг.

Последствия освобождения от НДС

Освобождение от налога имеет много последствий, в том числе весьма сложных.

Падение или рост налоговых доходов

Освобождение от налога разрушает всю цепочку взимания НДС. Увеличит это или уменьшит итоговые бюджетные доходы, зависит от того, где возникает разрыв в цепочке. Если освобождение от налога имеет место непосредственно перед конечной продажей, то доходы падают, потому что добавленная стоимость на конечной стадии оказывается освобождена от налога.

Освобождение от налога на какой-нибудь предыдущей стадии приводит к увеличению государственных доходов. Ведь если фирма

Табл. 8.1. Основные случаи нестандартного освобождения от НДС в некоторых странах

Албания	Жилищное строительство; почта; импорт дипломатических ведомств; керосин для отопления
Болгария	Юридические услуги
Буркина-Фасо	Продукты сельского хозяйства и рыболовства; газ и нефть
Вьетнам	Непереработанные продовольственные товары; импортируемые основные средства; товары, облагаемые акцизами; спорт и культура; газеты и журналы; общественный транспорт; некоторые правительственные закупки
Гана	Сельское хозяйство (включая средства производства, используемые в сельском хозяйстве); снаряжение для рыболовства; вода; книги и газеты; почта; импортные товары для дипломатических ведомств; машины; строительство
Камерун	Сельское хозяйство; базовые товары (молоко, мука, удобрения); импорт дипломатических ведомств, некоммерческие организации; газеты и периодика
Китай	Сельскохозяйственные продукты собственного производства; импортные материалы, используемые в научных исследованиях, научных опытах и для целей образования; товары для инвалидов; импортируемые организациями инвалидов
Маврикий	Рис, лук, картофель; книги
Мавритания	Услуги, оказываемые дипломированными специалистами; почта, газеты
Молдова	Сельскохозяйственные продукты
Монголия	Пассажирский транспорт; культура; религиозные организации; нотариальные услуги; импорт дипломатических служб; иностранные гранты
Пакистан	Сельскохозяйственные продукты, сахар, газ и нефть, электроэнергия, удобрения и пестициды; оборонные объекты; корабли, самолеты и запасные части к ним; товары для дипломатических ведомств; газеты, журналы и книги; цемент; компьютеры и программное обеспечение к ним; основные средства
Россия	Некоторые различия между товарами отечественного производства и импортными: например, освобождается импортное технологическое оборудование и запчасти
Того	Непереработанные продовольственные товары, недвижимость, нефть, дипломатические службы, общественные неправительственные организации
Уганда	Пассажирский транспорт; нефть, лотереи
Филиппины	Сельское хозяйство (включая средства производства, используемые в сельском хозяйстве); уголь, газ и нефть; книги и журналы; импорт большими морскими судами
Хорватия	Социальные услуги; культура, религиозные организации
Шри-Ланка	Сельское хозяйство (включая средства производства, используемые в сельском хозяйстве); цемент; вода; сахар; почта; пассажирский транспорт; товары, импортируемые лицами, имеющими соглашение с бюро инвестиций; гостиничные услуги для туристов; жемчуг и другие драгоценные камни

Источник: IMF staff compilation

Таблица 8.1 (продолжение)

Примечание. Эта таблица составлена по результатам обзора УБВ, описанного в гл. 6, и отражает ситуацию начала 1998 г. Некоторые ответы фиксируют только факт освобождения от НДС ряда отраслей и услуг (помимо образования, здравоохранения и финансовых), но не характер этих услуг. Поэтому пропуск в табл. 8.1 той или иной страны из выборки не означает, что у нее нет других случаев освобождения от НДС. Кроме того, список освобождений для приведенных стран не является полным, таблица просто служит иллюстрацией.

использует освобожденные от налога средства производства, она увеличит свои цены, чтобы покрыть возросшие издержки; в результате налог, начисляемый этой фирмой на свою продукцию, увеличится⁷⁸. Таким образом, добавленная стоимость до стадии освобождения от НДС в действительности облагается налогом больше одного раза.

Искажение выбора средств производства

Освобождение от налога товаров, используемых как средства производства, искажает саму суть НДС (которая обсуждалась в гл. 2), поскольку вынуждает фирмы изменять свои производственные решения. Отсутствие возмещения налога на какие-либо материалы будет заставлять производителей заменять эти материалы другими.

Следует подчеркнуть, что последствия освобождения от налога могут распространяться далеко за пределы секторов, на которые оно непосредственно рассчитано. Например, освобождение от НДС стали будет искажать не только производственные решения предприятий машиностроительной отрасли, которые используют сталь в качестве сырья; цены на станки в дальнейшем отрицательно скажутся на ценах произведенной на этих станках продукции, делая ее производство невыгодным. Освобождение от налога может, таким образом, сделать влияние системы НДС гораздо более запутанным: фактические ставки НДС — рассчитанные с разницы между ценами, по которым в конце концов продаются товары, и стоимостью ресурсов, использованных для их производства, — будут сильно отличаться от установленных законом для конечной продукции.

⁷⁸Заметим, что после стадии, освобожденной от НДС, может быть еще много стадий, облагаемых налогом. И если фирма, покупающая средства производства в секторе экономики, освобожденном от налога, продает свой товар зарегистрированному налогоплательщику, последний в состоянии возместить себе возросший налог, назначенный поставщиком. Однако при продажах лицам, не зарегистрированным в качестве плательщиков НДС (в том числе конечным потребителям), на них будет в какой-то степени отражаться рост цен во всей цепочке.

Понятие «фактическая (эффективная) ставка НДС» («effective rate of VAT»^{*} — этот термин используется в литературе в разных смыслах) подробно обсуждается в Приложении II. Как показано в этом приложении, даже описание искажений в выборе средств производства, которые возникают из-за освобождения некоторых товаров от НДС, весьма непросто. Фактическая ставка налога, называемая здесь ставкой I-типа (от слова «input» — ресурсы, средства производства), фокусирует внимание на искажениях при выборе средств производства. Она может трактоваться как разница между ценой, которую производитель действительно платит за товар, и средней ценой, которая была бы при отсутствии НДС (предполагается, что производственные цены не меняются). Если бы освобождения от налога не существовало, фактическая ставка НДС I-типа на любой товар была бы просто ставкой НДС, применяемой к этому продукту. Однако при наличии освобождения от НДС фактическая ставка налога I-типа отражает точное соотношение «ресурсы–выпуск продукции» между секторами. Информацию о таких соотношениях очень трудно получить в развивающихся странах, поэтому расчет ставок НДС I-типа в этих странах часто проблематичен. Величина социальных издержек такого рода искажений еще больше.

Стимулирование «самообеспечения»

Освобождение от налога приводит к эффекту каскада и побуждает предприятия к уклонению от уплаты налога путем вертикальной интеграции, которую налоговые органы обычно называют «самообеспечением». Производители, освобожденные от налога, стремятся сами обеспечивать себя товарами, облагаемыми налогом, а не покупать их и не брать на себя некомпенсируемый НДС. При крупном или специализированном производстве подобное самообеспечение вряд ли возможно: однако для мелких услуг, требующих относительно неквалифицированного труда, самообеспечение, видимо, очень подходит. Например, банки, услуги которых освобождены от налога, могут посчитать, что им выгоднее самим охранять свою безопасность, чем покупать охранные услуги у посторонних компаний и платить им НДС, который банки не смогут себе компенсировать.

Конечные потребители представляют собой особенно важную группу лиц, освобожденных от налога. Они стремятся избежать налога на конечные покупки, сами создавая некоторую часть добавленной сто-

^{*} В данной книге принят перевод «фактическая ставка НДС» как лучше соответствующий смыслу английского термина. — *Примеч. ред.*

имости, заключенной в них: например, хозяин дома может избежать уплаты налога на стоимость, добавленную маляром, если сам покрасит дом. (Не говоря о том, что и маляр, и потребитель заинтересованы в том, чтобы скрыть сделку; маляр при этом не будет платить налог со своих услуг и не будет вычитать «входной» налог.) Таким образом, любой косвенный налог создает ситуацию, когда потребители предпочитают использовать свой необлагаемый налогом досуг (в широком смысле слова) вместо того, чтобы платить кому-то деньги за работу.

Стремление к самообеспечению может быть даже большим, если законом установлено несколько ставок НДС на конечную продукцию. Предположим, например, что продовольственные товары облагаются по нулевой ставке (как в Великобритании), а еда в ресторанах — по 10%-й ставке налога. Предположим также, что продовольствие, использованное в готовой к употреблению еде, стоит 0,2 долл., а продают эту еду по цене 1 долл. (в обоих случаях не включая НДС). Поскольку продовольственные товары облагаются по нулевой ставке, ресторан должен будет заплатить налог, равный 0,1 долл.; при этом ставка налога на стоимость, добавленную в этом секторе, будет не 10%, а $10/80 = 12,5\%$. В результате в отраслях, чья продукция облагается сильнее, чем покупаемое сырье, добавленная стоимость облагается по большей ставке, чем официально установленная. Поэтому стремление потребителей самим производить такие товары (а не покупать их) будет больше, чем кажется на первый взгляд. И наоборот.

Чтобы измерить стремление к самообеспечению, нужно ввести понятие другой фактической (эффективной) ставки НДС на товар⁷⁹, которая совершенно не совпадает с I-типом, описанным выше (там внимание концентрировалось на искажении выбора средств производства). Эту ставку мы называем S-тип (от слова «self-supply») фактической ставки. По существу речь идет об итоговых доходах государства, полученных при производстве некоего товара, выраженных в виде процентной доли от добавленной стоимости. Таким образом, фактическая ставка налога S-типа будет выше для продукции, которая облагается относительно низким налогом, но изготавливается из средств производства, облагаемых высоким налогом. Фактическая ставка S-типа и ее отношение к I-типу рассматриваются в Приложении II.

Политика в отношении самообеспечения четко не определена. Искусственно группировать фирмы по видам деятельности нежелательно, так как при этом выбор организационных форм будет опре-

⁷⁹ См.: Hemming, Kay, 1980, Kay, Warren, 1980.

деляться не коммерческими соображениями, а чем-то другим. Самообеспечение само по себе может быть ответом на отсутствие компенсации «входного» налога и может служить, таким образом, социально полезной цели — уменьшению искажений при выборе средств производства, которые возникнут в противном случае.

Как отражение этой двусмысленности, реакция политиков на самообеспечение может быть разной. Некоторые налоговые ведомства обладают правом начислять налог (и отменять налоговый вычет) на самообеспечение для того, чтобы избежать некомпенсированного «входного» налога. В таком случае выясняют, имеются ли посторонние организации, которые могут оказывать соответствующие услуги. В более широком смысле вопрос состоит в том, как нужно группировать фирмы с целью исчисления НДС. В Великобритании, например, недавно было предложено не включать в группы, облагаемые НДС, компании, которые не могут получить компенсацию уплаченного ими «входного» налога. Правила группировки компаний в целях исчисления НДС сейчас широко обсуждаются в ЕС.

Искажение принципа страны назначения

Освобождение от НДС означает искажение принципа страны назначения, который используется в международной торговле. Поскольку экспортные товары, которые при продаже их внутри страны освобождались бы от НДС, обычно облагаются по нулевой ставке налога, невозможно отменить последствия их освобождения на начальной стадии производственной цепочки. Например, в Европе Шестая Директива Совета Европейских сообществ позволяет банкам, оказывающим финансовые услуги странам, не входящим в Европейский союз, компенсировать НДС, который они уплатили за средства производства. Однако экспорт компаний, которые используют финансовые услуги банков в своей собственной стране, чаще освобождается от НДС, чем облагается по нулевой ставке; при этом «входной» налог им не возмещается. Такое освобождение в определенной степени подрывает основной принцип взимания НДС.

И еще один пример. Фирмы, использующие средства производства, освобожденные в их стране от налога, стремятся их импортировать (в стране-производителе эти товары чаще облагаются по нулевой ставке налога, а не освобождаются от него) вместо того, чтобы покупать аналогичные товары у отечественных производителей. Получается, что производителям, освобожденным от налога, выгоднее искусственно экспортировать свою продукцию (и тем самым облагать ее по нулевой ставке налога), чтобы ее покупатели могли избе-

жать косвенного налогообложения через средства производства. Такие трудности привели ряд стран (например, Колумбию в 1999 г.) к необходимости ввести компенсационные таможенные пошлины, которые устраняют преимущества импорта освобожденных от налога товаров по сравнению с их заменителями отечественного производства.

Фирмы, частично освобожденные от НДС

Трудности возникают в отношении фирм, которые продают как налогооблагаемую, так и освобожденную от налога продукцию. Свой «входной» налог им приходится разделять между двумя группами продаж. Обычно это делается пропорционально их стоимости, но при этом фирма может ошибиться, соотнося ресурсы и готовую продукцию, и принять неправильное решение. Степень искажения будет зависеть от того, насколько эта оценка отличается от действительного состояния дел.

«Расползание» освобождения от налога

Одной из ключевых особенностей освобождения от НДС тех или иных товаров и услуг является то, что они «подпитывают» друг друга и дают начало процессу, который можно назвать «расползанием» освобождения от налога. Мы говорим здесь не о том, что каждое освобождение создает прецедент для других. Дело скорее в том, что каждый случай освобождения оказывает прямое давление на другие, идущие как по восходящей (1), так и по нисходящей (2) линии.

- (1) Введение освобождения на какой-то товар или группу товаров требует освобождения от налога (или установления нулевой ставки) и товаров, используемых для производства этого освобожденного товара. Если государство желает снять налоговое бремя с этого товара, лоббисты в пользу фирм-поставщиков могут вполне резонно требовать отменить и налог на средства производства, которые в противном случае оказались бы чрезмерно обложены налогом.
- (2) Введение освобождения на товары, занимающие промежуточную ступень в производственной цепочке, увеличивает стремление нижестоящих потребителей этих товаров получить такое же освобождение от налога. Проиллюстрируем сказанное примером. Предположим, что фирма В, освобожденная от налога, покупает некоторые средства производства у фирмы А. Если продукция фирмы А облагается налогом, тогда вы-

игрыш фирмы В⁸⁰ будет заключаться в том, что ее собственная добавленная стоимость избежит налогообложения. Если же продукция фирмы А освобождается от налога, тогда, поскольку продукция фирмы В включает в себя добавленную стоимость обеих фирм, выигрышем для фирмы В будет то, что налога избежит добавленная стоимость *обеих* фирм⁸¹.

Первый из описанных случаев особенно часто встречается на практике. И наиболее яркий пример тому — сельскохозяйственный сектор: освобождение от налога основных продовольственных товаров в ряде стран побуждает правительства к тому, чтобы освободить от налога и средства производства, используемые в сельском хозяйстве (более подробно этот вопрос рассматривается в следующей главе).

Уклонение от освобождения

Одной из форм уклонения можно считать искажение производственных решений, описанное выше. Но ответом на освобождение от НДС может быть и более откровенное уклонение. Де Вит (De Wit, 1995) приводит в качестве примера факты, когда сдача собственности в аренду (освобожденная от налога) оформляется как соглашение о хранении товаров (облагаемое налогом и потому более предпочтительное для арендатора, который не освобожден от НДС).

Почему освобождают от НДС?

Освобождение от НДС находится на полпути между обложением по ненулевой ставке (которое отличается от освобождения тем, что налог начисляется на выпуск продукции) и обложением по нулевой ставке (которое отличается от освобождения тем, что налог на сред-

⁸⁰ О выигрыше одной фирмы здесь и ниже мы говорим условно: выгоды такого рода обычно разделяются между поставщиком и покупателем.

⁸¹ Выигрыш будет несколько больше, так как освобождение от налога фирмы А приведет (вследствие невозможности компенсации «входного» налога) к увеличению цены, которую фирма В платит за покупаемые у нее средства производства; последствия этого будут увеличиваться также другими налогами, взимаемыми с продаж В. Можно предположить, что фирма В будет иметь некоторые основания выступать, наоборот, против предоставления ей поставщику освобождения от НДС (до тех пор пока сама она будет платить налоги).

ства производства возмещается). Существуют, соответственно, две группы причин освобождения от налога.

Трудности обложения налогом продукции

В ряде случаев невыгодно облагать продукцию НДС: из практических соображений или из-за небольшой величины доходов, которые может получить государство. В этих случаях предпочитают освобождать от НДС, а не взимать налог по нулевой ставке.

Прежде всего это касается налогообложения мелких предприятий, когда высокие расходы налоговых органов по взиманию налога с них и расходы самих налогоплательщиков по уплате налога фактически не позволяют включить их в систему НДС. облагать их по нулевой ставке нереально по той же причине. Обычно практикуется освобождение от налога предпринимателей, имеющих оборот ниже определенного уровня. Подробнее этот вопрос разбирается в гл. 12. Применяемое в настоящее время освобождение таких предпринимателей от НДС можно считать допустимым компромиссом между желанием сэкономить на расходах и желанием не подвергать угрозе бюджетные доходы и/или поддержать мелких предпринимателей в их конкуренции с крупными.

Второй основной случай освобождения от НДС — это продажа продукции по ценам ниже ее настоящей рыночной стоимости. Самый яркий пример этого — конкуренция государственного и частного сектора в реализации продукции. Например, финансируемые государством образовательные учреждения продают свои услуги по низким ценам и конкурируют с частными учебными заведениями. Полное равенство между ними может быть достигнуто при использовании нулевой ставки НДС для этих услуг, однако при этом могут появиться возможности для злоупотреблений. Предпочтительнее будет освобождение от налога, хотя это и дает преимущества государственному сектору.

Существуют также случаи, характерные для некоторых секторов экономики, когда трудно идентифицировать продукцию, которую следует облагать налогом. Эти трудности используются для оправдания освобождения от налога, которое гарантирует, что налогообложения в принципе не избегают. Наиболее яркий пример — налогообложение посреднических услуг, прежде всего финансовых. Сложность заключается в принципе посредничества. Хотя совокупная стоимость посреднической услуги равна разнице между закупочной ценой и ценой реализации, ее распределение между покупателем и продавцом (которое необходимо для возмещения соответствующих сумм «входного» налога) рынок не может обнаружить сразу.

Освобождение от налога как менее дорогая и с административной точки зрения более удобная форма сниженной ставки налога

Если же и продукцию, и средства производства можно определить, то альтернативой освобождению от налога является обложение товара по сниженной или даже нулевой ставке. Если это возможно, то правильно ли освобождать товары от налога, учитывая, что освобождение ведет к неэффективности производства? В общем неправильно, даже если освобождение и позволяет избежать некоторых проблем. Выгода освобождения в том, что оно позволяет избежать управленческих трудностей, связанных с возмещением налога в результате применения нулевой или пониженной ставки налога (это обсуждается далее в гл. 16). Недостаток же в том, что освобождение не позволяет справиться с двумя проблемами, уже упомянутыми в связи с дифференциацией налоговых ставок — а именно, оно вызовет споры относительно определения групп облагаемых и необлагаемых товаров и создаст прецедент для дальнейшего размывания базы налогообложения. Конечно, большое значение имеет то обстоятельство, что освобождение от налога проще, чем дифференциация налоговых ставок, так как оно не требует ни наблюдения за начислением налога на продукцию, ни возмещения «входного» налога. Тем не менее есть риск, что освобождение от налога будет использоваться исключительно как скрытый способ создания преимуществ некоторым товарам или лицам — несколько формальных налоговых ставок создают более прозрачную ситуацию, чем несколько фактических ставок, появляющихся в результате освобождения от налога.

Общепринятые случаи освобождения от НДС

Как уже упоминалось, некоторые товары и услуги повсеместно освобождаются от НДС — такие стандартные случаи перечислены, например, в Шестой Декларации (принятой за эталон НДС в Европейском союзе). Однако основания такого единодушия заслуживают рассмотрения. Ключевой вопрос при оценке освобождения от налога таков: почему не была принята нулевая или пониженная ставка?

Государственный сектор

Стандартные рекомендации УБВ заключаются в следующем: товары и услуги, поставляемые учреждениями, принадлежащими государству, конкурируя с товарами частных предприятий, должны облагаться

НДС по полной ставке, за исключением некоторых, освобожденных от налога, приблизительный список которых приведен ниже. Более спорным является налогообложение некоторых услуг государственного сектора, которые предоставляются конечному потребителю бесплатно (оборона и другие классические услуги государственного сектора) или — в более общем случае — на неприбыльной основе. В данном разделе внимание фокусируется именно на этих услугах (по существу, те же вопросы возникают и при налогообложении некоммерческих организаций и ассоциаций).

Политика, проводимая в отношении государственного сектора в странах ЕС, отражает практику большинства развитых стран. Шестая Директива освобождает от НДС некоммерческие услуги, предоставляемые государственными органами власти. Это яркий пример первого аргумента в пользу освобождения от налога, упомянутого выше, а именно: если продукцию трудно облагать налогом, то можно обложить средства производства этой продукции (что и делается при освобождении от налога). В данном случае государственный сектор рассматривается как конечный потребитель средств производства, которые он использует для оказания услуг на некоммерческих условиях.

Что касается налогообложения некоммерческой деятельности государственного сектора в развивающихся странах, то здесь имеется очень мало систематизированной информации (вопрос об этом не был включен в обзор МВФ). В действительности, в этих странах дело обстоит по-разному — в некоторых случаях, например, продажи государственным организациям освобождаются от налога.

Какая разница — освобожден государственный сектор от НДС или полностью облагается налогом? При отсутствии явного налогообложения товаров и услуг, реализуемых за плату, поступления от налога будут равны нулю, так как любой доход, который получит государство, отказываясь возмещать государственным учреждениям «входной» налог, будет полностью компенсирован возросшими расходами правительства по финансированию деятельности этих учреждений. Однако более внимательное рассмотрение обнаруживает, что освобождение государственного сектора от НДС может иметь те же отрицательные последствия, что и освобождение частного сектора.

- Поскольку организация не ожидает, что ей будет возмещен «входной» налог, результатом освобождения от НДС будет искажение решений относительно средств производства, как это имеет место и у частных компаний, стремящихся к извлече-

нию максимальной прибыли. От государственных учреждений среди прочего требуется минимизация расходов, связанных с их деятельностью. И именно минимизация расходов, а не максимизация прибыли порождает неэффективность производства, когда искажены цены на средства производства.

- У государственных организаций, занятых как коммерческой, так и некоммерческой деятельностью, возникают трудности, связанные с частичным освобождением от налога.
- Появляется стремление к самообеспечению: деятельность, которая может осуществляться в частном секторе, будет сокращаться в пользу производства в государственном секторе.
- Требование облагать налогом ту деятельность государственных организаций, в которой они конкурируют с частным сектором, может приводить к классификационным спорам.

Реакция на эти трудности может быть разной. Линия поведения, принятая в Канаде и ряде стран Европейского союза, такова: возмещать «входной» НДС государственных организаций, относящийся к деятельности, необлагаемой налогом. В результате освобождение от налога превращается в обложение по нулевой ставке. Это устраняет как возможное искажение выбора средств производства, так и нежелание заключать контракты с посторонними организациями. Это облегчает также разделение коммерческой и прочей деятельности: в любом случае налог на средства производства возмещается, хотя и разными административными способами.

С методической точки зрения лучшим ответом является полное обложение налогом государственного сектора независимо от направлений деятельности. В последние годы этот вариант привлекает все большее внимание. Он принят в Новой Зеландии; Оджин, Дженкинс и Поддар (Aujean, Jenkins, Poddar, 1999) предлагают его и для Европейского союза. При этом не возникает принципиальных вопросов по поводу возмещения «входного» налога, зато встает вопрос об определении налогооблагаемой базы. Относительно сумм, которые уплачивают потребители товара, все ясно. Но логика этого подхода состоит в том, чтобы включать в налоговую базу все суммы, которые получает производитель — будь то плата от потребителей или субсидии. Итоговый бюджетный доход от обложения налогом субсидий, полученных из других отраслей, будет, конечно, равен нулю: доход, полученный поставщиком, точно соответствует возросшим издержкам предполагаемого покупателя. Преимущество данного метода в том, что цепочка НДС сохраняет-

ся в государственном секторе, в том числе там, где он связан с частным сектором.

Возникает дополнительный вопрос, какую ставку налога следует применять. Это опять возвращает нас к дискуссии о дифференциации налоговых ставок. Интересно, что упомянутые выше Оджин, Дженкинс и Поддар утверждают, что чувствительность рассматриваемых услуг оправдывает введение сниженной налоговой ставки — они называют ставку 3–5% для стран Европейского союза.

Возвращаясь к распространенной точке зрения, согласно которой основные услуги, традиционно предоставляемые государственным сектором на неприбыльной основе, должны быть освобождены от НДС. Эта точка зрения лежит в основе двух случаев освобождения от налога, которые МВФ часто рекомендует, — освобождение услуг образования и здравоохранения.

Образование

Стандартная рекомендация (которая обычно выполняется) — освобождать от налога основные образовательные услуги и применять «нормальную» ставку налога к более специальным формам обучения, проводимым на коммерческих условиях.

Правильное налогообложение образования — сложная задача. Внешние положительные эффекты, связанные с образованием, означают, что оптимальным вариантом было бы субсидировать некоторые формы обучения. Но даже если отбросить этот аргумент, спрашивается, насколько обосновано освобождение от налога базового образования. Здесь важны две черты образовательного сектора: во-первых, оно представляет собой значительный элемент национального продукта; во-вторых, основные образовательные услуги, как правило, оказываются бесплатно или по дотируемым ценам, до некоторой степени конкурируя с частными образовательными услугами.

Последнее означает, что обложение образования обычным способом обострило бы искажения, связанные с конкуренцией между частным и государственным образованием. Один из способов выровнять «игровое поле» между государственными и частными образовательными организациями (по крайней мере, до некоторой степени) — установить налогообложение по нулевой ставке. Это, однако, порождает трудности, связанные с возмещением налога (см. об этом гл. 15). Для многих развитых стран возмещение НДС не составляет труда и поэтому они делают выбор в пользу нулевой ставки (например, в Австралии образование облагается по нулевой ставке); для развивающихся же стран возмещение налога представляется

проблематичным. Кроме того, первая из указанных черт образовательного сектора (его значительные размеры) делает издержки государства, связанные с налогообложением базового образования по нулевой ставке налога, весьма ощутимыми.

В тех же случаях, когда государственное образование предоставляется за деньги, как это все чаще происходит в третичном секторе экономики, более веским становится аргумент в пользу применения к нему обычной системы налогообложения, возможно по сниженной ставке, чтобы учесть внешние эффекты роста, все чаще связываемые с расходами на образование.

Здравоохранение

Как и в случае с образованием, от НДС освобождаются только основные услуги — профессиональные услуги зарегистрированных врачей, изготовление лекарств по рецептам и т.д. Аргументы в этом случае очень сходны с аргументами для образования. Здесь также могут быть внешние эффекты экономической деятельности, которые оправдывают субсидирование. Поэтому логично применять нулевую ставку налога по отношению к основным медицинским услугам; это делает, например, Австралия, тогда как в Нигерии по нулевой ставке налога облагаются лишь некоторые медицинские товары, а в Великобритании — только оказание медицинской помощи инвалидам. Однако высокие расходы и административные трудности сдерживают широкое использование нулевой ставки НДС для ключевых услуг здравоохранения.

Поскольку доля частных медицинских услуг растет, а цены на государственные приближаются к рыночным, количество неосновных медицинских услуг, облагаемых обычным образом, скорее всего будет увеличиваться, хотя во многих развивающихся странах этот процесс, по-видимому, будет протекать несколько иначе.

Финансовые услуги

Аргументы в пользу повсеместно распространенного освобождения от налога финансовых услуг различны, однако все они связаны с техническими трудностями, возникающими из-за природы стоимости, добавленной при совершении посреднических операций. Если финансовые услуги предоставляются за отдельное вознаграждение, как например хранение ценностей и финансовое консультирование, НДС можно удерживать обычным способом. Трудности возникают, когда облагается разница между суммами, полученными от дебиторов и уплаченными кредиторам⁸². Даже если можно определить со-

вокупную добавленную стоимость, созданную в результате посреднической деятельности, далее ее необходимо распределить между двумя участниками сделки (если оба они являются плательщиками налога). А это трудно.

Предположим, что банк платит своим вкладчикам 5%, а со своих заемщиков берет 15%. Ясно, что добавленная стоимость банка равна $15 - 5 = 10\%$ от стоимости депозитов (за минусом материальных затрат и при условии, что отсутствует риск дефолта). Эта сумма облагается налогом. Если бы все кредиты были проданы конечным потребителям, то вопрос был бы закрыт. Предположим, однако, что заемщиком является зарегистрированная фирма. Какую сумму НДС из указанных 15% следует ей возместить? Стандартный концептуальный подход к этому вопросу таков: представим гипотетическую «чистую» процентную ставку, по которой кредитор может выдавать ссуды (без предоставления дополнительных услуг — клиринга и т.д.) и по которой заемщик может их брать (если он может найти подходящих кредиторов без помощи посредника). Если эта чистая ставка равна 12%, тогда добавленная стоимость, которая приходится на заемщика, составляет $15 - 12 = 3\%$ от займа, а оставшиеся $12 - 5 = 7\%$ — это добавленная стоимость, приходящаяся на кредитора. При займе, равном 1000 долл. и при ставке НДС 10% результат будет таков: с заемщика будет взыскано 3 долл. НДС, а с кредитора 7 долл.; таким образом, общая сумма налога составит 10% от совокупной добавленной стоимости, равной 100 долл. (10% от 1000 долл.). Эти суммы НДС кредитор или заемщик могут возмещать обычным путем, если они зарегистрированы. Однако реализация этого процесса сопряжена с трудностями, поскольку требуется определение «чистой» процентной ставки, что побуждает большинство стран освобождать финансовое посредничество от НДС.

Некоторые страны (например, Израиль) облагают финансовые услуги иначе — с помощью метода суммирования (он описан в гл. 2), при этом налогом облагается непосредственно сумма зарплаты и прибыли⁸³. Альтернативой этому может быть метод вычитания (он был предложен в Канаде). Оба эти метода допустимы для обложения налогом совокупной добавленной стоимости в финансовом секторе

⁸²Здесь речь идет о простых сделках займа. Сказанное применимо и к страховым договорам с элементом накоплений и к другим более сложным формам финансового посредничества. См. также: Schenk, Zee, 2001.

⁸³Прибыль в этом случае следует определять на основе денежных потоков при условии немедленного инвестирования.

и оба в принципе хорошо сочетаются с общей системой НДС, которая использует и метод суммирования, и метод вычитания. Однако ни один из них не сочетается с методом счетов-фактур. Они не позволяют определить, какая добавленная стоимость была создана сторонами сделок, и, следовательно, осуществить систематическое возмещение НДС зарегистрированным поставщикам финансовых услуг.

В принципе эти трудности можно обойти, если использовать НДС на основе «денежных потоков»⁸⁴. При такой системе все поступления средств, включая займы и проценты, будут расцениваться как продажи и облагаться налогом, если их получатель зарегистрирован; и все выплаты, включая возврат займов и уплату процентов, будут влечь за собой возмещение налога, если плательщик незарегистрирован. Например, рассмотрим ситуацию, когда зарегистрированный налогоплательщик получает кредит в сумме 1000 долл. (по ставке 15% годовых), выданный за счет депозита потребителя в той же сумме (привлеченного по ставке 5% годовых). Предположим, как и прежде, что ставка налога составляет 10%, и рассчитаем НДС согласно методу денежных потоков.

- Получив вклад 1000 долл., банк обязан заплатить 100 долл. НДС, но это точно покрывается возмещением 100 долл. с суммы займа (1000 долл.), который он выдал. Когда заем и депозит возвращаются, чистый доход банка составляет 10% от 1000 долл. (разница между процентными ставками по займу и депозиту), следовательно, он должен заплатить 10 долл. налога.
- Бизнесмен-заемщик, получив заем, платит 100 долл. НДС. Когда он его возвращает, он получает возмещение в сумме 10% от 1150 долл. (сумма долга плюс проценты).

Если государство в состоянии обеспечить чистую ставку 12% от 100 долл., полученных от бизнесмена, то его чистый доход составит $112 + 10 - 115 = 7$ долл., что составляет ровно 10% от 70 долл. финансовых услуг, предоставленных вкладчику-потребителю ($1000 \text{ долл.} \times (12\% - 5\%)$)⁸⁵.

⁸⁴ См.: Poddar, English, 1997 и European Commission (undated).

⁸⁵ Приведем несколько полезных алгебраических выкладок. Обозначим сумму займа через L , ставки кредита и депозита — через r_B и r_L соответственно, и ставку НДС через τ . Определим, что λ_B и λ_L принимают значения 1 в случае, когда заемщик (или вкладчик, соответственно) зарегистрирован как налогоплательщик, и 0 — если он не зарегистрирован; таким образом, для примера, приведенного в тексте, $\lambda_B = 1$ и $\lambda_L = 0$. В первый налоговый период (примем для простоты, что заем выдается в один налоговый период и возвра-

В том случае, когда ставка процента, которой располагает государство, равна чистой ставке процента, метод денежных потоков позволяет теоретически корректно распределять добавленную стоимость и правильно возмещать «входной» налог. Возмещение налога с поступлений и выплат денежных средств по одной и той же ставке процента приводит к тому, что действительная сумма бюджетных доходов от зарегистрированных налогоплательщиков равна нулю; эта сумма в конечном счете незначительно возрастает только за счет незарегистрированных предпринимателей.

Налогообложение чистого страхования (то есть страхования при отсутствии элемента накоплений) удобно осуществлять методом денежных потоков, как показано во вставке 8.1.

Однако вне сектора чистого страхования иметь дело с методом денежных потоков весьма обременительно с административной точки зрения. Для облегчения ситуации могут быть приняты некоторые меры, например, приостановка уплаты налога или выплаты возмещения при первичном получении займов и депозитов. Но даже в Европейском союзе, где эта схема изучалась очень внимательно, существуют сомнения в возможности ее применения на практике⁸⁶. Для развивающихся стран она, по-видимому, останется слишком сложной в ближайшие годы.

Следует подчеркнуть, что нет никаких доказательств того, что полное обложение финансовых услуг налогом увеличит поступления от НДС. Увеличение поступлений от НДС произойдет только за счет продаж конечным потребителям. Если же, наоборот, освободить

сается в следующий; так же и депозит) обязательства банка по НДС равны нулю; обязательства зарегистрированного заемщика — τL ; а зарегистрированный вкладчик получает налоговый вычет на ту же сумму. Во втором налоговом периоде итоговые обязательства банка равны $\tau(r_B - r_L)L$; зарегистрированный заемщик вычитает налог на сумму $\tau(1 + r_B)L$; а зарегистрированный вкладчик должен уплатить налог, равный $\tau(1 + r_L)L$. Предположим, что государство получает доход по ставке p со своих чистых поступлений в первый период, которые равны $\lambda_B \tau L - \lambda_L \tau L$. Тогда его чистый доход во втором периоде будет равен:

$$(1 + p)(\lambda_B - \lambda_L)\tau L + \tau(r_B - r_L)L - \lambda_B \tau(1 + r_B)L + \lambda_L \tau(1 - r_L)L = \tau L[(1 - \lambda_B)(r_B - p) + (1 - \lambda_L)(p - r_L)].$$

Таким образом, государство получает налог только с той части разницы между ценами, которая равна добавленной стоимости, относящейся к незарегистрированным предпринимателям (или конечным потребителям).

⁸⁶ Тем не менее, Новая Зеландия заявила о намерении рассмотреть вопрос об освобождении финансовых услуг от НДС (см.: New Zealand Inland Revenue Department, 1999).

Вставка 8.1. Налогообложение чистого страхования согласно методу денежных потоков

Страховая компания получает страховую премию 100 долл. и платит 80 долл. (без НДС) по страховым требованиям. Налоговая ставка составляет 20% (это ставка, взимаемая со стоимости, не включающей налог).

Компания должна заплатить 20 долл. НДС с суммы премии, но получает возмещение 16 долл. НДС с суммы, уплаченной по требованиям. Таким образом, она платит 4 долл. чистого налога, что составляет 20% от добавленной стоимости (то есть, в данном случае, превышения премии над требованиями), равной 20 долл. (100–80). Возмещение налога дает возможность страховщику отправить застрахованному лицу чек на 96 долл. при наступлении страхового случая.

Если застрахованное лицо является конечным потребителем, то суммы 96 долл. вполне достаточно для покупки услуги стоимостью 80 долл. (без НДС): возмещение налога, включенное в требование, равно НДС, уплачиваемому за купленную услугу. Общая сумма налога, собранного государством, точно соответствует 20% добавленной стоимости.

Если застрахованный зарегистрирован в качестве плательщика НДС, ему возмещается 20 долл. налога, уплаченного в составе премии. Когда он получает страховое требование в сумме 96 долл., он платит с него налог 16 долл., что точно соответствует «входному» налогу в сумме 16 долл., возмещенному страховой компанией. Общий налог, который собирает государство, равен нулю.

Таким образом, в соответствии с логикой метода счетов-фактур налог «прилипает» к рукам государства только с продаж конечным потребителям.

финансовые услуги от НДС, то налог будет собираться со всех средств производства, используемых в этом секторе⁸⁷. Какой способ приведет к большему увеличению налоговых поступлений — вопрос, который требует проверки. Маловероятно, что обложение финансовых услуг НДС может стать фискальной панацеей для государств, имеющих ограниченные денежные средства.

Недвижимость и строительство

Недвижимость — это товар длительного пользования по определению. Он «производит» услуги на протяжении более чем одного налогового периода и обычно перепродается. Поэтому вопросы, возникающие при налогообложении недвижимости, относятся ко

⁸⁷ Это упрощение: бюджетные доходы будут меньше на сумму экспорта финансовых услуг (которые облагаются по нулевой ставке налога) и больше за счет того, что более высокие цены на финансовые услуги обуславливают более высокие цены на облагаемые налогом товары, произведенные с их помощью.

всем подобным товарам, но в данном случае они более четко выражены⁸⁸.

Идеальным вариантом обращения с товарами длительного пользования было бы налогообложение потока услуг в каждом налоговом периоде с предоставлением налогового вычета, если эти услуги используются как средства производства. Это легко сделать, когда услуги продаются на рынке и их можно оценить. Поэтому долговременная аренда (лизинг) недвижимости в коммерческих целях часто является объектом обложения НДС, причем арендатору предоставляется налоговый вычет (если только он не занимается деятельностью, которая освобождена от налога). Если же лизинг освобождается от налога, а арендатор является налогоплательщиком, может возникнуть эффект «каскада»; поэтому арендодателю обычно предоставляется выбор, регистрироваться и платить налог (и получать возмещение «входного» НДС) или не делать этого.

Во многих случаях, однако, недвижимость сдается в аренду или продается «неформально» и не имеет видимой рыночной стоимости, то есть предприятия занимаются самообеспечением. Если эти услуги используются как средства производства, особых трудностей не возникает, поскольку налог, который предприятие должно было бы заплатить за эти услуги, в любом случае был бы полностью принят к налоговому вычету. Проблемы возникают только с жильем, приобретаемым в собственность (и не сдаваемым внаем), так как в этом случае речь идет о конечном потреблении, которое должно облагаться НДС. В прошлом делались попытки условно оценивать стоимость услуг, которые получает собственник жилья, с целью начисления подоходного налога. Этот опыт оказался неудачным и теперь применяется редко. Поэтому услуги, получаемые собственником жилья, везде, насколько нам известно, освобождаются от НДС. Чтобы избежать искажения решений при выборе между собственностью на дом и арендой, коммерческий лизинг жилья, как правило, тоже освобождается от налога.

Существует, однако, другой способ обложения налогом домовладельцев, проживающих в своих домах. Это можно сделать методом «предварительной оплаты», то есть просто взимать НДС при покупке собственности. Поскольку стоимость собственности капитализирует стоимость будущих услуг, лучше взимать налог еще до начала исполь-

⁸⁸ В работе Кноссена (Knossen, 1995) рассматриваются как проблемы в этой области, так и текущая практика в Европейском союзе и некоторых странах ОЭСР.

зования этих услуг. Это общий метод, применяемый к налогообложению товаров длительного пользования. Сейчас УБВ повсеместно рекомендует использовать его и для налогообложения жилья.

Возникает вопрос, можно ли использовать метод предоплаты для налогообложения перепродажи собственности. В принципе перепродажа должна облагаться НДС, причем вся сумма налога должна браться с покупателя (поскольку именно он будет пользоваться услугами в будущем) и полностью возмещаться продавцу — по сути, это возмещение налога, уплаченного им когда-то при покупке этой собственности, которой он больше не пользуется⁸⁹. Бюджетные доходы от такой сделки будут равны нулю. Такое налогообложение вполне возможно (и его следует применять) в отношении коммерческой собственности⁹⁰. Что же касается жилья, которое будет находиться в собственности владельца, возможно, несколько десятилетий, налогообложение его перепродажи вряд ли практично. Гораздо проще освободить эту операцию от налога, что и принято практически повсеместно.

Строительные работы и используемые в строительстве материалы должны полностью облагаться налогом, а налоговые вычеты предоставляться только фирмам, у которых строительство является основным видом деятельности. Строительные материалы, приобретаемые собственниками жилья, должны однозначно облагаться НДС, так как эти материалы, скорее всего, будут использоваться для потребления, которое есть прямой объект НДС.

С налогообложением продажи нового жилья, предназначенного для сдачи внаем, возникает несколько вопросов переходного характера. Мы не говорим о налогообложении первых продаж неновой собственности — это также возможно, хотя, очевидно, никогда не делается. Налогообложение же нового жилья дает неожиданный выигрыш собственникам этого начального капитала, которые смогут продать свою собственность по более высоким ценам, включающим НДС (хотя их прибыль уменьшится, если они купят другое новое жилье, цены на которое также возрастут). Эта мера считается невыгодной для тех, кто покупает жилье в первый раз, а эта группа населения является предметом внимания политиков во многих странах. Поэтому в Австралии, например, при введении GST (goods and services tax —

⁸⁹ В этом заключается суть S-налога (от слова «stock» — капитал), который предлагает Конрад (Conrad, 1990).

⁹⁰ Для собственности, используемой для торговли, которую можно прямо облагать НДС, предоплата не столь уж необходима. Но предоставление налоговых вычетов обеспечивает отсутствие конечного налога с перепродажи, поэтому метод предоплаты в этом случае служит мерой предосторожности.

налог на товары и услуги) были предусмотрены некоторые льготы для таких покупателей. В целом освобождение от НДС услуг по предоставлению жилья часто рассматривается как необходимая мера для ослабления регрессивности налога. Неясно, однако, почему жилье должно находиться в более привилегированном положении по сравнению с другими товарами «первой необходимости». К тому же, особенно в развивающихся странах, богатые «потребляют» больше жилья, чем бедные, если рассматривать соотношение затрат на жилье и доходов. В любом случае, если НДС увеличивает затраты бедных на жилье, гораздо эффективнее будет выплачивать им прямые субсидии.

Выводы

Освобождение от налога абсолютно несовместимо с логикой функционирования НДС. Политика освобождения от налога поэтому часто подвергается критике в рекомендациях МВФ. Из обсуждения этой темы в настоящей главе следует несколько выводов.

- Освобождение от НДС может разрушить всю систему этого налога. Помешать его распространению — предмет заботы во многих странах, однако для этого потребуются годы.
- Все чаще ставится под вопрос целесообразность многих стандартных исключений из налогообложения. Главным пунктом реорганизации системы НДС во многих развитых странах в ближайшие годы является замена освобождения от налога полным налогообложением, в частности, в таких сферах, как государственный сектор и финансовые услуги.
- Развивающиеся страны, рассматривающие переход к полному налогообложению, могут выбрать компромиссное решение. Полное налогообложение проще, за исключением предлагаемой нами системы обложения денежных потоков в сфере финансовых услуг. Однако компромиссные пониженные ставки налога, вполне вероятно, создадут свои проблемы.

Глава 9

Налогообложение сельского хозяйства

К исчислению НДС в сельском хозяйстве часто применяют особый подход, причем не только в развивающихся странах. Почему? В этой главе рассматривается, как надо правильно действовать в этом важном секторе экономики.

История вопроса

Как следует из обзора, проведенного Управлением по бюджетным вопросам МВФ, практика налогообложения сельского хозяйства почти везде одинакова: в подавляющем большинстве стран оно освобождается от НДС и лишь в некоторых странах (с переходной экономикой) НДС в сельском хозяйстве начисляется, хотя обычно это не распространяется на мелкий бизнес. Кроме того, во многих странах от налога освобождаются средства производства, используемые в сельском хозяйстве (удобрения, пестициды, семена, сельскохозяйственные машины), или к ним применяют нулевую ставку налога⁹¹. Что касается рекомендаций УБВ, то они варьируются: в зависимости от условий страны предлагается применять или освобождение от налога, или полное налогообложение.

Картина, которая обрисована в обзоре УБВ, типична для многих развивающихся стран, в сельском хозяйстве которых применяются разные формы налогообложения. В развитых странах также используется особый подход к исчислению НДС в сельском хозяйстве, описанный, например, Тейтом (Tait, 1988). Из обзора видно, что в странах, где сельское хозяйство составляет значительную долю национальной экономики, введение НДС мало увеличивает государственные доходы. Четкого объяснения этого факта нет. Высокая доля сельского хозяйст-

⁹¹ В обзоре нет информации о том, как часто нулевая ставка налога применяется к средствам производства в сельском хозяйстве.

ва в экономике может свидетельствовать о низком уровне экономического развития страны. Однако низкие доходы от НДС могут быть обусловлены и полным исключением сельского хозяйства из системы НДС. В любом случае ясно одно: практически везде добавленная стоимость в сельском хозяйстве облагается НДС относительно слабо.

Особенности сельскохозяйственного сектора

Трудности исчисления НДС в сельском хозяйстве связаны с двумя моментами.

- Во многих развивающихся странах большинство сельскохозяйственных производителей находятся вне легального сектора. И даже среди фермеров, работающих легально, только самые крупные ведут бухгалтерский учет, позволяющий точно определить размер их годового оборота. Удаленность места может еще больше затруднить отслеживание уплаты налогов фермерами. Для сельского хозяйства характерны также сезонность и несовпадение времени расходования средств производства и получения урожая, что усложняет как исчисление налогов, так и их уплату⁹². Короче говоря, расходы налоговых органов по взиманию налога и самих сельхозпроизводителей по его уплате слишком высоки.
- Сельскохозяйственный сектор заслуживает особого подхода и с точки зрения задач распределения. Тяжесть налога на продовольствие несут либо потребители в виде более высоких цен, либо производители в виде сокращения реального дохода. Первый момент обычно считается регрессивным, по крайней мере в отношении основных продовольственных товаров (непереработанные овощи, мясо и фрукты). То же справедливо и в отношении второго момента, поскольку у производителей снижаются доходы.

С первым из этих положений согласны все. Однако что касается мелких производителей, то возникнет вопрос, не следует ли применять к ним какие-то другие методы помимо установления высокого порога налогообложения, который действителен для предприятий всех секторов.

⁹² Это важно не столько для НДС и других налогов с продаж, сколько для подоходного налога.

Относительно важности второго положения мнения расходятся. Довод о распределении, учитывающем интересы потребителя, очевиден только для основных продовольственных товаров. Более того, для ослабления налогового бремени, которое несут бедные, лучше использовать особую политику государственных расходов, чем отход от единого налогообложения: как показано в гл. 10, сумма перераспределения, которую можно получить от косвенного налогообложения, ограничена. Довод о распределении, выгодном для производителя, также спорен. При отсутствии хорошо функционирующей системы удержания подоходного налога даже с крупных и процветающих фермеров (а в некоторых случаях, именно с них) скрытое налогообложение сельскохозяйственных производителей через систему косвенных налогов может быть единственной гарантией того, что они будут нести надлежащую долю налогового бремени.

В любом случае, независимо от мнения по поводу последнего пункта необходимо, чтобы система НДС полностью охватывала сельскохозяйственные продукты: либо НДС с них исчисляется по обычным ставкам, либо, напротив, НДС не начисляется, но полностью возмещается уплаченный «входной» налог. В этом смысле долговременная задача налогообложения в сельском хозяйстве ясна — к продуктам сельского хозяйства, как и к любым другим товарам, должен применяться обычный порог налогообложения.

Вместе с тем высокие затраты на сбор налога могут потребовать применения других методов. Такой компромиссной мерой является как раз освобождение сельскохозяйственной продукции от НДС. Фермеры при этом формально освобождены от исчисления налога и его уплаты в бюджет. Тем не менее, сельскохозяйственные продукты все же облагаются по сниженной, но ненулевой ставке НДС, потому что отсутствует всякое возмещение «входного» налога, уплаченного за средства производства (семена, удобрения, пестициды, корм для скота). С точки зрения эффективности это будет искажать производственные решения, так как фермеры будут отказываться от средств производства, облагаемых НДС, и чрезмерно использовать другие, необлагаемые. Впрочем, к тому же результату может приводить и намеренное налогообложение некоторых сельскохозяйственных средств производства, таких, как удобрения и пестициды, по экологическим причинам. Более очевидное следствие некомпенсируемого «входного» налога состоит в том, что основная тяжесть налога перекладывается на конечные сельскохозяйственные продукты. Это приводит к тому, что некоторые продовольственные товары облагаются более высоким налогом, чем они облагались бы, если бы использова-

лись как средства производства в налогооблагаемых отраслях (например, для переработки пищевых продуктов). Экспорт при этом также будет нести часть налогового бремени.

Движение в сторону полного налогообложения

Существует два метода решения перечисленных трудностей. Первый — отменить освобождение для основных сельскохозяйственных продуктов. Второй — попытаться ослабить налоговое бремя, возникающее из-за налогообложения средств производства. Как видно из практики, политики предпочитают второй. Существует несколько способов такого ослабления.

- Самое простое — применять нулевую ставку налога на сельскохозяйственные средства производства. Это рекомендовано в работах Тейта (Tait, 1988) и Дью (Due, 1990). Очень важно, чтобы нулевая ставка четко применялась именно к средствам производства, действительно используемым в сельском хозяйстве. Применение нулевой ставки к машинам, оборудованию и запасным частям многоразового использования или ее привязка к конечному потреблению, а не к типу товара дает возможность уклониться от налогообложения. Например, обложение сельхозмашин по нулевой ставке налога побуждает отнести к сельскохозяйственным и другие машины, которые часто используются предпринимателями, освобожденными от налога. При плохой работе налоговых органов такая угроза может быть значительной. Чтобы облегчить положение именно мелких фермеров и ограничить потерю бюджетных доходов, нулевую ставку налога лучше использовать только для удобрений, семян и, возможно, пестицидов. Специальные сельскохозяйственные машины, по-видимому, мало используются в примитивном сельском хозяйстве, потому их лучше облагать НДС.
- Могут быть приняты специальные программы, позволяющие возмещать часть «входного» НДС фермерам или их клиентам — плательщикам НДС. Например, фермерам можно возмещать налог с крупных покупок. Что касается их клиентов, то в некоторых странах Европейского союза применяется схема единых ставок, когда покупатели продукции фермера, освобожденного от уплаты НДС, могут учесть налог согласно счету-фактуре, который они получили от фермера, и затем уменьшить на эту сумму

свои налоговые обязательства, хотя сам фермер с них ничего не удержал. Эта схема облегчает мелким незарегистрированным фермерам бремя некомпенсируемого «входного» налога. Однако она открывает возможности для злоупотреблений путем завышения стоимости счетов-фактур; кроме того, она освобождает от «входного» налога только тех, кто будет продавать затем свою продукцию зарегистрированным предпринимателям.

- Применяемые в сельском хозяйстве средства производства могут быть освобождены от налога. Так же, как в случае нулевой ставки налога, здесь очень важно ограничить сферу применения льготы. Этот подход широко применяется в развивающихся странах и является примером «расползания освобождения от налога», рассмотренного в гл. 8: наличие одного случая освобождения от налога (сельскохозяйственные продукты) влечет за собой другой (средства производства).

В техническом плане последний способ является, по-видимому, лучшим в том случае, если налоговая служба слаба, потому что первые два способа создают большие возможности для мошенничества. Опасность же его состоит в том, что он исключает всякий стимул к переходу к полному налогообложению, скорее наоборот, ведет к упомянутому «расползанию освобождения от налога».

Выводы

В сельском хозяйстве нет ничего специфического, что подразумевало бы, что эта отрасль не должна облагаться НДС. Трудности сбора налога, соображения распределения доходов и политические мотивы приводят к тому, что многие страны выбирают освобождение этой отрасли от налога. Чтобы бороться с таким положением, нужно разработать внятную стратегию в отношении сельскохозяйственного сектора. Ее элементами являются обложение сельскохозяйственных средств производства и установление высокой пороговой величины так, чтобы НДС были охвачены прежде всего крупные фермеры. Мелким фермерам следует разрешить добровольную регистрацию, чтобы они не были в ущемленном положении.

Явное отсутствие во многих странах движения в сторону полного налогообложения сельского хозяйства обескураживает. Скорее есть обратная тенденция. Кроме того, не слишком вдохновляет и опыт развитых стран: многие страны ЕС продолжают применять специ-

альные схемы налогообложения для сельского хозяйства. Однако достижения Новой Зеландии и Дании, в которых сельское хозяйство облагается НДС полностью, показывают, что эта отрасль вовсе не требует какого-то специального подхода.

Глава 10

Бедность, справедливость и НДС

Когда рассматривают вопрос о введении НДС, основную опасность видят в том, что он приведет к увеличению бедности или — в более широком смысле — негативно повлияет на распределение реальных доходов населения. Многие вопросы, связанные с озабоченностью этой проблемой, в той или иной степени были затронуты в главах 7 и 8, которые были посвящены определению адекватной системы налоговых ставок и освобождению от НДС. Но концептуальные и практические соображения по этой теме оказываются много шире вопроса ставок и льгот и заслуживают более подробного рассмотрения. Это и является темой данной главы.

НДС в общей налоговой системе

Принципиально неправильно решать проблему воздействия НДС на распределение доходов изолированно, вне связи с другими явлениями. На бедность и справедливость влияют не отдельные налоги, но вся налоговая система в целом. Эта ключевая точка зрения уже излагалась в гл. 7 при обсуждении оптимальной системы ставок НДС. Там доказывалось, что для построения эффективной модели НДС важен весь диапазон инструментов, доступных правительству. Другими словами, сам по себе налог может и не способствовать достижению социальной справедливости и облегчению гнета бедности. Важна также государственная политика расходов: вполне возможно, что регрессивный НДС будет представлять собой наилучший способ расходования средств в пользу малоимущих слоев населения, реально снижающий уровень бедности⁹³.

⁹³ Говоря более фундаментально, общее распределение налоговых платежей при оптимальной налоговой системе, вероятно, не будет прогрессивным в том смысле, что средний уровень налога может снижаться на протяже-

Отмеченные моменты неоднократно подчеркивались в рекомендациях Управления по бюджетным вопросам МВФ. Вопрос справедливого воздействия налога на жизнь общества обычно решается так: НДС должен приводить к эффективному повышению бюджетных доходов, а проблемы распределения лучше решают другие налоги или регулирующие механизмы. Теоретические соображения, приведенные в гл. 7, это частично подтверждают. Тем не менее там также подчеркивалось, что только в крайних обстоятельствах вопросы распределения оказываются совершенно не имеющими отношения к системе НДС. В частности, было отмечено, что использование других инструментов управления, имеющихся в распоряжении правительства, довольно рискованно. Всегда есть опасность увлечься потенциальным превосходством какого-либо простого метода и проглядеть присущие ему ограничения, а стало быть уйти в сторону от реальных вопросов распределения доходов. В самом деле, отход от налоговой системы с единой ставкой и широкой базой (о чем говорилось выше) показывает, что власти далеко не всегда видят необходимость в механизмах с лучшей целевой направленностью.

Кроме того, НДС удалось превратиться в столь могущественное орудие именно потому, что его введение во многом определило модель функционирования налогово-распределительной системы в целом. Хотя нельзя не отметить важной роли прочих налогов, понимание распределительной функции НДС, взятого в отдельности, должно быть частью общей стратегии, направленной на уменьшение бедности.

Налогообложение потребления

Регрессивно ли налогообложение потребления?

Как утверждает УБВ МВФ, НДС, исчисляемый по единой ненулевой ставке, применяемой по отношению к максимально широкой облагаемой базе, является по существу пропорциональным налогом на потребление. Конечно, на самом деле налог так не распределяется, но в этой главе предполагается, что все происходит именно так.

нии некоторого диапазона доходов. Эдвардс, Кин и Туомала (Edwards, Keen, Tuomala, 1994) показывают, что уровень прямых и косвенных налогов, вместе взятых, для самого высокого дохода стремится к нулю. Таким образом, для некоторого диапазона доходов общая система налогообложения является регрессивной в том смысле, что чем больше доходы, тем меньшую долю занимают в этих доходах уплачиваемые налоги.

Налог такого рода — а все приводимые здесь аргументы применимы к любому налогу на потребление, а не только к НДС, — регрессивен, так как фактические налоговые платежи связаны с текущими доходами: поскольку с увеличением уровня доходов их расходная часть относительно сокращается, то уменьшаются и доля платежей НДС при наличии единой ставки. В этом смысле НДС с широкой базой и единой ставкой — и вообще любой единый налог на потребление — неизбежно регрессивен.

Однако рассуждать таким образом о регрессивности и прогрессивности не совсем правильно. Благосостояние общества в конечном счете зависит не от доходов, а от потребления. Например, домашние хозяйства с более высоким доходом не обязательно являются более богатыми (то есть больше потребляющими). Оценивать дистрибутивные последствия того или иного налога нужно скорее с точки зрения того, как налоговые обязательства меняются в зависимости от потребления, а не от уровня доходов. Проще всего это сделать, представив идеальный мир, где люди могут брать или давать займы столько денег, сколько они хотят, рассчитывая на свой будущий доход. В таком случае уровень потребления, который выбирает для себя каждый индивид в течение определенного времени, отражает его оценку своего предполагаемого дохода в течение жизни и, таким образом, будет лучшим индикатором его благосостояния, чем его текущий доход. Так, некоторые люди, учитывая их доход в течение жизни, должны быть отнесены к бедным, однако в какие-то периоды своей жизни они могли получать относительно высокие доходы (возможно, благодаря молодости и большей производительности неквалифицированного труда). Было бы совершенно неверно считать таких лиц богатыми и интерпретировать низкое отношение уплачиваемых ими потребительских налогов к доходам как показатель регрессивности. Корректность рассмотрения налогового бремени с точки зрения потребления, а не дохода особенно очевидна в контексте современных рынков капитала. Однако такой подход правилен и в более общем смысле: уровень благосостояния определяется отнюдь не доходами за любые сравнительно короткие периоды времени, а потреблением на протяжении всей жизни⁹⁴.

Такая точка зрения сейчас широко принята в развитых странах⁹⁵, чего нельзя сказать о странах развивающихся. Хотя считается, что налог на потребление с широкой налоговой базой не является рег-

⁹⁴ Этот вопрос еще больше осложняется в связи с возможностью наследования, которое предполагает, что богатство потребляется неполностью в течение жизни одного поколения. В этом контексте налоги на наследство играют весьма важную роль.

рессивным, его не называют и прогрессивным. Вернее всего считать его налогом в основном пропорциональным и нейтральным в отношении дистрибутивных последствий.

Если рассматривать все вышеизложенное во временной перспективе, то напрашивается предположение о том, что влияние НДС на справедливое общественное распределение становится значимым в рамках не одного, но целого ряда поколений⁹⁶. В той степени, в какой текущее потребление финансируется за счет имеющихся сбережений, налог на потребление фактически оказывается налогом на накопления, поэтому груз его более ощутим теми, кто относительно стар в момент смены налогообложения: молодежь, конечно, заплатит налог на свое будущее потребление, но сбережения, которые они сделают для финансирования этого потребления, облагаться налогом не будут.

Смягчение негативного воздействия НДС на распределение

До сих пор мы исходили из того, что любое внутреннее потребление облагается НДС по единой ставке. На самом деле, для смягчения дистрибутивных последствий можно ввести разные ставки для разных товаров либо освободить некоторые товары от налогообложения. Эти действия подробно обсуждались в гл. 7 и 8. Напомним, однако, что любое перераспределение, которое может быть достигнуто этими мерами, ограничено и может привести к росту административных и прочих расходов (особенно в случае освобождения). В погоне за смягчением дистрибутивных последствий сама идея НДС может быть серьезно скомпрометирована, однако в некоторых ситуациях (обычно, когда у правительства мало других инструментов) эти соображения нельзя игнорировать.

Очевидно, что компенсировать неблагоприятное воздействие НДС можно другими налоговыми инструментами. Например, Канада при введении GST (goods and services tax — налог на товары и услуги) ввела и налоговые вычеты. И Канада, и Австралия предусмотрели налоговые вычеты для тех, кто впервые покупает недвижимость, чтобы компенсировать им рост цен на новые дома, ожидаемый от введения

⁹⁵ См., например: Poterba, 1989.

⁹⁶ Здесь имеется в виду переход к системе НДС от системы, которая основывалась преимущественно на налогообложении доходов. Если же НДС замещает собой другие налоги, также взимаемые с потребления, то этот распределительный эффект будет ослабляться.

НДС. Можно также принять меры по смягчению неравного влияния НДС на поколения — либо увеличивая пенсии (влияние смягчается автоматически, если пенсии индексируются по мере роста потребительских цен), либо (что менее продуктивно) вводя налоговые вычеты для пожилых налогоплательщиков.

Обычно вызывает беспокойство также то, что предприниматели могут воспользоваться введением НДС, чтобы неоправданно взвинтить цены. На чем основаны такого рода опасения, совершенно непонятно: ведь использовать свои монопольные права предприниматели могут в любом случае, а не только после введения НДС. Вероятно, введение НДС расценивается обществом как часть некоего тайного сговора. В любом случае, все действительно этим обеспокоены. В ряде стран, включая ЮАР и Великобританию, правительства в период введения НДС пытались успокоить потребителей, учредив временные наблюдательные органы, которые расследовали и частично публиковали жалобы по поводу несправедливого ценообразования.

Исследование опыта некоторых стран

Распределение платежей НДС, по-видимому, сильно зависит от потребительских предпочтений, налоговых ставок и наличия освобождения от уплаты НДС. Хотя на практике встречаются весьма разные случаи, есть и ряд общих особенностей⁹⁷.

Как и предполагалось, НДС с широкой базой и простой системой ставок оказывается регрессивным, если рассматривать его по отношению к текущим доходам, но пропорциональным, если соотносить его с общим потреблением. ОЭСР (OECD, 1988) находит, например, что это верно для трех из четырех стран, по которым имелись сравнительные данные — Дании, Нидерландов и Швеции.

Ясно также, что дифференциация ставок налога и освобождение от него могут сделать НДС прогрессивным налогом, по крайней мере, по отношению к потреблению. Так, по данным ОЭСР (там же) для Великобритании, где на многие продовольственные и другие товары, имеющие большое значение для бюджета малоимущих граждан, установлена нулевая ставка НДС, характерно следующее: доля товаров, облагаемых НДС, в общем потреблении колеблется от 6,3% для дециля населения с самым низким потреблением до 9,5% для дециля с са-

⁹⁷ Конечно, возникают вопросы, связанные с методологией исследований, включая распределение невозмещенного НДС на промежуточные закупки. Здесь эти вопросы не рассматриваются.

мым высоким потреблением⁹⁸. Кей и Дэвис (Kay, Davis, 1985) приходят к такому же заключению, отмечая прогрессивный характер распределения платежей НДС в Великобритании в том смысле, что с увеличением дохода все большая часть расходов приходится на товары, полностью облагаемые НДС. Подобным образом Баллард и Шовен (Ballard, Shoven, 1987), построив модель общего равновесия для США, установили, что дифференциация налоговых ставок может значительно снизить потери, которые понесут малоимущие группы населения при переходе от подоходного налога к НДС. Например, согласно одной из их моделей переход от единой ставки НДС к дифференцированным ставкам приносит беднейшему децилю населения выигрыш примерно в 0,5% от их дохода в течение всей жизни (тем самым превращая для них убыток в выгоду).

Хотя исследований по изучению роли НДС в развивающихся странах очень мало, в них также приводится все больше свидетельств того, что по отношению к потреблению НДС может быть явно прогрессивным. Например, Янгер и др. (Younger and others, 1999) находят, что на Мадагаскаре платежи НДС распределяются более справедливо, чем общее потребление, то есть доля НДС, которую платят бедные, меньше, чем их доля в общем потреблении⁹⁹. Янгер и Зан (Younger, Sahn, 1998) приходят к аналогичному заключению для Кот-д'Ивуар, Гвинен и Танзании. Эти исследования показывают, что НДС не просто прогрессивный налог, а даже более прогрессивный, чем многие другие налоги, в частности, налоги с оборота, которые он заменил во многих странах. Это, конечно, нельзя считать абсолютно доказанным. Хоссейн (Hossain, 1995) пишет, что в Бангладеш нулевая ставка НДС на продовольствие позволит заметно уменьшить отрицательные последствия замены косвенных налогов на НДС, но не устранит их. Однако недавняя работа этого автора оспаривает мнение, что НДС регрессивен по своей сути.

Таким образом, остается мало сомнений в том, что введение системы дифференцированных налоговых ставок и освобождение от НДС могут в ряде случаев сделать этот налог менее регрессивным (по сравнению с пропорциональным налогом на потребление), а иногда (что весьма спорно) даже превратить НДС в явно прогрессивный на-

⁹⁸ К этому близко следующее наблюдение: доля потребления товаров, облагаемых НДС, на самом деле несколько падает при движении от самого бедного (в смысле потребления) дециля к чуть менее бедному.

⁹⁹ Это определяется тем, что доля потребления товаров, облагаемых НДС, увеличивается с ростом потребления.

лог. Надо ли так усложнять НДС — это уже другой вопрос (об этом говорилось в предыдущих главах). Баллард и Шовен (Ballard, Shoven, 1987), в частности, считают, что дистрибутивная выгода от дифференциации налоговых ставок исчезнет из-за существенного роста затрат. В целом же исследователи склоняются к тому, что, несмотря на свою потенциальную прогрессивность, НДС все же менее прогрессивен, чем налоги на зарплату.

Налогообложение малого бизнеса

До сих пор речь шла о влиянии НДС на реальные доходы тех, кто покупает облагаемые налогом товары. Другие проблемы возникают у тех, кто их продает.

Согласно общепринятому мнению, расходы по исполнению обязательств по НДС включают в себя большую фиксированную составляющую, груз которой тяжелее всего нести мелким предпринимателям. В связи с этим возникает вопрос, можно ли часть этого налогового бремени переложить на плечи конечного потребителя в форме более высоких цен.

Ясно, что решающую роль здесь играет выбор нижней границы, при превышении которой предприниматели обязаны регистрироваться как плательщики НДС. Этот вопрос рассматривается в следующей главе, тем не менее здесь нам хотелось бы остановиться на некоторых моментах, связанных с понятием справедливости. В целом очевидно, что при необходимости предельный уровень может быть поднят, чтобы исключить из числа налогоплательщиков тех предпринимателей, которым расходы по уплате НДС слишком тяжелы. Если рассматривать тех, кто продает товары непосредственно населению, то установление порога дает двойную выгоду тем, кто находится ниже него. Они не только «экономят» на расходах, которые несут их конкуренты, находящиеся выше порога, но им вообще не нужно начислять налог. Таким образом, дистрибутивное влияние НДС на малый бизнес может быть достаточно сложным: те, чей оборот превышает пороговую величину, страдают от бремени непропорционально высоких расходов, тогда как более мелкие производители оказываются в явно преимущественном положении по сравнению со своими налогооблагаемыми конкурентами. Ведь и те, и другие платят одинаковый «входной» налог на материальные ценности, но мелкие предприниматели не платят «выходной» налог на созданную ими добавленную стоимость. Таким образом, далеко не

факт, что НДС наносит ущерб всем мелким предпринимателям (в отличие от налога на розничные продажи, которым облагаются все без исключения, или от прямых налогов).

Если обратиться к предпринимателям, которые продают товары не населению, а другим предпринимателям, то картина еще более усложнится. Если такие «промежуточные» предприниматели не подлежат налогообложению, оставаясь ниже порога, они должны полностью взять на себя тот «входной» налог, который они уплатили поставщикам. Эту проблему можно решить путем добровольной регистрации в качестве плательщиков НДС, но тогда, естественно, возникают расходы на уплату налога. Мелкие предприниматели, продающие товары в основном зарегистрированным налогоплательщикам, могут оказаться при этом в весьма сложной ситуации.

Заметим, что даже те, кто продает товары непосредственно населению и находится ниже пороговой величины НДС (и поэтому не платит его), должны, тем не менее, платить «входной» налог, который затем не возмещается. Эта способность НДС втягивать в свою орбиту даже тех предпринимателей, которые выведены из-под налогообложения, путем уплаты «входного» налога на материальные ценности позволяет более широко (и потому, возможно, более справедливо) распределять налоговое бремя по сравнению с другими налогами¹⁰⁰. В частности, тот, кто подлежит регистрации в качестве налогоплательщика, но пытается уклониться от уплаты налога, будет облагаться НДС через уплату «входного» налога. Такое мягкое налогообложение посредством «входного» НДС тех секторов экономики, которые находятся под значительным налоговым бременем, может использоваться намеренно. Например, сельхозпредприниматели, как мы отмечали выше, часто облагаются довольно интенсивно, уплачивая подоходный налог, земельный налог и налог на имущество. Обложение НДС через «входной» налог может быть принято в качестве дополнительного способа обеспечения некоторой справедливости в распределении груза налогов между этим сектором и другими. На первый взгляд может показаться, что это не улучшение, а ухудшение межсекторальной справедливости: ведь крупные фермеры смогут компенсировать свой «входной» налог «выходным». Но в таком случае крупные фермеры будут платить не только «входной» налог, но и налог на

¹⁰⁰ В этом достоинство НДС (которое он разделяет с другими косвенными налогами): он гарантирует, что тот, кому удалось избежать обложения подоходным налогом, будет платить по крайней мере какой-то налог на свое конечное потребление.

свою добавленную стоимость, так что мелкие фермеры будут в выигрыше. Только в одном — потенциально очень важном — случае, когда сельскохозяйственная продукция облагается по столь низкой ставке, что зарегистрированным производителям возвращается из бюджета переплата «входного» НДС (скорее всего это экспортеры), мягкое «входное» налогообложение НДС становится невыгодно мелким, незарегистрированным фермерам.

Выводы

Широко распространено мнение, особенно среди тех, кто мало знаком с НДС, что это явно регрессивный и несправедливый налог. Совершенно непонятно, откуда взялось это убеждение.

«Идеальный» НДС — это налог на потребление. И поскольку индивидуальное потребление — один из самых очевидных показателей жизненного уровня, именно потребление можно считать наиболее справедливой базой налогообложения. Правда, налог с единой ставкой на все формы потребления изымает пропорционально одинаковые суммы у лиц с низким и высоким уровнем потребления, поэтому в этом смысле его нельзя считать прогрессивным налогом. Некоторая прогрессивность может быть достигнута (и обычно достигается) путем освобождения от НДС жизненно важных товаров и, возможно, некоторой дифференциации налоговых ставок, хотя мы считаем, что выгода, полученная в отношении справедливости, будет очень невелика по сравнению с потерей бюджетных доходов. В любом случае эти возражения могут выдвигаться не только против НДС, но и против других налогов с продаж с широкой налоговой базой, например против налога на розничные продажи. Как показывает практика, мелкому бизнесу выгоднее НДС, чем любые другие формы налога на потребление, особенно тем предпринимателям (в частности, мелким розничным торговцам), которые реализуют товар непосредственно населению — они получают несомненное преимущество по сравнению с крупными.

Возможно, те, кто считает НДС регрессивным налогом, косвенным образом сравнивают его с прогрессивным налогом на личные доходы. При этом никто не обращает внимания на общую несправедливость, таящуюся в налогообложении доходов (на что следовало бы обратить внимание). Так, несправедливость проявляется в более тяжелых налоговых последствиях для тех, чей доход нестабилен, по сравнению с теми, кто имеет стабильный доход. Сторонники подо-

ходного налога также игнорируют проблемы, с которыми сталкиваются развивающиеся страны, вводя этот налог, один из наиболее трудных для взимания. Введение НДС на самом деле часто рассматривается как первая ступень в процессе реформ, которые должны в конечном счете привести к эффективному налогообложению доходов.

Вообще существует очень немного налогов, которые можно использовать для достижения справедливости. Часто эти задачи лучше решаются с помощью политики государственных расходов. В связи с этим главная функция налогообложения должна заключаться в увеличении государственных доходов при наименьшем искажении экономической активности. Очень важно не вдаваться в крайности: многие развивающиеся страны имеют серьезные ограничения в политике государственных расходов, и их можно преодолеть с помощью правильной налоговой политики. Ключевым моментом здесь является всесторонняя оценка потенциальных возможностей НДС для облегчения бремени бедности и достижения социальной справедливости.

Глава 11

Порог налогообложения

Практика показывает, иногда в очень жесткой форме, что решающим моментом при установлении системы НДС является определение нижнего порога размера фирмы, после превышения которого ее регистрация в качестве плательщика НДС обязательна. В данной главе рассматривается именно этот вопрос.

История вопроса

Все рекомендации Управления по бюджетным вопросам МВФ по данной проблеме явно расходятся с практикой: результаты обзора, о котором говорилось в гл. 6, показывают, что во многих странах порог значительно ниже рекомендуемого и лишь в очень немногих странах превышает его. В табл. 11.1 сравниваются рекомендуемые МВФ пороговые величины и фактические данные (на момент проведения обзора)¹⁰¹ по ряду стран. В среднем фактические цифры ниже рекомендуемых более чем на 80%. При этом некоторые страны весьма точно следуют рекомендациям УБВ, а другие уменьшают пороговые величины в очень сильной степени. Такой диссонанс требует более пристального рассмотрения, и в данной главе мы займемся именно этим.

Не может быть никаких сомнений в практическом значении установления пороговой величины налогообложения. В результатах обзора для Албании, Хорватии, Грузии, Ганы и Уганды четко фиксируется, что низкий уровень порога составляет главную слабость действующего НДС. В Гане НДС был впервые введен в 1995 г., и одной из причин его неудачи и отмены считается установление слишком низкой пороговой величины налогообложения (20 000 долл.)¹⁰². В январе 1999 г. НДС

в Гане был введен заново, при этом порог был установлен более высокий — 75 000 долл. В Уганде была похожая ситуация: введенный в 1996 г. НДС был неудачен также в значительной степени из-за низкого порога (20 000 долл.), но затем, всего через пять месяцев он был поднят до 59 000 долл. Даже в Европейском Союзе, где после принятия Шестой Директивы достигнута значительная структурная гармонизация, нет единого мнения относительно пороговой величины для обложения НДС¹⁰³, и различия в странах-членах Союза по-прежнему причиняют неудобства.

В современной практике обращают на себя внимание две особенности. Во-первых, значительные колебания фактической пороговой величины. Из табл. 11.1 следует, что в среднем она составляет около 34 500 долл.¹⁰⁴ с вариациями от нуля во Вьетнаме и 6 000 долл. в Сальвадоре до 80 000 долл. в странах Западно-Африканского экономического и валютного союза и более 200 000 долл. в Китае.

Табл. 11.1 охватывает далеко не все страны. Если же принять во внимание все страны с НДС, по которым можно получить информацию, то разброс пороговых величин будет еще шире. Средняя пороговая величина в этом случае составляет 90 000 долл.¹⁰⁵, самая низкая — ноль, а самая высокая (в Сингапуре) — около 700 000 долл. Колебания отношения порога НДС к ВВП фактически больше, чем колебания самого ВВП на душу населения. Даже на территории ЕС пороговые величины сильно различаются — от нуля в некоторых странах (применяющих упрощенную схему НДС) до 75 000 долл. в Великобритании и 100 000 долл. во Франции. Во Франции порог был сильно повышен; при введении НДС в 1999 г. он составлял всего 17 000 долл.

Во-вторых, показатели, используемые для пороговых величин, и характер мер для их поддержания сильно различаются в разных странах. В большинстве случаев это просто оборот, выраженный в денежных единицах. Но есть и особенности¹⁰⁶.

¹⁰³ Управление таможенных и акцизных сборов Великобритании подготовило доклад на эту тему в июле 1998 г.

¹⁰⁴ Без учета Китая, НДС которого отличается чрезвычайно сложной пороговой структурой. Приведены цифры на момент проведения обзора.

¹⁰⁵ Для стран с несколькими пороговыми величинами берется та, которая установлена для товаров, включенных в данный расчет.

¹⁰⁶ В Боливии, например, в качестве порога используется не оборот, а доход или стоимость активов. Кроме того, в некоторых странах есть способы, предохраняющие как от быстрой регистрации в качестве плательщика НДС, так и от поспешного освобождения. В Великобритании, например, установлены две разные пороговые величины для этих мероприятий, в других стра-

¹⁰¹ По этой причине (и по причине изменения валютного курса) фактические данные табл. 11.1 могут отличаться от приведенных в табл. 1.3.

¹⁰² См. описание этого эпизода в работе: Terkper, 1996.

Табл. 11.1. Реальная и рекомендуемая пороговые величины обложения НДС (в долл. США)

Страна	Фактическая величина	Величина, рекомендуемая МВФ
Албания	32 000 ¹	50 000
Бангладеш	32 609	34 900
Бенин	80 000	80 000
Болгария	42 000	50 000
Буркина-Фасо	80 000	80 000
Вьетнам	а) Нулевой порог для государственных, иностранных и других предприятий при предъявлении счета-фактуры; б) 1,5 минимального размера оплаты труда для частных лиц и домашних хозяйств	52 000
Грузия	2 400	12 000
Камерун	80 000	60 000
Китай ²	Верхняя величина 121 000 (сфера производства) 217 000 (сфера обращения) Нижняя величина От 300 до 1 200 (в зависимости от региона)	10 500
Мавритания	46 000	55 000
Монголия	18 750	18 750
Пакистан	22 700	70 000
Сальвадор	6 000	12 000
Уганда	50 000 ⁴	20 000
Филиппины	14 000 ³	14 000
Хорватия	8 000 ³	40 000
Шри-Ланка	33 000	30 000

Источник: IMF staff compilation.

¹ 20 000 долл. при введении НДС и 37 000 долл. в январе 2000 г.

² Крупные фирмы (с оборотом выше верхней величины) облагаются НДС полностью по стандартной ставке 15%. Средние (чей размер находится между нижней и верхней величинами) начисляют налог с оборота по ставке 6%, который затем крупные фирмы могут вычесть из своего «выходного» налога. Такую систему налогообложения из нескольких этапов можно назвать упрощенным НДС. Рекомендация МВФ относится к нижней величине.

³ С поправкой на инфляцию после принятия рекомендации в 1986 г.

⁴ 20 000 долл. при введении НДС

нах определен минимальный период, в течение которого налогоплательщик остается зарегистрированным — например, пока он не будет ликвидирован, как в Бельгии и Испании. В Германии установлены две разные пороговые величины в виде оборота за прошлый период и ожидаемого оборота.

- В ряде стран устанавливают разные пороговые величины для разных видов деятельности. Например, для сферы услуг очень часто применяют более низкий порог, чем для других видов деятельности (это имеет место в Буркина-Фасо, Индонезии, Ирландии и Того)¹⁰⁷. Кроме того, в тех случаях, когда НДС распространяется только на некоторые стадии производства, пороговые величины также оказываются дифференцированными: для не облагаемых видов деятельности порог не определяется.
- В некоторых странах принимаются меры для сглаживания скачка, возникающего в том случае, если предприниматели облагаются налогом сразу, как только их оборот превысит порог. Так, в Японии хозяйствующим субъектам с оборотом выше 30 млн японских иен (ниже этой величины НДС не начисляется), но ниже 50 млн (выше этой суммы оборот полностью облагается НДС) обязательства по НДС пропорционально снижаются. В Нидерландах для тех налогоплательщиков, чьи обязательства по налогу находятся в пределах от 2173 до 4150 голландских гульденов, также предусмотрено снижение налоговых платежей, обеспечивающее постепенное, а не резкое включение в группу налогоплательщиков.
- Многие страны, в том числе те, которые устанавливают нулевую пороговую величину (например, Италия и Испания), применяют упрощенные схемы налогообложения в форме вмененного налога, основанного на характеристиках фирмы или со сниженными требованиями к учету и отчетности¹⁰⁸. В ряде стран (включая Бангладеш, Филиппины, Китай и Танзанию) с мелких фирм взимают простой налог с оборота или с валового дохода, обычно по низкой ставке (порядка 2–4%)¹⁰⁹. В развивающихся странах особенно распространено обложение мелких хозяйст-

¹⁰⁷ Но некоторые страны, включая Кот-д'Ивуар и Нигер, ввели повышенную ставку для сферы услуг.

¹⁰⁸ То есть с более редкой регистрацией операций или ведением простой книги учета доходов и расходов. Некоторые страны (включая Нидерланды и Швецию) устанавливают нулевую пороговую величину; при этом все фирмы должны регистрироваться, но мелкие предприниматели освобождаются от уплаты НДС. В частности, в Швеции мелкие фирмы с оборотом менее 30 000 шведских крон полностью освобождены от налогообложения, а средние (с оборотом от 30 000 до 1 млн) заполняют декларации по НДС на основе данных по подоходному налогу.

¹⁰⁹ В Китае есть также порог для определения обязательств по налогу с оборота.

вующих субъектов той или иной формой вмененного налога. Согласно данным обзора в 13 странах, с мелких фирм, находящихся ниже пороговой величины, не взимался налог с продаж, в 5 странах взимался налог с оборота, а в 8 — вмененный налог.

В большинстве стран (но не во всех¹¹⁰) мелким фирмам разрешено добровольно регистрироваться в качестве плательщиков НДС. Если оставить в стороне увеличение расходов, такая практика выгодна тем, кто продает товары зарегистрированным предпринимателям, поскольку регистрация предоставляет им возможность компенсировать «входной» налог на материальные ценности, а «выходной» налог в любом случае будет покрыт покупателем. Это выгодно также тем, кто продает товары конечным потребителям с начислением НДС по достаточно низкой ставке (до тех пор, пока принимаемый к вычету «входной» налог превышает налог, уплачиваемый этими потребителями). В частности, налогообложение экспортируемых товаров по нулевой ставке фактически означает, что всем экспортерам выгодно регистрироваться в качестве плательщиков НДС. Добровольная регистрация обычно рассматривается как средство, позволяющее ограничить нарушения конкурентного равенства и избежать несправедливости. Необходимо, однако, поставить преграду мнимой регистрации, когда фирмы регистрируются с целью получить компенсацию «входного» налога, а затем исчезают, так и не заплатив ничего в бюджет.

Условия, определяющие размер пороговой величины

Эмпирическая закономерность

Высокий порог обычно обосновывают тем, что предприятия распределяются по размеру так, что большая часть платежей НДС поступает в бюджет от сравнительно небольшой доли фирм. Приводятся доводы в пользу того, что при недостаточности средств у налоговых органов лучше сосредоточиться на наиболее крупных налогоплательщиках, чтобы увеличить налоговые поступления. Сбор налогов с мелких фирм не окупит те ресурсы, которые придется задействовать в этом случае.

В самом деле, эмпирически доказано, что большая часть добавленной стоимости производится относительно небольшим количеством

¹¹⁰ ОЭСР в 1994 г. отмечала, что в 1992 г. Испания, Норвегия, Швеция и Турция не разрешали добровольную регистрацию.

Табл. 11.2. Распределение оборота в некоторых странах¹

Доля самых крупных фирм ² , в % от общего числа	Египет	Грузия	Пакистан	Шри-Ланка	Уганда
0,5	45	—	71	50	—
1,0	47	65	80	60	—
5,0	64	83	94 ²	84	—
10,0	—	93	98	89	88
20,0	89	98	—	—	94
50	95,4	—	—	98	97

Источник: IMF compilation

¹ В таблице приводится доля оборота (в Египте — доля поступлений от налога на товары и услуги) в %, которая приходится на самые крупные фирмы.

² Источники информации обычно не приводят распределение оборота по процентилем населения; цифры для процентилем населения близки к указанным.

фирм. В табл. 11.2 показано распределение оборота в зависимости от размера фирм в некоторых странах. Несмотря на значительные вариации, прослеживается определенная закономерность — 10% самых крупных фирм, как правило, обеспечивают 90% (и более) общего оборота¹¹¹.

Эта, вероятно, универсальная особенность имеет большое значение для определения соотношения между пороговой величиной и налоговой базой: при движении от самого низкого оборота увеличение порога на 1 долл. сначала дает очень мало в смысле налоговых поступлений, но становится гораздо ощутимее на более высоких уровнях оборота. Это хорошо видно из распределения, приведенного в табл. 11.2. Тем не менее опыт показывает, что в ряде стран еще не пришли к выводу об абсолютной необходимости высокого порога. По какой причине — не всегда ясно. Некоторые полагают, что более низкая по сравнению с рекомендуемой пороговая величина обеспечит больше налоговых поступлений. Существует также озабоченность по поводу потенциальной неэффективности и несправедливости разного налогообложения тех субъектов, чей оборот располагается по разные стороны пороговой величины. Чтобы оценить эти обычные представления и возможные выражения, полезно рассмотреть более систематически принципиаль-

¹¹¹ Если оборот соответствует распределению Парето с параметром $\theta > 1$, то доля оборота крупнейших фирм (составляющих $n\%$ от общего числа) равна $(n/100)^{\theta/(\theta-1)}$. Тем не менее, из табл. 11.2 следует, что на практике распределения могут быть такими разными, что это не позволяет вывести из них общие правила.

ные вопросы, которые возникают при выборе подходящей для каждого конкретного случая пороговой величины НДС.

Компромисс между доходами от налога и расходами по его сбору

Если бы не расходы налоговых органов по сбору НДС и не расходы налогоплательщиков по его исчислению и уплате, то самой лучшей пороговой величиной был бы ноль: это дало бы максимальные поступления в бюджет (при любой ставке налога), минимизировав одновременно конкурентное неравенство между фирмами разных размеров. Таким образом, пороговая величина необходима только в том случае, если мы готовы отказаться от части поступлений, чтобы сэкономить на расходах по сбору налога.

Для того, чтобы понять, как достигается этот компромисс при выборе пороговой величины, предположим, что правительство оценивает 1 долл. дополнительных налоговых поступлений в сумму, равную δ долл. Разумеется, $\delta > 1$, поскольку единственным оправданием сбора налогов является убеждение в том, что ресурсы будут более полезны обществу, если сосредоточить их в руках государства, а не отдавать налогоплательщикам.

Однако налогообложение требует от частного сектора дополнительных расходов, помимо тех, что связаны просто с перемещением денежных ресурсов, и, следовательно, искажает экономическую деятельность. Поэтому увеличивать государственную казну на 1 долл. следует только в том случае, если полезные дела, на которые будет потрачен этот 1 долл., будут оценены обществом в большую сумму. Фактически показатель $\delta - 1$ можно считать точно соответствующим потерям, возникающим из-за искажения поведения предпринимателей.

Теперь предположим, что правительство устанавливает пороговую величину облагаемого оборота (обозначим его как z) равной 1 долл. (при ставке НДС τ). Каждая фирма, которая перестает платить налог, лишает бюджет суммы, равной τvz (где v обозначает стоимость, добавленную на единицу продукции, так что НДС, уплачиваемый при данной пороговой величине, и есть τvz), но зато уменьшает административные расходы налоговых органов на сумму, скажем, равную A . С другой стороны, каждая фирма, переставшая платить НДС, получает чистый доход в той же сумме τvz и при этом уменьшает свои расходы по уплате НДС на величину C . Умножив чистые потери правительства ($\tau vz - A$) на δ и приравняв полученное выражение к выигрышу частного сектора ($\tau vz + C$), получим оптимальную пороговую величину:

$$z' = \frac{\delta A + C}{(\delta - 1)\tau v} \quad (11.1)$$

Как и следовало ожидать, оптимальная пороговая величина тем выше, чем выше расходы налоговых органов и налогоплательщиков и чем меньше потребность государства в деньгах (то есть чем ниже δ). Также ясно, что она тем выше, чем ниже отношение добавленной стоимости к объему продаж. Следовательно, при прочих равных условиях нужно устанавливать более низкую пороговую величину для более прибыльных и/или трудоемких видов деятельности.

Вместо этих качественных оценок попробуем сделать расчет по приведенной выше формуле (11.1). Для стран ОЭСР Кноссен (Snossen, 1994) показал (см. гл. 5), что при хорошо функционирующей системе НДС расходы налоговых органов на сбор налогов с одного налогоплательщика составляют примерно 100 долл., а расходы самого налогоплательщика — 500 долл.¹¹² Исследования, проведенные в США, показывают, что предельная стоимость каждого доллара налоговых поступлений (δ) составляет от 1,20 до 1,50 долл.; для примера примем δ равным 1,2. Предположим также, что ставка НДС равна 15%, а отношение добавленной стоимости к объему продаж — 40%. В таком случае согласно формуле 11.1 пороговая величина налогооблагаемого оборота составит примерно 52 000 долл.

Одна из особенностей полученной формулы 11.1 состоит в том, что она определяет оптимальную пороговую величину независимо от размеров фирм. Это явно не соответствует обычным аргументам, приведенным ранее. Такое расхождение отражает значение, которое обычно приписывается возможностям налоговых органов. То есть в действительности пороговая величина устанавливается не на основе точных расчетов по формуле 11.1, а исходя из необходимости сократить число налогоплательщиков, чтобы оно соответствовало имеющимся административным возможностям (обычно очень ограниченным). По сути, это то же простое правило, но выраженное другими словами: при ограниченных возможностях налоговых органов их расходы A очень велики.

¹¹² Национальное управление по аудиту Великобритании установило в 1994 г. что расходы мелких предпринимателей на уплату налогов равны 480 долл., что соответствует данным Кноссена, но при этом расходы налоговых органов оказались больше — 190 долл. Следует заметить, что Кноссен приводит среднюю сумму с учетом всех налогоплательщиков. Для формулы же 11.1 большее значение имеют расходы на сбор налогов в расчете на маргинального (самого мелкого) налогоплательщика, которые, скорее всего, выше.

Очень важно понять, что расходы налоговых органов на работу с каждым налогоплательщиком зависят не от экзогенных (внешних) факторов, а от самой налоговой системы — от частоты проведения проверок, их качества, запутанности структуры налогов и т.д. Управление по бюджетным вопросам МВФ рекомендует более высокую пороговую величину НДС, чем та, что обычно принимается, именно потому, что налоговые власти, по его мнению, должны расходовать на проведение аудиторских проверок больше средств, чем они это делают фактически. Таким образом, четко прослеживается связь с политикой аудита, о которой пойдет речь в гл. 14.

Искажения, возникающие из-за разного налогообложения фирм, оборот которых выше или ниже пороговой величины

Другая, потенциально очень важная проблема, которая возникает при выборе пороговой величины НДС, — это нарушение конкурентного равенства и несправедливость, которые могут появиться вследствие разного налогообложения фирм, находящихся выше и ниже пороговой величины. По этому поводу можно высказать ряд соображений.

Как мы уже отмечали, иногда предприятиям коммерчески выгодно полностью облагаться НДС. Это касается фирм, продающих товары по нулевой ставке налога, и — что более важно — тех, кто продает товар другим фирмам, которые сами заинтересованы в регистрации в качестве плательщиков НДС для возмещения «входного» налога. В силу этих причин общепринятая практика состоит в предоставлении налогоплательщикам права добровольной регистрации. Одновременно должны быть приняты меры против временной и мнимой регистрации (единственная цель которых получить возмещение переплаты «входного» НДС), а именно: ограничение снятия с регистрации (об этом также говорилось выше). На самом деле, снижение пороговой величины представляется средством «добровольного» принуждения: чем больше фирм будет зарегистрированы как плательщики НДС, тем больше вероятность того, что их поставщики тоже будут заинтересованы в регистрации.

Даже если некоторым фирмам экономически выгодно оставаться ниже пороговой величины, не нужно преувеличивать распространенность этого явления. Мелкие предприниматели будут не в состоянии компенсировать свой «входной» налог: от налога избавлена только их собственная добавленная стоимость, а не полная стоимость продаж. Тем не менее существует серьезная причина для беспокойства. В частности, больше всего стремятся к освобождению от НДС те фирмы, которые характеризуются высоким отношением до-

бавленной стоимости к объему продаж и поставляют товар незарегистрированным покупателям (мелкие торговцы, продающие товары и услуги населению). Искажения такого рода нужно рассматривать с точки зрения как справедливости, так и эффективности.

Если говорить о справедливости, то здесь она вполне соблюдается, поскольку можно предположить, что мелкие предприниматели обычно (хотя и не всегда) беднее крупных и поэтому больше заслуживают поддержки. Это соображение приводит к необходимости установления более высокой пороговой величины.

Влияние того или иного уровня пороговой величины на экономическую эффективность весьма неоднозначно. Освобождение от налогообложения мелких предпринимателей всегда влечет за собой каскад других освобождений. Однако добровольная регистрация мешает его появлению в тех случаях, когда мелкие предприниматели поставляют свой товар зарегистрированным покупателям. По-видимому, эффект каскада будет проявляться лишь в тех сделках, где обе стороны не зарегистрированы, когда некомпенсируемый «входной» налог будет увеличивать конечные цены.

Гораздо большую озабоченность вызывает возможное нарушение конкурентного равенства, так как у фирм, находящихся выше пороговой величины, появятся дополнительные расходы — как в виде собственно налогов, так и в виде расходов по их исчислению и уплате. Поскольку у мелких фирм расходы, по-видимому, больше, чем у крупных, эффективность рыночного производства будет иметь тенденцию к снижению. Можно предположить, что в контексте конкурентного неравенства если кого-то и следует ставить в невыгодное положение через налогообложение, то именно мелкие фирмы¹¹³. Кроме того, пороговая величина сама по себе может искажать производственные решения. Ведь часто фирмы, которые при других обстоятельствах увеличили бы объем производства до размеров, превышающих пороговую величину, предпочитают этого не делать, получая больше выгоды от экономии на налоге и расходах по его уплате, чем ущерба от снижения объема продаж.

Конкретное влияние перечисленных выше факторов на выбор пороговой величины остается в целом мало изученным. Исключением является работа Кина и Минца (Keen, Mintz, 1998), на результатах которой построена аналитическая часть этой главы. Похоже, однако, что в совокупности эти факторы указывают на более низкое значение пороговой величины. Хотя можно, установив высокий порог на-

¹¹³ См.: Lahiri, Ono, 1988. Однако маленькие фирмы могут быть чрезвычайно важны для долговременного экономического роста.

логообложения, уравнивать шансы большинства предпринимателей (чтобы они конкурировали друг с другом, будучи освобождены от налога), сохранение налоговых поступлений на прежнем уровне потребует повышения налоговой ставки для тех фирм, которые находятся выше порога. Эта мера еще больше увеличит неравноправие облагаемых и необлагаемых фирм.

К тому же, кроме искажения экономической активности, установление высокой пороговой величины НДС в принципе создает возможность уклонения от налога путем организации производства через цепочку достаточно мелких предприятий. Обычно в целях проверки соответствия оборота пороговой величине законодательство предписывает рассматривать подобные фирмы как одну агрегированную, хотя выявление таких ситуаций и установление мер контроля может быть весьма проблематичным. Такое искусственное разделение предприятий распространено в некоторых странах и внушает серьезные опасения¹¹⁴. И хотя наиболее эффективной реакцией на эти действия будет установление норм, ставящих заслон уходу от налогообложения, хорошей мерой будет и низкий порог, так как он увеличит расходы фирм на уклонение от налога.

Специальный режим налогообложения для субъектов, находящихся ниже пороговой величины

Природа и степень неравенства предпринимателей, находящихся по разные стороны порога, будет, конечно же, зависеть от того, как облагаются налогом те, кто находятся ниже порога. Как уже отмечалось, в ряде стран (таких, как Китай и Танзания) такие фирмы платят налог с оборота (валовой выручки) по низкой ставке (обычно 2–4%). Иногда (как в Китае) этот налог имеет свою собственную пороговую величину, хотя чаще всего это вмененный налог.

При наличии простого налога с оборота порог по формуле 11.1 необходимо пересчитать, так как поступления налога и расходы по его сбору в этом случае будут другими¹¹⁵. Сохраним все параметры

¹¹⁴ Попытка уклониться от налогообложения может привести и, наоборот, к искусственному объединению нескольких компаний (через вертикальную интеграцию, вызванную налогами) — это ответ на то, что фирмы, освобожденные от налогообложения, будут стремиться к самообеспечению.

¹¹⁵ Более точно формула 11.1 будет выглядеть так

$$z' = \frac{\delta(A - A') + C - C'}{(\delta - 1)(\tau v - 1)},$$

где τ — ставка налога с оборота, а A' и C' — расходы по налогу с оборота.

приведенного выше примера, но предположим, что для тех, кто находится ниже порога, установлен 3%-й налог с оборота. Если принять, что все расходы по сбору этого налога равны одной четверти расходов по сбору НДС, то оптимальная пороговая величина поднимется с 52 000 долл. до 77 500 долл. В общем, чем дешевле сбор второго налога и чем выше его ставка, тем выше оптимальная пороговая величина НДС. Как уже отмечалось, формула 11.1 игнорирует социальные последствия падения эффективности производства, возникающие из-за разного отношения к фирмам, находящимся ниже и выше порога. Но налог с оборота для фирм, находящихся ниже порога, смягчит эти последствия. Таким образом, можно ожидать, что введение такого налога, при прочих равных условиях, позволит установить оптимальную по высоте пороговую величину для НДС.

Вследствие упомянутой выше эмпирической закономерности, такие налоги, как правило, ненамного увеличивают поступления в бюджет. Кроме того, имеющиеся административные ресурсы лучше направлять на сбор НДС, чем на сбор налога с оборота (валовой выручки), особенно если раньше такого налога не было. В малом бизнесе из-за отсутствия компенсации «входного» НДС налог с оборота также будет усиливать эффект каскада. Тем не менее его введение несколько смягчит несправедливость, ощущаемую мелкими предпринимателями при введении НДС, и возможно увеличит политическую приемлемость НДС с достаточно высоким порогом налогообложения.

Вид порога

Стандартные рекомендации УБВ предусматривают установление единого для всех видов деятельности порога налогообложения в виде объема оборота предпринимателя. Из формулы 11.1 вытекает, что при некотором заданном уровне продаж оптимальная пороговая величина тем ниже, чем больше доля добавленной стоимости в продажах, и чем больше, соответственно, объем возможных поступлений НДС в бюджет. Это дает некоторые основания для установления на практике (что отмечается в ряде стран) более низкой пороговой величины для сферы услуг, так как услуги обычно являются более трудоемкими видами деятельности. Однако при этом нужно учитывать то, что некоторые виды деятельности трудно точно определить, а также то, что многие фирмы являются многопрофильными. В будущем эти трудности, из которых предприниматели выжимают всю возможную пользу для себя, скорее всего только увеличатся.

Более фундаментальным является вопрос, можно ли определять порог налогообложения не в виде объема оборота, а как-то иначе.

Как отмечалось выше, у этого вида порога два недостатка. Первый заключается в резкости перехода фирм из разряда необлагаемых в разряд облагаемых. Второй связан с дифференциацией пороговой величины по виду деятельности. Может показаться, что от обоих недостатков можно избавиться, определяя порог в виде добавленной стоимости, которую создало предприятие. В этом случае, как и в случае с подоходным налогом, налогообложению подлежат только суммы, превышающие порог. Этого легко добиться, если НДС взимается согласно методу вычитания. Тогда налогом облагается просто добавленная стоимость выше некоторой пороговой величины — так же, как это делается для подоходного налога, что, в принципе, позволяет применять любую систему ставок¹¹⁶. Однако при преобладающем сегодня методе счетов-фактур это невозможно, поскольку в этом случае для исчисления НДС потребуются сведения о стоимости использованных ресурсов и стоимости продукции за вычетом НДС¹¹⁷.

Выводы

Выбор порога налогообложения — это решающий момент при установлении системы НДС.

- Опыт показывает, что установление слишком низкого порога может сильно компрометировать политическое и административное значение НДС. Учитывая это, а также то, что основной объем налоговой базы распределен среди небольшого числа налогоплательщиков, а возможности налоговых органов во многих странах ограничены, лучше устанавливать относительно высокий порог (особенно при введении НДС). Однако создается впечатление, что власти до сих пор не верят в мудрость этой концепции. Причины этого не совсем понятны; возможно, многие думают, что из-за высокого порога казна потеряет значительную часть налоговых поступлений или что при этом будет нарушено конкурентное равенство. Вполне возможно, что опыт Ганы или какой-либо другой страны все-

таки убедит власти многих стран в пользу установления высокого порога.

- Создается впечатление, что многие страны склоняются к установлению дифференцированных пороговых величин для разных секторов экономики в большей степени, чем это рекомендуется УБВ. Однако в пользу большей дифференциации говорят и некоторые теоретические соображения.
- Налогообложение фирм, находящихся ниже пороговой величины, недостаточно отработано, и в разных странах производится по-разному, хотя обычно его значительно упрощают. Очевидно, что это не первоочередной вопрос в смысле влияния на прямые налоговые поступления, и новации в этой области во время введения НДС могут только отвлечь ресурсы налоговых органов. Однако налогообложение мелких фирм имеет значение для их дальнейшей регистрации в качестве плательщиков НДС, для развития их налоговой компетентности и — не в последнюю очередь — для выравнивания конкуренции между фирмами, находящимися по разные стороны порога. Поэтому введение упрощенного налога для мелких предпринимателей может приносить пользу, не пропорциональную поступлениям от этого налога.

¹¹⁶ Структура японского налога напоминает эту, но она несколько сложнее, потому что установлен минимальный входной уровень, так чтобы все предприятия больше определенного размера платили НДС от всей своей добавленной стоимости по одинаковой ставке

¹¹⁷ На это указывает Годвин (Godwin, 1998)

Глава 12

Организация работы налоговых органов

Несколько следующих глав посвящены более тщательному рассмотрению основных вопросов взимания НДС. Первоочередное внимание в них уделяется слабым местам. Конечно, есть и области, в которых налоговые органы добились серьезных успехов, свидетельствующих о верности выбранного курса. Это, в частности, регистрация и обучение налогоплательщиков и взыскание налоговой задолженности.

Не следует смешивать анализ деятельности налоговых органов с вопросами налоговой политики. В условиях отсутствия серьезных научных исследований, посвященных этому вопросу, анализ деятельности налоговых органов происходит, главным образом, в виде дискуссий между национальными структурами и МВФ. Порой эти дискуссии нарушают баланс между общими принципами налогового управления и необходимостью признания специфики той или иной страны. Вопросы, возникшие в последнее время в ходе этих дискуссий, рассмотрены в следующих главах; при этом мы опираемся на результаты обзора МВФ, изложенные в гл. 6.

Первым среди важнейших стоит вопрос об организации взимания НДС.

История вопроса

Во многих странах введение НДС рассматривается как возможность существенного улучшения налогового управления вообще посредством введения более эффективных механизмов, которые впоследствии можно распространить на всю налоговую систему. Однако были случаи, когда введение НДС фактически разрушило существующую налоговую службу из-за плохой подготовки к введению НДС и из-за проблем с учреждением адекватной системы НДС. Например, в Гане при введении НДС в дополнение к уже существующей службе по внутренним налогам и таможенной службе было создано особое управ-

ление по доходам от НДС. В Кении и Уганде, где также появились специальные управления по НДС, отсутствие координации работы служб по сбору налогов сделало практически невозможным распространение современных методов и процедур, впервые разработанных для НДС, на прочие виды налогов.

Совершенно очевидно, что для эффективного функционирования НДС и модернизации налоговой системы в целом необходимо правильно организовать налоговое управление.

Организация сбора внутренних налогов: таможня или специальная инспекция?

Почти во всех странах согласны с тем, что сбор налогов на импортные товары, в том числе НДС, входит в компетенцию таможенного управления¹¹⁸. Действительно, глупо требовать от налогоплательщика (в данном случае от импортера) заполнять две разные формы на одни и те же товары (декларацию на импорт и декларацию по НДС) с практически одинаковой информацией и отправлять их в две разные организации. Разногласия касаются только того, кто должен отвечать за внутренний НДС и в том числе возмещать «входной» налог импортерам. Эту функцию можно возложить на:

- таможенное управление;
- специальное управление по НДС;
- управление, отвечающее за все виды внутренних налогов, в частности за налоги на личные и корпоративные доходы.

В большинстве стран, включенных в обзор (29 из 36), применяется 3-й вариант, что отражает твердое решение властей передать НДС в ведение того же управления по внутренним налогам, которое управляло раньше налогами с оборота или с продаж. В таких случаях обсуждается создание специальных отделов по НДС или организация службы, общей для НДС и подоходного налога, внутри которой действуют функциональные подразделения. Первоначально налоговые службы разделялись именно по исполняемым ими функциям (например, регистрация налогоплательщиков, их обучение, сбор налогов, аудит и т. д.), а не по видам налогов. Многие страны сделали выбор в пользу создания таких функциональных служб; од-

¹¹⁸ В ряде случаев УБВ выступило против передачи права на эти налоговые сборы в ведение управления по внутренним налогам, и его рекомендации были учтены.

нако в некоторых были созданы особые службы по НДС (например, в Албании, Болгарии и Шри-Ланке). Последний вариант облегчает управление в первые годы введения НДС. Однако в последующие годы уже будет трудно добиться слияния ведомств по НДС и по подоходному налогу.

Тем странам, где косвенные налоги традиционно собираются таможенными ведомствами, УБВ МВФ рекомендовало, чтобы НДС находился либо в их ведении, либо в ведении специально созданных органов по сбору НДС. Были и особые рекомендации УБВ, учитывающие национальную специфику.

- *Таможенное управление.* В 1990 г. Пакистану было рекомендовано управлять сбором НДС через таможенное управление. Однако в связи со слабостью таможни в 1993 г. УБВ рекомендовало учредить специальное управление по НДС (что было сделано в 1996 г.). Управлять НДС через таможню было рекомендовано также Белизу и Малави (эти страны в обзор не включены). В связи с отсутствием твердых норм налогообложения в этих странах рекомендации для них много раз обсуждались в УБВ. В отчете специальной миссии по Белизу в 1994 г. в качестве причины передачи НДС таможне указывались наличие готовых помещений и ожидаемые поступления НДС от импорта (что, как будет отмечено ниже, не является убедительным аргументом). Миссия УБВ по Малави признала в 1996 г., что в долгосрочной перспективе НДС должен управляться совместно с подоходным налогом. Тем не менее она рекомендовала, чтобы вначале НДС управлялся таможенным ведомством, основываясь на: 1) наличии сильной британской программы по поддержке таможенной службы; 2) слабости службы подоходного налога; 3) предложении создать в переходный период самостоятельный орган по налоговым и таможенным сборам.
- *Особое управление по НДС.* Другим странам (Гане, Маврикию, Танзанию, Уганде, Замбии, а также Пакистану после 1993 г.) УБВ рекомендовало создать особое управление по НДС. Однако сейчас уже совершенно очевидно, что в большинстве случаев образование еще одной единицы лишь обостряет проблемы с координацией работы налоговых служб.

Результаты обзора свидетельствуют о том, что в большинстве стран (см. табл. 12.1) НДС передан в компетенцию службы по сбору

Табл. 12.1. Примеры организации управления НДС

	Служба по сбору внутренних налогов	Таможенное управление	Специальное управление по НДС
Европейский союз	10	1	2
Другие европейские страны	14		1
БР+ ¹	15		
Латинская Америка	18	1	3
Африка	18	1	5
Азиатско-Тихоокеанский регион	13		
Ближний и Средний Восток	1	1	2
Северная Америка	1		
Всего (108 стран)	90	4	14

Источник: IMF staff compilation.

¹ Страны Бразилии, Россия и другие страны бывшего Советского Союза.

внутренних налогов. Это отражает тенденцию последних десятилетий к созданию функциональных налоговых структур помимо традиционных служб, которые занимаются конкретными видами налогов. 90 из 108 стран, о которых имеется информация, приняли решение о передаче НДС в компетенцию службы внутренних налогов, в 4 сбор НДС передан таможенной службе¹¹⁹ и в 14 образованы специальные управления по НДС¹²⁰.

В каждой из приведенных моделей имеются варианты в зависимости от степени интеграции служб по сбору налогов.

- В большинстве стран, где НДС передан в ведомство по внутренним налогам, на местном уровне и НДС, и подоходным налогом ведает один и тот же налоговый орган. А многие страны, которые первоначально учредили отдельную службу для учета НДС, в настоящее время объединили НДС и подоходный налог

¹¹⁹ Это Великобритания, Израиль, Малави и Белиз (до тех пор, пока последний в апреле 1999 г. вообще не отменил НДС).

¹²⁰ Это Кипр, Доминиканская Республика, Ямайка, Гана, Кения, Люксембург, Танзания, Уганда, Замбия, Маврикий, Китай, Египет, Пакистан (с 1996 г.) и Бельгия (до создания в 1999 г. единой службы по управлению НДС, подоходным и другими налогами).

под крышей одного функционального органа¹²¹. Однако в ряде стран (например, в Португалии) интеграция управления прямыми и косвенными налогами произошла лишь на уровне высшего руководящего звена.

- Во многих странах, где НДС и подоходный налог управляются функциональными структурами, в них существуют отделы, которые занимаются специальными программами по НДС. Например, в странах Европейского союза при реформе НДС в 1993 г. эти отделы отвечали за программы по регистрации и аудиту налогоплательщиков. Кроме того, особые отделы обычно занимаются возмещением НДС и обучением налогоплательщиков.
- В тех странах, где сбор НДС передан таможенной службе или специально созданным органам, с течением времени обычно встает вопрос об интеграции сбора налогов под крышей одного ведомства. Например, в Канаде в начале 1990-х гг.¹²² началось объединение структур, отвечающих за таможенные и акцизные сборы и подоходный налог. Такие африканские страны, как Кения, Малави, Танзания, Уганда и Замбия создали ведомства по государственным доходам под контролем единого совета директоров¹²³. Однако в этом случае интеграция ограничивается лишь вопросами кадровой политики и контроля над бюджетом. Что же касается интеграции собственно управления налогами, то здесь прогресса пока не наблюдается¹²⁴.

Сбор НДС таможенными управлениями

В качестве примера чаще всего приводится Великобритания и ее Управление таможенных и акцизных сборов. Сбор НДС этим Управлени-

¹²¹ В Европе в начале 1970-х гг. это сделали Франция и Италия.

¹²² Налоговое управление и управление по таможенным и акцизным сборам Канады в 1994 г. были объединены в структуру, непосредственно подчиняющуюся заместителю министра. Однако, хотя местные и центральные службы по НДС и подоходному налогу были успешно объединены, самостоятельная система таможенных органов (центральных и местных) осталась.

¹²³ Другие страны, например Маврикий и Руанда, также предприняли шаги в этом направлении.

¹²⁴ Самые заметные шаги в этом направлении предприняла Уганда, создавшая недавно службу для крупных налогоплательщиков, которая занимается всеми операциями по сбору НДС, акцизов и подоходного налога, а также Гана, где были введены идентификационные номера налогоплательщиков.

ем объясняется историческими причинами¹²⁵. Но, помимо исторической случайности, обоснованием для передачи сбора НДС в руки таможи могут служить два важных фактора. Первый заключается в весомой доле НДС, взимаемого с импорта, во всем объеме поступлений от НДС в бюджет (которая, как говорилось в гл. 4, в развивающихся странах и странах с переходной экономикой зачастую составляет от 40 до 60% всего сбора НДС). Вторым фактором является то, что таможенные чиновники имеют опыт физического контроля над товарами, а также знакомы с такими вопросами, как классификация и оценка товаров.

Однако в условиях современной налоговой системы эти факторы утрачивают свою значимость. По мере роста экономики доля НДС, связанная с отечественной экономикой, увеличивается. Кроме того, новые проблемы, с которыми сталкиваются органы, управляющие НДС, не имеют отношения к НДС, взимаемому с импорта (поскольку сбор НДС с импорта не требует особых навыков, отличающихся от навыков сбора таможенных платежей). Эти проблемы состоят в регистрации и обучении плательщиков нового налога, контроле механизма налоговых вычетов, возмещении НДС и проведении проверок — все это области традиционной деятельности служб внутренних налогов¹²⁶.

Кроме того, несмотря на несомненную ценность опыта физического контроля над товарами, эффективное управление НДС требует более широкого спектра умений: проверки правильности исчисления налога налогоплательщиками. Эти умения обычно есть у персонала служб по внутренним налогам, который «натренирован» на проверках финансовых операций и бухгалтерских записей. Действительно, в странах, где сбор НДС на первых порах осуществлялся таможней, ее чиновники оказались не готовы к управлению НДС, потому что рань-

¹²⁵ Как объясняет Тейт (Tait, 1988), «случай Великобритании нельзя назвать типичным. Таможенной администрации было вменено в обязанность осуществлять управление налогом на приобретение товаров в годы Второй мировой войны, когда налоговые органы были перегружены, а таможня занята меньше, чем обычно. В силу этой случайности таможня приобрела опыт в сборе налога на покупки, и когда пришло время вводить НДС, этот опыт оказался решающим».

¹²⁶ Одно из преимуществ сбора НДС и таможенных платежей единой службой заключается в том, что при этом облегчается обмен информацией об экспорте и импорте, что необходимо для эффективного возмещения «входного» НДС. Однако это по сути вопрос не организации, а технологии, и решать его следует путем внедрения компьютерных систем, использующих единый идентификационный номер налогоплательщика и для НДС, и для таможенных сборов.

ше они концентрировались в основном на вопросах физического контроля, классификации и оценки товаров. Они склонны управлять НДС как если бы это был акциз: с использованием сложных деклараций, в которых требуется указывать совершенно ненужную — с точки зрения НДС — информацию о количестве и видах произведенных товаров, о сырье, использованном в процессе их производства, и о товарно-материальных запасах.

Сбор НДС специально учрежденным органом

Большинство стран, в которых сбор акцизов и налогов с продаж традиционно осуществлялся таможенными ведомствами, вынуждены были признать тот факт, что управление НДС требует иной организации. В результате в этих странах были созданы специальные управления по НДС. Это позволило порвать с потенциально ошибочными методами работы старых налоговых служб. Теоретически, подбор персонала, специально обученного вопросам взимания НДС, обеспечивает уровень, необходимый для эффективного налогового управления. Однако при этом обнаруживается ряд слабых мест.

- В странах с дефицитом профессионалов (и возможностей для их подготовки) создать отдельное управление по НДС очень трудно. С отсутствием специалистов столкнулся, например, Пакистан после создания управления по НДС. Кроме того, многие сотрудники новой структуры, которые были набраны в таможенные органы и прошли курс переподготовки, спустя несколько месяцев возвращались на прежнее место работы.
- Образование нового управления часто встречает сильное сопротивление со стороны существующих структур. Так, в Гане в 1995 г. когда было создано управление по НДС, ряд таможенных чиновников встали в открытую оппозицию ему.
- Создание специального управления по НДС может привести к разделению деятельности налоговых служб, если отсутствует стратегия по координации их работы. В той же Гане и в Уганде управления по НДС начали регистрировать плательщиков НДС и присваивать им идентификационные номера, хотя налогоплательщики уже имели отдельные ИНН по подоходному налогу, акцизам и для таможенных целей. Кроме того, после введения НДС во многих из этих стран не производилась встречная проверка информации, поступающей в разные налоговые управления. (Отсутствие координации может отра-

жать также политическую обстановку в стране. Так, при анализе обстановки в одной из стран, включенных в обзор МВФ, выяснилось, что предприниматели сопротивляются введению НДС главным образом из страха, что чиновники по НДС и по подоходному налогу сверят предоставляемые ими данные, в результате чего их обязательства по подоходному налогу будут увеличены. Таким образом, сопротивление НДС иногда оказывается на деле сопротивлением подоходному налогу.) Действительно, несмотря на то, что УБВ рекомендует всемерное сотрудничество служб, контролирующих НДС и подоходный налог, а также таможенных органов, их персонал весьма слабо понимает решающую роль кооперации в деле эффективного взимания налогов.

- Создание специального управления по НДС увеличивает административные расходы вследствие дублирования материальных и трудовых затрат (например, идентификационных систем, офисов, оборудования, компьютерных систем). Кроме того, ухудшается положение налогоплательщиков, вынужденных сдавать декларации в разные налоговые инспекции, подвергаться проверкам разных органов (которые не координируют свои действия) и терпеть несогласованность систем НДС и подоходного налога.

Сбор НДС службами внутренних налогов

Как отмечалось выше, эта форма организации принята большинством стран, где на протяжении последних двадцати лет был введен НДС. Именно такая организация была выбрана Францией при введении НДС в 1950-е гг. При этом поэтапное введение НДС в период с 1948 по 1968 г. совпало с общей реорганизацией французской налоговой службы (см. вставку 12.1).

Сбор НДС службами внутренних налогов имеет ряд преимуществ.

- Объединение налоговых служб может стимулировать более эффективную работу всей налоговой структуры с созданием функциональных подразделений на всех уровнях, от местных до центрального. Такая организация повышает производительность налоговых органов и уменьшает их расходы. Например, введение единой системы регистрации налогоплательщиков и единого подразделения для обработки деклараций по всем видам налогов облегчит положение налогоплательщиков и сократит издержки налоговых органов. Так же

Вставка 12.1. Введение НДС и реформа налоговой службы во Франции

Этапы введения НДС совпали по времени с тремя важными мероприятиями по реформированию французской налоговой службы (Direction Général des Impôts — DGI).

1948 г. Введение налога с продаж с механизмом вычетов на базе счетов-фактур, который взимался только на стадиях производства и импорта (taxe unique a paiements fractionnés).	Учреждение DGI путем слияния управлений по прямым и косвенным налогам.
1954 г. Распространение налога с продаж на оптовую торговлю при отмене ряда косвенных налогов. Новый налог стал называться налогом на добавленную стоимость.	Примерно в это же время (1950–1955 гг.) DGI приступила к постепенному внедрению в практику новой методики аудита, основанной на комплексной проверке налоговых обязательств налогоплательщика специально подготовленными аудиторами (les vérificateurs polyvalents). В 1955 г. DGI начала эксперимент по созданию налоговых инспекций, специализирующихся не на видах налогов, а на выполняемых функциях.
1968 г. Распространение НДС на сферу розничной торговли.	DGI приступила к всесторонней модернизации налоговых инспекций, цель которой заключалась в создании инспекций, работающих как по функциональному принципу, так и по принципу охвата налогоплательщиков (например, были созданы специальные подразделения по аудиту мелких, средних и крупных налогоплательщиков).

эффективно создание общего отдела по взысканию просроченных платежей, поскольку у одних и тех же налогоплательщиков обычно бывают задолженности по нескольким видам налогов.

- Принцип самоначисления НДС (подробно обсуждаемый в следующей главе) требует тесного сотрудничества между чиновниками, занимающимися НДС, подоходным налогом и тамо-

женными сборами, включая автоматическую встречную проверку данных (например, по обороту, закупкам, импорту и экспорту). Необходимо также внедрять специальные программы по взысканию налоговых платежей с использованием как физического, так и бухгалтерского контроля.

- Благодаря интеграции налоговых служб улучшается сбор подоходного налога. Современные методы взимания НДС могут быть перенесены на подоходный налог и налог на доходы корпораций. Установление пороговой величины для исчисления НДС будет полезно и для подоходного налога — в качестве базового критерия при классификации налогоплательщиков. Например, для субъектов, находящихся ниже порога, может применяться упрощенная система подоходного налога, в то время как те, кто находится выше, будут нести более тяжелое налоговое бремя. Объединение управлений по НДС и подоходному налогу может содействовать также повышению общей налоговой грамотности налогоплательщиков и лучшему взысканию подоходного налога. Ведь и в том, и в другом случае приходится сталкиваться с несоответствием начисленного и уплаченного налога, с занижением оборота, искажением цен и с фальшивыми счетами-фактурами. Очевидно, что эффективное взыскание НДС и хорошие аудиторские программы помогут улучшить сбор подоходного налога.

Несмотря на перечисленные преимущества объединения налоговых ведомств, такая модель управления НДС иногда оказывается недостаточно эффективной. Это объясняется рядом причин.

- Системы НДС, введенные в некоторых странах (например, в Африке¹²⁷) в 1960–1980 гг., были слишком сложны. В них было несколько ставок НДС (так, четыре ставки были в Кот-д'Ивуаре и Сенегале, пять — в Марокко). В большинстве случаев не задавалась пороговая величина для регистрации, и мелкие налогоплательщики платили НДС, базирующийся на системе *forfait*, то есть сложный вмененный налог, мало подходящий для стран с ограниченными ресурсами. Кроме того, формы деклараций по НДС были слишком громоздки (до 4-х страниц в некоторых странах). Таким образом, преимущества этой модели (единая

¹²⁷ В Кот-д'Ивуаре в 1960 г., в Марокко и в Нигере в 1986 г. и в Тунисе в 1988 г.

служба по НДС и подоходному налогу, построенная по функциональному принципу) были сведены на нет слишком сложным законодательством и слабыми механизмами налогообложения¹²⁸.

- Некоторые страны, в том числе Франция и Канада, в своем стремлении к созданию объединенной налоговой службы, построенной по функциональному принципу, отвергали необходимость специальных отделов по НДС. Однако общие проверки задолженности налогоплательщика по всем налогам не обеспечивают достаточно широкого охвата плательщиков НДС. Эти проверки иногда слишком сосредоточиваются на подоходном налоге, а их методы неоправданно сложны для мелких и средних налогоплательщиков. Таким образом, налоговые администрации, выбравшие путь объединения и сосредоточения только на функциях, вынуждены, тем не менее, сохранять некоторые элементы системы, ориентированной на виды налогов (в основном это касается НДС и иногда акцизов).

В табл. 12.2 суммированы принципиальные преимущества и недостатки трех рассмотренных моделей организации работы налоговых органов.

Еще одна важная тенденция, наметившаяся в последние десятилетия в области организации работы налоговых органов — это разработка стратегий, основанных на разбиении налогоплательщиков на группы. Например, создаются особые отделы для работы с крупными налогоплательщиками, аудиторские подразделения, специально подготовленные к проверкам мелких, средних и крупных предпринимателей, и отделы для работы с особыми группами налогоплательщиков, в частности, занятыми в сфере финансовых услуг. В некоторых странах, например в Австралии и Нидерландах, специализация на группах налогоплательщиков в настоящее время являет-

¹²⁸ Во многих из этих стран позже наметилось некоторое улучшение — например, в Кот-д'Ивуаре и Сенегале к настоящему времени имеют лишь две ставки НДС, а в остальных странах Западно-Африканского экономического и валютного союза введена единая ставка НДС. Кроме того, введен порог налогообложения, и субъекты, находящиеся ниже этого порога, освобождены от уплаты НДС. В последние годы в большинстве этих стран началось реформирование налоговых служб (в том числе создание подразделений по делам крупных налогоплательщиков, упрощение процедур взимания налогов и принятие более эффективных программ по взысканию налоговой задолженности).

Табл. 12.2. Преимущества и недостатки разных моделей управления НДС

	Преимущества	Недостатки
Сбор НДС находится в ведении управления по таможенным и акцизным сборам	Ускоряет обмен информацией по импорту и экспорту	Процедуры сбора таможенных и акцизных платежей не подходят для НДС. Сотрудники таможенных служб не имеют навыков, необходимых для работы с НДС. Отсутствует координация налоговых служб, контролирующих НДС и подоходный налог
Сбор НДС находится в ведении специального управления	Допускает полный разрыв с методами сбора других налогов. Помогает сконцентрировать внимание на НДС	Создание нового налогового управления в развивающейся стране со слабыми управленческими ресурсами и нехваткой профессионалов требует от ее руководства жесткого политического контроля. Чиновники уже существующих налоговых управлений часто оказывают сопротивление созданию новой структуры. Увеличивает раздробленность налоговых органов и затрудняет координацию сбора НДС, подоходного налога и таможенных платежей. Увеличиваются расходы по содержанию налоговых органов
Сбор НДС осуществляется службой по внутренним налогам	Создает основу для построения более современной и эффективной налоговой службы, основанной на функциональном принципе. Способствует координации работы чиновников, занятых НДС и подоходным налогом, и тем самым обеспечивает лучшее взимание этих налогов	Риск недостаточной концентрации внимания на специфических проблемах взимания НДС

Рис. 12.1. Развитие структуры налогового управления

Функции	Специализация на налогах			Специализация на функциях		Специализация на налогоплательщиках		
				Регистрация				
				Учет налогов				
	Налог с продаж	Налог на доходы корпораций	Личный подоходный налог	Обучение налогоплательщиков		Крупные предприниматели	Средние и мелкие предприниматели	Физические лица
				Сбор налогов				
				Аудит				
				Рассмотрение жалоб				

ся основным принципом организации работы налоговых органов (см. рис. 12.1).

Выводы

Можно ли утверждать, что те или иные модели управления НДС более эффективны, чем другие, и более способствуют модернизации всей налоговой системы? Содержание этой главы показывает, что однозначного ответа на этот вопрос нет. На протяжении последних десяти лет рекомендации МВФ, касающиеся организации работы налоговых органов, менялись. Для ряда стран до сих пор не решено, какая модель более эффективна, хотя в дискуссиях учитывались сильные и слабые стороны государственной структуры в разных странах. Тем не менее, в рекомендациях УБВ намечилось нечто новое: независимо от организационной модели, взимание НДС должно стать частью общей стратегии по модернизации управления всеми налогами.

Перечислим некоторые элементы этой общей стратегии, принятой в настоящее время.

- Независимо от того, какой тип организации выбран, подготовка к введению НДС должна проходить в тесной координации с управлением по подоходному налогу и таможенной службой.
- Передать сбор НДС управлению по внутренним налогам можно, если в нем имеются базовые системы для взимания НДС — включая современные системы регистрации налогоплательщиков,

программы обучения налогоплательщиков и механизмы взыскания налогов, обеспечивающие выявление неплательщиков НДС и принятие к ним соответствующих мер. Кроме того, специально для НДС необходимо разработать механизм возмещения «входного» налога и аудиторские программы.

- При создании особого управления по НДС следует делать акцент на координации этой структуры со службой по сбору подоходного налога и таможенной, а именно:

- (1) в краткосрочной перспективе — усилить координацию работы этих служб на управленческом уровне (включая присвоение налогоплательщикам единого идентификационного номера, обмен информацией для взыскания налогов и проведение совместных проверок).
- (2) В среднесрочной перспективе — перенести принцип создания подразделений для работы с крупными налогоплательщиками (LTU — large taxpayer units) на все налоги. В странах с особыми управлениями по НДС (например, в Уганде) основная цель LTU — помочь созданию экспериментальных налоговых служб, в которых объединен сбор НДС и подоходного налога.
- (3) В долгосрочной перспективе — после проверки в LTU функционального принципа организации работы налоговых органов начать собственно процесс объединения операций по подоходному налогу и НДС сначала на уровне руководства, а затем на местном уровне (начиная с самых важных центров). Конечной целью является создание общей службы для всех налогов.

Следует признать, что пока степень координации разных налоговых ведомств несколько разочаровывает. В большинстве стран, включенных в обзор МВФ, налогоплательщики до сих пор имеют разные идентификационные номера для разных налогов, а координация налоговых служб как правило чрезвычайно затруднена. Опыт нескольких стран, включенных в обзор, показывает, что недостаточное внимание к вопросам организации работы налоговых органов может серьезно ухудшить эффективность НДС. Характерной в этом смысле (помимо приведенных выше примеров) является ситуация во многих странах СНГ.

Поэтому, опираясь на имеющийся опыт, УБВ в последние годы стало отдавать предпочтение сбору НДС через управления по внутренним налогам. Однако в любом случае налоговая реформа должна

подготавливаться группой специалистов, в которую входят представители службы по подоходному налогу и таможенного ведомства. Новый тип налоговой организации должен учитывать, как раньше в стране собирались внутренние налоги, в частности налог с продаж (если он был), и удовлетворять следующим условиям.

- В странах, где есть управление по внутренним налогам, построенное по функциональному принципу и имеющее большой опыт работы с налогом с продаж, все операции по НДС должны вестись в функциональных отделах этого управления. Но и в этом случае следует уделять внимание разработке специальных программ для НДС (в первую очередь, по возмещению «входного» налога и по аудиту).
- В странах, где управление по внутренним налогам построено не по функциональному принципу и/или не имеет опыта работы с налогом с продаж, операции по НДС должны вестись в специально организованных отделах в рамках этого управления. При этом необходимо обращать особое внимание на: (1) необходимость тесной координации операций по НДС и по подоходному налогу как на уровне руководства, так и на уровне местных органов; (2) разработку средне- и долгосрочной стратегий по слиянию отделов, занимающихся НДС и подоходным налогом. Начать можно с создания экспериментального отдела, который будет контролировать взимание НДС и подоходного налога с крупных налогоплательщиков.

Глава 13

Расчет НДС, причитающегося к уплате, самими налогоплательщиками

НДС может играть кардинальную роль в развитии современных методов работы налоговых органов, основанных на отслеживании добровольного исполнения налогоплательщиками своих обязательств по налогам. Эта глава посвящена ключевому аспекту этого подхода — тому, как налогоплательщики сами определяют свои платежи по НДС.

История вопроса

При системе добровольного исполнения обязательств налогоплательщик сам, без вмешательства налоговых органов, рассчитывает и уплачивает налоги. При этом он заполняет декларацию и представляет ее (уплачивая одновременно налог) в налоговые органы. Если налогоплательщик этого не делает, налоговые органы считают данный факт нарушением и применяют меры принуждения, включая наложение штрафных санкций, установленных законом. Представленная декларация является предметом возможной проверки.

Многие страны впервые вводят принцип самостоятельного расчета для НДС, а затем пытаются перенести его и на другие налоги. Так, во Франции и Великобритании (где система НДС с самого начала была построена на этом принципе) в последнее время стали постепенно переходить к самоначислению и других налогов — подоходного и налога на доходы корпораций. До начала 1990-х гг. все страны, которые вводили НДС, следовали этому подходу¹²⁹. Но примерно в это же время несколько стран с переходной экономикой — сначала страны СНГ, а затем Китай и Вьетнам — решили ввести НДС, не основанный на принципе самоначисления.

¹²⁹ Описывая, как должны происходить уплата и возмещение НДС, Тейт (Tait, 1988) указал, что «НДС — это налог, основанный на расчетах налогоплательщиков». Он считал это абсолютно бесспорным.

Опыт, имеющийся в этой области

В зависимости от отношения к указанному принципу все страны, рассмотренные в гл. 6, можно разделить на три категории.

Страны, применяющие «правильные» методы. Только 42% стран (13 из 31) применяют современные методы сбора налога (простые формы для расчета и уплаты налога, систему самоначисления). Стараясь облегчить положение налогоплательщиков, налоговые органы этих стран объединили в одну форму декларацию по НДС и платежное поручение на его перечисление. Таким образом, уплатить налог и отправить декларацию можно одновременно — в банке. Эти формы часто разрабатывались с помощью УБВ. Однако в развивающихся странах введение такой практики может потребовать значительных усилий.

Страны, сочетающие самоначисление со сложными процедурами. Почти в половине стран (15 из 31), в которых применяется самоначисление, налогоплательщиков обязывают представлять огромное количество сведений. В этих странах декларации состоят обычно из нескольких страниц, причем иногда от налогоплательщиков требуют прилагать к ним дополнительные документы (копии счетов-фактур и деклараций на импорт), что существенно увеличивает их расходы. В некоторых странах подача налоговых деклараций и уплата налога происходят в разных местах, что мешает быстрому сравнению данных о начислениях и платежах. Такое явление характерно для стран с переходной экономикой, где налогоплательщики сдают декларации в налоговые инспекции, а платят налог в банке. Это служит серьезным препятствием для своевременного выявления нарушителей (в частности, тех, кто сдал декларацию, но не перечислил налог в бюджет или перечислил его не вовремя).

Страны, которые ввели НДС без самоначисления. Как отмечалось выше, вопрос о самоначислении вторично возник в начале 1990-х гг., когда начали вводить НДС страны с переходной экономикой. Эти страны имели мало опыта в обращении с налогами и не очень представляли себе, как взимать налог, основанный на расчетах. Таких стран — которые не использовали обычной процедуры самоначисления — в обзоре УБВ было только 3. Однако если отвлечься от обзора, то НДС без самоначисления имеется в 16 из примерно 120 стран, которые ввели НДС (в основном это страны с переходной экономикой). Налогоплательщики в этих странах должны — как правило, ежемесячно — проходить сложную процедуру декларирования и уплаты НДС. Ход процедуры следующий: 1) налогоплательщик сдает

декларацию в налоговую инспекцию; 2) налоговая инспекция проверяет декларацию и готовит уведомление с суммой платежа; 3) налоговая инспекция посылает уведомление налогоплательщику; 4) налогоплательщик перечисляет деньги через банк; 5) налоговая инспекция проверяет соответствие уведомления и платежа. В некоторых странах (например, в России) налогоплательщик должен сначала ждать в налоговой инспекции, пока там проверят его декларацию по НДС, и только затем идти в банк платить налог¹³⁰.

Самоначисление: условия и проблемы

Условия введения принципа самоначисления

Проведенное в начале 1990-х гг. исследование МВФ рассматривает самоначисление в качестве центрального пункта рекомендуемой стратегии по введению НДС. Так, Касанegra де Янчер и Сильвани (цитируемые Тейтом, см.: Tait, 1991, p. 30) считают, что «все методы взимания НДС должны иметь целью увеличение добровольного исполнения обязательств. При этом необходимо также своевременно выявлять неплательщиков, широко применять аудит и штрафные меры. Конечно, такие действия должны дополняться программами, помогающими налогоплательщикам исполнять свои обязательства». Результаты исследования, показывающие, при каких условиях будет успешен принцип самоначисления, представлены во вставке 13.1.

Первые публикации по НДС акцентировали внимание на механизме самопроверки налога (через цепочку счетов-фактур, которые требуются на каждом этапе движения товара до конечного потребителя). Этот механизм согласуется с механизмом самоначисления НДС. Однако опыт показывает, что позитивное влияние самопроверки на взимание НДС явно преувеличено. Связь между выпиской счетов-фактур, их обязательной регистрацией в бухгалтерском учете и процедурой самоначисления означает просто, что предприниматели, которые выписывают счета-фактуры, будут и начислять налог. Если форма декларации проста, ее можно легко заполнить на основании данных бухгалтерского учета. При условии, что пороговая величина достаточно высока (для выведения из-под налогообложения мелкого бизнеса), все зарегистрированные налогоплательщики

¹³⁰ Такой же сложный механизм использовался и в Уганде до 1998 г. Однако в начале 1999 г. в Уганде ввели простую процедуру одновременной сдачи декларации и уплаты НДС через банки.

Вставка 13.1. Условия эффективности системы самоначисления НДС

Эти условия таковы.

- *Простое налоговое законодательство.* Сложные законы могут значительно увеличить расходы на уплату налога, снижая исполнение налоговых обязательств. Простое законодательство по НДС должно обеспечивать: ограничение льгот, единую ставку налога, нулевую ставку только для экспортеров и высокий порог налогообложения.
- *Помощь налогоплательщикам.* Налоговое ведомство должно помогать налогоплательщикам исполнять налоговые обязательства. Налогоплательщики должны иметь четкую информацию относительно своих обязанностей, о том, какие налоги и когда им нужно платить и т.д. Их следует информировать об изменениях законодательства и о формах налоговых деклараций.
- *Простые процедуры регистрации, декларирования, уплаты и возмещения налога.* Налоговые формы должны быть понятны налогоплательщикам, а процедуры — легки для исполнения.
- *Взыскание налога.* Своевременное выявление налогоплательщиков, которые не представили налоговые декларации и/или не уплатили налоги, имеет решающее значение для успешного взимания налогов, особенно если это крупные фирмы.
- *Проверки.* Налогоплательщикам необходимо знать, что если они не будут следовать налоговому законодательству, это будет обнаружено с высокой долей вероятности. Налоговые органы должны иметь достаточные ресурсы для того, чтобы проверять определенное количество налогоплательщиков и увеличивать возможность обнаружения нарушителей.
- *Штрафные меры.* Налогоплательщикам, не выполняющим требования налогового законодательства, следует знать, что в случае обнаружения этого к ним будут применены штрафные меры. Кроме того, налоговое мошенничество должно быть уголовно наказуемым.
- *Возможность независимого разбирательства налоговых споров.* Налогоплательщики должны иметь право на апелляцию. Если они не согласны с оценкой их налоговых обязательств, они вправе опротестовать решение налоговых органов в судебном порядке.

смогут правильно вести учет своих хозяйственных операций и сами определять свои налоговые обязательства.

Почему самоначисление так важно для эффективной работы налоговых органов?

Чтобы оценить, насколько практика самоначисления важна для эффективного налогообложения НДС, достаточно рассмотреть последствия ситуации, когда эта практика не действует.

Расходы налогоплательщика. Декларирование и уплата НДС при отсутствии самоначисления требуют от налогоплательщика неоднократного появления в налоговых органах и в банке; такую трату времени можно себе позволить, если налоговый период равен году, но это становится крайне неудобным при ежемесячном исполнении налоговых обязательств (что обычно для НДС). Кроме того, в этом случае часто требуют сложные налоговые декларации, не говоря уже о подтверждающих документах (грузовые таможенные декларации, копии полученных и выданных счетов-фактур, журнал регистрации счетов-фактур).

Эффективность работы налоговых органов. Эти обременительные процедуры будут негативно влиять и на эффективность работы налоговых органов. В отсутствие самоначисления налоговыми чиновниками приходится ежемесячно выполнять большой объем «бумажной» работы: обрабатывать декларации, отправлять уведомления об уплате, сверять начисленные и перечисленные налоги для всех зарегистрированных налогоплательщиков. Несвоевременное выполнение этих задач может сорвать план ежемесячных поступлений в бюджет¹³¹. Чтобы справиться с этой проблемой, правительства обычно внедряют грандиозные программы по компьютеризации работы налоговых органов, которые должны ускорить обработку деклараций и подготовку налоговых уведомлений, но это означает неэффективное использование компьютерных ресурсов¹³².

Взыскание налогов. При наличии самоначисления налоговые органы могут сконцентрироваться на относительно небольшом числе налогоплательщиков, не выполняющих свои налоговые обязательства. При отсутствии же этого механизма почти все административные ресурсы будут заняты «бумажной» работой. Кроме того, когда налоговые органы сами ежемесячно определяют налоговые обяза-

¹³¹ Порою график выполнения этих задач очень жесткий. Так, в одной из рассмотренных стран налогоплательщик должен представить декларацию до 10-го числа следующего месяца, а уплатить налог — не позднее 25-го, причем на основании налогового уведомления. Чтобы соблюсти эти сроки, налоговые чиновники должны обработать декларации и разослать уведомления всего за 10–12 дней.

¹³² В стране, упомянутой в предыдущей сноске, было проведено исследование работы компьютерной программы, применяемой налоговыми органами. Результаты показали, что на эксплуатацию этой программы (оборудование и персонал) тратится в 2,5 раза больше денег, чем понадобилось бы в случае введения механизма самоначисления. Дополнительные расходы были связаны с выпиской налоговых уведомлений.

тельства налогоплательщиков, они весьма неохотно прибегают к выписке штрафов при проведении выездных проверок (потому что это свидетельствует об их неудовлетворительной работе). Представляется неуместным обсуждать «вчерашний день», когда декларация уже принята налоговыми органами.

Коррупция. Опыт стран, где самоначисление отсутствует, показывает, что данные, которые крупные налогоплательщики представляют в своих декларациях, обычно совпадают с расчетами налоговых органов. Данные мелких налогоплательщиков могут быть несколько занижены, так как они рассчитывают договориться с налоговиками о сумме налога в отсутствие принципа самоначисления. Как неохотное применение штрафов, так и поддержка процедур, требующих регулярных переговоров между налогоплательщиками и налоговыми чиновниками, объясняются главным образом тем, что в этом случае стороны имеют возможности для сговора, особенно в странах с низкой зарплатой государственных служащих. В некоторых странах, вошедших в исследование УБВ, именно борьба с коррупцией послужила основной причиной введения современной системы самоначисления, когда в банке одновременно уплачивается налог и сдается декларация.

Главные причины сопротивления методу самоначисления

Страны, которые сопротивляются вводу самоначисления (из числа исследованных УБВ), обычно приводят три основных объяснения этому.

«Неграмотность мелких предпринимателей». Развивающиеся страны часто возражают против принятия самоначисления на том основании, что многие мелкие предприниматели якобы не смогут правильно вести учет и заполнять налоговые декларации. Здесь уместнее говорить о пороговой величине НДС: при установлении достаточно высокого порога предприятия, обязанные зарегистрироваться как плательщики НДС, будут относительно крупными. Они безусловно смогут правильно вести бухгалтерский учет и самостоятельно определять свои налоговые обязательства. Кроме того, истинной причиной сопротивления системе НДС в некоторых странах является вовсе не предполагаемое плохое качество учета, а принципиальное нежелание предпринимателей давать доступ к своим бухгалтерским записям налоговым чиновникам, которые смогут сопоставить обязательства по НДС и по подоходному налогу.

«Большинство предпринимателей занижают свои налоговые обязательства». Это мнение широко распространено в странах с переходной экономикой. В этих странах довольно большая часть налоговых чиновников твердо убеждена в том, что налогоплательщикам (особенно в зарождающемся частном секторе) нельзя доверять. Однако после того, как руководство налоговых органов лучше познакомится с основными принципами налогового управления в условиях рыночной экономики, а налогоплательщики овладеют новыми налоговыми законами, положение вещей постепенно изменится к лучшему.

«Отсутствие условий для применения принципа самоначисления». Это самый веский аргумент, и он особенно верен для стран с переходной экономикой, где НДС ввели в начале 1990-х гг. без надлежащей подготовки. С тех пор там была проведена большая работа (с технической помощью МВФ) по улучшению налоговых процедур и разъяснению налоговым органам, какие требования предъявляются к современному налоговому управлению. Тем не менее исполнение рекомендаций УБВ и создание условий для эффективной работы системы самоначисления в этих странах идет пока медленнее, чем хотелось бы.

Выводы

За последние десять лет налоговые органы некоторых стран так и не удалось убедить в необходимости введения самоначисления НДС.

Ниже суммируются основные стратегии УБВ по оказанию технической помощи странам в этом направлении. По существу, эти стратегии сводятся к нейтрализации (не всегда успешной) сопротивления национальных властей введению принципа самоначисления.

Введение НДС в странах без опыта самоначисления налогов. Если страна решила ввести НДС, то серьезное внимание должно быть уделено административной подготовке. При наличии согласия в том, что налогоплательщик самостоятельно определяет НДС по данным бухгалтерского учета, МВФ обычно рекомендует переходить к НДС в течение 18–24 месяцев, из которых 15–20 месяцев уйдет на подготовку организации НДС: разработку форм отчетности и компьютерных систем, поддерживающих процедуру самоначисления; обучение налогоплательщиков и подготовку на-

логовых инспекторов. В странах с небольшим опытом самоначисления или при его отсутствии введение НДС потребует, по-видимому, больше времени. При этом последовательно решаются такие задачи: создание экспериментальных отделов для работы с крупными налогоплательщиками (LTUs), перевод налоговых органов на работу по функциональному принципу, обучение налогоплательщиков и внедрение современных методов сбора НДС. Например, за 2–3 года до введения НДС в Албании, Бенине, Того, Вьетнаме и Шри-Ланке УБВ направило туда своих экспертов для оказания долговременной помощи по созданию LTUs и формированию налоговой системы. В большинстве случаев, в том числе и в странах с небольшим опытом самоначисления, такой подход оказался достаточно успешным, однако были страны, где особых успехов достичь не удалось.

Работа со странами, не желающими вводить самоначисление НДС. В некоторых странах МВФ столкнулся с реальными трудностями. Приведем два характерных примера.

- В 1997 г. правительство страны заявило, что хочет ввести НДС через два года, не обращаясь к самоначислению. В качестве альтернативы советники УБВ предложили следующий упрощенный вариант: 1) все плательщики НДС представляют декларации для проверки налоговыми органами (в соответствии с законодательством); 2) налоговые уведомления рассылаются не всем налогоплательщикам, а **только** тем, у которых обнаружены несоответствия; 3) прочие налогоплательщики сами уплачивают суммы налога, которые они указали в своих декларациях.
- Во втором случае при введении НДС с самого начала учитывалось, как трудно будет взимать этот налог без использования принципа самоначисления. В процессе подготовки мишенью МВФ было самое слабое место деятельности налоговых органов: отсутствие современных процедур и эффективных программ; поэтому рекомендовалась общая программа по улучшению взимания налогов. Она предполагала постепенный ввод самоначисления в экспериментальных отделах для крупных налогоплательщиков. Сейчас таким налогоплательщикам (в качестве первого шага к самоначислению) выдают налоговые уведомления сразу, на месте, после проверки налоговых деклараций. Затем в банке, расположенном в том же здании, налогоплательщик уплачивает налог.

В обоих случаях рекомендации МВФ сводились не к поиску альтернативы самоначислению, а к некоторым «промежуточным» шагам¹³³. Тем не менее, как показывает опыт, даже при такой политике возможны определенные проблемы.

Рекомендации странам, которые ввели НДС без процедуры самоначисления. Страны, которые ввели НДС без надлежащей подготовки, сталкиваются в последние годы с большими трудностями. Например, в России и других странах ВР+ НДС был введен в конце 1991 г. и до сих пор его взимание происходит не слишком хорошо. Тому есть целый ряд причин: незнакомство с традиционными налоговыми механизмами, слабые методы управления взиманием НДС (включая отсутствие самоначисления), отсутствие стандартов бухгалтерского учета и крупные недостатки в самой системе НДС (например, особые методы работы с некоторыми категориями налогоплательщиков и использование принципа страны происхождения). В ответ на это УБВ рекомендовало совершенствовать законодательство по НДС, создать отделы для крупных налогоплательщиков, постепенно вводить принцип самоначисления одновременно с соответствующей системой штрафных санкций и программами по взиманию налога¹³⁴. К сожалению, до сих пор ощутимого прогресса не наблюдается. Помимо технической поддержки таким странам необходимы стабильная политическая обстановка и настойчивые действия по осуществлению реформ.

Таким образом, принцип самоначисления является центральным для эффективной работы системы НДС. Большинство экспертов по налогам считают, что вопрос заключается не в том, как собирать НДС в стране, не имеющей возможности ввести самоначисление, а в том, как установить базовые принципы самоначисления в стране, которая хочет ввести НДС. В некоторых случаях рекомендуемые переходные меры могут не привести к желаемым результатам. Резюмируя опыт последнего десятилетия, можно сказать, что отсутствие условий для самоначисления означает неготовность страны к НДС, и, следовательно, его введение нужно отложить.

¹³³ Альтернативой было бы решение, которое сократило бы административные трудозатраты, связанные с отсутствием самоначисления. Так, сдавать декларации и платить налоги можно было бы один или два раза в год. Можно также установить налоговый порог значительно выше рекомендуемого. Однако первая мера привела бы к серьезным «разрывам» в сборе налогов, а во второй просто нет смысла, потому что очень крупные налогоплательщики безусловно лучше всех в состоянии начислять НДС.

¹³⁴ См. об этом: Silvani, Fulford, 1995.

Глава 14

Аудит

Аудит часто является наиболее слабым элементом системы НДС. Как показал обзор МВФ (см. гл. 6), аудит во всех исследованных странах обычно самое слабое звено налогового управления, независимо от того, хорошо ли функционируют другие звенья НДС. В данной главе рассматривается значение функции аудита и сложности, которые возникают при осуществлении программ аудита.

История вопроса

При создании программ аудита обычно нужно ответить на следующие ключевые вопросы.

- Широта охвата. Какой процент налогоплательщиков должен быть охвачен аудиторскими проверками?
- Отбор. Как определить необходимость проверки?
- Методы. Какой вид аудита должен использоваться, какой должна быть его продолжительность и какими принципами должны руководствоваться проверяющие?
- Кадровые ресурсы и обучение. Какой персонал необходим для проведения аудиторских проверок и как он должен быть подготовлен?
- Мониторинг. Какие системы управления необходимы для мониторинга программы аудита (включая установление целей и временных рамок, проверку качества и обеспечение своевременного получения дополнительных сумм налогов, обязанности по уплате которых были выявлены в ходе проверок)?

Для обнаружения таких правонарушений, как занижение оборота, завышение налоговых вычетов и использование фальшивых счетов-фактур, требуется не только проверка отчетов, но и проверка на месте,

которую должны проводить высокопрофессиональные служащие. Опыт стран, имеющих успешно действующие программы аудита, показывает также, что в план должны включаться в первую очередь краткосрочные, узконаправленные проверки, охватывающие ограниченный период времени (не более 1–2 налоговых периодов). Проверять нужно широкий круг налогоплательщиков (с учетом их размера и вида деятельности). Большинство экспертов по налоговому управлению согласны с тем, что в соответствии с международными стандартами эффективная программа аудита НДС должна охватывать 25–30% налогоплательщиков каждый год.

Кроме того, проверки НДС необходимо согласовывать с проверками других видов налоговых обязательств (в особенности с аудитом подоходного налога). Если при проведении проверки НДС обнаружено значительное занижение сведений, случай направляется на рассмотрение аудиторского подразделения, проводящего комплексные аудиторские проверки. В большинстве стран, где управление НДС и подоходным налогом осуществляется вместе (или между ними есть тесная связь), разработка эффективной программы аудита НДС значительно улучшает выполнение обязательств и по подоходному налогу. Такие методы доказали также свою эффективность и совместимость с требованиями бизнеса (налогоплательщики могут реже посещать налоговые органы, а детальные проверки проводятся только в случаях обнаружения значительного занижения сведений). Во вставке 14.1 представлен пример типичной программы аудита, предлагаемой УБВ МВФ.

Информация об эффективности аудиторской деятельности была получена от 21 страны из 37 исследуемых. Только 2 страны из вышеуказанных имели адекватные процедуры аудита, и только 11 использовали рекомендованные методы проведения аудита. Учитывая, что отсутствие действенной программы аудита подрывает функционирование всей системы НДС, начиная с возмещения налоговых платежей (см. гл. 15), приходится с беспокойством отмечать, что большинству исследуемых стран предстоит еще сделать многое на этом пути.

В последние годы улучшение программ аудита являлось постоянным предметом заботы в ряде стран, включая промышленно развитые. Например, в 1993 г. внедрение новой системы взимания НДС с операций между странами ЕС¹³⁵ потребовало создания не-

¹³⁵ В соответствии с новой системой при торговле между странами ЕС больше не требуется таможенная очистка. Покупка товаров и услуг предприятий ЕС рассматривается теперь не как импорт, а как внутренняя опе-

скольких программ, направленных на снижение риска мошенничества. Несмотря на применение данных программ, Комиссия ЕС и большинство стран Европейского союза озабочены ростом количества изощренных способов мошенничества с НДС. Большинство специалистов сходятся во мнении, что необходимо приложить значительные усилия для ограничения мошенничества и совершенствования системы НДС, чему послужат, в частности, и программы аудита.

Почему и насколько важен аудит?

Почему эффективные программы аудиторских проверок особенно важны для взимания НДС?

Как и от уплаты других налогов, от уплаты НДС можно уклониться. Эффективные программы аудита увеличивают возможность обнаружить неуплату НДС и наказать те предприятия, которые не выполняют свои обязательства по НДС. Способы уклонения от уплаты НДС обычно те же, что и в случае с традиционными налогами с продаж (они обсуждались в гл. 5). Это уклонение от регистрации предприятия, занижение сведений о валовом доходе, махинации с несколькими ставками налога, отказ от перечисления налоговым органам налогов которые были уплачены налогоплательщику его клиентами. Однако мошенничество с НДС может быть более изощренным, чем с другими косвенными налогами. Среди способов мошенничества, характерных только для НДС, можно назвать использование фальшивых счетов-фактур для злоупотребления системой вычета «входного» НДС, представление внутренних продаж как экспорта, позволяющее воспользоваться нулевой ставкой налога, и предъявление к вычету НДС по товарам, вычет налога по которым не разрешен. Если не бороться с такими случаями, вся система НДС может быть подвергнута опасности, особенно когда мошенничество связано с механизмом налоговых вычетов и системой возмещения НДС.

Наиболее очевидными последствиями неэффективного аудита являются ухудшение взимания НДС и потеря доверия к налоговым органам. Даже если законодательством предусмотрены значи-

рация. НДС по операциям в пределах Европы должен декларироваться и уплачиваться ежемесячно (или ежеквартально) наравне с НДС по внутренним операциям, с использованием той же формы декларации НДС.

тельные штрафные санкции, это не отпугнет налогоплательщиков от стремления минимизировать свои налоговые обязательства, если они уверены в том, что риск проверки невелик. Через некоторое время честные предприятия поймут, что они не могут конкурировать с теми, кто постоянно уклоняется от уплаты НДС, и также начнут уклоняться от его уплаты.

Обзор УБВ показал, что в большинстве стран, где отсутствуют действенные программы аудита, применяются довольно сложные системы и процедуры НДС. В ряде случаев налоговые органы, видимо, считают, что отсутствие эффективных систем аудита компенсируется более жесткими требованиями к учету.

Некоторые страны привлекает теоретическая возможность перекрестной проверки всех счетов-фактур по покупкам и продажам, которая может повысить собираемость налога. К таким странам относятся Южная Корея, Китай, Кот-д'Ивуар, Индонезия и Болгария. В этих странах налогоплательщики обязаны прилагать копии своих счетов-фактур на купленные товары или их список к данным о ежемесячных доходах. Причиной использования данного подхода является озабоченность злоупотреблениями при возмещении НДС. В некоторых странах проводят стопроцентную проверку требований по возмещению переплаты «входного» НДС, что еще больше усложняет ситуацию. Ведь это не только удлиняет сроки возмещения, но и требует значительных аудиторских ресурсов. Так как не все случаи возмещения могут быть детально проверены, база данных по всем счетам-фактурам продаж и покупок рассматривается как вспомогательный инструмент. Опыт Южной Кореи (описанный во вставке 14.2) показывает, что система массовой перекрестной проверки счетов-фактур очень дорога, обременительна для налогоплательщиков и, наконец, неэффективна с точки зрения выявления случаев уклонения от уплаты НДС. Несмотря на развитие информационных технологий, проведение перекрестных проверок остается очень трудоемкой операцией из-за огромного количества сделок. Кроме того, при проведении таких проверок есть риск настроить налогоплательщиков против налоговых органов.

Почему программы аудиторских проверок часто неэффективны?

Существует несколько причин неэффективности программ аудита, которые в той или иной степени характерны для ряда стран. Во-пер-

Вставка 14.1. Компоненты эффективной программы аудиторских проверок

Программа проведения аудиторских проверок обычно включает следующие виды ревизий.

- *Проверка показателей, указанных в отчетах.* Производится ежегодно, включает прежде всего (1) проверку подоходного налога и налоговой базы НДС (при этом проверяются такие основные показатели, как уровень прибыли, движение денежных средств, затраты на персонал; эти показатели сравниваются с аналогичными показателями прошлых периодов и показателями других налогоплательщиков, работающих в той же сфере) и (2) перекрестную проверку данных, включенных в отчеты налогоплательщика (в особенности данных по подоходному налогу, НДС и сведений о клиентах).
- *Регистрационные проверки.* Это внезапные посещения налогоплательщиков (в основном вновь созданных малых и средних организаций), во время которых налоговые служащие проверяют следующие моменты: (1) имеет ли налогоплательщик базовые представления о своих обязательствах по налогам; (2) ведется ли надлежащий учет; (3) правильно ли выписываются счета-фактуры.
- *Проверка возмещения переплаты «входного» НДС.* Предварительные проверки должны касаться всех первых заявок на возмещение налогов (особенно у вновь созданных предприятий); проверки следующих заявок производятся выборочно. Они должны охватывать только тот период, за который представлена заявка.
- *Специальные проверки.* Проверяются конкретные пункты, в которых обнаружены ошибки при исчислении налоговой базы. Такой проверке должны подвергаться не более половины деклараций по НДС.
- *Комплексные проверки.* Все случаи значительного занижения сведений, которые были выявлены при проверке отчетов, регистрационных проверках, проверках возмещения НДС, специальных проверках, должны направляться подразделению, занимающемуся комплексными проверками всех налоговых обязательств (включая обязательства по НДС и подоходному налогу). Такие проверки могут охватывать данные за несколько лет, вплоть до максимального срока, предусмотренного законодательством.
- *Расследование случаев налогового мошенничества.* В наиболее серьезных случаях мошенничества может понадобиться проведение уголовного расследования, что может подразумевать обыски (в офисах или дома), изъятие улики, показания свидетелей и т.д. Такие расследования должны проводиться в соответствии с уголовным правом.

вых, для аудита требуется более высокая квалификация сотрудников, чем для большинства других задач налогового управления. И иногда бывает сложно найти достаточное количество высококвалифицированных аудиторов. Во-вторых, при проведении проверок существует

Вставка 14.2. Массовая перекрестная проверка счетов-фактур: опыт Южной Кореи

В 1977 г. Южная Корея одновременно с введением НДС внедрила широкомасштабную программу перекрестных проверок. Каждый налогоплательщик был обязан составлять счета-фактуры на каждый случай продажи товаров или услуг в четырех экземплярах: первый оставался у поставщика; второй поставщик должен был отправить в свою налоговую инспекцию; третий передавался покупателю; и четвертый покупатель отсылал в свою налоговую инспекцию. Местные налоговые инспекции (покупателя и поставщика), в свою очередь, отсылали свои экземпляры в централизованный компьютерный центр для перекрестной проверки.

В дальнейшем данная программа претерпела ряд изменений, призванных снизить административные расходы. Сами счета-фактуры по продажам больше не требовались. Вместо этого налогоплательщики должны были представлять информацию по счетам-фактурам на купленные товары, стоимость которых превышала определенную сумму. Эта информация обрабатывалась в компьютерном центре, а также собиралась продавцом. Собранные данные сравнивались с объемом продаж, указанным в декларациях НДС. Любые расхождения, обнаруженные компьютерным центром, передавались в местные налоговые органы для дальнейшего расследования.

Программа имела двойственный результат. По некоторым данным после ее введения налогоплательщики вначале стали лучше выполнять свои обязательства. За период с 1977 по 1982 г. количество случаев, когда счет-фактура на продажу не имел парного счета-фактуры на покупку (и наоборот), немного уменьшилось. Однако налоговые органы Южной Кореи убедились, что программа очень дорога и сложна в управлении. Она требовала увеличения персонала и компьютерных ресурсов, которые могли бы быть использованы в других процедурах (возможно, более эффективных), направленных на улучшение собираемости налогов. Программа увеличивала также бремя расходов налогоплательщиков. Наконец, она была неэффективна, так как значительное число несоответствий между счетами-фактурами на продажи и на покупки, обнаруженных компьютерной системой, при более тщательном рассмотрении оказывались ошибками записи и другими ненамеренными ошибками.

возможность сговора между налоговыми чиновниками и налогоплательщиками¹³⁶. Кроме того, ошибки аудиторов могут нанести ущерб деятельности предприятия. Все это приводит к тому, что правитель-

¹³⁶ Это особенно характерно для тех стран, где велика разница между жалованием государственных служащих и доходами сотрудников частных компаний. Общеизвестным способом снижения риска сговора является организация команд аудиторов (когда по крайней мере два проверяющих участвуют в проверке); однако свидетельств того, что этот метод помогает разрешить проблему коррупции, мало.

ства иногда не очень охотно поддерживают принятие комплексных аудиторских программ.

Однако, помимо этих общих причин, данные обзора указывают на ряд других, более специфических, факторов, влияющих на эффективность аудиторских программ. Среди них можно назвать следующие.

Недостаточная подготовка к введению НДС. В то время как отсутствие эффективной системы сбора налогов, особенно мер по борьбе с неплательщиками и предприятиями, не сдающими отчетность, немедленно отражается на бюджетных поступлениях, неэффективность системы аудита, которая не может выявить занижение валовой выручки и/или завышение налоговых вычетов, может обнаружиться только в среднесрочном плане. Бывает, что при введении НДС уделяют мало внимания аудиту. Например, в двух странах, включенных в обзор, несмотря на предоставленные консультации (в том числе по разработке аудиторских программ и подготовке аудиторов), аудиторские подразделения были окончательно укомплектованы только спустя несколько месяцев после введения НДС.

Отсутствие политической воли. Другой распространенной причиной неэффективности аудиторских программ является отсутствие четкой государственной поддержки. Например, в одной из исследованных стран наиболее распространенным случаем мошенничества является занижение сведений о внутренних продажах, когда торговцы, особенно крупные, заявляют о том, что их закупки, в том числе по импорту, превышают налогооблагаемые продажи. Данная проблема не была решена надлежащим образом; вместо этого власти уволили главу налоговой администрации, который хотел незамедлительно начать бороться с неуплатой налогов. Прошло уже два года с момента введения НДС, но программа аудиторских проверок в этой стране все еще не внедрена и обязательства по НДС по-прежнему значительно занижаются. Похожие проблемы были обнаружены и в других странах; например, в одной стране налогоплательщиков заверили, что после введения НДС налоговые органы не будут обмениваться информацией об НДС и о подоходном налоге.

Отсутствие эффективной правовой и судебной системы. В нескольких исследованных странах проведение эффективных аудиторских проверок препятствует также отсутствие эффективной правовой и судебной системы. При наличии ясной законодательной системы права налогоплательщиков защищены, а налоговые органы имеют четко сформулированные полномочия по посещению офисов налогопла-

тельщиков и проверке их документов¹³⁷. Она также гарантирует, что налоговые органы (а при необходимости и суды) будут принимать адекватные решения по сбору недоимок и штрафов. Однако практика может сильно отличаться от требований, установленных правовой и судебной системами. Например, в некоторых развивающихся странах налогоплательщики имеют мало возможностей обратиться в суд, чтобы обжаловать решения налоговых органов, или вообще их не имеют. И наоборот, в некоторых странах процесс апелляции настолько сложен, что налогоплательщики часто пользуются этим, чтобы задерживать уплату дополнительных сумм налогов, выявленных в ходе проверок, на несколько лет.

Прочие технические проблемы. Существует ряд дополнительных технических проблем, которые также влияют на эффективность проведения аудиторских проверок в исследованных странах. Это следующие проблемы.

- *Нерациональное использование ресурсов.* В результате неправильного планирования процедур и их запутанности большинство штатных сотрудников вынуждены заниматься бумажной работой.
- *Отсутствие систем мониторинга аудита и отбора налогоплательщиков для проверок.* У налоговых органов некоторых стран все еще отсутствуют базовые системы аудита. Среди распространенных недостатков следующие: 1) отсутствие системы отбора объектов проверки¹³⁸; 2) отсутствие четких целей

¹³⁷ В развивающихся странах и странах с переходной экономикой деловые круги часто бывают недовольны непрозрачностью налоговой системы, а также тем, что обжалование решений налоговых органов является дорогостоящим и сложным делом. В этих странах налогоплательщикам иногда выставляют крупные счета на уплату дополнительных налогов по результатам аудиторских проверок. Причем в ряде случаев предоставляют довольно скудные объяснения таких решений, и аудиторы не всегда заинтересованы в обсуждении технических деталей.

¹³⁸ В настоящее время в большинстве стран налоговые органы разрабатывали системы (в основном компьютерные), которые выбирают декларации по НДС, подлежащие проверке. Более эффективные системы используют данные о налогоплательщиках и критерии для определения наиболее вероятного увеличения бюджетных доходов. Эти системы часто основаны на перекрестной проверке внутренней информации. Так, они могут сравнивать данные деклараций с основными показателями (например, с розничной наценкой), сопоставлять информацию о разных налогах (НДС и подоходном) и использовать результаты прошлых аудиторских проверок. Большинство систем используют сведения и из других источников: например, они сравнивают данные таможи о налоге, уплаченном с импортных товаров, с налоговыми вычетами, указанными в дек-

аудита и нестрогие временные рамки его проведения; 3) применение слишком простых, несовременных методов (например, сплошная проверка всех счетов-фактур в некоторых странах); 4) некорректные системы отчетности по проверкам. В некоторых странах налоговыми проверками занимается не одна организация, а несколько (в том числе налоговая полиция, как в некоторых странах с переходной экономикой).

- *Отсутствие эффективных программ обучения.* В данной области можно воспользоваться помощью организаций-доноров на двусторонней основе.

Выводы

Хотя в большинстве исследованных стран неэффективность аудита связана с различными техническими и политическими проблемами, есть несколько областей, где необходимо изменить рекомендации УБВ.

Влияние правовой и судебной систем. Очень важно, чтобы налоговые органы правильно применяли налоговое законодательство и публиковали комментарии к законам и инструкциям, а протесты и апелляции рассматривались по возможности через административные каналы. Чтобы обеспечить справедливое обращение с налогоплательщиками, УБВ МВФ недавно рекомендовало ввести должность посредника по жалобам (ombudsman), который должен заниматься жалобами налогоплательщиков на качество работы налоговых органов.

Однако общая слабость правовой и судебной систем, которая тормозит создание эффективных процедур апелляции во многих развивающихся странах и странах с переходной экономикой, является проблемой, для разрешения которой требуются значительные усилия, в том числе техническое содействие.

Ликвидация систем массовых перекрестных проверок. Особенно трудно давать рекомендации относительно эффективных систем возмещения налогов и аудиторских программ, когда речь идет о странах, проводящих массовые перекрестные проверки. В нескольких случаях, упомянутых выше, УБВ МВФ не смогло убедить налоговые органы в том, что проверка абсолютно всех заявок на возме-

щения; сравнивают таможенную информацию об экспорте с суммой продаж, которые облагаются по нулевой ставке; проводят перекрестные проверки данных о продажах и закупках больших компаний и правительственных поставщиков.

щения налогов и/или массовые перекрестные проверки счетов-фактур неэффективны. Необходимо прилагать больше усилий для распространения современных стратегий аудита¹³⁹, разработанных успешно работающими налоговыми органами, несмотря на то, что они потребуют дополнительных технических ресурсов, помимо тех, что предназначены для выполнения краткосрочных текущих задач.

Важность наличия эффективных программ аудиторских проверок. Так как главным предметом заботы обычно бывают бюджетные доходы, приоритет отдается мерам, направленным на немедленное увеличение доходов от НДС. Для этого, например, создаются подразделения, работающие с крупными налогоплательщиками, разрабатываются новые формы учета и отчетности и способы платежей, вводятся системы по взысканию налогов.

Так как правительства и налоговые органы обычно начинают проявлять интерес к проблемам аудита и возмещения налогов только по прошествии нескольких месяцев, а иногда и лет после введения НДС, именно в это время содействие введению таких программ будет наиболее эффективно. Это объясняет, почему ряд стран, которые уже ввели НДС, впоследствии запросили у МВФ дополнительную помощь по этим вопросам. Опыт данных стран показывает, что после того, как осознана важность аудита и возмещения налогов, рекомендации будут иметь больший успех (даже если и не приведут к незамедлительному росту бюджетных доходов).

Имеющийся опыт позволяет сделать важный вывод: для того, чтобы система НДС начала успешно действовать, требуется около 18–24 месяцев. А чтобы работа этой системы стала эффективной, может потребоваться и несколько лет.

¹³⁹ Например, заменять сплошную проверку всех счетов-фактур выборочными проверками (которые могут варьировать от перекрестного анализа выборочных групп счетов-фактур по продажам и закупкам до тщательной перекрестной проверки счетов-фактур во всей отрасли или среди основных групп налогоплательщиков).

Глава 15

Возмещение переплаты «входного» НДС

Логика системы НДС позволяет некоторым налогоплательщикам, в частности экспортерам, получать возмещение своего «входного» налога, превышающего сумму налога к уплате. На практике это порождает проблемы, часто очень сложные. Они и являются предметом рассмотрения в данной главе.

История вопроса

Использование метода счетов-фактур при взимании НДС предполагает, что некоторые предприятия будут больше платить налогов по закупкам, чем получать с продаж. Следовательно, переплаченные суммы должны им возвращаться. Это справедливо, в частности, для экспортеров (так как их продажи облагаются НДС по нулевой ставке при использовании принципа страны назначения) и тех компаний, чьи инвестиционные закупки превышают текущие продажи (в данную группу могут входить вновь созданные предприятия). С точки зрения экономического развития эти предприятия особенно важны. Отсутствие надлежащей системы возмещения переплаты «входного» НДС может приводить к значительным искажениям их производственных решений¹⁴⁰. В то же время возможность возмещения налоговых вычетов может подтолкнуть предприятия к мошенничеству и коррупции. Кроме того, государства, имеющие ограниченные финансовые возможности, могут задерживать возмещение налогов,

¹⁴⁰ Превышение налоговых вычетов над налоговыми платежами может возникать и при наличии положительной добавленной стоимости, если ставка налога на закупки значительно превышает ставку налога на производимую продукцию. Говоря точнее, если пропорциональное превышение средней ставки налога на закупки над средней ставкой налога на производимую продукцию больше, чем соотношение добавленной стоимости к затратам на производство.

Табл. 15.1. Возмещение переплаты «входного» НДС

	Рекомендации УВВ МВФ (число респондентов)	Практика (число респондентов)
Превышение налоговых вычетов над налоговыми обязательствами возмещается только экспортерам (немедленно или с задержкой)	7	8
Возмещение превышения налоговых вычетов экспортерам производится незамедлительно; всем остальным с задержкой	6	6
Отсрочка возмещения (для всех предприятий) на некоторый период	3	2 ¹
Превышение возмещается только экспортерам и тем, кто делает крупные капиталовложения	0	1
Производится только корректировка в конце года или ежеквартально	1	1
Возмещаются только налоговые вычеты, не превышающие определенной суммы	1	4
Возмещение не практикуется, хотя установлено законом	0	1
Только в особых случаях	0	1

Источник: IMF staff compilation.

¹ В одной из данных стран возмещение налогов производится только после проверки.

чтобы получить дополнительные финансовые ресурсы. Как уже говорилось в предыдущей главе, эффективная система возмещения налогов тесно связана с успешным функционированием комплексной программы аудита НДС.

В принципе возмещение налогов должно производиться сразу после появления превышения уплаченных сумм НДС над причитающимися к уплате в бюджет; оно не должно зависеть от вида деятельности предприятия или обстоятельств, которые послужили причиной появления превышения. Для большинства развитых стран характерно возмещение налогов в течение 3–4 недель после окончания налогового периода. Однако многие развивающиеся страны и страны с переходной экономикой ограничивают права предприятий на получение возмещения. Точной информации об этом мало.

Табл. 15.1 отражает практику возмещения налогов в 27 исследованных странах и рекомендации УБВ МВФ для них. Отметим, что в таблице приводятся в основном нормы, установленные законодательством или инструкциями, однако практика может сильно от них отличаться.

Как видим, большинство стран сосредотачивают свои усилия на возмещении переплаты налога экспортерам. Делают это они по-разному. Около четверти всех респондентов возмещают превышение налоговых вычетов только экспортерам. Некоторым странам (например, Габону) УБВ рекомендует также освобождать от налогообложения иностранное оборудование, импортируемое определенными инвесторами.

Согласно некоторым данным, в последние годы рекомендациям УБВ стали следовать менее буквально: рост мошенничества, особенно в странах с переходной экономикой, требует отхода от теоретически идеальной модели незамедлительного возмещения налоговых вычетов. Результаты обзора показывают, что в большинстве развивающихся стран рекомендации УБВ сводятся обычно к немедленному возврату избыточного «входного» налога только экспортерам; остальным налогоплательщикам приходится ждать возврата по крайней мере 6 месяцев. Вероятно, это уместно в отношении большинства налогоплательщиков, продажи которых осуществляются преимущественно на внутреннем рынке; однако этот подход недооценивает финансовые проблемы, с которыми могут столкнуться некоторые предприятия, имеющие крупные суммы переплаченного «входного» НДС. Это происходит в случае крупных инвестиций (иногда деловая деятельность компании начинается только спустя несколько месяцев после того, как были сделаны инвестиции) или в случае налогообложения по разным ставкам (продажи облагаются налогом по сниженной ставке, а большинство закупок — по стандартной).

Важным аспектом политики возмещения налогов является общая стратегия проверок НДС, включая проверку требований на возмещение. Надежные данные о работе систем аудита и возмещения налогов есть только для немногих стран. Однако, как говорилось в предыдущей главе, складывается впечатление, что отсутствие эффективных программ аудита во многих странах приводит в том числе и к неэффективности систем возмещения налогов. Эти системы больше полагаются на массовые проверки требований по возмещению до принятия решения об их удовлетворении, чем на выборочные проверки после выплаты возмещения, которые обычно рекомендует УБВ.

Недейственная система возмещения налогов может причинять значительный ущерб предпринимателям. Неспособность полностью удовлетворить все требования по возмещению переплаты «входного» налога подрывает основной принцип НДС — промежуточные сделки между компаниями не должны нести бремени НДС, которое возлагается на конечных потребителей. Плохое функционирование системы возмещения приводит к искажению производственных решений и неэффективному использованию ресурсов: производители не будут использовать средства производства, облагаемые налогом, что неблагоприятно отразится на соотношении цен в различных секторах экономики. Может быть также нанесен ущерб конкурентоспособности экспортных отраслей; вновь созданным компаниям будет труднее участвовать в конкурентной борьбе.

Масштабы выплат

Размеры возмещения переплаты «входного» НДС согласно методу счетов-фактур могут быть значительными, хотя их уровень будет зависеть от существующих в стране условий (см. вставку 15.1). Например, Великобритания в 1994–1995 гг. собрала НДС на сумму более 68 млрд фунтов стерлингов и вернула в качестве возмещения более 26 млрд, что составляет более 60% чистых доходов от НДС. Это необычно большая сумма, отражающая тот факт, что в Великобритании широко используется налогообложение по нулевой ставке. Однако выплаты возмещения НДС довольно велики и в ряде других стран. Например, во Франции они составляют 40% налоговых сборов, в Швеции — около 80%, а в Корее — примерно 50% поступлений от НДС.

Причины неудач и возможные решения

Трудности

Как обращаться с суммами переплаты «входного» НДС, теоретически ясно: их нужно возвращать или принимать в зачет будущих платежей. Однако на практике возникает ряд трудностей. Даже когда все стороны честны и компетентны, некоторые операционные расходы неизбежно вызывают сбой в процессе. Есть три вопроса, которые необходимо рассмотреть.

Во-первых, надо учитывать вероятность мошенничества. Эта проблема хорошо описана Бердом (Bird, 1993), который замечает, что НДС «в высшей степени привлекателен для мошенников, так как

счет-фактура поставщика (или экспортный сертификат) может являться требованием на получение денег от правительства». Скрывая продажи на внутреннем рынке, предприятия могут не только уклоняться от налогообложения, но и требовать возмещения излишне уплаченных налогов. Завышение сведений об объемах экспорта, иногда подкрепленное фальшивыми таможенными документами, также является привлекательным способом мошенничества, так как позволяет без затруднений объяснить использование закупленных материалов. Конечно, когда налоги возмещаются только экспортерам, что принято в ряде стран, они должны подтвердить фактический экспорт товара для того, чтобы получить возмещение. Фирмы-однодневки, фальшивая экспортная документация на товары, которые на самом деле были проданы на внутреннем рынке, указание неверных цен, подделка счетов-фактур и учетных записей, касающихся производства и закупок, — все это широко используется для обоснования требований на возмещение переплаты «входного» налога. В Европейском союзе после открытия границ для движения товаров, капиталов и людей появились новые, более сложные виды мошенничества с НДС. В странах с переходной экономикой в Центральной Европе существуют свои виды мошенничества. В связи с этим, способность таких стран, как Польша и Венгрия, создать эффективные программы по проверке НДС и контролировать движение товаров на своих восточных границах будет являться главным условием их вступления в ЕС.

Во-вторых, есть опасность коррупции должностных лиц, обладающих правом принимать решения о возмещении налогов. Они могут получать взятки за соответствующее (или завышенное) возмещение налогов. Есть данные, что в некоторых развивающихся странах существуют даже всем известные расценки на такие услуги — в размере, скажем, 5% от возмещенной суммы. Таможенные чиновники также могут потворствовать подделке экспортной документации.

Коррупция и необходимость возмещения налогов создают почву для фаворитизма в отношении некоторых фирм или секторов экономики. Например, в некоторых странах жалуются, что национальным компаниям возмещают налоги охотнее, чем иностранным.

В-третьих, правительства могут злоупотреблять возможностью задерживать выплату возмещения, чтобы иметь дополнительный источник средств. Это особенно характерно для стран с переходной экономикой, в которых еще не сформировалась культура добровольной уплаты налогов, и для стран, которые испытывают нехватку бюджетных

Вставка 15.1. Каков разумный уровень выплат возмещения НДС?

Налоговым органам важно знать некий ориентировочный уровень выплат для того, чтобы предвидеть, сколько приблизительно ресурсов понадобится на эти цели. Превышение этого уровня может служить также своего рода предупредительным сигналом о том, что совершается мошенничество.

Вообще говоря, отношение суммы возмещения к чистым бюджетным поступлениям от НДС (при полностью функционирующей системе НДС с одной ставкой налога и использованием счетов-фактур) будет равно:

$$\frac{\alpha i + (1 - \lambda) z}{e}$$

где i и z — соответственно, доля инвестиций и доля товаров, облагаемых по нулевой ставке (включая экспорт), в ВВП, α — доля инвестиций, которая порождает излишек «входного» НДС (величина, которая обычно бывает выше в быстро развивающихся экономиках), λ — отношение добавленной стоимости к продажам в секторе, облагаемом по нулевой ставке налога, и e — коэффициент эффективности. Величина излишка налоговых вычетов будет больше: (а) в быстро развивающихся экономиках (потому что инвестиций там больше и они производятся в основном вновь образованными фирмами, у которых пока нет обязательств по уплате налога, так как еще нет продукции как таковой) и (б) в более открытых экономиках.

Объем выплат налоговых возмещений может быть весьма значительным. Предположим, например, что имеется экономика, в которой инвестиционный коэффициент i равен 10%, а экспорт составляет 40% от ВВП ($z=0,4$). Предположим далее, что излишек налоговых вычетов порождает 5% всех инвестиций ($\alpha=0,05$), и что добавленная стоимость составляет 40% от суммы экспорта ($\lambda=0,4$), а коэффициент эффективности e равен 35% (это средняя величина для стран Балтии, России и других стран бывшего СССР). Тогда получается, что возмещение переплаты налогов составляет около 70% от чистых сборов НДС.

средств. Задерживая платежи, правительство получает тем самым беспроцентный кредит от налогоплательщиков, которые вовсе этого не желали¹⁴¹. В некоторых странах такая практика вызывает массовые протесты экспортеров. В последние годы несколько развивающихся стран (в основном в Азии), пытаясь решить проблему медленной выплаты возмещений НДС, внедрили сложные схемы освобождения от налога или обложения по нулевой ставке экспортеров и их поставщи-

¹⁴¹ Здесь и далее под «налоговыми доходами» понимаются в том числе и обязательные взносы на социальное страхование.

ков (так называемых косвенных экспортеров). Похожие схемы были внедрены и в некоторых странах, имеющих развитую систему НДС (таких, как Ирландия и Нидерланды; см. об этом ниже). Однако если страны ЕС могут выдержать бремя административных расходов, которые несут с собой такие сложные механизмы, то развивающиеся страны, имеющие малые административные ресурсы, несомненно, не могут себе этого позволить. Кроме того, в развивающихся странах такие схемы воспринимаются деловыми кругами не как упрощение и укрепление налоговой системы, а прямо наоборот — как деградация и усложнение.

Методы решения

Некоторые из указанных трудностей явно выходят за рамки НДС. В частности, решение проблемы коррупции — это вопрос реформы государственных органов и других реформ. Однако в более широком плане есть ряд подходов, которые могут быть применены для достижения более ровной работы системы возврата уплаченных налогов.

Зачет переплаты «входного» НДС в счет задолженности по НДС и другим налогам. Некоторые эксперты возражают против того, чтобы переплата по НДС использовалась для зачета обязательств по другим налогам (а не только будущих обязательств по НДС), что иногда делается. Такого рода взаимозачеты приведут к потере контроля за данными по всем затрагиваемым налогам. Этот подход может быть слишком сложен для большинства развивающихся стран и стран с переходной экономикой, в которых налоговые органы должны решать множество проблем, связанных с невыполнением налоговых обязательств, включая во многих случаях значительные задолженности по налогам. В этих странах общепринятой практикой является проверка отсутствия у налогоплательщика задолженностей по всем налогам (НДС и прочим) перед возмещением ему переплаты по НДС.

Ограничение права на возмещение. При скудных административных возможностях внимание может быть сосредоточено на наиболее важных требованиях на возмещение за счет отказа в удовлетворении других видов требований, которые в принципе должны удовлетворяться. Проще всего действовать в соответствии с правилом *de minimis*, то есть установить сумму переплаты налога, начиная с которой налогоплательщик получает право на возмещение. Однако при этом интересы малых (возможно, вновь созданных) компаний будут ущемляться в большей степени, чем крупных.

Более предпочтительным подходом является отсрочка выплаты возмещений на определенный срок (например, от трех до шести месяцев) и выплата их по истечении этого срока только в том случае, если они по-

прежнему остаются непокрытыми за счет обязательств по налогу. Это тоже несправедливо, ведь отсрочка является своего рода отказом. Однако данный подход может быть приемлемым инструментом для исключения менее важных позиций из числа всех требований. Впрочем, в некоторых странах налоговое администрирование настолько слабо, что даже этот метод может представлять серьезную угрозу налоговым поступлениям. В такой ситуации возможно придется засчитывать все переплаты «входного» НДС в счет будущих обязательств по НДС.

Зачет платежей в будущем, однако, вряд ли устроит экспортеров, у которых будет постоянная непокрытая переплата налогов, и фирмы, которые несут значительные расходы, прежде чем начать свою деятельность. Отсрочка возмещения на некоторый период времени на деле означает, что с налогоплательщика берется своего рода плата, равная упущенной выгоде от использования невыплаченных сумм. Эта упущенная выгода может составлять значительную сумму.

Условия для экспортеров. Многие страны создают особые условия для экспортеров. По крайней мере, тем экспортерам, кто имеет хорошую репутацию, обеспечивается своевременный возврат переплаты «входного» НДС. Для этого, например, может использоваться схема «золотой карточки», в соответствии с которой экспортеры с безупречной историей платежей получают возмещение в течение определенного периода времени; обладатели «серебряных карточек» и представители других групп обслуживаются менее оперативно. Однако данные схемы создают свои административные трудности, связанные, в частности, с тем, что некоторые фирмы одновременно продают свою продукцию на внутреннем и внешнем рынках, и для них нужно разделять налоговые вычеты. Кроме того, схемы, которые предоставляют преимущества компаниям с признанной репутацией, неизбежно ущемляют в правах честные фирмы, которые просто недавно созданы и еще не успели заработать хорошую репутацию. Однако, по-видимому, это является неизбежным следствием оптимальной стратегии аудита.

Система возмещения экспортерам излишне уплаченных налогов, рекомендованная УБВ МВФ, основана на ряде простых принципов¹⁴², а именно:

- разделение претендентов на возмещение на хороших налогоплательщиков, и тех, кто имеет плохую репутацию или она неизвестна;

¹⁴² Сильвани и Брондоло (Silvani, Brondolo, 1996) детально проанализировали некоторые методы контроля над процессом возмещения НДС экспортерам.

- предварительные проверки требований на возмещение с высоким риском; проверки требований с меньшим риском — после их удовлетворения;
- использование критериев для определения возможного риска по каждому требованию на возмещение;
- ведение досье по каждому заявителю;
- проведение проверок, которые направлены только на подтверждение фактов, указанных в требованиях.

Переплата НДС, связанная с импортом средств производства. Хотя в развивающихся странах основные усилия направлены на своевременный возврат НДС экспортерам, в последнее время принимаются также меры для улучшения ситуации с переплатой НДС, возникающей при осуществлении капитальных затрат. Инвесторы, импортирующие большое количество средств производства, освобождаются от уплаты НДС только в некоторых странах. Ведь на практике предприятия могут этим злоупотреблять, избегая уплаты налогов и с других видов импорта. Во вставке 15.2 описана простая система отсрочки расчетов по НДС при импорте большого количества средств производства, которая на сегодняшний день является наиболее уместной.

Стратегия аудита. Хорошо разработанная и исполняемая стратегия аудита является первоочередным условием действенной системы возмещения НДС. Многие страны полагаются в основном на массовые предварительные проверки требований на возмещение, что несомненно является неправильным использованием аудиторских ресурсов. В таких случаях, чтобы проверить все требования, приходится использовать практически весь штат аудиторов, работающих с НДС. В связи с чем остается очень мало свободного персонала, который можно было бы направить на проведение комплексных аудиторских проверок. Даже налоговые органы с большими ресурсами в данной ситуации не смогли бы обеспечить своевременную обработку всех требований на возмещение налогов.

Стратегия, рекомендуемая УБВ, предусматривает предварительную проверку только первых требований новых предприятий и требований на слишком крупные суммы. В основном же должны проводиться выборочные проверки после удовлетворения требований. Требования на возмещение налогов, не превышающие определенной суммы, должны подвергаться быстрой целенаправленной проверке. В Новой Зеландии, например, каждому налогоплательщику устанавливается свой лимит, суммы в пределах которого возмещаются авто-

Вставка 15.2. Основные принципы системы отсрочек расчетов по НДС за импортированные средства производства

Система отсрочек для НДС за импорт должна иметь следующие характеристики.

- Она должна применяться только к зарегистрированным плательщикам НДС со значительными объемами импорта средств производства.
- Средства производства — импортируемые и покупаемые на внутреннем рынке — должны облагаться налогом по единой ставке.
- Средства производства, импортируемые лицами, которые не являются зарегистрированными плательщиками НДС, должны облагаться НДС при их ввозе в страну НДС должен уплачиваться как обычно — до таможенной очистки.
- Импортерам средств производства, которые являются зарегистрированными плательщиками НДС, должно быть разрешено откладывать свои расчеты по НДС до подачи очередной декларации.
- В данной декларации стоимость средств производства и НДС, относящийся к ним, учитываются в качестве обязательства по НДС; в этой же декларации указывается налоговый вычет по средствам производства.
- Если импортер имеет право на полный вычет «входного» налога (средства производства используются только для осуществления деятельности, которая подлежит налогообложению), НДС с импорта, учтенный как обязательство, будет полностью компенсирован.
- Таможня получает копию декларации по НДС для ведения своих учетных записей.

матически. Однако если указанные правила известны налогоплательщикам, они могут придумать способы уклонения от уплаты налогов; так, даже недобросовестный налогоплательщик позаботится о том, чтобы его первое требование на возврат НДС было абсолютно корректным. Схемы типа «золотой карты», описанной выше, также могут склонить налогоплательщиков к тому, чтобы вначале заработать хорошую репутацию, а затем злоупотреблять ею. Ясно, что это область, где возможности для мошенничества не могут быть полностью устранены; успех любых программ аудита и возмещения налогов зависит от того, насколько налоговые органы смогут приспособить свои методы и процедуры к поведению налогоплательщиков (то есть в конечном счете от профессионализма аудиторов).

Для ограничения злоупотреблений система возмещения, основанная на выборочных предварительных проверках только тех требований, которые могут значительно повлиять на бюджетные доходы, должна быть дополнена эффективной программой аудиторских проверок. Данная программа должна охватывать широкий круг налого-

плательщиков, в том числе тех, чьи требования обычно удовлетворяются без предварительной проверки. Информация, получаемая в ходе таких аудиторских проверок, очень важна для корректировки состава налогоплательщиков и для выработки критериев возмещения НДС.

Освобождение от налогообложения закупок тех, у кого вероятней всего будет излишек «входного» НДС. Альтернативным подходом является полное устранение необходимости возмещения налога путем освобождения от налогообложения закупок компаний, у которых скорее всего будет переплата НДС. Вот случаи, о которых уже говорилось выше.

- Некоторые страны облагают поставки экспортерам по нулевой ставке. В Ирландии, например, компании, экспортирующие более 75% своей продукции, могут получить полномочия, позволяющие их поставщикам не начислять НДС. В Корее поставщики экспортеров («косвенные экспортеры») облагаются налогом по нулевой ставке, если они могут выставить аккредитив конечному экспортеру.
- Ряд стран с переходной экономикой и некоторые развивающиеся страны освобождают от НДС импортируемые средства производства — по крайней мере, те из них, что ввозятся иностранными инвесторами. Таким образом, налог не взимается на самом простом этапе — этапе импорта, однако в принципе достигается тот же результат (при условии, что с последующих продаж инвестора налог взимается обычным образом), что и при налогообложении на границе, а затем вычете НДС и его своевременном возмещении¹⁴³.

Данные методы, однако, нарушают цепочку взимания НДС, значительно усложняют всю систему НДС и, в конечном счете, подвергают бюджетные доходы большому риску.

- Если поставщики экспортеров облагаются НДС по нулевой ставке, необходимо следить за тем, чтобы конечная продукция не попадала каким-то образом на внутренний рынок без уплаты налогов. Более того, если косвенные экспортеры в свою очередь будут обнаруживать у себя излишек «входного» НДС,

¹⁴³ В тех случаях, когда инвестиции производятся во вновь созданное или быстро расширяющееся предприятие, освобождение от НДС импортного капитального оборудования поощряет предприятие импортировать его, а не приобретать на местном рынке.

данная проблема может просто расшириться еще на один уровень производства и захватить еще большее число компаний, контролировать которые обычно сложнее. В Корее обложение косвенных экспортеров по нулевой ставке привело в некоторых случаях к такому же налогообложению компаний второго и третьего «предэкспортного» уровня, усложняя тем самым проблему контроля: вероятно, это обстоятельство объясняет высокое соотношение возмещенных сумм налогов и чистых налоговых поступлений в этой стране.

- Если от налогообложения освобождаются только средства производства, купленные иностранными инвесторами, необходимо устранить возможность мошенничества, когда отечественные компании создают подставные оффшорные фирмы для использования данного преимущества. Ведь тем самым разрывается цепочка НДС, что может негативно повлиять и на деловую активность: работа системы нарушается из-за того, что у иностранных инвесторов затраты становятся ниже, чем у отечественных фирм, использующих местное или импортное оборудование. Освобождение от НДС всего импорта в целях устранения неравной конкуренции или всех закупок средств производства просто расширяет возможности для мошенничества и злоупотреблений.

Когда налоговые органы слабы, такого рода разрывы цепочки взимания НДС могут быть очень рискованны. Но даже если налоговая администрация работает эффективно, разрыв цепочки НДС все равно ничем не обоснован.

Выводы

Система возмещения излишка «входного» НДС — это один из самых сложных моментов управления этим налогом. Рекомендации по налоговой политике в данной области сильно зависят от возможностей налоговых органов и текущих ограничений. В некоторых странах из-за слабости налоговых органов было невозможно внедрить передовую практику, а именно немедленное удовлетворение всех требований на возмещение НДС.

Во многих развивающихся странах и странах с переходной экономикой отсутствие эффективных программ аудиторских проверок является основным фактором, объясняющим, почему плохо работа-

ют процедуры взимания налогов и системы возмещения. В течение последних десяти лет, когда НДС стал шире распространяться в мире, технические рекомендации были наиболее эффективны в отношении рисков, связанных с неработоспособными процедурами по сбору налогов, в частности, по взысканию долгов с крупных налогоплательщиков. Однако в течение тех же десяти лет способностям налоговых органов разрабатывать эффективные программы аудиторских проверок и, следовательно, своевременно удовлетворять требования на возмещение налогов без значительных злоупотреблений обычно уделялось меньше внимания.

В последние годы вопросы аудита и возмещения налогов стали основным объектом работы по техническому содействию, и такое положение, вероятнее всего, сохранится в ближайшем будущем. Текущей стратегией УБВ МВФ по совершенствованию возмещения налогов является ограничение прав на возмещение; при этом немедленно удовлетворяются только требования экспортеров (а также компаний с большими объемами импорта средств производства), возмещение же налогов другим заявителям на некоторое время задерживается. Это, правда, нарушает основной принцип НДС, в соответствии с которым весь излишек «входного» НДС, принятого к вычету, должен возвращаться налогоплательщикам на одинаковых условиях без потери стоимости для того, чтобы не нарушать конкурентного равенства.

Как говорилось в гл. 14, дальнейшее совершенствование процедур возмещения возможно при условии разработки надлежащей стратегии аудиторских проверок: совершенствования процедуры отбора объектов аудита и его методов; улучшения координации между подоходным налогом, НДС и таможенными операциями; более тщательной подготовки аудиторов и более жесткого надзора за налоговым управлением. Однако быстро достичь значительного прогресса в данной области сложно, поэтому проблема возмещения налогов будет оставаться актуальной в некоторых развивающихся странах и странах с переходной экономикой еще долгое время. Можно сказать, что эта проблема оказалась в некотором роде ахиллесовой пятой системы НДС.

Глава 16

Малые страны и НДС

В последние десять лет НДС был введен в нескольких странах, которые, исходя из численности их населения, можно назвать малыми. Однако (как было показано в гл. 1) большинство стран, в которых до сих пор отсутствует НДС, тоже невелики. Часто встает вопрос о том, применима ли вообще система НДС к небольшим странам и особенно к малым островным государствам. Влияет ли размер страны на целесообразность введения НДС?

История вопроса

В табл. 16.1 приведен список 36 малых стран, в которых на данный момент действует система НДС. Под малыми в настоящей книге мы понимаем страны с населением менее 5 млн человек. Все страны из этого списка, кроме семи, ввели НДС после 1989 г. В список включены также семь малых островов¹⁴⁴, особенности экономики которых могут привести к ряду особых проблем; до 1989 г. ни один из них также не имел НДС.

Средняя численность населения стран, в которых отсутствует НДС (за исключением Индии и США, представляющих собой особый случай), составляет 7,6 млн человек, по сравнению с 38,3 млн в странах с НДС. Более четверти стран, в которых нет НДС, являются малыми островами.

Эффективность НДС в малых странах

В последнем столбце табл. 16.1 приведены коэффициенты С-эффективности¹⁴⁵ НДС в малых странах. Их значения необычайно высоки.

¹⁴⁴ Как было оговорено в гл. 1, под определение малых подпадают острова с населением менее 1 млн человек; сюда относится также Сан-Марино.

¹⁴⁵ Определение и описание этого коэффициента дано в гл. 4.

Табл. 16.1. Малые страны, в которых введен НДС

Страна и дата введения НДС	Численность населения (в млн чел.)	C-эффективность ¹
Албания (1996)	3,5	71,3
Армения (1992)	3,8	29,0
Барбадос (1997)	0,3	101,1
Белиз (1996) ²	0,2	56,2
Вануату (1998)	0,2	...
Габон (1995)	1,4	74,9
Ирландия (1972)	3,6	66,2
Исландия (1990)	0,3	64,8
Кипр (1992)	0,6	100,1
Киргизия (1992)	4,8	...
Конго (1997)	2,5	11,7
Коста-Рика (1975)	3,7	87,4
Латвия (1992)	2,6	69,0
Литва (1994)	3,8	58,9
Люксембург (1970)	0,4	82,9
Маврикий (1998)	1,1	...
Мавритания (1995)	2,6	46,2
Мальта (1995 и 1999) ³	0,4	67,0
Молдова (1992)	4,5	71,0
Монголия (1993)	2,4	...
Никарагуа (1975)	4,8	34,6
Новая Зеландия (1986)	3,6	103,2
Норвегия (1970)	4,4	78,8
Панама (1977)	2,7	67,3
Папуа—Новая Гвинея (1999)	4,4	...
Самоа (1994)	0,2	...
Сингапур (1994)	3,0	107,9
Словения (1999)	2,0	...
Того (1995)	4,1	31,8
Тринидад и Тобаго (1990)	1,4	46,8
Туркменистан (1992)	4,1	...
Уругвай (1968)	3,2	50,9
Фиджи (1992)	0,8	84,1
Хорватия (1998)	4,8	111,4
Эстония (1992)	1,5	79,7
Ямайка (1991)	2,5	83,5

Источники: IMF staff calculations

¹ Отношение поступлений НДС к личному потреблению, деленное на стандартную ставку НДС (см. об этом гл. 4). Приведены данные, доступные МВФ на февраль 2000 г.² НДС отменен в 1999 г.³ C-эффективность по данным за 1995 г.

Вставка 16.1. НДС на Мальте

Мальта ввела НДС в январе 1995 г. Первоначально НДС был весьма эффективен: его поступления составляли около 6,8% ВВП, а C-эффективность равнялась 73%.

В декабре 1996 г. к власти пришло новое правительство, выступающее за отмену НДС. В правительственном докладе «О совершенствовании налоговой системы» (январь 1997 г.) НДС приписывались три основных недостатка.

- «НДС в таком государстве, как Мальта, представляет собой скрытую таможенную пошлину» (параграф 2.7). Утверждалось, что возврат к живым пошлинам будет предпочтительнее, так как «в географической и экономической ситуации Мальты таможенные пошлины не должны заменяться на НДС... в целях избежания дискриминации» (параграф 2.8)
- Затраты налогоплательщиков, связанные с выполнением налоговых обязательств, слишком высоки, особенно для компаний среднего размера.
- Широкое использование налогообложения по нулевой ставке для внутреннего потребления, в том числе для продуктов питания (кроме общественного питания), привело к большим проблемам.

Что касается первого пункта, то Мальта действительно является одной из немногих стран, в которых импорт превышает внутреннее потребление, так что данный довод в некоторой степени справедлив. Относительно второго недостатка надо сказать, что необычной чертой НДС, введенного на Мальте, было установление нулевого порога налогообложения. И в третьих, широкое использование нулевой ставки для налогообложения внутренних сделок, конечно, не свойственно маленьким странам.

В течение 1997 г. НДС был заменен системой, в основе которой лежали пошлина с широкой базой, одноуровневый налог с продаж («excise tax on products» — ЕТР) и выборочные акцизы на услуги. ЕТР допускал налоговые вычеты и другие операции, позволяющие избежать эффекта каскада. Изменения вводились постепенно в течение 1997 г., что затрудняет оценку влияния реформы на налоговые поступления. Однако, по-видимому, произошел заметный спад налоговых поступлений, составивший примерно 1,5% ВВП.

В январе 1999 г. правительство сменилось и НДС был снова введен — той же партией, которая ввела его в первый раз. Главным структурным отличием второго варианта НДС от первого было увеличение порога налогообложения с нуля до 38 500 долл. США (для производства продукции)

Средний коэффициент C-эффективности в данных странах составляет 65%, что сопоставимо с самыми высокими показателями регионов, указанных в табл. 4.1. Другими словами, системы НДС в данных странах относительно хорошо разработаны и успешно действуют.

Нельзя однозначно определить эффективность функционирования НДС. Мальта, например, отменила НДС, введенный в 1995 г., а в 1999 г. снова его ввела (этот эпизод описан во вставке 16.1). Однако в

других странах, таких, как Барбадос, система НДС кажется работающей довольно успешно.

Высокие бюджетные доходы от НДС в этих странах объясняются — согласно общему наблюдению, изложенному в гл. 4, — тем, что эффективность НДС выше в тех странах (при прочих равных условиях), которые больше вовлечены в международную торговлю. Как описывают Алесина и Вачарг (Alesina, Wacziarg, 1998), существует ярко выраженная отрицательная корреляция между размером страны и значимостью торговли¹⁴⁶. Таким образом, маленькие страны склонны больше полагаться на торговлю и поэтому предположительно будут иметь более высокий коэффициент С-эффективности.

В табл. 16.2, при помощи эконометрических данных, более подробно исследуется взаимосвязь между размером страны и эффективностью НДС с точки зрения бюджетных доходов. Зависимой переменной в каждом случае является соотношение поступлений НДС и частного потребления. Первая колонка представляет собой осторожное уточнение данных, которые были приведены в гл. 4 в ходе общего обсуждения эффективности НДС (колонка В табл. 4.2). В гл. 4 было сказано, что значимость внешней торговли (открытость экономики) производит большой положительный эффект. Как видно из таблицы, модель НДС малых островных государств имеет отличные результаты: она успешно работает, опираясь на торговлю. В колонке В табл. 16.2 повторяются те же данные, но вместо открытости экономики берется показатель численности населения (POP). Предполагается, что это также оказывает сильное положительное действие. Переменная малых островов становится незначимой, но это может просто отражать тот факт, что у них самая малая численность населения, и корреспондировать, таким образом, с более высокой ценностью переменной численности населения. В колонке С зависимой переменной является отношение поступлений НДС к ВВП, а не к потреблению; эффективность опять выше в небольших экономиках, причем малые острова показывают теперь хороший результат, даже с учетом их размеров.

Таким образом, НДС весьма эффективен в малых странах, причем, согласно некоторым данным, особенно эффективен в малых островных государствах. Естественно объяснить это тем, что большой объем международной торговли в данных странах позволяет им собирать значительные суммы НДС с импорта, а географическая изоляция ост-

¹⁴⁶ Простая линейная регрессия по 173 странам дает $\ln(OPEN)=3,46 - (0,122) \ln(POP)$ при коэффициенте наклона, равном $-4,8$, и $\bar{R}^2$, равном $0,14$ (t -статистика скорректирована по таблицам стандартных ошибок Уайта).

ровов до некоторой степени оберегает их от контрабанды. Однако общая эффективность НДС не означает, что этот налог однозначно подходит для данных государств. Нужно учесть также следующее.

- Возможно, что другие виды налогов тоже будут способствовать росту бюджетных доходов в этих странах. Ведь страны с большими объемами международной торговли обычно имеют большие налоговые поступления независимо от того, введен у них НДС или нет (см. об этом гл. 4). Это справедливо и для маленьких стран, учитывая связь между значимостью торговли и размером страны. Более того, очень маленькие страны могут иметь социальные механизмы, которые облегчают сбор налогов¹⁴⁷. Наконец, отсутствие контрабанды вследствие географической изоляции островов скорее всего будет способствовать надежному взиманию пошлин в такой же степени, что и налога на добавленную стоимость.
- Рассмотренные эмпирические данные касаются только взимания НДС. Важно также проанализировать административные затраты на сбор НДС по сравнению с затратами на сбор других налогов.

Оба соображения указывают на то, что необходим сравнительный анализ налогов. В принципе нет такого налога, который один мог бы заменить НДС. Однако для многих небольших экономик альтернативными вариантами являются пошлины с широкой налоговой базой и налог с розничных продаж.

Сравнение НДС с таможенными пошлинами, взимаемыми по единой ставке

Хорошо известно, что для экономики небольшой страны (в данном случае это определение используется в техническом смысле: страна, которая не может влиять на мировые цены на товары, которыми она торгует) хорошо разработанный налог на потребление (такой, как НДС, но не обязательно именно он) лучше любой системы пошлин, если не учитывать затраты на его сбор. Даже если целью правительственной политики является простое увеличение бюджетных доходов, налог на потребление

¹⁴⁷ Вплоть до того, что налоговые органы могут оказывать давление на злостных неплательщиков налогов, проводя беседы с их родителями

Табл. 16.2. Размер страны, объем торговли и эффективность НДС

	A	B	C
L_n (SR)	0,68* (17,58)	0,73* (24,31)	0,55* (21,04)
OPEN	0,006* (2,39)		
IPOP		0,096† (1,81)	0,08* (2,59)
AGE	0,008† (1,84)	0,008† (1,88)	0,009* (2,63)
Aφ	-0,33* (2,17)	-0,35* (-2,21)	-0,19 (-1,38)
MO	0,34* (3,22)	0,20 (1,35)	0,27* (2,84)
$\bar{R}^2$	0,31	0,36	0,40
N	89	90	97

Источник. IMF staff calculations.

Примечание. Зависимой переменной в колонках A и B является отношение поступлений НДС к частному потреблению (в процентах); в колонке C — отношение поступлений НДС к ВВП; в круглых скобках приведена *t*-статистика согласно таблицам стандартных ошибок Уайта, "*" указывает на значимость при 5%-м уровне и "†" — при 10%-м уровне.

ние по своей сути более эффективен и с этой точки зрения. Пошлины¹⁴⁸ означают, что частные производители будут иметь дело с ценами, отличающимися от мировых, что не приведет к максимизации стоимости национальной продукции. Таким образом, данная страна будет беднее, чем могла бы. Конечно, можно заменить пошлины налогами на потребление таким образом, чтобы и покупатели остались в выигрыше (в результате более эффективного производства), и государственные доходы увеличились¹⁴⁹.

Однако на практике необходимо сравнить с этими потенциальными доходами административные расходы по сбору налогов. Для более точной оценки возможных результатов полезно детально рас-

¹⁴⁸ Экономика малой страны с низкими бюджетными доходами, которая хочет добиться максимизации благосостояния населения, требует нулевых пошлин, если могут быть введены налоги на потребление на основе принципа страны назначения. Это непосредственно следует из теоремы Даймонда—Мерлиза (Diamond, Mirlees, 1971) о желательности производственной эффективности (описана во вставке 2 I).

¹⁴⁹ Кин и Лайтарт (Keen, Ligthart, 2001) показывают, что проще всего это сделать, сократив пошлины и увеличив налоги на потребление на ту же величину.

смотреть последствия перехода от режима, при котором используются только пошлины, к режиму, при котором используются только потребительские налоги на основе принципа страны назначения. Как легко увидеть (см. также Приложение III), возможны три основных последствия.

- **Изменение уровня государственных доходов.** Так как налоговые поступления и поступления от пошлин — это всего лишь перевод средств из частного сектора в государственный, нужно оценить предельную эффективность повышения бюджетных доходов, то есть насколько социальная ценность 1 долл. налоговых поступлений превышает 1 долл.
- **Увеличение чистых потерь для общества,** которые возникают вследствие искажения цен на товары по сравнению с мировыми.
- **Увеличение эффективности производства** из-за того, что цены, с которыми работают производители, приводятся в соответствие с мировыми. Пошлины на полуфабрикаты могут заставить отечественных производителей отказаться от них и использовать менее эффективные технологии производства, которые в конечном счете определяют возможности экономики.

Какой вывод можно сделать из этих рассуждений относительно пригодности НДС для малых стран?

Рост поступлений от налогов всегда может быть по крайней мере таким же, как и от пошлин¹⁵⁰. При тщательно разработанной реформе государственные доходы всегда растут. Каков может быть этот рост? Это зависит от ставок, по которым взимаются налог на потребление и пошлины, а также от размера соответствующих налоговых баз. При прочих равных условиях, размер потенциального выигрыша от перехода с пошлин на НДС зависит от того, насколько объем потребления больше импорта¹⁵¹. В принципе предполагается, что

¹⁵⁰ Если сделать ставку налога на потребление равной ставке пошлин, это не повлияет на потребление; однако сбор в данном случае будет производиться не только с импорта, но со всего потребления, то есть налоговая база будет расширена на объем местного производства.

¹⁵¹ Хотя разницу в размере налоговых баз можно устранить путем установления более высоких налоговых ставок, это скорее всего будет приводить к большим искажениям, то есть к отклонению от уплаты налогов и мошенничеству.

соотношение потребления и ВВП не зависит от размера страны; в то время как доля импорта отрицательно коррелирует с размером страны. Таким образом, соотношение потребления и импорта будет тем выше, чем больше размер страны¹⁵². С этой точки зрения НДС в небольших странах имеет меньше преимуществ перед пошлинами с широкой налоговой базой.

Каковы будут чистые потери, предсказать трудно: при переходе к налогу на потребление они могут увеличиться. Беря за точку отсчета стремление облагать все товары налогом по единой ставке¹⁵³, проанализируем соотношение импортных и местных товаров в конечном потреблении. Если большую часть конечного потребления составляет импорт, тогда пошлины с широкой налоговой базой будут функционировать практически так же, как и налог на потребление с широкой базой. До тех пор, пока малые страны будут иметь относительно недиверсифицированное производство, большинство потребляемых товаров будут скорее всего импортными. А основная часть неимпортных товаров обычно или не подлежит обложению НДС (например, базовые сельскохозяйственные товары), или их удобнее облагать акцизами (алкогольные напитки или услуги гостиниц). Данные наблюдения также говорят о том, что выгода от введения НДС будет больше в крупных странах.

Третий довод — увеличение эффективности производства — всегда говорит в пользу налога на потребление, так как в конкурентоспособной экономике упразднение пошлин всегда повышает стоимость местной продукции по сравнению с импортной. Величина выигрыша зависит от размера упраздняемых пошлин. Стоит также обратить внимание на долю импорта в промежуточном и конечном потреблении товаров: чем больше промежуточных товаров импортируется, тем больше вероятность того, что производство будет неэффективно из-за пошлин. Неэффективность может быть уменьшена благодаря процедуре возврата пошлин (пошлины, уплаченные за промежуточные товары, возвращаются, если эти товары использовались для производства экспортной продукции) или непосредственно через освобождение от пошлин промежуточных товаров, хотя бюджетные

¹⁵² Обозначив отношение потребления к импорту через C/M , получим для выборки в 156 стран $\ln(C/M) = 0,44 + (0,18) \ln(POR)$, при коэффициенте наклона, равном 6,9 и R^2 , равном 0,25 (t -статистика скорректирована по таблицам стандартных ошибок Уэйта).

¹⁵³ Обычно это не оптимальный вариант (см. обсуждение в гл. 7). Хотя наличие акцизов уже означает отклонение от единой ставки, само стремление к одной ставке НДС вполне понятно.

доходы могут при этом снизиться из-за мошенничества. В любом случае, по-видимому, нет причин предполагать, что доля импорта в конечном потреблении и промежуточных товарах (а значит, и эффективность производства) зависит определенным образом от размера страны. Скорее, она зависит от степени экономического развития страны.

Наоборот, есть основания утверждать, что переход от пошлин с широкой базой к НДС будет иметь меньший эффект в небольших странах. Ведь увеличение налоговой базы будет, скорее всего, небольшим, а избыток потребления в любом случае охватывался пошлинами. Тем не менее наш основной вывод состоит в том, что введение НДС в этих странах имеет положительный результат (оставляя в стороне административные затраты на его сбор): лучше повышать бюджетные доходы, облагая налогом потребление, чем нарушая функционирование торговли. Кроме того, НДС лучше вводить как можно раньше в ходе развития экономики, чтобы заложить прочную базу для ее дальнейшего роста.

Таким образом, взимание пошлин выгоднее только с точки зрения административных затрат на их сбор. Хотя расходы по сбору НДС уже обсуждались в гл. 5, сейчас нам интересно сопоставить их с расходами по сбору пошлин, особенно с точки зрения экономики небольших стран. К сожалению, данных о расходах по сбору пошлин еще меньше, чем по сбору НДС. Тем не менее, согласно общему мнению, пошлины обходятся дешевле и налоговым органам и налогоплательщикам, так как они взимаются только на одном этапе, с ограниченного количества импортеров, обычно хорошо знакомых налогоплательщикам и их база поддается физической проверке.

Постоянные затраты на сбор налогов могут являться проблемой для маленьких стран. Есть веские доказательства (см. гл. 5) того, что НДС требует существенных постоянных расходов для налогоплательщиков, которые ложатся особенно тяжким грузом на небольшие фирмы. Учитывая, что средний размер фирм, оборот которых превышает порог обложения НДС, в небольших странах обычно ниже, расходы по выполнению налоговых обязательств здесь будут более обременительны. Возможно, постоянные элементы есть также и в расходах по сбору пошлин, однако их величина неизвестна.

В отсутствие точных данных о размере такого ключевого показателя, как разница между затратами на сбор НДС и пошлин, могут помочь примерные расчеты. Рассмотрим страну, которая переходит от взимания 10%-й пошлины к взиманию НДС по такой же ставке. Предположим, что доля потребления в ВВП превосходит долю импорта в

ВНП на 20%, и что в обоих случаях (режим пошлин и режим НДС) половина товаров и услуг по разным причинам освобождается от обложения. Предположим также, что предельная социальная ценность 1 долл. налоговых поступлений составляет 1,25 долл. Наконец, предположим, что увеличение эффективности в результате перехода к НДС составит 0,5% ВНП. В данных условиях переход к НДС будет выгоден до тех пор, пока расходы по сбору НДС не превысят расходы по сбору пошлин более чем на 1,75% ВНП¹⁵⁴, что является значительной суммой. Однако нужно подчеркнуть, что могут быть обстоятельства, когда выгоднее будет переход не к НДС, а к простому налогу с продаж в комбинации с акцизами на некоторые ключевые товары.

Выводы

Из вышесказанного можно сделать ряд выводов.

- Размер страны сам по себе не является фактором, определяющим желательность введения НДС, за исключением тех случаев, когда средний оборот налогоплательщиков настолько невелик, что им будет сложнее выполнять свои налоговые обязательства по НДС, чем по другим налогам. Мало известно о расходах по сбору пошлин и о том, как они изменяются в зависимости от размера страны.
- Объем внешней торговли во многих малых странах и удаленность многих малых островов положительно сказываются на эффективности функционирования НДС. Но эти же факторы положительно влияют и на другие виды налогов, в том числе на пошлины.
- При прочих равных условиях, преимущества НДС перед пошлинами будут тем больше, чем меньше доля импорта в ВНП и в потреблении и чем больше доля промежуточных товаров в импорте.
- Тем не менее приблизительные расчеты показывают, что расходы по сбору НДС во многих случаях так велики, что перевешивают преимущества перехода на НДС, заключающиеся в росте эффективности и расширении базы налогообложения.

¹⁵⁴ Увеличение бюджетных доходов от перехода на НДС $(0,1 \times 0,5 \times 0,2)$, умноженное на 1,25 долл., плюс увеличение эффективности, равное 0,005.

- Если внутреннее производство имеет несколько уровней, НДС может приносить мало выгоды по сравнению с налогом с розничных продаж или пошлинами с широкой базой. Однако с развитием экономики преимущества НДС, связанные с сохранением цепочки налогообложения, будут расти. В долгосрочной перспективе, введение НДС может служить увеличению налоговой грамотности налогоплательщиков.

Таким образом, рекомендации для малых стран заключаются в следующем.

- Необходимо более осторожно подходить к вопросу введения НДС. Преимущества НДС будут здесь, вероятно, менее заметными, чем в других странах. В некоторых случаях введение НДС может принести незначительную выгоду или даже вред по сравнению с пошлинами с широкой базой¹⁵⁵ или налогом на розничные продажи.
- Нужно детально рассмотреть все эти факторы перед введением НДС.
- Подробный анализ особенно важен, так как данных о преимуществах пошлин мало; а в отсутствие внутреннего производства нет особой экономической разницы между налогом на потребление и пошлинами.
- Есть несколько ключевых показателей, с помощью которых можно провести сравнение пошлин и налога на потребление: доля импорта в потреблении; доля промежуточных товаров в импорте; количество уровней внутреннего производства. Результат введения НДС можно рассчитать — по крайней мере, приблизительно — и это будет полезно сделать. Менее значимые аргументы, такие как необходимость создания налоговой системы, которая сможет справиться с трудными задачами в будущем, также важны, но они не уменьшают ценности указанного расчета.

¹⁵⁵ Конечно, все обязательства перед ВТО должны выполняться.

Глава 17

Взаимодействие юрисдикций

В последние годы очень важными становятся проблемы, возникающие в результате усиления международной экономической интеграции и стремления к децентрализации налоговых властей. Эти проблемы можно разрешить через взаимодействие различных стран (юрисдикций), которое и рассматривается в настоящей главе.

История вопроса

До недавнего времени существовало общее согласие в вопросе о том, как взимать НДС при международной торговле, и о том, какую форму должен иметь НДС в странах с федеративным устройством.

Чтобы оставаться налогом на внутреннее потребление, НДС должен взиматься по принципу страны назначения. Это значит, что общая сумма налога, уплачиваемая за товар, определяется по ставке, существующей в стране, в которой он будет окончательно продан (так как его потребление происходит именно здесь). Кроме того, все налоговые платежи за товар поступают правительству страны, в которой происходит продажа. Этот принцип противоположен принципу страны происхождения¹⁵⁶, у которого нет такой четкой формулировки. В отношении НДС принцип происхождения означает, что общая сумма налога, уплаченного за товар, отражает структу-

¹⁵⁶ В ЕС термин «налогообложение по принципу страны происхождения» используется том случае, когда налог собирается в стране происхождения товара, даже если затем эти налоговые поступления будут переведены в другую страну. Таким образом, под системой «происхождения товара» Европейская комиссия имеет в виду свою систему взаимозачетов, которую мы описываем ниже. Это важно потому, что долгосрочные планы ЕС (изложенные в преамбуле к Шестой директиве, изданной в 1977 г.) направлены на «упразднение налогообложения импорта и смягчение налогообложения экспорта при торговле между странами-членами ЕС».

ру его происхождения: она равна сумме произведения налоговых ставок в каждой стране (в случаях, когда производство рассредоточено по нескольким странам) на добавленную стоимость, созданную здесь. Кроме того, совокупные налоговые поступления должны быть соответственно разделены между странами. Однако термин «принцип происхождения» иногда используется более широко для того, чтобы просто показать, что налог взимается с экспорта и не взимается с импорта.

Принцип страны назначения заключается в том, что экспорт облагается по нулевой ставке, а импорт облагается полностью — обычно непосредственно на границе или во время подачи импортером очередной декларации по НДС. Последний способ называют «отсрочка платежа» или «отсрочка начисления». Таким образом, товары передвигаются между странами, свободные от НДС, и в этом смысле функционирование торговли не нарушается.

Для стран с федеративным устройством применение принципа назначения (в его современном варианте) подразумевает, что потребление в разных штатах (автономных образованиях) может облагаться по разным ставкам НДС, а торговля между штатами облагаться по нулевой ставке. Однако относительная простота передвижения между субъектами, входящими в федерацию, может привести к росту торговли на территориях около их границ, если ставки налогов сильно различаются. Кроме того, административные расходы на поддержание налогообложения по нулевой ставке на уровне субъекта федерации будут слишком велики. Таким образом, НДС того типа, который существует сейчас, местным правительствам взимать трудно. Хотя центральное (федеральное) правительство может решить делиться доходами с регионами¹⁵⁷, здравый смысл подсказывает, что не следует давать им право устанавливать на своей территории ставки налога и определять налогооблагаемую базу. Взимание НДС является прерогативой центральных правительств.

Международной нормой является применение принципа назначения в виде обложения экспорта по нулевой ставке. Например, Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ) позволяет (но не обязывает) возмещать косвенные налоги, уплаченные при покупке материалов для производства экспортируемых товаров, и взимать налог на импорт в том же размере, что и на внутренние товары. Единственным исключением из правила, согласно которому НДС взима-

¹⁵⁷ Вопросы распределения доходов от НДС относятся к области федеральных финансов и здесь не рассматриваются.

ется на основе принципа страны назначения, является торговля между странами СНГ.

Управление по бюджетным вопросам МВФ также придерживается мнения, что НДС должен контролироваться центральным правительством. Ни одной стране, которые входили в обзор УБВ, не было рекомендовано, чтобы НДС контролировался каким-либо другим органом, кроме центрального правительства. Есть всего лишь несколько случаев, когда региональные правительства вводили НДС независимо от центрального правительства. Такой независимый НДС имеет Квебек (хотя он очень похож на федеральный налог на товары и услуги), а также штаты Бразилии¹⁵⁸. Стоит отметить, что в крупных странах, которые до сих пор не ввели НДС (Индия и США), взимание налога с продаж в основном входит в компетенцию региональных правительств. Это свидетельствует, с одной стороны, о том, что трудно защитить политические права штатов при введении федерального НДС¹⁵⁹, а с другой стороны, о том, что технически сложно создать местные системы НДС, при которых сохранялась бы независимость штатов.

Взаимодействие юрисдикций скорее всего, станет серьезной проблемой в ближайшие годы. Более тесное экономическое сотрудничество между странами (не в последнюю очередь благодаря Интернету) оказывает давление на установившиеся международные правила взимания НДС, а децентрализация внутри стран увеличивает нежелание передавать местным правительствам такой привлекательный источник доходов, как НДС.

Взаимодействие юрисдикций уже является одной из основных проблем взимания налога на добавленную стоимость в ЕС. Парадокс состоит в том, что хотя НДС — это хороший инструмент для обеспечения нормальной торговли между странами ЕС по отдельности, способствующий более тесной экономической интеграции между ними, для местных уровней федерации того вида, в которую превращается ЕС, он может оказаться непригодным. Разорвать этот порочный круг очень сложно как с теоретической, так и с практической точки зрения. Поэтому ЕС вынужден согласиться на введение «окончательного режима» взамен действующего сейчас «пере-

¹⁵⁸ Несколько индийских штатов также ввели у себя налоговые системы, похожие на НДС.

¹⁵⁹ Тем не менее опыт Канады, в которой федеральный НДС был «наложен» на существующие до этого в провинциях налоги с продаж, показывает, что эти трудности можно преодолеть.

ходного режима» (в основе которого лежит налогообложение по нулевой ставке торговли между странами-участниками ЕС), хотя с точки зрения Комиссии ЕС он не подходит для того единого рынка, который Союз намеревается создать. С переходом ЕС к следующей фазе объединения, когда НДС новых членов Союза необходимо будет привести в соответствие с европейским, данная проблема будет только обостряться.

Она уже сейчас очень заметна в ряде «старых» федераций. Вопрос о структуре НДС, подходящей для регионов, уже долгое время обсуждается в Бразилии и Канаде, а теперь выходит на первое место и в Аргентине. В Индии также довольно давно дебатировалась перспектива введения НДС на уровне штатов. Его введение было запланировано на 2002 г., но на момент написания книги детали проекта нам не были известны.

Чтобы решить растущие проблемы взаимодействия юрисдикций, в последние годы было предложено несколько концептуальных изменений НДС. Они ставят под вопрос некоторые традиционные представления. Далее мы рассмотрим проблемы взаимодействия как отдельных государств, так и субъектов федераций, касающиеся НДС. Однако акцент будет сделан не на желательности поддержки НДС местного уровня, а на том, как разрешить проблемы, возникающие между юрисдикциями.

Страна назначения и страна происхождения: сравнение принципов

В данном разделе рассматривается традиционное представление о том, что международная торговля товарами и услугами должна облагаться НДС на основе принципа страны назначения, а не страны происхождения.

Принципы страны назначения и страны происхождения применительно к НДС

Ключевое различие между этими принципами заключается в вычете «входного» налога, уплаченного за товары. Согласно принципу страны назначения НДС, взимающийся на всех уровнях производства, полностью подлежит вычету, так что налогом облагается только конечное потребление. В соответствии же с принципом места происхождения (с использованием метода счетов-фактур), напротив, в стоимость товаров, покидающих страну, включается налог этой страны,

но в стране, в которую они ввозятся, производится вычет гипотетического налога, который мог бы быть уплачен с добавленной стоимости, заключенной в товаре, по ставке страны-импортера. В этом случае конечная сумма налога, уплаченного за товар, равна сумме налога, уплаченного (по местным ставкам) за различные компоненты добавленной стоимости, заключенной в конечном товаре (см. вставку 17.1).

Конечно, можно применять разные принципы (назначения или происхождения) для торговли с разными странами, как это происходит в странах СНГ. Более того, применение одного из двух принципов не обязательно должно быть обоюдным: торговля между страной А и страной Б может облагаться НДС в стране А согласно принципу назначения, а в стране Б — согласно принципу происхождения. Однако, чтобы не углубляться в детали, здесь мы будем рассматривать только обоюдное использование сторонами одного принципа (назначения или происхождения) в отношении всех товаров.

Какой принцип предпочтительнее?

Теория

Основное различие между принципами назначения и происхождения заключается в том, что первый ставит в одинаковые условия все фирмы, конкурирующие в одной стране, а второй ставит в одинаковые условия потребителей разных стран. Разберем это более подробно.

- Принцип назначения исходит из того, что в условиях конкуренции товар всех фирм имеет одинаковую производственную цену (то есть цену без учета налогов) при продаже в любом месте и независимо от того, в какой стране зарегистрированы фирмы. Производители будут назначать одну и ту же цену на свой товар в любой стране, если хотят остаться конкурентоспособными, и все будут уплачивать одинаковый налог. Это должно способствовать повышению *эффективности производства* в том смысле, что все производители будут нести одинаковые предельные издержки и, таким образом, произвести тот же самый товар при более низких затратах будет невозможно.
- При применении принципа происхождения, наоборот, одинаковыми во всех странах будут потребительские цены (то есть цены с учетом всех налогов) с поправкой на транспортные затраты. Если бы это было не так, покупатели стали бы покупать товары в тех странах, где они дешевле, и оборот фирм, продающих товары по более высоким ценам, соответственно, сокра-

Вставка 17.1. Пример функционирования НДС, взимаемого согласно принципу страны происхождения

Предположим, что страна А экспортирует товар стоимостью 100 долл. в страну Б. В стране Б этот товар используется для производства другого товара, который в итоге продается в этой стране за 350 долл. (обе цены не включают НДС). Ставка НДС в стране А — 5%, в стране Б — 10%. В соответствии с принципом происхождения страна А взимает налог с экспортированного товара в сумме 5 долл.; страна Б взимает налог с конечного товара в сумме 35 долл. и производит налоговый вычет не 5 долл., которые были в действительности уплачены, а 10 долл., которые должны были бы быть уплачены по ставке страны Б. Таким образом, общая сумма уплаченных налогов составит 5 долл. в стране А (5% от добавленной стоимости в данной стране) плюс 25 долл. в стране Б (10% от добавленной стоимости, произведенной в данной стране (350—100 долл.)).

тился бы. Это ведет к *эффективности обмена*: так как все покупатели могут покупать товары по одной цене, все товары будут иметь одинаковую предельную цену и будет невозможно лучше перераспределить потребление различных товаров и услуг между покупателями.

При использовании любого из принципов можно достичь одновременно и эффективности производства, и эффективности обмена (но это не обязательно будет оптимальным вариантом). Для этого в стране должна быть принята единая ставка НДС для всех видов товаров, хотя в каждой стране она может быть разной. Это приведет к тому, что в пределах одной страны цены производителей будут соответствовать потребительским ценам таким образом, что равенство во всех странах, например, цен производителей при использовании принципа назначения автоматически уравнивает и потребительские цены. При использовании принципа происхождения произойдет то же самое. Более того, если торговля сбалансирована, то при наличии единой ставки НДС разницы между двумя принципами не будет. Оба принципа приведут к одинаковому распределению ресурсов. Для того чтобы нейтрализовать реальные последствия перехода с одного принципа на другой, необходимо соответственно изменить валютный курс (или внутренние цены). На первый взгляд, налог, взимаемый согласно принципу назначения, представляет собой налог на потребление, а налог, взимаемый согласно принципу происхождения, — налог на производство. Од-

нако с точки зрения существующих цен они одинаковы: ограничения национального бюджета подразумевают, что единый налог на потребление равен единому налогу на производство. Обсуждение этого «эффекта равнозначности» приведено во вставке 17.2¹⁶⁰.

Данный эффект подробно описан в литературе по проблемам взаимодействия юрисдикций с точки зрения НДС. Однако он основан на ряде значительных допущений. Во-первых, равнозначность сразу же исчезает, если в странах нет единой ставки НДС на все товары — а обычно такой единой ставки нет¹⁶¹. Во-вторых, равнозначность будет иметь место только тогда, когда при переходе с одного принципа на другой торговые потоки остаются сбалансированными (то есть объем экспорта равен объему импорта). Это возможно с точки зрения всей торговли, по крайней мере в некоторый промежуток времени, однако на практике редко достижимо, и переход от налогообложения импорта к налогообложению экспорта может серьезно повлиять на бюджетные доходы. В-третьих, даже если есть единая ставка налога и торговля сбалансирована в течение некоторого времени, любая смена налоговой базы может приводить к «эффекту переходного обогащения», который создаст фактическое различие между двумя режимами налогообложения¹⁶².

Ясно, что на практике невозможно добиться одновременно и производственной эффективности, и эффективности обмена. Поэтому возникает вопрос, чему отдать предпочтение.

Ответ на этот вопрос дает теорема Даймонда–Мерлиза (Diamond, Mirlees, 1971) о желательности достижения производственной эффективности. Эта теорема, описанная в гл. 2, формулируется так: если производители не могут влиять на рыночные цены, чистая прибыль полностью облагается налогом, а правительства свободны вводить налоги, искажающие производственные решения (все эти условия являются ограничительными), то любая оптимальная структура на-

¹⁶⁰ Подробно эффект равнозначности описан в книге: Lockwood, de Meza, Myles, 1994; см. также: Genser, 1996.

¹⁶¹ Достаточно очевидно (см.: Fratiani, Christie, 1981), что ставки налогов коллинеарны во всех странах, поэтому выравнивание валютного курса может привести к переходу от ситуации, когда цены производителей одинаковы (как при использовании принципа назначения), к ситуации, когда потребительские цены одинаковы (как при использовании принципа происхождения). Однако если в стране не будет единой ставки НДС, переход от одного принципа к другому изменит распределение ресурсов, потому что повлияет на налоговые поступления (см.: Keen, Smith, 1996).

¹⁶² См., например: Bovenberg, 1994.

логообложения приводит к производственной эффективности. На первый взгляд кажется, что это говорит в пользу принципа страны назначения. Однако на международном уровне существует множество причин того, почему данная теорема не может применяться в полной мере.

- В неконкурентной среде может быть полезно налогообложение по принципу страны происхождения, так как оно препятствует работе неэффективных фирм и тем самым приводит к лучшему распределению, хотя, возможно, это не самый лучший способ этого добиться¹⁶³.
- Возможна ситуация, когда реформа налогообложения в одной стране приводит к значительному улучшению благосостояния населения, но одновременно влияет на мировые цены таким образом, что это вредит другим странам. Если последние не получают компенсацию в виде денежных переводов, то исправить ситуацию можно, используя принцип страны происхождения и субсидии, которые позволят распределять ресурсы между странами таким образом, чтобы понизить совокупную эффективность¹⁶⁴. Однако легче этого добиться при помощи пошлин.
- Если страны не согласовывают друг с другом ставки налога (и, таким образом, не могут достичь оптимального результата), принцип страны происхождения может давать лучшие результаты, чем принцип страны назначения¹⁶⁵.

В то время как принцип назначения с теоретической точки зрения не имеет изъянов, теория не показывает нам, в каких случаях имеет преимущество принцип происхождения. Так как сильные сто-

¹⁶³ См.: Keen, Lahiri, 1998. Предположим, например, что существует конкурентное равенство между двумя фирмами, расположенными в разных странах. Одна из них менее эффективна, чем другая, но существует, так как устанавливает цены выше рыночного уровня. Лучшей политикой в данной ситуации будет закрыть менее эффективную фирму и субсидировать продукцию второй таким образом, чтобы ее цена равнялась предельным издержкам производства. При использовании принципа страны происхождения этого можно достичь, установив достаточно высокий налог в той стране, где находится неэффективная компания, чтобы заставить ее покинуть рынок, и соответственно субсидируя эффективного производителя в другой стране.

¹⁶⁴ См.: Keen, Wildasin, 2000.

¹⁶⁵ См.: Lockwood, 1993.

Вставка 17.2. Эффект равнозначности

Самая общая формулировка эффекта равнозначности такова.

Если все товары в стране облагаются по одной ставке НДС, а экспортно-импортные потоки сбалансированы, односторонний переход этой страны от налогообложения согласно принципу назначения к налогообложению согласно принципу происхождения не влияет на распределение реальных ресурсов в любой другой стране, где также соблюдаются эти условия.

Предположим, что две страны — Великобритания и Германия — сначала применяли принцип страны назначения. Возьмем для примера товар, который стоит (по ценам производителя) 1 фунт стерлингов в Великобритании и 2 евро в Германии. Ставка налога составляет в Великобритании, скажем, 10%, а в Германии — 21%, потребительская цена товара, таким образом, равна 1,10 фунта стерлингов и 2,42 евро. Обменный курс таков: 1 фунт стерлингов равен 2 евро. Получается, что реальная цена производителя на данный товар одинакова в обеих странах, тем самым исключается какая-либо возможность арбитража.

Предположим далее, что Великобритания решила перейти к использованию принципа происхождения, а Германия продолжает придерживаться принципа назначения. Представим, что все внутренние цены в Германии и Великобритании остаются теми же, а обменный курс, рассчитанный с учетом соотношения ставок налога и первоначального обменного курса, составляет 2,2 евро за 1 фунт стерлингов ($1,21 \times 2/1,1$). Такой курс исключает возможность получения какой-либо выгоды от арбитражных операций с потребительскими ценами в этих странах, так как 1,1 фунтов стерлингов теперь равны 2,42 евро. Таким образом, при условии, что все цены останутся на прежнем уровне и экспорт/импорт будет сбалансирован, односторонний переход Великобритании на другой принцип налогообложения не будет иметь никаких последствий.

Как мы уже сказали, ключевыми условиями этого являются налогообложение всех товаров по одной ставке в каждой стране (иначе неизбежно появление возможностей для арбитража из-за изменения обменного курса) и сбалансированность торговли (иначе переход от налогообложения импорта к налогообложению экспорта повлияет на бюджетные доходы).

Эффект равнозначности сохранится и при последующих изменениях. Предположим, что Германия тоже решила изменить принцип налогообложения — теперь уже обоюдное изменение этого принципа также не будет иметь последствий. Это справедливо и в том случае, если одна из стран решит вернуться к принципу назначения, а другая — нет.

роны принципа назначения достаточно очевидны, кажется понятным, почему все склоняются именно к этому принципу.

Более того, НДС, основанный на принципе происхождения, создает проблему, вообще свойственную налогообложению добавленной стоимости. Исчисление НДС в разных странах по разным ставкам стимулирует международные компании искусственно занижать цены на средства производства, которые экспортируются из стран с

высоким НДС в страны с низким НДС¹⁶⁶. Таким образом, НДС, основанный на принципе страны происхождения, несет с собой риск злоупотребления трансфертными ценами, которые давно уже являются предметом мучений для специалистов по корпоративному налогообложению¹⁶⁷.

Взимание налога на практике

Согласно некоторым оценкам, расходы налоговых органов и налогоплательщиков, связанные с пограничным контролем при налогообложении по принципу страны назначения (освобождение от налога экспорта и налогообложение импорта) очень высоки. Данное обстоятельство иногда приводится в качестве основного доказательства преимущества налогообложения по принципу происхождения, ведь оно не требует пограничного контроля¹⁶⁸. Однако с точки зрения НДС все не так однозначно. Во-первых, применение принципа назначения само по себе не требует пограничного контроля, так как той же цели можно достичь при помощи отсрочки налоговых обязательств¹⁶⁹. Во-вторых, НДС на основе принципа происхождения требует проверки стоимости импортируемых товаров (для обоснования вычета «входного» налога).

Более серьезная административная проблема связана с экспортом. Как говорилось в гл. 15, возмещение переплаты «входного» НДС, которое имеет место при обложении экспорта по нулевой ставке, затруднительно для многих развивающихся стран, а иногда и для развитых. Налогообложение согласно принципу страны происхождения вообще не создает такой проблемы, так как с экспортируемых товаров налог взимается так же, как с любых других. Итоговая задолженность страны, импортирующей товар, может быть отрицательной, что требует возмещения излишне уплаченных налогов, но так бывает не всегда. Данное обстоятельство может показаться еще одним веским доводом в пользу налогообложения по принципу происхождения. Однако заметьте, что налогообложение по нулевой ставке не является характерным свойством принципа назначения, это просто принятый способ его исполнения. Как мы увидим дальше, принцип назначения можно применять и без налогообложения по нулевой ставке.

¹⁶⁶ Впервые отмечено в работе: Cnossen, Shoup, 1987.

¹⁶⁷ Более подробно об этом см.: Genser, Schultze, 1997.

¹⁶⁸ Чекини (Cecchini, 1988) определил, что в ЕС выигрыш составляет 1,7% от объема торговли внутри сообщества.

¹⁶⁹ Классическое доказательство этого см. в работе: Cnossen, Shoup, 1987.

Недостатки принципа страны назначения

Хотя принцип страны назначения является желательным, на практике при взимании НДС на его основе возникает ряд проблем, число которых, возможно, будет увеличиваться в будущем.

Налогообложение по нулевой ставке

Как уже было отмечено, принцип страны назначения в отношении НДС заключается обычно в обложении экспорта по нулевой ставке. На территории ЕС, например, без обложения НДС циркулируют товары стоимостью около 70 млрд евро. Возможности для мошенничества очевидны.

Движение товаров через границы соседних стран

Если товары, предназначенные для конечного потребления, облагаются в соседних странах по разным ставкам налога, потребители стремятся воспользоваться разницей в ценах. Проще всего сделать это, переезжая через границу и ввозя обратно (легально или нет) товары, в стоимость которых включен налог. Самый яркий пример — подакцизные товары, которые легко транспортируются и имеют высокую стоимость. Например, были подсчитано, что в 1986 г. около четверти всех алкогольных напитков, выпитых в Ирландии, были куплены в Северной Ирландии¹⁷⁰. Приобретение товаров за границей в таких масштабах может само по себе воздействовать на ставки налогов. Так, правительство Великобритании не стало поднимать налоги на алкогольные напитки, понимая, что их начнут покупать за границей. А причиной значительного снижения налогов на канадские сигареты в начале 1990-х гг. стал массовый ввоз через границу американских сигарет. Разница в ставках налога на менее дорогие товары, продаваемые в соседних странах, скорее всего не приведет к столь серьезным проблемам, хотя опыт Германии и Дании — где разница в ставках НДС составляет около 9% — свидетельствует о том, что и здесь могут возникнуть трудности.

Пограничные контрольные пункты имеют возможность проверять, облагаются ли налогом товары, пересекающие границу. Однако с углублением экономической интеграции растет стремление упразднить эти формальности. Устранение пограничных постов является ключевым элементом интеграционных программ ЕС и

¹⁷⁰ См.: Fitzgerald and others, 1988.

планируется и в других регионах. Это приведет к тому, что станет труднее следить за покупками потребителей. Однако для контроля над уплатой налогов на дорогие товары, например транспорт, можно использовать такие специальные меры, как требование регистрации.

Международные услуги

Услуги по своей природе «неосязаемы»¹⁷¹. Во многих случаях сложно определить место их реализации: если консультационное бюро, находящееся в Великобритании, оказывает услуги компании, основанной в Германии, где происходит реализация услуг — в Великобритании или в Германии? В принципе возможны два пути решения проблем, связанных с международными услугами.

- Считать, что услуги оказаны в той стране, в которой зарегистрирован поставщик, и не облагать экспорт услуг по нулевой ставке (для того чтобы избежать мошенничества с требованиями на возмещение налогов, которые сложно проверить). Фирмы, зарегистрированные в других странах, могут затем требовать возмещения налога, уплаченного в стране, считающейся поставщиком услуг, непосредственно у властей этой страны. Данный способ дает меньше возможностей для мошенничества, чем налогообложение по нулевой ставке.
- В отношении таких услуг, как реклама, консультационные услуги и т.д., которые в основном покупаются компаниями и, следовательно, не так часто являются предметом мошенничества, наоборот, считать, что услуги оказаны в той стране, где зарегистрирован покупатель. Эта практика известна как «обратное начисление налога». «Входной» налог, который должен заплатить покупатель, часто тут же засчитывается в счет обязательства по налогу на готовую продукцию.

В ЕС, например, обычной практикой является налогообложение по месту нахождения поставщика. Однако для ряда важных услуг, таких как консультации и большинство финансовых услуг, используется обратное начисление.

¹⁷¹ На практике применяются разные определения, но обычно под товарами понимается то, что можно осязать, а под услугами все остальное (за исключением, возможно, земли); см.: Williams, 1996, pp. 184—188.

В отношении международных услуг, которые используются для производства других товаров и услуг, оба подхода дают тот же результат, что и налогообложение экспорта по нулевой ставке, и, таким образом, согласуются с принципом страны назначения. Однако при использовании первого подхода могут возникнуть серьезные проблемы при удовлетворении требований на возмещение налогов от зарубежных фирм. В ЕС, например, многие считают, что процедуры, согласно которым фирмы в одних странах-членах Союза могут требовать возмещения налогов от властей других стран-членов, работают плохо¹⁷². Сложности возникают также, когда фирмы, находящиеся в странах, в которых НДС не взимается, продают свои услуги без НДС на иностранных рынках. Ярким примером является сектор телекоммуникационных услуг: эти услуги можно легко перевести в страны с низким уровнем налога, если налог взимается по месту расположения продавца.

Если международные услуги используются для конечного потребления, первый подход означает фактически налогообложение согласно принципу происхождения, а второй — согласно принципу назначения. При втором подходе налог, скорее всего, не будет уплачиваться, так как трудно убедить людей, освобожденных от уплаты налога, добровольно его платить. Таким образом, принцип назначения трудно применить к международным услугам, оказываемым конечным потребителям. В отношении многих услуг это не имеет особого значения. Однако в ряде случаев вынужденное налогообложение услуг по принципу страны происхождения может приводить к весьма неблагоприятным последствиям: например, выбор туристами страны для отдыха будет зависеть от уровня налогообложения в этой стране. В таких случаях явно прослеживается негативное влияние налогов на свободную конкуренцию.

Электронная коммерция

Проблемы, связанные с появлением Интернета, широко обсуждаются, но с ними пока еще мало сталкиваются (за исключением, возможно, США). Кроме того, дискуссии носят в основном умозрительный характер, показывая неуверенность в будущем технологии. Однако

¹⁷² Европейская Комиссия (см.: European Commission, 1998) предложила, чтобы требования на возмещение налогов предъявлялись не в той стране, в которой зарегистрирован поставщик, а в той, в которой зарегистрирован покупатель.

ключевые вопросы, связанные с НДС, достаточно ясны¹⁷³, как и тот факт, что здесь будут затронуты и другие налоги, возможно, даже в большей степени. Самые сложные проблемы касаются операций с пересечением границ стран. Ведь при использовании Интернета сплелаются затраты на коммуникации и затемняется обычное понятие местонахождения.

Есть две основные операции, совершаемые с помощью Интернета, которые необходимо различать. Это поставка товаров (услуг) посредством Интернета и заказ через Интернет товаров, которые будут доставлены обычным путем.

В отношении последней операции продолжают применяться административные процедуры, учитывающие традиционные пути доставки, то есть физическая проверка импортируемых товаров или проверка посредством счетов-фактур. Если внутренние системы контроля слабы, что свойственно большинству стран с федеративным устройством и Европейскому союзу, то электронная коммерция значительно снижает затраты, связанные с заказом товаров по почте. В этом смысле Интернет не создает новых проблем для взимания НДС, просто обостряются уже существующие проблемы.

Эти проблемы существовали задолго до наступления эры Интернета. Операции по заказу товаров по почте постоянно создают трудности в США¹⁷⁴, а в последнее время и в ЕС. Политика ЕС по данному вопросу такова: «удаленные» продавцы должны начислять и уплачивать налог в соответствии с законами страны, в которой зарегистрирован покупатель, если их продажи в этой стране превысят установленный лимит. Однако взимать налог таким образом нелегко; могут потребоваться большие расходы, а компании с большими оборотами могут искусственно разделяться на несколько мелких, чтобы не превышать лимит. Непонятно также, как заинтересовать налоговые органы стран-членов ЕС следить за тем, чтобы компании в одной стране взимали налоги по поручению другой.

Доставка товаров через Интернет (в основном это аудио- и видеозаписи) создает качественно новые проблемы. Такие товары в принципе должны облагаться НДС, как и все остальные. Нет никаких причин, почему электронная доставка должна облагаться налогом каким-то другим образом.

¹⁷³ Здесь мы не обсуждаем проблемы корпоративного налогообложения, хотя они похожи на те, что возникают при взимании НДС, так как в обоих случаях речь идет о том, чтобы «привязать» налогообложение к новым технологиям.

¹⁷⁴ Эти трудности обсуждаются в работе: McClure, 1999.

Однако на практике при налогообложении таких операций возникают две проблемы. Во-первых, как определить то, что сделка произошла, особенно в том случае, если поставщик формально не зарегистрирован в стране покупателя. Во-вторых, даже добросовестный продавец не всегда может определить налоговый статус покупателя и его месторасположение и, таким образом, правильно начислить налог согласно нормам страны назначения. При традиционной доставке, по крайней мере, имеется почтовый адрес покупателя или его финансовые реквизиты. При доставке же по Интернету в этом нет необходимости.

Учитывая уже найденные решения для международной торговли услугами, можно предложить два варианта политики в отношении электронной коммерции, хотя ни один из них не является оптимальным.

Первый вариант заключается в «уравнивании правил игры» для местных (не «электронных») производителей путем установления низких ставок налога на товары, которые подвержены такого рода конкуренции. В крайнем случае можно посоветовать, чтобы ЕС установил нулевую ставку НДС на поставки любых услуг, которым угрожает конкуренция со стороны стран остального мира¹⁷⁵. Конечно, такое предложение равносильно признанию поражения.

Альтернативой является требование, чтобы компании, поставляющие товары (услуги) на определенный рынок, регистрировались здесь для целей НДС, даже если они не присутствуют в традиционном смысле этого слова, постоянно на этом рынке. Так, ЕС требует от иностранных поставщиков телекоммуникаций регистрироваться для целей НДС во всех странах-членах ЕС, в которых они продают услуги частным потребителям¹⁷⁶, а Европейская комиссия (European Commission, 1999) предложила внести поправки в определение места реализации. Однако в возможности осуществления этого варианта политики есть большие сомнения. Скорее всего, потребуется некая система обмена информацией между странами, но соглашения о таком обмене довольно трудно заключить, особенно в тех сферах, которые связаны с банковской тайной. Кроме того, в Интернете иногда при всем желании невозможно определить реальное местонахождение продавца.

Далее, даже если фирмы зарегистрированы в тех странах, где они продают свои товары, возникает ряд других проблем, подобных тем, что возникли сейчас с рынком услуг в ЕС. Если считать местом реализации местонахождение поставщика, то трудности связаны с тем, что

¹⁷⁵ См. об этом: Kortenaar, Spanjersberg, 1999.

¹⁷⁶ Налогообложение сферы телекоммуникаций обсуждается в работах: Ogley, 1997; 1998 и Rainer, Claeys, 1997.

компания-покупатели будут требовать возмещения налогов от налоговых органов страны, где зарегистрирован поставщик. А налогообложение по местонахождению покупателя (метод обратного начисления) опасно тем, что покупатель может менять место своего расположения или — что происходит все чаще — намеренно его скрывать. Все же обратное начисление налогов для закупок предприятий относительно менее сложно, поэтому Европейская комиссия (там же) и Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (OECD, 2001) рекомендуют облагать налогом услуги, поставляемые через Интернет предприятиям, именно таким способом. А продажи конечным потребителям Европейская комиссия и ОЭСР рекомендуют облагать налогом в соответствии с их месторасположением, что влечет за собой перечисленные выше трудности. Ведь согласно данной схеме, продавцы при совершении онлайн-сделок должны различать зарегистрированных и незарегистрированных покупателей и, более того, определять месторасположение последних.

НДС на основе принципа страны назначения без применения нулевой ставки

Ясно, что применять НДС на основе принципа страны назначения становится все труднее. Однако по причинам, перечисленным выше, налогообложение по этому принципу более предпочтительно. В таком случае вопрос заключается в том, какие шаги нужно предпринять для его защиты. «Модернизированный» принцип назначения поможет также решить обостряющуюся проблему применения НДС местными органами управления стран с федеративным устройством. Для более детального анализа рассмотрим группу стран, объединенных в федерацию — с сильной центральной властью, как в Бразилии, или со слабой, как в ЕС. Допустим, что субъекты федерации хотят ввести НДС на основе принципа назначения (каждый на своей территории), при этом тесно сотрудничать друг с другом и пользоваться некоторой автономией в применении своих систем НДС. Такая ситуация приведет к проблемам взаимодействия юрисдикций, которые мы обсуждали выше. Решить их можно координацией ставок НДС (это решение граничит с полной централизацией НДС), но интереснее будет найти такие меры, которые давали бы как можно большую автономию нижним уровням власти в вопросе установления налогов.

Обсуждение проблем взаимодействия юрисдикций с точки зрения НДС фокусируется в основном на торговле между предприятиями, которые зарегистрированы в разных субъектах федерации. Хотя обычным способом применения принципа назначения является налогообложение экспорта по нулевой ставке, сам по себе этот принцип относится только к конечному налогу, взимаемому с готового продукта, но не к способу, которым налог собирается, проходя через всю производственную цепочку. То есть налогообложение экспорта по нулевой ставке не является неотъемлемой частью принципа назначения. Таким образом, решить проблемы, связанные с торговлей между субъектами федерации, можно, найдя какой-либо способ, который позволил бы обойтись без применения нулевых ставок на экспорт и сохранил бы взимание НДС на всех уровнях производства и распределения, одновременно обеспечивая конечную уплату налога в том субъекте, где происходит потребление. Следующим пунктом является упрощение исчисления налога, так как предприятия вынуждены по-разному учитывать продажи на территории своего субъекта федерации и продажи другим членам федерации. В ЕС «устранение различий между внутренними сделками и сделками между странами-членами Союза»¹⁷⁷ является первоочередной задачей.

Есть три основных способа¹⁷⁸ решения указанной проблемы.

Взаимозачеты

Первое предложение состоит в том, чтобы торговые фирмы каждой страны-члена федерации рассматривали товары, экспортируемые в другие страны-члены федерации, таким же образом, как товары, продаваемые внутри своей страны. А зарегистрированные импортеры в этих странах будут иметь право требовать у своих налоговых органов возместить им налог, уплаченный за купленные товары. Затем страны-члены федерации рассчитываются между собой по данным требованиям. Таким образом, товары в конечном счете будут облагаться налогом по ставке страны, в которой происходит конечное потребление, и все налоговые поступления будут перечислены в бюджет именно этой страны. Все требования принципа страны назначения будут соблюдены.

Как предлагала Европейская комиссия (European Commission, 1986), итоговые суммы зачетов можно рассчитывать при помощи сче-

¹⁷⁷ См.: European Commission, 1996, p. 14.

¹⁷⁸ Еще один предложил недавно Сатья Поддар: выдавать разрешение на экспорт товаров после того, как будет получено подтверждение, что импортер товаров уплатил с них НДС.

Вставка 17.3. Взаимозачеты по НДС между Израилем и ЗБГ (Западный берег реки Иордан и сектор Газа)

Израиль и ЗБГ (Западный берег реки Иордан и сектор Газа) имеют общую систему НДС. Небольшое расхождение в ставках налога закон допускает, но на практике оно отсутствует. При сделках между Израилем и ЗБГ налогообложение по нулевой ставке не используется; напротив, они полностью облагаются налогом. Налоговые поступления затем перераспределяются при помощи счетов-фактур.

Централизованного проведения взаимозачетов нет. Каждая юрисдикция получает счета-фактуры, на основе которых она может рассчитать итоговые суммы. Каждую продажу палестинскому покупателю израильское предприятие регистрирует в специальном счете-фактуре с кодом «И», и, наоборот, палестинские продажи Израилю фиксируются в счетах-фактурах с кодом «П». Каждый месяц палестинская администрация передает Израилю общую сумму по счетам-фактурам «И», то есть сколько, по ее мнению, Израиль получил налогов, уплаченных палестинцами. А израильская администрация, наоборот, сообщает палестинцам сумму налогов по счетам-фактурам «П». Затем рассчитывается чистая разница, которая может быть проверена обеими сторонами (так как каждая из них имеет все счета-фактуры).

тов-фактур по каждой сделке с пересечением границ. Сейчас такая система работает между Израилем и Западным берегом реки Иордан и сектором Газа (см. вставку 17.3), и работает весьма эффективно.

Однако было решено, что для ЕС взаимозачеты на основе отдельных сделок будут слишком громоздки, к тому же страны-члены ЕС не хотели укреплять центральную бюрократию. По существу, данная система не обеспечивает надлежащего контроля над сбором налогов по сделкам между странами¹⁷⁹. Налоговые органы одной страны не будут заинтересованы в том, чтобы проверять требования импортеров на возмещение налогов, если суммы этих налогов будут передаваться другой стране-члену ЕС.

Вместо этого Европейская комиссия (European Commission, 1996) предложила производить взаимозачеты на основе независимых оценок потребления в странах ЕС¹⁸⁰. Однако такая система еще менее

¹⁷⁹ См. обсуждение этой проблемы в работе: Lee, Pearson, Smith. 1998.

¹⁸⁰ У Европейской комиссии есть еще одно, менее известное предложение, касающееся возмещения «входного» налога, уплаченного в других странах ЕС (см.: European Commission, 1998). Оно предусматривает замену ны-

может заинтересовать налоговые органы: если итоговая сумма налоговых поступлений будет зависеть только от номинальной ставки налога и от оценки налоговой базы, не будет вообще никакой заинтересованности в сборе налогов. Хотя налоговые доходы страны зависят от совокупной суммы собранных в ЕС налогов, заинтересованность во взимании налогов будет значительно снижена из-за необходимости делиться ими с другими странами ЕС.

Компенсационный НДС (CVAT)

Согласно схеме, предложенной недавно Варсано (Varsano, 1999), а затем развитой Маклюром (McLure, 1999; 2000), налогообложение продаж между странами ЕС по нулевой ставке сохраняется, но в то же время цепочка НДС не нарушается, так как взимается «компенсационный НДС» (CVAT — compensating VAT) по этим продажам. Импортеры полностью принимают к вычету уплаченный «входной» налог; таким образом, ни одна страна в итоге не получит налогов от межгосударственных продаж зарегистрированным компаниям (хотя, по версии Маклюра, они будут собирать CVAT с продаж потребителям и незарегистрированным фирмам). Экспорт в страны, не входящие в ЕС, облагается по нулевой ставке, как обычно. Таким образом, конечный результат опять-таки соответствует принципу назначения.

Предлагается, чтобы взимание CVAT было связано со взиманием федерального налога на добавленную стоимость. То есть CVAT будет платиться федеральному правительству, а затем полностью приниматься к вычету импортером при расчете федерального НДС (и, если необходимо, возмещаться федеральным правительством).

Чтобы избежать проблем с расчетами при CVAT, требуется, по крайней мере, наличие центрального органа, занимающегося сбором и возмещением налогов. В некоторых федеративных системах такие органы есть, в других отсутствуют. В ЕС создать новый центральный бюрократический орган, скорее всего, будет сложно с политической точки зрения. Кроме того, продавцы должны по-разному вести себя, начисляя CVAT и НДС: с покупателей, которые находятся в той же стране, что и продавец, взимается НДС по ставке данной страны; покупатели в других странах ЕС уплачивают CVAT.

нешней системы, когда фирмам приходится обращаться за возмещением в налоговые органы той страны, в которой налог был уплачен, на некую форму взаимозачетов между национальными налоговыми органами (налогоплательщики, таким образом, имеют дело только со своими властями), или, более того, на метод, который основывается на счетах-фактурах.

Стимулирующий интегрированный НДС (VIVAT)

Третьим решением является VIVAT¹⁸¹. Этот налог взимается по одной общей (федеральной) ставке со всех сделок между зарегистрированными налогоплательщиками внутри федерации, включая сделки с пересечением границ. Продажи конечным потребителям (а также предприятиям, освобожденным от уплаты НДС) затем будут облагаться налогом по ставке той страны, в которой расположен поставщик (возможно, со стандартными ограничениями на электронную торговлю, существующими сейчас в ЕС). Такая схема опять же соответствует принципу назначения. Она сохраняет цепочку НДС для внутренней торговли и позволяет продавцам одинаково обращаться со всеми предприятиями в федерации, независимо от того, в какой стране они находятся.

Однако VIVAT создает другую асимметрию во взимании налога. Налогоплательщикам придется по-разному рассматривать продажи предприятиям и конечным потребителям (взимая с первых налог по общей ставке, а со вторых — по конечной ставке налога, принятой в стране). Система НДС обычно не требует такого разграничения покупателей. Насколько сложно это будет осуществить, пока не совсем ясно. С разграничением покупателей предприятия сталкиваются при уплате налога на розничные продажи. Последние соглашения по НДС в Европейском союзе уже требуют, чтобы продавцы делили своих покупателей в других странах ЕС на зарегистрированных и незарегистрированных (нулевая ставка налога применяется только к первым). Исследование торговли по Интернету, проведенное Европейской комиссией (European Commission, 1999) предсказывает даже, что можно будет определять налоговый статус покупателей при совершении онлайн-сделок.

Как и в случае с CVAT, VIVAT работает лучше всего, если есть общий федеральный НДС или федеральный орган, который может распределить все затраты на сбор налогов и все доходы. Он может просто удерживать налог по всем сделкам между зарегистрированными налогоплательщиками по общей федеральной ставке. Тогда страны-субъекты федерации будут собирать в сущности одноуровневый налог в момент конечной продажи товаров. Данная схема, тем не ме-

¹⁸¹ VIVAT («viable integrated VAT») был предложен Кином и Смитом (Keen, Smith, 1996) в ходе дискуссии по НДС в Европейском союзе. Кин (Keen, 2000) представил детальное сравнение CVAT и VIVAT. См. также материалы симпозиума по НДС субфедерального уровня в журнале «International Tax and Public Finance», где были опубликованы статьи Берда и Гендрона (Bird, Gendron, 2000), Кина и Смита (Keen, Smith, 2000) и Маклюра (McLure, 2000).

нее, отличается от обычного налога с продаж, так как задействует все преимущества, связанные с многоуровневым взиманием НДС.

Можно сделать ряд общих замечаний по поводу всех трех схем. Во-первых, все они работают лучше, если имеется сильная федеральная власть, которая способствует надлежащему сбору налогов с торговли между субъектами федерации. Недавние исследования показали, что при наличии федерального НДС вполне можно обойтись без налогообложения по нулевой ставке торговых сделок между странами-членами федерации на местном уровне. Однако без федерального регулирования это кажется проблематичным.

Во-вторых, основное внимание в этих схемах уделяется «физическим» товарам, за движением которых можно легко наблюдать. Но, как говорилось в предыдущем разделе, торговлю услугами, которые пересекают границы стран, контролировать гораздо сложнее; особенно это касается Интернета.

Помогут ли рассмотренные выше три схемы решить эту сложную задачу? При хорошо функционирующей системе взаимозачетов поставщики могут взимать налог по ставке страны их местонахождения, а покупатели средств производства возмещать уплаченные налоги напрямую через свои налоговые органы. При системе VATAT поставщик может просто взыскивать налог по общей ставке со всех предпринимателей независимо от их местонахождения. Здесь требуется только разграничивать зарегистрированных и незарегистрированных покупателей. Но именно этого требует также система, пропагандируемая Европейской комиссией и ОЭСР (последняя считает, что эту систему можно применять в реальном режиме времени для контроля онлайн-сделок).

В конечном счете, наиболее сложной задачей является охват налоговой системой предпринимателей, находящихся за пределами федерации. Возможно, потребуется международная координация действий по этому вопросу.

Опыт некоторых стран с федеративным устройством

В данном разделе рассматриваются два случая, когда взаимодействие юрисдикций является решающим вопросом для взимания НДС.

Союз Независимых Государств (СНГ)

Все бывшие республики Советского Союза ввели НДС на основе законов, принятых Верховным Советом незадолго до ликвидации СССР в

декабре 1991 г. Форма этого НДС несколько отличалась от той, что обычно предписывается¹⁸². Большинство государств-преемников бывших республик СССР приняли систему «ограниченного принципа происхождения», в рамках которой происходила торговля между ними¹⁸³: товары, экспортируемые в страны СНГ, облагались налогом, товары, импортируемые из стран СНГ, облагались налогом с последующим вычетом его по ставке страны-импортера, а торговля с остальным миром производилась по принципу страны назначения.

Со своей стороны Управление по бюджетным вопросам МВФ всегда настаивало — как в двустороннем порядке, так и на форумах с большим числом участников — на использовании принципа назначения для торговли внутри этого региона. Более того, система НДС, принятая в СНГ, показала, что НДС на основе принципа происхождения весьма непросто. В этом случае требуется оценка импортируемых товаров (для правильных налоговых вычетов в стране-импортере), что далеко не так просто, как в случае с акцизами. Налогообложение торговли с остальными странами мира согласно принципу назначения также создает проблемы в СНГ: возмещение «входного» налога по товарам, экспортируемым за пределы региона, происходит редко¹⁸⁴.

Есть два объяснения, почему в регионе не переходят на налогообложение внутренней торговли по принципу назначения. Во-первых, трудно ввести этот принцип без наличия жесткого пограничного контроля между странами СНГ. Хотя опыт ЕС показывает, что принцип назначения хорошо работает при использовании отсрочки начисления налога, отсутствие опыта работы с НДС в странах СНГ очевидно является сдерживающим фактором. Во-вторых, перевод внутренней торговли с принципа происхождения на принцип назначения приведет к перемещению существенного сальдо торговли, поступлений из тех стран, которые имеют активное сальдо торговли, в страны, которые имеют дефицит. Хотя у нас нет абсолютно точных данных, сальдо торгового баланса России, по-видимому, значительно

¹⁸² Проблемы НДС в СНГ описали Саммерз и Санли (Summers, Sunley, 1995).

¹⁸³ Это обобщение — на самом деле страны проводили неодинаковую политику (см.: Baer, Summers, Sunley, 1996). Украина с самого начала использовала принцип назначения для всей торговли. Другие страны принимали к вычету налог на импортируемые из стран СНГ товары по ставке этих стран; в этом случае общая сумма собранных налогов будет той же, что и при принципе назначения, но она распределяется по странам в зависимости от созданной там добавленной стоимости.

¹⁸⁴ См.: Summers, Sunley, 1995.

больше, чем у других стран СНГ. Таким образом, Россия может понести большие убытки от введения принципа назначения внутри региона. Баэр, Саммерз и Санли (Baer, Summers, Sunley, 1996) рассчитали, что ежегодные потери России от такого перехода (по данным 1993 г.) составили бы 1 млрд долл. США.

Тем не менее в регионе постепенно вводится принцип страны назначения. Ряд стран СНГ уже перешли на него в одностороннем порядке, другие сделали это на двухсторонней основе, что привело к некоторой путанице. Ожидается, что все страны СНГ перейдут на принцип назначения, как только на него перейдет Россия. В июле 2001 г. Россия действительно перевела на принцип назначения свою торговлю со странами СНГ (кроме энергетического сектора), тем самым иницируя реформы во всем регионе.

Бразилия

Бразилия всегда представляла особый интерес для изучающих НДС¹⁸⁵. В течение многих лет страна является уникальной в двух отношениях: НДС (так называемый ICMS — imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) взимается местными органами власти; кроме того, этот налог исчисляется по принципу, похожему на принцип страны происхождения. Описывая опыт Бразилии, говорят, что это «ужасный пример, который подтверждает преимущества принципа страны назначения» (Bird, 1999).

ICMS имеет такую особенность: штаты выбирают ставку налога, которая должна применяться к торговле внутри штатов; в то же время существует общая ставка налога для торговли между штатами (сейчас она равна 12% со снижением до 7% для продаж бедным штатам). Налог, уплаченный при торговле между штатами, полностью возмещается в штате-импортере (и за его счет). Обратите внимание, что это не соответствует принципу происхождения, как мы его описали выше. Ведь налог, уплаченный при торговле между штатами, полностью принимается к вычету; общая сумма налога, уплачиваемая при производстве и продаже товара, исчисляется исключительно по ставке штата, в котором происходит конечное потребление — все это соответствует принципу назначения¹⁸⁶. Таким образом, хотя бразильская

¹⁸⁵ См.: Guerard, 1973. Недавно более детальное исследование было проведено Лонго (Longo, 1991).

¹⁸⁶ Вспомните, что принцип происхождения, как мы его определили в нашей книге, требует, чтобы импортирующая страна принимала к вычету налог не в той сумме, которая была действительно уплачена, а в гипотетической сумме, которая была бы уплачена по ставке данной страны.

схема предполагает такой же объем налоговых обязательств, как и при принципе назначения, распределяется эта сумма совершенно по-другому. Экспортирующий штат получает доходы, равные произведению добавленной стоимости, созданной здесь, на ставку НДС для торговли между штатами; импортирующий штат получает разницу между налогом, собранным с конечных продаж по ставке данного штата, и налогом, удержанным экспортирующим штатом.

Предлагалось ввести в стране федеральный НДС, поступления от которого будут распределяться между штатами, а ICMS заменить на налог с продаж на уровне штатов. Однако в этом случае преимущества НДС перед налогом с продаж будут потеряны на уровне штатов. Последние исследования, описанные выше, показывают, что в этом не всегда есть необходимость. Например, CVAT в общем допускает существование НДС, взимаемого по принципу назначения, как на федеральном уровне, так и на уровне штатов. Схема CVAT была предложена именно на основе опыта Бразилии (Varsano, 1999). VVAT также очень похож на бразильскую схему: по своей структуре он эквивалентен федеральному НДС, взимаемому по общей для всех штатов ставке, и налогам с продаж на уровне штатов, ставка которых равна разнице между ставкой НДС штатов и ставкой федерального НДС.

Выводы

Можно сделать четыре основных вывода.

- Проблемы взаимодействия юрисдикций скорее всего будут обостряться. В больших федерациях желание распространить истинные возможности НДС на уровень субъектов федерации будет увеличиваться. Так как несколько стран с переходной экономикой приближаются к тому, чтобы стать членами ЕС, трудности, возникшие в ЕС, будут оказывать влияние и на них.
- Принцип назначения, хотя его преимущества не являются неоспоримыми, поддерживается большинством специалистов.
- Введение принципа назначения требует расходов, которые обычно недооцениваются. Как отмечалось в гл. 15, возмещение «входного» НДС, уплаченного производителями экспортных товаров, является весьма сложной проблемой для развивающихся стран; а именно принцип назначения приводит к необходимости такого возмещения.

- Применение принципа назначения скорее всего будет усложняться с ростом экономической интеграции и не в последнюю очередь из-за влияния электронной коммерции. Решение этого вопроса требует творческого подхода. Недавние предложения, позволяющие обходиться без налогообложения экспорта по нулевой ставке, открывают некоторую перспективу, хотя самые неприятные проблемы остаются, и одна из них — оказание нематериальных услуг поставщиками, которые физически не присутствуют в стране потребителя. Возможно, потребуются международная координация действий по данному вопросу.

Глава 18

Каково будущее НДС?

Сегодня НДС является обычным элементом налоговых систем во всем мире. Каково его будущее? Останется он таким же обычным или его масштабы, сущность и роль претерпят изменения?

Можно осторожно предположить, что НДС продолжит распространяться в мире. Недавно несколько стран выразили намерение ввести НДС и уже начали это делать. В то же время США остается наиболее ярким примером страны, в которой нет и не предвидится НДС на федеральном уровне. В Африке и на Ближнем Востоке также есть много стран, которые не используют НДС. Особые проблемы присущи небольшим (часто островным) экономикам; главный вопрос здесь (он обсуждался в гл. 16), насколько НДС, распространенный на уровень розничной торговли, выгоднее комбинации пошлин и акцизов.

Однако опыт многих стран показывает, что введение системы НДС само по себе еще не означает ее эффективной работы. Например, проблемы, связанные с созданием эффективной аудиторской системы и возмещением «входного» налога (см. гл. 14 и 15), могут стать очевидными только спустя несколько месяцев после введения НДС. Известно, что высокие вначале бюджетные доходы отчасти объясняются тем, что налоги возмещаются неполностью. Это проблемы с глубокими корнями, и для их решения требуется постоянная работа.

Представления о наиболее эффективной системе НДС также скорее всего будут меняться по мере развития структуры экономической и политической деятельности в странах, а также интеллектуального прогресса. Например, с ростом децентрализации внутри стран и формированием региональных торговых блоков будут усиливаться поиски путей введения субфедерального НДС без налогообложения по нулевой ставке торговли между субъектами федерации (см. гл. 17). А нынешнее освобождение от НДС финансовых услуг (учитывая рост значения финансового сектора), возможно, заменят другим, лучшим способом налогообложения (см. гл. 8).

Несомненно, более очевидным станет урон, наносимый широко распространенной практикой освобождения от налогообложения (как в обычно рекомендуемых случаях, так и в нестандартных, применяемых только в некоторых странах). Ведь освобождение от налогообложения, так же, как и сильная дифференциация ставок, не позволяют НДС быть налогом на потребление с широкой базой. Причем освобождение в некотором смысле наносит больший вред, так как его последствия менее прозрачны. Таким образом, с освобождением от налогообложения нужно бороться. Для решения этой задачи нужно совершенствовать управление, так как именно из-за слабости налоговых органов некоторые страны делают выбор в пользу освобождения от налогообложения. Требуется также новый интеллектуальный подход к финансовым услугам и государственному сектору (см. гл. 8). Освобождение от НДС затрагивает и более глубокие вопросы, например роль государства в обеспечении цен ниже рыночных на товары и услуги, являющиеся по преимуществу частными благами, — а именно, на медицинское обслуживание и образование, учитывая, что оказываются эти услуги в основном частными предприятиями. Налогообложение таких услуг тесно связано с конкуренцией государственного и частного секторов экономики.

Еще более глубокие проблемы появятся, вероятно, в ближайшие годы и касаются они взаимоотношений НДС и подоходного налога. Эти проблемы имеют несколько уровней.

С точки зрения управления налогами НДС часто рассматривают как катализатор более широких реформ; в частности, он закладывает основу для создания более эффективной системы подоходного налога. Реструктуризация налоговых органов (см. гл. 12), самоначисление (см. гл. 13) и усиление аудиторских подразделений (см. гл. 14) — все это необходимо для эффективного взимания подоходного налога, особенно на персональном уровне, и позволяет преодолеть некоторые ограничения, с которыми сталкиваются в данной области развивающиеся страны.

Структурные связи НДС и подоходного налога также создают серьезные проблемы, которым до сих пор не уделялось внимания. В своей базовой структуре НДС эквивалентен налогу на заработную плату и налогу на чистую прибыль (см. гл. 2); с этой точки зрения он, несомненно, имеет много сходства с подоходным налогом. Можно сказать, что налог на добавленную стоимость является в некотором смысле более совершенной формой подоходного налога. Некоторые считают достоинством НДС то, что им не облагаются процентные доходы по сбережениям (так как он в конечном счете является налогом

на потребление). Кроме того, элемент НДС, которым облагаются корпоративные доходы, имеет преимущества перед обычно используемыми налогами на доходы корпораций. Он не искажает уровень и состав инвестиций (многие считают, что это свойственно и налогу на корпорации, взимаемому на основе денежных потоков). В связи с тем, что корпоративные налоги испытывают все большую международную налоговую конкуренцию, значение НДС как скрытого налога на доходы корпораций увеличивается. Но к чему это может привести, пока не совсем ясно. Ведь, например, порядок взимания НДС при международной торговле резко отличается от порядка исчисления налога на доходы корпораций (он исчисляется по месту их нахождения). Данное обстоятельство, возможно, объясняет промедление Соединенных Штатов, которые считают, что европейские компании имеют конкурентное преимущество на мировых рынках из-за того, что экспорт у них облагается НДС по нулевой ставке. Местные органы власти могут использовать НДС в качестве разновидности подоходного налога, ярким примером чего является недавно введенный в Италии налог IRAP (*imposta regionale sulle attività produttive*). Берд и Минц (Bird, Mintz, 1999) дают общее описание использования таких налогов местными органами власти.

Будущее налога на добавленную стоимость вряд ли будет таким же драматичным, как его прошлое, но с силой его внутренней логики мы, вероятно, столкнемся еще не раз.

Приложение I

Основные источники данных

В этом приложении описываются основные источники данных, которые использовались в первых вводных главах и при регрессивном анализе в других главах. За исключением особо оговоренных случаев исследование базируется на данных по состоянию на начало 2000 г.

Переменные, отражающие совокупный доход

- *Общие государственные доходы и субсидии.* Источником этих данных является издание МВФ «World Economic Outlook» (WEO). В него включены данные почти по всем странам, в том числе данные о доходах, полученных органами управления всех уровней, о неналоговых доходах и субсидиях (суммах помощи). Более подробно доходы не разбиваются.
- *Общие налоговые доходы государства и налоговые доходы центрального правительства.* Источник этой информации — доклады «Recent Economic Development» (RED), подготовленные МВФ; обычно они содержат информацию по первому или второму показателям. Самая последняя информация по каждой стране имеется за 1994–1997 календарные годы и за 1995/96–1996/97 финансовые годы. Причем данные по 87% стран приведены за календарные годы, а по 13% — за финансовые. (К последней категории относятся следующие страны: Бангладеш, Белиз, Египет, Индонезия, Ямайка, Кения, Малави, Новая Зеландия, Пакистан, Самоа, Южно-Африканская Республика, Танзания, Таиланд, Уганда.) Данные за 1994 г. имеются по 2% стран; за 1995 г. — по 20%; за 1995/96 г. — по 2%; за 1996/97 г. — по 10%; за 1997 г. — по 15%.

Фискальные данные, содержащиеся в RED, основаны на информации, предоставляемой властями стран, а также на расчетах МВФ. Около 47% стран представляют отчеты центрального правительства и

около 53% — общие отчеты государства (в том числе органов управления более низких уровней).

В нашей книге мы следуем тому определению «налог», которое дано в официальных статистических сборниках «Government Financial Statistics» (GFS): оно включает взносы на социальное страхование, хотя на практике они иногда опускаются.

Что касается определения финансового года, то используются три варианта, принятые в разных странах: с 1 апреля по 31 марта; с 1 июля по 30 июня и с 1 октября по 30 сентября. Данные о торговле, стоимости импортных и экспортных товаров, доле ВВП на душу населения, численности населения и личному потреблению представлены по календарным годам. Чтобы эти данные можно было сопоставить с данными о доходах (которые представлены по финансовым годам), из частей двух календарных лет составляется финансовый год. Например, если финансовый год начинается 1 апреля 1995 г. и заканчивается 31 марта 1996 г., то данные для него рассчитываются следующим образом: 75% от 1995 г. + 25% от 1996 г.

Переменные, отражающие НДС

Поступления НДС. Используются данные из «Recent Economic Development» за самый последний период. Определение соответствует приведенному в GFS: «общая сумма продаж, оборот или НДС». Иногда страны, которые заменили налог с оборота на НДС, продолжают получать доходы от старого налога, поэтому данные могут учитывать и другие налоги, кроме НДС. В некоторых случаях доходы от НДС корректировались на основе дополнительной информации, полученной МВФ, чтобы обеспечить полный учет НДС, собранного с импорта товаров.

Налоговые ставки. Данные о ставках НДС берутся в основном из внутренних источников МВФ. Переменная SR (standard rate) в уравнениях регрессии означает стандартную ставку в %. В эконометрических расчетах используются фактические (эффективные) ставки, в большинстве случаев по состоянию на август 1998 г. Переменная RANGE (диапазон) представляет собой разницу между самой высокой и самой низкой ненулевой ставкой НДС в %-х пунктах.

Пороговая величина. Берется из разных источников, включая доклады о технической помощи и руководства по налогообложению, подготовленные УБВ. Переменная THRESH (порог налогообложе-

ния) в уравнениях регрессии (см. гл. 4) равна 10 000 долл. США (конвертируемых по номинальному обменному курсу) — это минимальный оборот, при котором предприниматели должны платить НДС.

Налоговая база. Использованы данные, приведенные Кноссеном (Knossen, 1998). Переменная GS (goods and services — товары и услуги) принимает значение единицы, если облагаются все товары и услуги, и нуля — в противном случае.

Охват. Также использованы данные Кноссена (там же). Переменная RETAIL (розничная торговля) принимает значение единицы, если НДС распространяется на стадию розничной торговли, и нуля — в противном случае.

Другие переменные

Данные о стоимости экспорта и импорта взяты из WEO. Данные о внешней торговле извлекаются из соответствующих платежных балансов или определяются экономистами. Данные WEO приведены за тот же период, что и фискальные данные. Кроме того, данные о ВВП для целей этих расчетов берутся из того же источника (WEO).

Валовой внутренний продукт (ВВП). Для большинства стран использован тот же источник информации (RED), из которого берутся и данные о налоговых поступлениях в бюджет. При отсутствии этих данных использовались также статистические данные ОЭСР (OECD Revenue Statistics), WEO и неопубликованные источники МВФ за последний доступный год.

Уровень неграмотности берется из базы данных Всемирного банка и других источников. Переменная ILLRATE (неграмотность) представляет собой долю неграмотных людей старше 15 лет в общей численности населения. Так как данные по странам за последовательный период времени отсутствуют, приведены сведения за последний доступный год.

Источник объемов сельскохозяйственной продукции — база данных Всемирного банка. Сведения приведены за последний доступный год — тот же, к которому относятся и данные о налоговых поступлениях. Переменная AGR (сельское хозяйство) представляет собой отношение объема сельхозпродукции к ВВП в %.

Численность населения приводится главным образом по данным WEO за тот же период, что и фискальные данные.

Региональная группировка стран, которая использовалась в книге, показана в таблице AI.1.

Таблица AI.1. Группы стран и государств

Европейский союз (ЕС) ¹	Северная и Южная Америка (Ам)	Страны Африки к югу от Сахары (Аф)	Центральная Европа и БР+ (ЦЕБ+)	Северная Африка и Ближний и Средний Восток (САБСВ)	Азиатско-Тихоокеанский регион (АТР)	Малые острова (МО) ²
Австрия	Аргентина	Ангола	Азербайджан	Алжир	Австралия	Антигуа и Барбуда
Бельгия	Белиз	Бенин	Албания	Афганистан	Бангладеш	Багамские острова
Великобритания	Боливия	Ботсвана	Армения	Бахрейн	Бруней	Барбадос
Германия	Бразилия	Буркина-Фасо	Беларусь	Джибути	Вьетнам	Вануату
Греция	Венесуэла	Бурунди	Болгария	Египет	Индия	Гренада
Дания	Гаити	Бурунди	Босния и Герцеговина	Израиль	Индонезия	Доминика
Ирландия	Гайана	Ботсвана	Венгрия	Иордания	Камбоджа	Исландия
Испания	Панамы	Гамбия	Грузия	Иран	Китай	Кабо-Верде
Италия	Гондурас	Гана	Казахстан	Йемен	Корея	Кипр
Люксембург	Доминиканская Республика	Гвинея-Бисау	Кыргызстан	Катар	Лаос	Кирибати
Нидерланды	Канада	Кот-д'Ивуар	Латвия	Кувейт	Малайзия	Коморские острова
Норвегия	Колумбия	Кения	Литва	Ливан	Монголия	Мальдивы
Португалия	Коста-Рика	Конго, ДР	Македония, БЮР	Марокко	Мьянма	Непал
Финляндия	Мексика	Конго, Р	Молдова	Объединенные Арабские Эмираты	Новая Зеландия	Маршалловы острова
Швейцария	Никарагуа	Кот-д'Ивуар	Польша	Оман	Пакистан	Микронезия
Швеция	Панама	Лесото	Румыния	Саудовская Аравия	Панама—Новая Гвинея	Индонезийские Английские острова
	Парагвай	Либерия	Словакия	Сирия	Сингапур	Палау
	Перу	Маврикий	Словения	Тунис	Таиланд	Самое
	Сальвадор	Мавритания	Таджикистан	Турция	Тайвань	Сан-Марино
	Суринам	Мадагаскар	Туркменистан		Филиппины	Сан-Томе и Принсипи
	США	Малави	Узбекистан		Ирландия	Сейшельские острова
	Тринидад и Тобаго	Мали	Украина		Япония	Сент-Винсент и Гренадины
	Уругвай	Мозамбик	Хорватия			Сент-Китс и Невис
	Чили	Начибия	Чехия			Сент-Люсия
	Эквадор	Нигер	Эстония			Соломоновы острова
	Ямайка	Нигерия				Тонга
		Руанда				Фиджи
		Свазиленд				
		Сенегал				
		Сомали				
		Судан				
		Сьерра-Леоне				
		Танзания				
		Того				
		Уганда				
		Центрально-Африканская Республика				
		Чад				
		Экваториальная Гвинея				
		Эритрея				
		Эфиопия				
		Южно-Африканская Республика				

17 26 43 26 21 24 27

Источник: IMF staff classification.

¹ Плюс Норвегия и Швейцария.

² Островные экономики с численностью населения менее 1 млн человек плюс Сан-Марино.

Приложение II

Фактические (эффективные) ставки НДС

В дискуссиях, посвященных политике в области НДС, можно встретить два абсолютно разных понятия и соответственно два способа измерения «фактической ставки НДС». В данном приложении рассматриваются эти понятия и связь между ними.

В качестве общей основы рассмотрим закрытую экономику с количеством товаров N . Обозначим через t_i ставку налога на товар i , через p_i — его итоговую цену, и через q_i — цену за вычетом налогов. Тогда $q_i = p_i (1 + t_i)$. Имеет смысл также обозначить через δ_i долю «входного» НДС, который подлежит вычету в процессе производства товара i . Таким образом, товар i освобождается от НДС только тогда, когда $t_i = \delta_i = 0$.

Обозначим через A матрицу, типичный элемент которой a_{ik} — производственные затраты k , необходимые для выпуска единицы товара i . Тогда чистый выпуск продукции $x \equiv (x_i)$ относится к валовому объему производства как:

$$x = (I_N - A) \cdot y, \quad (II.1)$$

где I_N — это N -мерная единичная матрица, а знак «прим» означает транспозицию. Отметим также, что поскольку налоговые поступления растут со всей валовой суммы продаж y , но налоговые вычеты равны промежуточным закупкам $A' \cdot y$ в секторах, не освобожденных от уплаты НДС, то общая сумма налоговых поступлений составит:

$$R = \sum_{i=1}^N t_i y_i p_i - \sum_{i=1}^N \delta_i y_i \sum_{k=1}^N a_{ik} p_k T_k = y' \cdot (I_N - \Delta A) \cdot p \cdot T \quad (II.2)$$

где $\Delta = \text{diag}\{\delta_1, \dots, \delta_N\}$ и $P = \text{diag}\{p_1, \dots, p_N\}$.

Искажение решений при выборе средств производства: фактическая ставка НДС I-типа

Основная привлекательность НДС состоит в том, что он не искажает выбор фирмами средств производства до тех пор, пока налоги на все затраты фактически подлежат вычету. И основным недостатком освобождения от НДС состоит в том, что оно сводит на нет этот эффект и может искажать производственные решения. Кроме того, как отмечалось в гл. 8, подобное искажение возникает не только в секторе, освобожденном от НДС, но и в секторах более низкого уровня, которые используют продукцию сектора, освобожденного от налога, в качестве сырья. Таким образом, освобождение может привести к росту цен (за счет включения в них налога) на ресурсы, используемые на следующих стадиях производства.

Одна из концепций фактической ставки НДС, исследованная, в частности, Готтфридом и Вигардом (Gottfried, Wiegard, 1991), описывает эту потенциально сложную модель искажений. Эту ставку мы называем фактической ставкой I-типа (от слова input): она определяется как разница между продажной ценой q_i товара i (включая НДС) и ценой, по которой он продавался бы, если бы НДС был отменен, а цена факторов производства оставалась бы неизменной.

Чтобы рассчитать это, заметим, во-первых, что по определению:

$$q_i = v_i + \sum_{k=1}^N a_{ik} (q_k - \delta_i t_k p_k) + t_i p_i \quad (II.3)$$

где v_i означает добавленную стоимость на единицу продукции i , определяемую как разница между чистой продажной ценой ($p_i = q_i - t_i p_i$) и «входным» налогом на материалы. Каждая единица затрат k стоит q_k , если товар i освобожден от налога ($\delta_i = 0$), и $q_k - t_k p_k$, если он не освобожден от налога ($\delta_i = 1$). Запись формулы II.3 в виде вектора и ее решение дают следующее:

$$q = (I_N - A)^{-1} v + (I_N - A)^{-1} \cdot (I_N - \Delta A) P T. \quad (II.4)$$

При неизменных ценах на факторы производства и неизменном количестве использованных ресурсов продажные цены в отсутствие налога будут, следовательно, равны $(I_N - A)^{-1} v$. Фактические налоговые ставки I-типа, начисляемые (как и формальные ставки) на цены p_i без налогов, будут иметь следующий вид:

$$t_j^* = [(I_N - A) \cdot P]^{-1} \cdot (I_N - \Delta A) \cdot P \cdot t. \quad (II.5)$$

Если освобождение от НДС отсутствует ($\Delta = I_N$), фактическая ставка I-типа на каждый товар k в точности равна ставке, установленной законом для товара k . Однако освобождение от НДС товара k потенциально искажает фактическую налоговую ставку на товар j , которая теперь будет отличаться от установленной законом (t_j). До тех пор, пока все налоговые ставки будут ненулевыми, эффект очевиден: фактическая ставка I-типа на любой товар будет всегда больше или равна ставке, установленной законом¹, отражая увеличение издержек на покупку ресурсов, связанное с освобождением от НДС.

Отметим также, объединив формулы II.2 и II.5, что увеличение бюджетных доходов за счет НДС можно записать как

$$R = x' \cdot P \cdot t_j^*. \quad (II.6)$$

Таким образом, с точки зрения бюджетных доходов результат эквивалентен налогообложению всех конечных продаж по фактической ставке НДС I-типа.

Самообеспечение: фактическая ставка НДС S-типа

Совершенно другое определение фактической ставки НДС на товар i было дано в работах: Kay, Wagren, 1980 и Hemming, Kay, 1981. Мы называем ее фактической ставкой S-типа (от слова self-supply). Это отношение итоговой суммы налога, уплачиваемой с единицы товара i (налог на проданный товар минус «входной» налог, принятый к вычету), к добавленной стоимости, созданной при его производстве:

$$t_s^* = \frac{t_i \cdot P_i - \delta_i \sum_{k=1}^n a_{ik} P_k t_k}{P_i - \sum_{k=1}^n a_{ik} P_k} \quad (II.7)$$

Такое понятие фактической ставки учитывает только НДС, взимаемый непосредственно в секторе i . Необходимо указать здесь на то, что индивид, освобожденный от уплаты налога (скорее всего конеч-

¹ Это следует из формулы (II.5): $t_j - t_j^* = P^{-1} (I_N - A)^{-1} \cdot A \cdot P \cdot (I_N - \Delta) \cdot t$ — произведение неотрицательных матриц и вектора, все элементы которого неотрицательные величины.

ный потребитель, хотя и не обязательно), будет стремиться самостоятельно обеспечивать себя товаром i , а не покупать его: такое самообеспечение устраняет необходимость платить налог на проданный товар по ставке t_i , но не позволяет также возмещать «входной» налог.

Фактическая ставка S-типа для товара i может быть выше или ниже установленной законом ставки². Ее величина совпадает с величиной ставки, установленной законом, если i облагается налогом и при этом все закупаемые и продаваемые товары облагаются по одинаковой ставке. Ведь добавленная стоимость при производстве товара i облагается затем налогом точно согласно ставке, установленной законом, и именно эта ставка обозначает наличие стимула, который заставляет индивида, освобожденного от налога, прибегать к самообеспечению³. Если же, с другой стороны, производство товара i и любая продукция облагаются налогом по ставке, превышающей средневзвешенную ставку для покупаемых ресурсов в том смысле, что⁴

$$t_i > \sum_k w_{ik} t_k, \quad (II.8)$$

где $w_{ik} \equiv a_{ik} P_{ik} / \sum_j a_{ij} P_{ij}$, тогда фактическая ставка S-типа превышает ставку, установленную законом. То есть установленная законом ставка уменьшает стимул к самообеспечению. Для продукции, облагаемой налогом по большой ставке и производимой из сырья, облагаемого налогом по небольшой ставке, — образцовым примером здесь может служить ресторанное питание, производимое из продуктов, облагаемых налогом по нулевой ставке, — фактическая ставка S-типа будет выше установленной законом ставки. То же касается, например, товаров, используемых для ремонта, предоставления частных услуг и т.п.

Для товара, освобожденного от налога, фактическая ставка S-типа будет нулевой: самостоятельное производство товара i не даст ни выгоды, ни убытка по сравнению с его покупкой, поскольку продавец также освобожден от уплаты налога.

Отметим, что в векторной форме выражение II.7 имеет вид

² Этим она отличается от ставки I-типа, которая, напомним, всегда больше или равна ставке, установленной законом.

³ В этом также отличие ставки S-типа от ставки I-типа, которая совпадает с установленной законом ставкой, даже если применяется несколько ставок НДС (но при условии, что освобождение от уплаты налогов отсутствует).

⁴ Предполагая, что добавленная стоимость к чистым ценам есть строго положительная величина.

$$t_s^* = S^{-1} \cdot (I_N - \Delta A) P \cdot t, \quad (\text{II.9})$$

где S есть диагональная матрица с kk -м элементом $p_k - \sum_j a_{kj} p_k$. Сравнение этого выражения с (II.2) дает

$$R = y' \cdot S \cdot t_s^*, \quad (\text{II.10})$$

Таким образом, с точки зрения бюджетных доходов создается такая ситуация, как если бы фактическая налоговая ставка S -типа взималась с добавленной стоимости, связанной с каждой оптовой продажей.

Взаимосвязь двух фактических ставок НДС

Хотя обе фактические ставки определены чисто механически и не учитывают поведение предпринимателей, их логика в каждом случае позволяет понять, каким образом НДС может влиять на распределение ресурсов. Эти две ставки отражают разные величины возможных искажений.

Эти величины взаимосвязаны: самообеспечение смягчает искажение производственных решений, так как уничтожает невозмещенный «входной» налог, который в противном случае был бы включен в стоимость материала, освобожденного от налога. Две концепции ставок связаны также и в более формальном смысле. Сравнение формул II.5 и II.9 дает:

$$t_s^* = S^{-1} \cdot (I_N - A) P \cdot t. \quad (\text{II.11})$$

Два набора фактических ставок будут, таким образом, совпадать по величине, если хотя бы одна из них является единой для всех товаров⁵. Для этого достаточно, чтобы отсутствовало освобождение от НДС, и закон устанавливал единую ставку для всех товаров. Однако в принципе две эти ставки будут скорее всего различаться.

Отметим также, что влиять на распределение ресурсов эти ставки вряд ли смогут: для этого они слишком неполны. Например, фактическая ставка I-типа основана на предположении, что наличие налога не влияет на цены факторов производства, то есть налог полностью перекладывается на потребителей.

⁵ Например, единообразие ставок I-типа подразумевает, что $t_i^* = te$, где e — это N -вектор единиц, и тогда из определения S следует, что $S^{-1}(I_N - A)P \cdot e = e$.

Приложение III

Выигрыш от замены таможенных пошлин налогом на потребление

Рассмотрим малую открытую экономику, в которой проживает типичный индивид, чьи предпочтения характеризуются функцией расходов $E(q, g, u)$, определяемой через цены на потребительские товары q , государственные расходы g и полезность u . Предположим далее, что $E(q, g, u) = e(q, u) - \delta g$, где $\delta > 1$ является предельной общественной стоимостью государственных средств. Производственная сторона характеризуется функцией государственных доходов $r(p)$, определяемой через цены производителя p . Цены мирового рынка равны p .

Сравним два режима. При одном из них (он обозначен верхним индексом τ) взимаются только таможенные пошлины, так что

$$g^{\tau} = (q^{\tau} - p) \cdot \{e_q(q^{\tau}, u^{\tau}) - r_p(p)\}. \quad (\text{III.1})$$

При другом режиме, обозначенном верхним индексом c , взимаются только целевые налоги на потребление, так что

$$g^c = (q^c - p) \cdot e_q(q^c, u^c) - (q^c - p) \cdot e_q(q^c, u^c). \quad (\text{III.2})$$

В обоих случаях равенство национальных доходов и расходов требует, чтобы

$$e(q^i, u^i) - \delta g^i = r(p^i), \quad i = \tau, c. \quad (\text{III.3})$$

Удобно обозначить также с помощью тождества

$$L(q^i, u^i) \equiv e(q^i, u^i) - e(p, u^i) - (q^i - p) \cdot e_q(q^i, u^i) \quad (\text{III.4})$$

чистые потери (как они определены в исследовании: Кау, 1980) от искажения цен на потребительские товары по сравнению с мировыми ценами в условиях режима i .

Прибавляя и вычитая выражение $g^i + e(p, u^i)$ в уравнении III.3 (вычисленном для режима таможенных пошлин), используя уравнение III.1 и перегруппируя члены уравнения, определяем, что

$$0 = (p - q^i) \cdot r_p(q^i) - r(q^i) + (1 - \delta)g^i + e(p, u^i) + L^i. \quad (\text{III.5})$$

Производя аналогичные действия для режима с налогами на потребление, складывая и вычитая выражение $g^c + e(p, u^c)$, определяем, что

$$0 = r(p) + (\delta - 1)g^c - e(\delta, u^c) - L^c. \quad (\text{III.6})$$

Суммирование III.5 и III.6 и перестановка членов уравнений дает следующее:

$$e(p, u^c) - e(p, u^i) = (\delta - 1)(g^c - g^i) + \{L^i - L^c\} + \{r(p) - r(q^i) - (p - q^i) \cdot r_p(q^i)\}, \quad (\text{III.7})$$

что указывает на рост благосостояния при переходе к налогу на потребление. При этом улучшаются три показателя, которые обсуждались в гл. 16: предельная общественная стоимость государственных доходов превышает единицу; сокращаются чистые потери от искажения потребительских решений; растет эффективность производства (неотрицательная величина относительно кривой функции государственных доходов).

Об авторах

Лайам Эбрилл — заместитель директора Управления разработки и анализа политики МВФ. До этого был заместителем директора Управления по бюджетным вопросам, возглавляя там отдел налоговой политики; в сферу его компетенции входило руководство миссиями по оказанию технической помощи в вопросах налоговой политики и изучение государственного экономического сектора. На предыдущих постах в МВФ занимался анализом макроэкономики развитых стран, а также мониторингом экономических программ. До прихода в МВФ г-н Эбрилл был доцентом факультета экономики Корнеллского университета (США), где специализировался на вопросах налоговой политики. Получил степень доктора философии в Гарвардском университете и степень бакалавра и магистра экономики в Дублинском университете.

Майкл Кин — советник Управления по бюджетным вопросам МВФ, профессор экономики в университете Эссекса (Великобритания). Опубликовал большое количество трудов по вопросам теории и практики государственных финансов; в настоящее время — исполнительный вице-президент Международного института государственных финансов и председатель Международного семинара по экономике государственного сектора. Являясь соредактором издания «International Tax and Public Finance», г-н Кин входит также в редколлегии журналов «Journal of Public Economics», «Fiscal Studies», «Economics of Governance», «German Economic Review». Сотрудник Центра исследований экономической политики (Лондон), Центра экономических исследований Мюнхенского университета и Института финансовых исследований (Лондон), консультант Европейской комиссии, Палаты лордов, Всемирного банка и частных организаций.

Жан-Поль Боден — заместитель руководителя отдела по управлению доходами Управления по бюджетным вопросам МВФ. Придя в МВФ в июле 1991 г., работал в миссиях МВФ в различных странах по оказанию технической помощи, в частности, по подготовке к введению НДС и усовершенствованию работы в этой области. В прошлом — чиновник высокого ранга в министерстве финансов Франции, в Главном управлении по налогам, где он был заместителем директора отдела по налоговому аудиту и ревизиям и курировал программу расследования налоговых правонарушений. Имеет большой опыт работы в налоговой системе Франции, в том числе по сбору налогов. Г-н Боден получил ученую степень в облас-

ти права в университете г. Ренн. Окончил Французскую национальную налоговую школу в 1971 г.

Виктория Саммерс — заместитель руководителя отдела по налоговой политике Управления по бюджетным вопросам МВФ. До прихода в МВФ была заместителем директора Международной программы по налогам Гарвардского университета, где вела курс сравнительного анализа подоходного налога и НДС. До этого занималась практическими вопросами налогового законодательства в бостонской компании «Hale & Dorr». Г-жа Саммерс — председатель комитета по НДС Американской ассоциации юристов, а ранее член специальной группы по налоговой реформе США в этой ассоциации. Получила степень доктора права в Гарвардской школе права и степень бакалавра экономики в Йельском университете.

Литература

- Aborwerth, Aled, and John Whalley, 1998, "Meals on Wheels: Restaurant and Home Meal Production and the Exemption of Food from Sales and Value-Added Taxes," NBER Working Paper 6653 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).
- Adams, Thomas S., 1921, "Fundamental Problems of Federal Income Taxation," *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 35 (No. 4), pp. 527-56.
- Agha, Ali, and Jonathan Haughton, 1996, "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations," *Review of Economics and Statistics*, Vol. 78, pp. 303-08.
- Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, "Openness, Country Size, and Government," *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305-21.
- Atkinson, Anthony B., and Joseph E. Stiglitz, 1976, "The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation," *Journal of Public Economics*, Vol. 6, pp. 55-75.
- , 1980, *Lectures on Public Economics* (London and New York: McGraw-Hill).
- Auerbach, Alan, and L.J. Kotlikoff, 1987, *Dynamic Fiscal Policy* (Cambridge, U.K., and New York: Cambridge University Press).
- Aujean, M., Peter Jenkins, and Satya Poddar, 1999, "A New Approach to Public Sector Bodies," *International VAT Monitor*, Vol. 10 (No. 4), pp. 144-49.
- Baer, Katherine, Victoria Summers, and Emit Sunley, 1996, "A Destination VAT for CIS Trade," *MOCT-MOST: Economic Policy in Transitional Economies*, Vol. 6, pp. 87-106.
- Ballard, Charles L., and John B. Shoven, 1987, "The Value-Added Tax: The Efficiency Cost of Achieving Progressivity by Using Exemptions," in *Modern Developments in Public Finance: Essays in Honor of Arnold Harberger*, ed. by M. Boskin (New York and London: Blackwell).
- Besley, Timothy, and Ian Jewitt, 1995, "Uniform Taxation and Consumer Preferences," *Journal of Public Economics*, Vol. 58, pp. 73-84.
- Bird, Richard M., 1993, "Review of Principles and Practice of Value Added Taxation: Lessons for Developing Countries," *Canadian Tax Journal*, Vol. 41 (No. 6), pp. 1222-25.
- , 1995, "Indirect Taxes in Belarus: VAT by Subtraction," *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 589-99.
- , 1999, "Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes" (unpublished; Toronto: University of Toronto).
- , and Pierre Pascal Gendron, 1998, "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution," *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, pp. 429-42.
- , 2000, "CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical 'Sharing' and Interstate Trade," *International Tax and Public Finance*, Vol. 7 (No. 6), pp. 753-61.
- Bird, Richard M., and Jack Mintz, 1999, "Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal" (unpublished; Toronto: University of Toronto).
- Boadway, Robin, and Michael Keen, 2000, "Redistribution," in *Handbook of Income Distribution*, ed. by A.B. Atkinson and F. Bourguignon (Amsterdam: North-Holland), pp. 677-789.
- Boggetid, Zeljko, and Fareed M.A. Hassan, 1993, "Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis," *World Bank Policy Research Discussion Paper WPS 1203* (Washington: World Bank).
- , 1995, "Explaining the Revenue Potential of VAT," *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 1043-46.
- Bovenberg, A. Lans, 1987, "Indirect Taxation in Developing Countries: A General Equilibrium Approach" *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 34, pp. 333-73.
- , 1994, "Destination- and Origin-based Taxation Under International Capital Mobility," *International Tax and Public Finance*, Vol. 1, pp. 247-73.
- Brealey, Mark, and C. Quigley, eds., 1992, *Completing the Internal Market of the European Community* (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities).
- Cecchini, P., with M. Catinat and A. Jacquemin, 1988, *The European Challenge, 1992: The Benefits of a Single Market* (Brookfield, Vermont: Wildwood House).

- Cnossen, Sijbren, 1987, "VAT and RST: A Comparison," *Canadian Tax Journal*, Vol. 35 (No. 3), pp. 559-615.
- , 1991, "Design of the Value-Added Tax: Lessons from Experience," in *Tax Policy in Developing Countries*, ed. by J. Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah (Washington: World Bank), pp. 72-85.
- , 1993, "Issues in Adopting and Designing a Value-Added Tax," in *Key Issues in Tax Reform*, ed. by C. Sandford (Bath, U.K.: Fiscal Publications), pp. 73-107.
- , 1994, "Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence," *Tax Notes*, Vol. 63, pp. 1609-26.
- , 1995, "VAT Treatment of Immovable Property," *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 1037-42.
- , 1998, "Global Trends and Issues in Value-Added Taxation," *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, pp. 399-428.
- Cnossen, Sijbren, and Carl S. Shoup, 1987, "Coordination of Value-Added Taxes," in *Tax Coordination in the European Community*, ed. by Sijbren Cnossen (Dordrecht, Netherlands: Kluwer Law and Taxation), pp. 59-84.
- Cockfield, Roger, 1997, "A VAT Suspension Regime," *International VAT Monitor*, Vol. 8 (No. 3), pp. 111-19.
- Conrad, Robert E., 1990, "Real estate and the VAT" in *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo Sicut (Washington: World Bank), pp. 95-103.
- Das-Gupta, Arindam, and Ira N. Gang, 1996, "A Comparison of Sales Taxes," *Public Finance*, Vol. 51, pp. 217-25.
- De Wit, Guido, 1995, "The European VAT Experience," *Tax Notes International*, Vol. 10, 49-54.
- Deaton, Angus, and Nicholas H. Stern, 1986, "Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Difference, and Lump-Sum Grants," *Economics Letters*, Vol. 20 (No. 3), pp. 263-66.
- Diamond, Peter, and James Mirrlees, 1971, "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency," *American Economic Review*, Vol. 61 (No. 1), pp. 8-27.
- Due, John E., 1957, *Sales Taxation* (Urbana, Illinois: University of Illinois Press).
- , 1990, "VAT Treatment of Farmers and Small Firms," in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by M. Gillis, C. C. Shoup, and G. Sicut (Washington: World Bank), pp. 58-69.
- Edwards, Jeremy S.S., Michael J. Keen, and Matti Tuomala, 1994, "Income Tax, Commodity Taxes, and Public Good Provision: A Brief Guide" *Finanzarchiv*, Vol. 51 (No. 4), pp. 472-87.
- European Commission, 1985, *Completing the Internal Market* (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities).
- , 1996, *A Common System of VAT: A Programme for the Single Market*, COM 328(96), Final (Brussels).
- , 1998, "Proposal for a Council Directive Amending Directive 77/388/EEC as Regards the Rules Governing the Right to Deduct Value-Added Tax," COM (98) 377, Final (Brussels).
- , 1999, "Indirect Taxes and e-commerce," Working Paper, DG XII (Brussels).
- , undated, *Value-Added Tax: A Study of the Methods of Taxing Financial Institutions* (Brussels).
- Fitzgerald, J.D., T. Quinn, B. Whelan, and J. Williams, 1988, *An Analysis of Cross-Border Shopping*, Paper 137 (Dublin: Economic and Social Research Institute).
- Fratianni, Michele, and Herbert Christie, 1981, "Abolishing Fiscal Frontiers Within the EEC" *Public Finance*, Vol. 36, pp. 411-29.
- Gale, William G., and Janet Holtzblatt, 2000, "The Role of Administrative Issues in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration," forthcoming in George R. Zodrow and Peter Mieszkowski, eds., *United States Tax Reform in the Twenty-First Century* (Cambridge: Cambridge University Press).
- Genser, Bernd, 1996, "A Generalized Equivalence Property of Mixed International VAT Regimes," *Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 98, pp. 253-62.
- , and Günter Schulze, 1997, "Transfer Pricing Under an Origin-Based VAT System," *Finanzarchiv*, Vol. 54, pp. 51-67.

- Ghura, Dhaneshwar, 1998, "Determinants of Tax Revenue in Sub-Saharan Africa" (unpublished; Washington: International Monetary Fund).
- Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup, and Gerardo Sicut, 1990, *Value-Added Taxation in Developing Countries* (Washington: World Bank).
- Godwin, Michael, 1998, "The VAT Registration Threshold," *British Tax Review*, No. 6, pp. 541-45.
- Gottfried, Peter, and Wolfgang Wiegard, 1991, "Exemption Versus Zero Rating: A Hidden Problem of VAT," *Journal of Public Economics*, Vol. 46, pp. 307-28.
- Guerard, Michele, 1973, "The Brazilian State Value-Added Tax," *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 20, pp. 118-69.
- Hall, Robert E., and Alvin Rabushka, 1995, *The Flat Tax* (California: Hoover Institution Press, 2nd ed.).
- Hemming, Richard, and John A. Kay, 1981, "The United Kingdom," in *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, ed. by Henry J. Aaron (Washington: Brookings Institution), pp. 75-89.
- Hossain, Shahabuddin M., 1995, "The Equity Impact of the Value-Added Tax in Bangladesh," *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 42, pp. 411-30.
- Jenkins, Glenn P., and Rup Khadka, 1997, "Value-Added Tax Policy and Implementation in Singapore," *International VAT Monitor*, Vol. 9, pp. 35-47.
- Kay, John A., 1980, "The Deadweight Loss from a Tax System," *Journal of Public Economics*, Vol. 13, pp. 111-19.
- , and Evan Davis, 1985, "Extending the VAT Base: Problems and Possibilities," *Fiscal Studies*, Vol. 6 (No. 1), pp. 1-16.
- , 1990, "The VAT and Services," in *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo C. Sicut (Washington: The World Bank), pp. 70-81.
- Kay, John A., and Neil Warren, 1980, "Effective Rates of Value-Added Tax," Working Paper 16 (London: Institute for Fiscal Studies).
- Keen, Michael, 2000, "CVAT, VIVAT, and All That: New Forms of VAT for Federal Systems," *Canadian Tax Journal*, Vol. 48 (No. 2), pp. 409-24.
- , and Sajal Lahiri, 1998, "The Comparison Between Destination and Origin Principles Under Imperfect Competition," *Journal of International Economics*, Vol. 45 (No. 2), pp. 323-50.
- Keen, Michael, and Jenny Ligthart, 1999, "Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform," *IMF Working Paper 99/93* (Washington: International Monetary Fund).
- Keen, Michael, and Jack Mintz, 1998, "The Optimal Threshold for a Value-Added Tax" forthcoming in the *Journal of Public Economics*.
- Keen, Michael, and Stephen Smith, 1996, "The Future of Value Added Tax in the European Union," *Economic Policy* (October 23), pp. 375-411 and 419-20.
- , 2000, "Viva VIVAT" *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, (No. 6), pp. 741-51.
- Keen, Michael, and David Wildasin, 2000, "Pareto Efficiency in International Taxation" (unpublished; Washington: International Monetary Fund).
- Kenyon, Daphne A., 1996, "A New State VAT? Lessons from New Hampshire," *National Tax Journal*, Vol. 49, pp. 381-99.
- Kortenaar, G., and Chr. Spanjersberg, 1999, "Taxation and e-Commerce. Dutch Tax Policy Implications," *Intertax*, Vol. 27, pp. 180-87.
- Kotlikoff, Laurence J., and Lawrence H. Summers, 1985, "Tax Incidence," in *Handbook of Public Economics*, ed. by M.S. Feldstein and A. Auerbach (Amsterdam: North-Holland), pp. 1043-92.
- Lahiri, S., and Y. Ono, 1988, "Helping Minor Firms Reduce Welfare," *Economic Journal*, Vol. 98, pp. 1199-1202.
- Lauré, Maurice, 1953, *La Taxe à la Valeur Ajoutée* (Paris: Librairie du Recueil Sirey, 2nd ed.).
- , 1957, *Au Secours de la TVA* (Paris: Presses Universitaires de France).
- Lee, Catherine, Mark Pearson, and Stephen Smith, 1988, *Fiscal Harmonization: An Analysis of the Commissions Proposals*, IPS Report Series, No. 28 (London: Institute for Fiscal Studies).
- Lent, George E., Milka Casanegra, and Michele Guerard, 1973, "The Value-Added Tax in Developing Countries," *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 20, pp. 318-78.

- Leuthold, Jane H., 1991, "Tax Shares in Developing Economies: A Panel Study," *Journal of Development Economics*, Vol. 35, pp. 173-85.
- Liberati, Paolo, 2001, "The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy" *International Tax and Public Finance*, Vol. 8, (No. 1), pp. 27-51.
- Lockwood, Ben, 1993, "Commodity Tax Competition Under Destination and Origin Principles," *Journal of Public Economics*, Vol. 52, pp. 141-62.
- Lockwood, Ben, David de Meza, and Gareth Myles, 1994, "When Are Destination and Origin Regimes Equivalent?" *International Tax and Public Finance*, Vol. 1, pp. 5-24.
- Longo, Carlos, 1991, "The VAT in Brazil," in *Tax Policy in Developing Countries*, ed. by J. Khalilzadeh-Shirazi and A. Shah (Washington: World Bank), pp. 121-28.
- Marchand, Maurice, Mario Nava, and Fred Schroyen, 1996, "Optimal Fiscal and Public Expenditure Policy in a Two-Class Economy," *Journal of Public Economics*, Vol. 61 (No. 1), pp. 119-37.
- McLure, Charles E., Jr., 1987, *The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction?* (Washington: American Enterprise Institute).
- _____, 1999, "Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism," *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, pp. 193-224.
- _____, 2000, "Implementing Sub-National Value-Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)," *International Tax and Public Finance*, Vol. 7 (No. 6), pp. 723-40.
- Messere, Ken, 1994, "Consumption Tax Rules," *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 48, pp. 665-81.
- Mintz, Jack, 1995, "Business Transfer Tax as a Consumption Tax," *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 75-86.
- Nellor, David, 1987, "The Effect of Value-Added Tax on the Tax Ratio," IMF Working Paper 87/47 (Washington: International Monetary Fund).
- Newbery, David, 1986, "On the Desirability of Input Taxes," *Economics Letters*, Vol. 20 (No. 3), pp. 267-70.
- New Zealand, Inland Revenue Department, 1999, *GST: A Review* (Wellington, New Zealand).
- OECD, 1988, *Taxing Consumption* (Paris: OECD).
- OECD, 2001, *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions* (Paris: OECD).
- Ogley, Adnan, 1997, "VAT and Telecommunications Services in the European Union," *Tax Notes International*, Vol. 14, pp. 1155-62.
- _____, 1998, *Principles of Value-Added Tax: A European Perspective* (London: Interfisc).
- Oldman, Oliver, and Alan Schenk, 1995, "The Business Activities Tax: Have Senators Danforth and Boren Discovered a Better Value-Added Tax?" *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 55-74.
- Pellechio, Anthony J., and Catherine B. Hill, 1996, "Equivalence of the Production and Consumption Methods of Calculating the Value-Added Tax: Application to Zambia," IMF Working Paper 96/67 (Washington: International Monetary Fund).
- Piggott, John, and John Whalley, 1998, "VAT Base Broadening, Self-Supply, and the Informal Sector," NBER Working Paper 6349 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).
- Poddar, Satya, and Morley English, 1997, "Taxation of Financial Services Under a Value-Added Tax: Applying the Cash-Flow Method," *National Tax Journal*, Vol. 50, pp. 89-111.
- Poterba, James, 1989, "Lifetime Incidence and the Distributional Burden of Excise Taxes," *American Economic Review*, Vol. 79 (No. 2), pp. 325-30.
- Rainer, Anno, and Danny Claeys, 1997, "European Commission Proposes VAT Regime for Telecommunication Services," *Tax Notes International*, Vol. 14, pp. 547-50.
- Rung Raymond J., Jr., 1989, "Proportion of Consumers' and Producers' Goods in the General Sales Tax," *National Tax Journal*, Vol. 42, pp. 167-79.
- Rodrik, Dani, 1998, "Why Do More Open Economies Have Bigger Governments?" *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997-1032.
- Sah, Raj K., 1983, "How Much Redistribution Is Possible through Commodity Taxes?" *Journal of Public Economics*, Vol. 20 (No. 1), pp. 89-101.

- Schenk, Alan, and Howell H. Zee, 2001, "Treating Financial Services Under a Value-Added Tax: Conceptual Issues and Country Practices," *Tax Notes International*, pp. 3309-16.
- Shoup, Carl S., 1973, *The Value-Added Tax* (Athens, Greece: Center of Planning and Economic Research).
- _____, 1990, "Choosing Among Types of VAT," in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat (Washington: World Bank), pp. 3-16.
- Silvani, Carlos, and Katherine Baer, 1997, "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines," IMF Working Paper 97/30 (Washington: International Monetary Fund).
- _____, 1993, "An Analysis of VAT Compliance" (unpublished; Washington: International Monetary Fund).
- _____, 1996, "Selected Issues in Administering the VAT: Cross-Checking Invoices and Controlling Refunds to Exporters" (unpublished; Washington: International Monetary Fund).
- _____, and John Brondolo, 1996, "Selected Issues in Administering the VAT: Cross-checking Invoices and Controlling Refunds to Exporters" (mimeo, Washington: International Monetary Fund).
- Silvani, Carlos, and Richard Fulford, 1995, "Administration of the VAT in the Russian Federation-Self-Assessment of Tax Liabilities" (Vienna: Joint Vienna Institute).
- Sodersten, Jan, 1999, "Why Europe Adopted the Value-Added Tax" (unpublished, Uppsala, Sweden: Uppsala University).
- Stockfish, J.A., 1985, "Value-Added Taxes and the Size of Government: Some Evidence," *National Tax Journal*, Vol. 38 (No. 4), pp. 547-52.
- Stotsky, Janet, and Asegede WoldeMariam, 1997, "Tax Effort in Sub-Saharan Africa," IMF Working Paper 97/107 (Washington: International Monetary Fund).
- Strachan, Valerie, 1998, "Twenty-Five Years of VAT," *British Tax Review*, No. 6, pp. 547-51.
- Sullivan, Clara K., 1965, *The Tax on Value-Added* (New York: Columbia University Press).
- Summers, Victoria P., and Emil M. Sunley, 1995, "An Analysis of Value-Added Taxes in Russia and Other Countries of the Former Soviet Union," *Tax Notes International*, Vol. 10, pp. 2049-72.
- Tait, Alan A., 1988, *The Value-Added Tax: International Practice and Problems* (Washington: International Monetary Fund).
- _____, ed., 1991, *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*, IMF Occasional Paper No. 88 (Washington: International Monetary Fund).
- Tanzi, Vito, 1987, "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries," in *The Theory of Taxation for Developing Countries*, ed. by D. Newbery and N. Stern (Oxford: Oxford University Press), pp. 205-41.
- _____, 1992, "Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence," in *Open Economies Structural Adjustment and Agriculture*, ed. by I. Goldin and A.L. Winters (Cambridge, U.K., and New York: Cambridge University Press), pp. 205-41.
- _____, 1995, *Taxation in an Integrating World* (Washington: Brookings Institution).
- Terkper, Seth A., 1995, "Defending the VAT in Africa," *Tax Notes International*, Vol. 11, pp. 1313-19.
- _____, 1996, "VAT in Ghana: Why It Failed," *Tax Notes International*, Vol. 12, pp. 1801-16.
- United Kingdom, National Audit Office, 1994, *The Customs and Excise: Cost to Business of Complying with VAT Requirements* (London: Her Majesty's Stationery Office).
- Varsano, Ricardo, 1999, "Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution," forthcoming in S. J. Burki and G. Peary, eds., *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean (Washington: World Bank).
- Wildasin, David, 1977, "Production Efficiency in Tax-Distorted Economies with Multiple Revenue Constraints" (unpublished; University of Illinois).
- Williams, David, 1996, "Value-Added Tax," in *Tax Law Design and Drafting*, ed. by Victor Thuronyi (Washington: International Monetary Fund), pp. 164-230.
- Younger, Stephen D., and David E. Sahn, 1998, "Fiscal Incidence in Africa: Microeconomic Evi-

- dence," Cornell Food and Nutrition Policy Program Working Paper 91 (Ithaca, New York: Cornell University).
- _____, David Sahn, Steven Haggblade, and Paul A. Dorosh, 1999, "Tax Incidence in Madagascar: An Analysis Using Household Data," World Bank Economic Review, Vol. 13, pp. 303-31.
- Zee, Howell, 1995, "Value-Added Tax," in Tax Policy Handbook, ed. by Parthasarathi Shome (Washington: International Monetary Fund), pp. 86-99.
- Zodrow, George R., 1999, "The Sales Tax, the VAT, and Taxes in Between—Or, Is the Only Good NRST a 'VAT in Drag'?" National Tax Journal, Vol. 52, pp. 429-42.

Эбрилл Лайам, Кин Майкл, Боден Жан-Поль, Саммерс Виктория

СОВРЕМЕННЫЙ НДС

Оформление обложки: *Е. А. Ильин*

Редакторы: *Л. В. Прокопенко*

Компьютерная верстка: *О. Н. Богач*

Корректор: *И. А. Горбатова*

Подписано в печать 02.10.2003. Формат 60х88¹/₁₆

Печать офсетная. Уч.-изд. л. 16,78

Изд. № 14/02и

ООО Издательство «Весь Мир»

101831 Москва-Центр, Колпачный пер., 9а

Тел.: (095) 923-68-39, 923-85-68,

факс (095) 925-42-69

E-mail: vesmirorder@vesmirbooks.ru;

<http://www.vesmirbooks.ru>

Отпечатано в типографии ГУ ГЦ МПП

135800, Москва, Б-140, Краснопрудный пер., д. 7